



# 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](mailto:defensordgii@mh.gob.sv)

Mayo - 2005

Diagramado:

Unidad de Comunicaciones

## CONTENIDO

FALLOS EMITIDOS 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 [16](#)

CONSULTAS EVACUADAS POR LA  
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS 30

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 vertidas por la Dirección General de Impuestos Internos. Por respeto a la confidencialidad de los involucrados se omite la identificación de los mismos

# **FALLOS EMITIDOS POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.**

## **CONTROVERSIA No. 1**

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el señor “V” en carácter de representante legal de la sociedad “O”, impugnando de ilegales: 1) la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día siete de marzo de dos mil, que determinó a cargo de su representada, multas por infracciones a la Ley del IVA su Reglamento y demás disposiciones legales pertinentes; y, 2) la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las diez horas y quince minutos del día diecinueve de enero de dos mil uno, que confirma la resolución antes mencionada.

## **ALEGATOS DE LA PARTE ACTORA**

### **De los Actos impugnados**

1) La parte demandante en lo pertinente manifestó: Que con las actuaciones realizadas por las instituciones a que hace referencia, se han violado los derechos de los accionistas de la recurrente, que indican los artículos 2 inciso 1° de la Constitución de la República, al no existir seguridad jurídica en la aplicación de la ley, al haber notificado la resolución de las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de enero de dos mil, en un lugar distinto al señalado por la sociedad contribuyente. Y que luego que la DGII, estableció la multa pertinente, el Tribunal de Apelaciones argumentó que los tres años corren a partir de vencidos los diez días hábiles de su presentación, según el Art. 94 de la Ley de IVA; argumentando que dicha ley está en armonía con la Ley de impuesto sobre la Renta y que al entrar en Vigencia el Código Tributario, el criterio a aplicar es uniforme para todos los casos y no deben hacerse aplicaciones arbitrarias y aisladas, ya que desde el nacimiento de las leyes tributarias, se viene aplicando la caducidad para todos los casos y a todos se les trataba por igual; seguidamente transcribe el Art. 73 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Art. 118 de

la Ley de IVA y 175 del Código Tributario, manifestando que con “La resolución pronunciada por la Dirección General y la pronunciada por el Tribunal de Apelaciones se ha violentado el artículo 2 de la Constitución de la República, porque el procedimiento de fiscalización que se aplicó a la recurrente, no se efectuó en forma normal y como ordena la Ley, ya que se ha tratado de subsanar ilegalidades que van en contra de la Constitución, Códigos, Leyes y Reglamentos Vigentes”, manifestando que la ley no faculta a la DGII para que pueda fiscalizar con actos ilegales a los contribuyentes cuando la ley ordena lo contrario y mucho menos que los empleados emitan un resultado pericial después de haber transcurrido el período legal; lo que da lugar a que la resolución y el informe que dio origen a esta ha sido emitido en forma ilegal por lo que no puede ser base como para confirmar en parte los valores tasados en concepto de multas en los períodos fiscalizados como ha hecho el Tribunal de Apelaciones. Respecto del Informe de Infracción deficiente de la DGII, por lo que hay claras violaciones a la Ley del IVA, ya que el acta de notificación del auto de designación es nulo de nulidad absoluta por el hecho de que han transcurrido los tres años a que se refiere dicha ley y no se le dio cumplimiento al tenor del artículo 118 de la misma. Y finalmente alega que la sentencia del Tribunal de Apelaciones, carece de legitimidad jurídica, al pretender justificar una actuación que está contra la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y está en contra del sistema legal, al pretender subsanar una resolución que fue emitida después de haber transcurrido los tres años a que se refiere el Art. 118 de la Ley de IVA. Por lo que si la Ley no tiene procedimientos aplicables, habría que aplicar los Art. 1095, 1117, 1125 y 1248 del Código de Procedimientos Civiles.

## **ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Dirección General de Impuestos Internos en lo pertinente manifestó: Que los argumentos

presentados en el presente caso contienen argumentaciones que no son aplicables al caso, puesto que la disposición legal invocada, a la que se hace alusión es la que se aplicó por esta oficina, sin embargo la sociedad alzada se ha limitado a argumentar solo la primera parte de dicha disposición legal, sin hacer énfasis de la segunda parte, comprendiendo esta oficina que la contribuyente social no la ha querido relacionar ya que es la parte que fundamenta legalmente la caducidad en los casos en que no se haya presentado liquidación; no obstante de la ley no se puede tomar solo la parte que nos beneficia, sino que debe ser aplicada en su totalidad por esta oficina, conforme le manda su Ley Orgánica. Luego de comentar el Art. 118 de la ley del IVA, La DGII, manifestó que la contribuyente social "O", no presentó las declaraciones del impuesto correspondientes a los períodos de marzo, mayo, agosto y noviembre de 1995; marzo de 1996; y abril de 1997 las cuales debieron haber sido presentadas a más tardar los días veinticuatro de abril, catorce de junio, catorce de septiembre y catorce de diciembre de 1995; veintidós de abril de 1996 y quince de mayo de 1997, esos eran los límites a los que se refiere la Ley cuando dice "en el plazo debido", por tanto esta Dirección, contaba con cinco años para sancionar a la contribuyente por las infracciones cometidas, y no con tres años como lo afirma la impetrante". Por lo que las declaraciones antes relacionadas fueron presentadas fuera del plazo legal tal como se pudo constatar en las copias debidamente certificadas; siendo obvio, que la contribuyente no presentó las declaraciones correspondientes en el plazo debido, siendo por ello que la Administración Tributaria contaba con cinco años para ejercer su facultad sancionatoria a partir de la fecha en que la sociedad apelante debió haber presentado las respectivas declaraciones. Siendo por lo anterior que la resolución impugnada fue emitida y notificada los días siete y ocho de marzo de dos mil respectivamente, actuándose dentro del plazo de los cinco años, como se puede constatar del expediente de impuesto que la DGII lleva a nombre de la demandante. Finalmente se expuso que en cuanto a la notificación de la resolución impugnada, de conformidad al Art. 148 de la Ley del IVA, son tres los requisitos para que la notificación surta sus efectos legales cuando se hace a una persona que está al servicio de una sociedad contribuyente: que se notifique en el

lugar señalado para oír notificaciones; que se notifique por medio de persona mayor de edad y que esté al servicio de la sociedad contribuyente. Para la DGII, el primero de los requisitos citados queda plenamente establecido en el presente caso, al haberse notificado la resolución objeto del presente juicio, por medio de su representante legal, en el lugar señalado para tal efecto por la contribuyente social en escrito presentado a la Dirección General. El segundo requisito se constata mediante la presentación del documento de identidad personal señalado en el acta de notificación de la resolución de mérito; y el tercero no es un requisito que pueda ser plasmado en el acta de notificación ya que la ley no lo exige, y el cual fue constatado en forma directa por el notificador fiscal al momento de realizar la diligencia, ya que pudo apreciar a la persona por medio de la cual se notificó. Por todo lo anterior, se considera que la resolución impugnada no adolece de ilegalidad.

#### ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

El Tribunal de Apelaciones en lo esencial manifestó: Respecto a la caducidad de la acción sancionatoria, habida cuenta que las declaraciones correspondientes a los períodos tributarios de marzo, mayo, agosto y noviembre de 1995; marzo de 1996; y abril de 1997 fueron presentadas hasta el día treinta de octubre, y veintiocho de noviembre de 1997; veintiocho de enero y veintisiete de febrero de 1998; veinticinco de septiembre de 1997 y veintitrés de septiembre de 1997 respectivamente; como pudo constatar de las copias certificadas de las declaraciones que corren agregadas de folios 1 al 6 del expediente del impuesto respectivo que a nombre de la impetrante lleva la oficina tasadora; es obvio que las declaraciones no fueron presentadas en el plazo debido, por lo que en tales circunstancias, según el Art. 118 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la Dirección General contaba con cinco años para ejercer su facultad sancionatoria, a partir de la fecha en que la sociedad demandante debió haber presentado sus respectivas declaraciones. Sobre las infracciones, el expresado Tribunal manifiesta en su informe, que el

incumplimiento por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal, respecto de los períodos tributarios ya relacionados fue constatado mediante copias debidamente certificadas de las declaraciones agregadas de folios 1 al 6 del expediente del impuesto respectivo; y sobre la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, respecto de los períodos tributarios en mención, ya que conforme el Art. 94 de la Ley de la materia, el momento de pago del impuesto es dentro de los diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, por lo que al haberse presentado las declaraciones originales por la sociedad demandante en forma extemporánea, según consta en las copias que debidamente certificadas de las declaraciones de los períodos objeto de sanción, que corren agregadas de folios 1 al 6 del expediente del impuesto respectivo, se advirtió la procedencia de la sanción impuesta.

## LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### FALLA:

La sociedad demandante alega que se le han violado los derechos establecidos en el Art. 2 inciso 1° de la Constitución de la República, al no existir seguridad jurídica en la aplicación de la ley, por haberse notificado la resolución de las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de enero de dos mil, en un lugar distinto al señalado, es decir, la diecisiete Calle poniente, número x, Barrio San Miguelito, en esta ciudad. Sobre lo anterior consta a folios 12 frente del expediente administrativo, el acta de notificación a la sociedad impetrante, del auto pronunciado por la expresada dependencia, a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de enero de dos mil, diligencia realizada en Calle Arce, número X de esta ciudad y departamento, acta de la cual igualmente consta que no encontrándose representante legal, apoderado, ni dependiente, la notificación se efectuó por medio de la señora A., quien manifestó se mayor de edad y trabajar en el lugar señalado para oír notificaciones. A folios 13 y 14 del expediente administrativo, consta el escrito de fecha treinta y uno de enero de dos mil, suscrito por el señor V., en su calidad de representante legal de la sociedad demandante, por medio del cual, entre otras cosas, señala como nuevo lugar para oír notificaciones la

Diecisiete Calle poniente Número X, del Barrio San Miguelito, de esta ciudad. Si bien no obra en tal escrito la razón de presentado, consta la razón a que se refiere el artículo 54 de la Ley de Notariado, mediante la cual el Notario autorizante da fe del conocimiento del otorgante y la autenticidad de la firma del interesado, la cual indica el lugar y fecha en que se extendió ya que conforme el Art. 1 de la ley recién citada, existe fe plena en lo tocante al hecho de haber sido otorgado en la forma, lugar, día y hora en que el instrumento se expresa, habiendo sido notificado el auto de que se trata el día veintiuno de enero de dos mil, la notificación efectuada por la sociedad demandante a la autoridad demanda mediante el escrito citado, respecto del nuevo lugar para oír notificaciones ocurrió en una fecha posterior al acto de la notificación y constatando a folios diez del expediente administrativo que se ha tenido a la vista, que según el sistema de consulta de contribuyentes de la autoridad demandada, al día veintiséis de enero de dos mil, la dirección para oír notificaciones de la sociedad demandante era la Calle Arce número X, de esta ciudad, la sociedad demandante no presentó prueba alguna respecto de la modificación de la dirección señalada para oír notificaciones antes de la fecha en que se le notificó el auto en comento, por lo que esta Sala desestima el argumento presentado a este respecto en el Romano IV de la demanda respectiva, sobre la violación al derecho a la seguridad jurídica en la aplicación de la ley, conforme el Art. 2 inciso primero de la Constitución de la República.

En abono a lo manifestado en el párrafo anterior, el mismo representante legal de la sociedad demandante manifiesta en su precitado escrito, que su representada “fue notificada de la resolución de las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de enero de dos mil, Oficio No. 295 del veinticinco de ese mismo mes y año”, escrito en el cual de manera expresa hace relación al contenido de la resolución a la que alude, manifestando en lo pertinente que “con el objeto de hacer uso del término señalado, manifiesta su inconformidad con el resultado que se pretende señalar, ya que dicha oficina está violando la referida ley, por las causas que oportunamente presentare”. Ello demuestra que el acto de la notificación cuya ilegalidad se alega, cumplió en la práctica su función, que es precisamente la de hacer del conocimiento de los administrados las

actuaciones de la administración, para que puedan hacer uso oportuno de sus derechos conforme a la ley; lo anterior comprueba que la demandante tuvo entonces pleno conocimiento del acto administrativo a que se alude, ya que inclusive, a folios diecinueve del expediente administrativo remitido por la Dirección General, consta escrito suscrito por el mismo representante legal de la demandante, de fecha nueve de febrero de dos mil, en el cual, además de hacer relación del contenido de la resolución de que se trata, manifiesta en lo pertinente que “con el objeto de hacer uso del término señalado, expuso su inconformidad con el resultado que se pretende señalar en esta instancia, pretendiendo hacer uso de la atenuante a que se refiere el artículo 138 de la Ley...”. Sobre lo anterior, conforme jurisprudencia sostenida por esta Sala, la naturaleza de la notificación es la de un acto de comunicación, que informa al administrado del contenido de otro acto dictado con anterioridad con el cual éste tiene cierta relación, posibilitando la defensa de los derechos o intereses que se cuestionan: en el caso que el destinatario del mismo no esté de acuerdo, está facultado para hacer uso de las acciones que estime convenientes en el ejercicio de su derecho de defensa. Si bien, por su importancia, el legislador reviste a la notificación de una serie de formalidades de obligatorio cumplimiento para lograr su objetivo ( el cual no es otro que el destinatario tenga pleno conocimiento del acto en cuestión) la validez de un acto de notificación debe juzgarse atendiendo a la finalidad a que está destinado, por lo que aún cuando exista inobservancia de formalidades, si el acto logra su fin, éste es válido y no podrá existir nulidad. En el presente caso, según lo anteriormente expuesto, se constata que la parte actora ha manifestado que tuvo pleno conocimiento del acto impugnado, con lo cual ha expresado que tiene pleno conocimiento de la resolución y por tanto, según lo antes dicho, la notificación es válida y como consecuencia el acto es eficaz. A contrario sensu, si por inobservancia de ciertas formalidades el acto de notificación no cumplió con su propósito esa notificación no es válida y por ende el acto o resolución no surte ningún efecto contra el interesado, pues precisamente la notificación aplaza el comienzo de la eficacia del acto, la que entendida como la producción de los efectos que le son propios, además de dar certeza al interesado, también permite la oportunidad de

romper la presunción de validez de que gozan los actos de la administración pública mediante su impugnación, ya sea en sede administrativa a través de los recursos o por la vía jurisdiccional, es decir si la notificación de un acto administración – desfavorable o de gravamen se realizó incumpliendo alguna formalidad prevista en el ordenamiento jurídico y en consecuencia no alcanzó su finalidad, esto acarrea una doble consecuencia: por un lado esa notificación resulta defectuosa por adolecer de vicios de forma; y por otra tal circunstancia condiciona que el acto administrativo que se procuró notificar no produciría sus efectos jurídicos y al destinatario no le comenzaría a correr el plazo para la interposición de los recursos pertinentes. En el caso que nos ocupa, se constata que la parte actora tuvo pleno conocimiento del acto impugnado, por lo que ha expresado que tiene pleno conocimiento de la resolución, y por tanto según lo antes dicho, la notificación es válida y como consecuencia el acto es eficaz. Manifiesta por otra parte la actora que la ley no faculta a la Dirección General, para que pueda fiscalizar con actos ilegales a los contribuyentes y mucho menos que los empleados emitan un resultado pericial después de haber transcurrido el período legal cuando la ley lo prohíbe, lo que da lugar a que la resolución y que igualmente el acta de notificación del auto de designación es nulo de nulidad absoluta por el hecho de que transcurrieron los tres años a que se refiere la ley de la materia y porque no se le dio cumplimiento al tenor del Art. 118 de dicha ley vigente en esa época. Al respecto, el Art. 142 de la Ley de IVA, dispone en lo pertinente que compete a la DGII, liquidar de oficio el impuesto y sancionar administrativamente las infracciones a las disposiciones sobre el impuesto y a las obligaciones que en ellas se emanan. Para ello, conforme el Art. 143 de la misma ley, la expresada Dirección tiene amplias facultades de fiscalización, inspección, investigación y control del cumplimiento del impuesto, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. Por su parte el Art. 118 de la Ley del IVA, disponía que la facultad de la DGII para la aplicación de sanciones caducaba en el plazo de tres años, contados desde que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en el caso que no hubiese presentado liquidación del impuesto en el plazo debido. Constan de folios 69 al 74 del presente juicio,

fotocopias debidamente certificadas de las declaraciones juradas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de la sociedad "O", con las cuales prueba la actora que presentó sus declaraciones correspondientes según se detalla a continuación: la correspondiente al período de marzo de 1995, el 30 de octubre de 1997; la correspondiente mayo de 1995, el 25 de noviembre de 1997; la correspondiente a agosto de 1995 el veintiocho de enero de 1998; la correspondiente a noviembre de 1995, el 27 de febrero de 1998; la correspondiente al mes de marzo de 1996, el 25 de septiembre de 1997; y la correspondiente al período de abril de 1997 y 23 de septiembre de ese mismo año. Con lo anterior se comprueba que efectivamente, la sociedad demandante presentó sus respectivas declaraciones juradas del impuesto en referencia, fuera del plazo establecido por la ley, es decir, después de los diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente; en virtud de lo cual, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 118 de la Ley de la materia, en el caso en que no hubiere presentado liquidación del impuesto en el plazo debido, la facultad de la Dirección General para la aplicación de sanciones por infracciones, caducaba en el plazo de cinco años, el plazo de la caducidad debe entenderse ampliado, concediendo la misma ley dicho plazo con el objeto de permitir a la Administración Tributaria un mayor margen para la verificación de la correcta aplicación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes que hubieren omitido la presentación de su declaración jurada en tiempo. No debe perderse de vista que la caducidad tiene por un lado, el efecto de restringir la competencia de la Administración para el ejercicio de las facultades sancionatorias concedidas expresamente en la ley, pues en atención al principio de seguridad jurídica, la ley dispone de un límite, fuera del cual la administración no puede ejercerlas, pero por otro lado, el plazo de la misma debe ampliarse en el caso de que los contribuyentes no hubieren cumplido con sus respectivas obligaciones formales, las cuales tienen por objeto garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva. Para fundamentar su alegato respecto a la caducidad, la parte actora invoca los artículos 73 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 175 del Código Tributario; respecto del primero se observa que además de constituir una norma de carácter

reglamentario, la cual no puede modificar el contenido de una norma de carácter secundario, tal disposición es aplicable al impuesto sobre la Renta, un impuesto de naturaleza diferente al impuesto de IVA, el cual entre otras características, tiene períodos tributarios anuales, por su lado, el impuesto de IVA, tiene períodos tributarios mensuales. En lo que atañe al Art. 175 del Código Tributario, contrariamente a lo alegado por el representante de la parte actora, el mismo señala que las facultades de fiscalización, inspección y control caducarán en tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como para la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación. El inciso tercero del mismo artículo dispone que el cómputo de los plazos de caducidad señalados en los literales a) y b) del mismo, comenzarán a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria. La actora sostiene en la demanda presentada ante la Sala que en las resoluciones proveídas por la DGII y el Tribunal de Apelaciones, se ha violado el Art. 2 de la Constitución de la República, porque el procedimiento de fiscalización que se aplicó a su representada no se efectuó en forma normal y como ordena la ley, ya que se trató de subsanar ilegalidades que van en contra de la Constitución, Códigos, Leyes y Reglamentos vigentes y que por otra parte se vuelve a violar la Carta Magna en sus artículos 11 y 14, al negarse el derecho de audiencia, el cual consiste en presentar las pruebas de descargo antes de resolver lo que realmente corresponde. Al revisar el expediente administrativo de la contribuyente social apelante, se constató que a folios siete del mismo aparece auto mediante el cual se hace saber a la inconforme que de acuerdo a sus registros ha incurrido en las siguientes infracciones: no presentación de las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal y omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal. Tal y como se ha observado antes, al constatar los actos administrativos ejecutados por la Dirección General, los mismos se han verificado según lo dispuesto por el ordenamiento jurídico vigente a la época en que se ejecutó el ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración: rendido el informe de infracción de fecha veintiuno de

diciembre de 1999, el cual, por la naturaleza de las infracciones no contenía el resultado de una auditoría fiscal, sino la simple verificación de los registros que según la misma ley sirven para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, se concedió audiencia a la parte actora por el término de tres días, se abrieron a pruebas las diligencias por el término de ocho días y se ordenó la entrega del informe de referencia, término durante el cual el representante legal de la parte actora se limitó a manifestar su inconformidad, sin puntualizar las disposiciones legales violadas, solicitando inclusive la aplicación de las multas conforme el Art. 138 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a lo cual se accedió en lo pertinente en la resolución impugnada. Según lo anterior a juicio de la Sala, no se perfila violación alguna a la Constitución de la República, por lo que la actuación de la expresada oficina a este respecto se encuentra ajustada a derecho. Y debido a que respecto a la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, la parte actora únicamente alega en su demanda que la misma carece de legitimidad jurídica ya que pretende confirmar una resolución que fue emitida después de haber transcurrido el plazo de la caducidad, habiéndose concluido en la presente sentencia que la facultad de la administración para imponer sanciones no había caducado, es procedente declarar su legalidad, concordando esta

Sala con las consideraciones expuestas por el Tribunal de Apelaciones en su resolución de mérito.

**POR TANTO:** Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, **esta Sala FALLA:** a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día siete de marzo de dos mil, en cuanto impone a la sociedad “O”. Multas por infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante cada uno de los meses de marzo, mayo, agosto y noviembre de mil novecientos noventa y cinco; marzo de mil novecientos noventa y seis; y, abril de mil novecientos noventa y siete, por no presentar las declaraciones correspondientes y por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal; b) Que es legal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día diecinueve de enero de dos mil uno, en cuanto confirma la resolución mencionada en el literal anterior; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho Común; d) Oportunamente, devuélvase los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. e) En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal. NOTIFÍQUESE.

## CONTROVERSIA No 2

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el señor “S” en carácter de representante legal de la sociedad “A”, impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, las nueve horas treinta minutos del día trece de junio de dos mil dos, que determinó a cargo de su representada, cuotas complementarias de IVA por cada uno de los períodos comprendidos de mayo a diciembre de 1999, y b) la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las diez horas del día veintitrés de julio de dos mil tres, en cuanto confirma el acto relacionado.

### ALEGATOS DE LA PARTE ACTORA

El representante legal en sus argumentaciones básicamente manifiesta, que en el mandato contenido en el Contrato de Prestación de Servicios y Convenio de Cesión y sus Modificaciones suscrito por su representada y la sociedad Financiera M., se estipula que la primera es cedente o estipulante del contrato y la segunda, la prestataria o la cesionaria; acordándose entre las obligaciones específicas referentes a la prestataria “realizar a la estipulante el pago que habrá de comprender los servicios prestados y el reembolso de los gastos administrativos y operativos en que incurra por la prestación de los mismos; proporcionar a la estipulante los fondos que correspondieren para cubrir campañas publicitarias, los premios de diversa índole para



los tarjetas habientes y otros gastos en que incurriere dentro del objeto de este contrato”. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ha reconocido que el reembolso de gastos de que se trata como el presente caso, no constituye parte de la contraprestación del servicio, es decir, no forma parte de la base imponible y por tanto no está gravado con el IVA. Sin embargo, dicho criterio no fue aplicado ni los que declaró en sus fallos referencias 9709012M y 9510034T respecto a que no se consideran gravados los reembolsos de gastos y que es claro que la Dirección General confunde los términos legales de la ley debido a que ésta lo que dice es que los gastos estén EN NOMBRE DE y la Dirección General en su error sostiene que deben estar A NOMBRE DEL comprador o adquirente de los servicios. Esta confusión de interpretación es básica para reconocer que los reembolsos de gastos no son sujetos a adición de la base imponible del impuesto. Ante el Tribunal de Apelaciones se solicitó investigar entre otros puntos, que los reembolsos de gastos no significan ingresos para la recurrente, por considerar que conforme al Art. 17 de la Ley de IVA no existió onerosidad en dichas operaciones puesto que no se registró utilidad o ganancia, y que dichas operaciones son registradas contablemente con una disminución de los gastos. Siendo esa la política contable de la sociedad A., los gastos son reembolsados situación que a la luz del Art. 51 letra a) constituye una excepción, sin que dicho precepto legal regule su forma de documentación por no estar gravados, máxime si señala “sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios” en la que no establece que los documentos estén “a nombre de”. En otros términos, la referida disposición no restringe que los documentos estén a nombre de la sociedad A., pues en todo caso han sido pagados “en nombre” de la otra sociedad como se estipuló en el Contrato de Prestación de Servicios y Convenio de Cesión y sus Modificaciones, de ahí que el caso planteado se enmarca dentro del supuesto que regula la norma, la cual contempla el “mandato” como una forma de adquirir bienes y servicios “en nombre del mandatario sin que estén facturados a nombre del mandante”, pues existe una responsabilidad en la liquidación de las operaciones por ambas partes y en especial de los reembolsos de gastos según lo acordado en el citado Contrato. El informe del técnico del Tribunal de Apelaciones concluye que

no sabe como la Dirección General, consideró que las erogaciones generaron los créditos fiscales, sin entrar en mayores detalles”. Es necesario entonces que el Tribunal de Apelaciones considerara en su decisión lo declarado por su asesor técnico, por lo que al no tomarlo en cuenta violó el derecho de respuesta ya que era punto invocado. La recurrente es de la opinión que pretender gravar con el IVA los reembolsos de gastos recibidos de parte del Banco M., gravaría su patrimonio y ese hecho viola sus derechos de propiedad, seguridad jurídica inclusive el principio de igualdad ya que como lo ha expuesto, el Tribunal de Apelaciones ha declarado en otros casos que los reembolsos no forman parte de la adición a la base imponible y por tanto no se gravan con el IVA, sin embargo no aplicó al caso dicho criterio. También Que se ha violado el Principio de Verdad Material y el derecho de Defensa regulados en los Art. 3 y 4 del Código Tributario, sobre todo porque el informe de Auditoría que sirvió de base para la liquidación del impuesto, no ilustra lo suficiente respecto a qué reembolsos de gastos se objetan o se presume su gravabilidad, no cita la base legal de la objeción; es decir dicho informe no especifica los elementos mínimos a efectos de permitir el derecho de defensa, pues no hace referencia sobre quien adquirió el bien o servicio, ni la fecha de adquisición, el nombre del proveedor del bien o servicio; si se adquirió por factura o comprobante de crédito fiscal y si los montos incluyen o no el IVA, etc. Únicamente se toman los valores registrados en la cuenta del balance, sin verificar los documentos, pues así se confirma del apartado INGRESOS NO DECLARADOS, en que se hace un resumen del Contrato para concluir que existió hecho generador en base a los artículos 16 y 17 de la Ley del IVA, afirmación que es falsa pues no existió onerosidad en las operaciones. Se cita el Art. 18 letra b) y e) para señalar el momento que causa el IVA, lo cual también no es cierto puesto que en los reembolsos no hay término a la prestación y no se trata de servicios onerosos; otro error es afirmar que la base imponible sobre la que deben adicionarse los reembolsos de gastos, es el pago por administración de cartera cobrado a la prestataria, sin tomarse en cuenta que el Art. 51 letra a) expresamente exceptúa a los reembolsos de gastos para tales efectos. En conclusión, en dicho informe de auditoría tampoco se establece el hecho generador ni el momento en que se causa, ni la base imponible, de ahí que emitir una

resolución en los términos expuestos es atentar contra el Estado de Derecho y el Principio de Legalidad

### ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Esta por su parte sostiene que los reembolsos de gastos que según la demandante no forman parte de la base imponible por exceptuarlos el Art. 51 literal a) de la Ley del IVA, es dicha disposición la que establece que para determinar la base imponible del impuesto deberán adicionarse al precio o remuneración cuando no las incluyeren, todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en las operaciones, aunque se documenten o contabilicen separadamente o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto, como gastos de toda clase, fletes, reembolsos de gastos, excepto si se trata de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios, en virtud del mandato de éste. La contribuyente demandante al establecer el monto o remuneración que cobrará al ofrecer al público los distintos bienes y servicios inclusive, costo, gasto y un margen de utilidad que hace efectivo el ánimo de lucro elemento esencial de la actividad económica mercantil. Por tal motivo, la normativa incluye en adición a la base imponible el reembolso de gastos, como por ejemplo en un contrato de construcción por la suma alzada, el contratista aporta los materiales, comprándolos en la ferretería en nombre y por cuenta del contratista, Así como se documenta en este caso, la base imponible será la remuneración pactada con el prestatario inclusive el valor de los materiales. Sin embargo, la misma ley prevé excepciones en donde tales gastos no deben formar parte de la base imponible como es el caso de: a) cuando se trata de gastos efectuados en nombre y por cuenta del prestatario en virtud del –contrato de construcción por administración, donde el contratista aporta solamente el trabajo y los materiales son comprados en nombre y por cuenta del prestatario y así se documenta en el comprobante de crédito Fiscal o factura correspondiente. En ese sentido la base imponible será la remuneración por trabajo, sin incluir en adición los materiales; b) cuando el reembolso de

gastos se da en adición a una operación exenta o no gravada con el impuesto, como en el arrendamiento de una vivienda (Art. 46 literal b) de la Ley del IVA donde el arrendante paga la vigilancia del inmueble arrendado, que es reembolsado por el arrendatario; y c) cuando el reembolso de gastos es una operación independiente o no accesoria de una principal, como podría suceder cuando una sociedad efectúa un gasto por la adquisición de ciertos bienes o servicios que utiliza otra, siendo ésta quien se los reembolsa, pero sin existir una prestación de servicios a la cual dicho reembolso sea accesorio. Referente a que no se han demostrado cuales son los reembolsos de gastos por detalle, ni se ha establecido el hecho generador dónde debe configurarse la onerosidad, ni el momento en que se causa el impuesto por considerar que no a existido remuneración. Sobre dicho planteamiento: Remuneración y onerosidad la Dirección General, ha sostenido que durante los ejercicios fiscalizados, la demandante prestó servicios de administración de cartera a la sociedad M., según contrato suscrito con ésta y sus modificaciones, en el que la primera se obligó a realizar actividades de colocación de tarjetas de crédito, análisis de créditos, el troquelado y embozo de tarjetas, distribución de las mismas, el cálculo de intereses, emisión y distribución de estados de cuentas, el cobro en forma judicial entre otros. Por su parte la prestataria se obliga a pagar a la prestadora de los servicios, una remuneración que incluye el reembolso de gastos, de conformidad al detalle que aparece en el referido Contrato y sus Modificaciones y que se relaciona en el informe de auditoria. El hecho generador es la prestación de servicios de administración de cartera antes mencionado lo cual en los artículos 16 y 17 de la ley de la materia; el impuesto se causa cuando la demandante prestó el servicio y recibe la remuneración mensual que incluye en adición el reembolso de gastos como prevé el Art. 18 literal b) y e). En cuanto al detalle de los reembolsos de gastos consta en el expediente respectivo la relación efectuada en el informe de auditoria y sus anexos, que fueron entregados a la demandante con el auto de audiencia y apertura a pruebas y posteriormente con la resolución que se impugna. Se determinó que los comprobantes de crédito fiscal pagados por la sociedad impetrante en concepto de bienes y servicios adquiridos y

necesarios para prestar el servicio de administración de cartera mencionado, los considera dentro de sus gastos de operación, en las diferentes Subcuentas y reconoce como una cuenta por cobrar al final de cada mes, la Subcuenta “Honorarios y Reembolso de Gastos” revirtiendo mediante el abono correspondiente los gastos registrados en las Subcuentas de “Gastos de Operación”, posteriormente dentro del mismo mes liquida la cuenta por cobrar “Honorarios y Reembolso de Gastos” con cargo a Bancos cuyo documento probatorio es la Nota de Abono efectuado por la prestataria de los servicios a favor de la inconforme. No obstante lo anterior, dichos reembolsos se consideran como adición a la base imponible, a la que se aplica la tasa del impuesto para encontrar el débito fiscal, además sólo se adicionaron a dicha base los reembolsos de los gastos que en su oportunidad generaron crédito fiscal a su favor. Sobre la no aplicación de la jurisprudencia referente al tratamiento de los reembolsos de gastos, también se aclara que el TAI lo que considera es que el contribuyente debe adicionar a la base imponible, el reembolso de gastos cuando éstos sean pagados por cuenta y a nombre del contribuyente. En las sentencias que cita la demandante se abordan casos diferentes al que se plantea, ya que en una sentencia se refiere a la atribución por parte de esta oficina de ingresos gravados en concepto de servicios por permitir que otros contribuyente utilicen el teléfono de la apelante para realizar llamadas internacionales, dado que la contribuyente había cargado contablemente en deudores varios otras cuentas por cobrar, mismo valor que de esas llamadas le cobró la compañía de teléfono. La segunda resolución se trata de un reembolso de gastos que como advierte el Art. 51 letra a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es la excepción por cuanto se escapa a la adición por tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del prestatario de los servicios. De dichas sentencia se puede concluir en base al Art. 51 letra a) de la Ley del IVA que los reembolsos de gastos deben adicionarse al precio o remuneración pactada cuando no los incluyeran, siempre que se carguen o cobren adicionalmente en la operación, aunque se documenten separadamente, excepto cuando se trata de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios, en virtud de un mandato de éste y

cuando el reembolso de gastos sea una operación no onerosa, independientemente o no accesoria a una principal gravada.

## ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que durante la investigación que realizó la DGII, se estableció lo relacionado con las operaciones hechas por el demandante, en las que no incluyó los ingresos por reembolsos de gastos recibidos del Banco M., como parte del pago del servicio de administración de cartera prestado a ésta según Contrato de Prestación de Servicios y de Compromiso de Cesión de Créditos, observando que ahí se manifiesta un acuerdo contractual entre ambas sociedades, por cuya ejecución se afirma el hecho generador en lo que respecta a la relación pública entre el Fisco y los sujetos pasivos. Sin embargo sobre esta situación aclara que si bien se obtienen ingresos en contraprestación, en lo que respecta al procurarse reembolsos de gastos incurridos para hacer posible la prestación de servicios de administración de cartera cedida al Banco M., éstas no se constituyen en contraprestación de hecho generador alguno, sino que por disposición legal se incorpora su monto a la base imponible del hecho generador donde se corresponde toda vez que la sociedad demandante al incurrir preliminarmente en esos gastos los acreditó contra sus débitos por parecer los comprobantes a su nombre; aunque por cuenta ajena; de ahí que en el presente caso la obtención de reembolsos califiquen como adición al elemento de base imponible y por consiguiente deban afectarse, de la forma que lo hizo la Dirección General, con base en el Art. 51 literal a) de la Ley del IVA, aunque no por tratarse directamente de un elemento de contraprestación al servicio prestado. Demás está decir que esta resolución se apega a precedentes como el pronunciado el día veintiocho de enero de dos mil dos, (Inc. I0104002T no correspondiendo los que cita la demandante en su expresión de agravios, puesto que la sentencia pronunciada el treinta y uno de enero del año dos mil, (Inc. I0106012M) se refiere a elementos sobre reembolsos, pero para efectos de sanción; la sentencia del seis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve (Inc. I9709012M), se refiere también a sanciones y la del dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve (Inc. I9510034T) cita anticipos

sobre construcciones, percibidos antes de la vigencia de la Ley del IVA. Respecto a las violaciones que menciona como al derecho de propiedad por el hecho de gravar con el IVA los reembolsos de gastos, se fundamenta que la disposición aplicable es el Art. 51 letra a) de la precitada ley, el cual es preciso al prever la adición a la base imponible de los reembolsos. Es insostenible entonces pretender que existe violación al derecho de propiedad ya que tratándose de obligaciones tributarias lo que está en juego es el interés legítimo de la contribuyente social. Sobre el principio de seguridad jurídica alegado, se repara en que no se advierte confusión en la aplicación del Art. 51 letra a) en cuanto a que la Administración actué de manera dispar en relación a los reembolsos, pues este sentido sigue el precedente establecido por el Tribunal y por lo que respecta a la Ley que contempla es situación jurídica, no se vislumbra violación alguna de parte del legislador, toda vez que la disposición no da lugar a dudas en cuanto a su correcta aplicación, cuya previsión se justifica en un primer momento la sociedad contribuyente ha hecho uso de los créditos fiscales al estar a su nombre, siendo así cómo la previsión legal en correspondencia a la neutralidad de este impuesto, prevé que en caso de reembolso de gastos, se haga por parte de la misma sociedad, ingreso de los mismos en la parte correspondiente a la base imponible, no porque constituya hecho generador en si, sino como elemento adicional de base imponible, pero a fin, para equilibrar la imposición en su neutralidad, dado que el reembolso de gastos conlleva aumentar el débito en un trece por ciento cantidad en correspondencia a la que se acreditó inicialmente, cuando hizo valer sus créditos fiscales. Y por último, en lo relativo a la violación al principio de igualdad, se aprecia que la aplicación del artículo 51 letra a) al ser correcta no puede inducir a desigualdad de tratamiento alguno, en lo que respecta a la sociedad demandante, menos cuando la misma no ha justificado y apoyado con casos concretos la citada violación. En vista que no se advierte en nada violación constitucional como para que la tutela haya de imponerse, debe desestimarse la reclamación al respecto.

#### LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FALLA:

La sociedad inconforme pide sean declaradas ilegales las resoluciones punto de discusión, haciendo recaer los puntos de su inconformidad en los siguientes aspectos:

Violación al derecho de propiedad y a la seguridad jurídica por pretender gravar los reembolsos de gastos que recibió de parte de la Sociedad M., por estar enmarcados dentro de la excepción que establece el Art. 51 letra a) de la Ley del IVA.

Violación al principio de verdad material y al derecho de defensa (Art. 3 y 4 del Código Tributario) debido a que el informe de auditoria no ilustra lo suficiente ni especifica los elementos mínimos para ejercer una justa defensa.

Violación al principio de igualdad en razón a que el Tribunal de Apelaciones en diferentes fallos ha reconocido que el derecho de gastos no constituye parte de la contraprestación del servicio y por tanto no forman parte de la base imponible; sin embargo, no aplicó dicho criterio al caso de autos.

#### NORMATIVA APLICABLE

La Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al regular en el Título IV lo relativo a la determinación de la obligación tributaria, establece en el Capítulo I la base imponible del impuesto, es decir, la numérica sobre la que ha de aplicarse la alícuota respectiva, la que de conformidad al Art. 47, es 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 servicio, o sea que la operación se realice al contado o al crédito. De lo anterior se obtiene que en el caso específico de los servicios, la base para aplicar el trece por ciento en concepto de IVA, es el precio o remuneración de los respectivos servicios. No obstante, dicha base de cálculo puede sufrir modificaciones, tanto para aumentar como para disminuir su magnitud, lo que es que al precio o remuneración habrán de restarse o adicionarse otras sumas. ¿Cómo se establece entonces cual es el precio o remuneración para efectos del impuesto de que se trata?. El Art. 51 “Adiciones a la Base Imponible”, dispone que: “Para determinar la base imponible del impuesto, deberán adicionarse al precio o remuneración 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, tales como: “a) 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, reembolsos de gastos...” Al analizar detenidamente el artículo transcrito, se extrae que para el legislador, como regla general, el precio o remuneración de los servicios como hecho generador del impuesto (el que, por otra parte, servirá de base para aplicar la tasa del trece por ciento a que se refiere el Art. 54), debe incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación, ya sea que se carguen o cobren adicionalmente en la operación, no siendo trascendente a efectos del impuesto que tales cantidades o valores sean documentados o contabilizados separadamente o que correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto, lo que por ejemplo, si el que presta el servicio separa de su precio las sumas que en concepto de sueldos o salarios para a sus empleados directamente vinculados con la prestación del mismo, tales sumas forman parte del precio o remuneración para efectos de aplicar la tasa del trece por ciento del impuesto, no obstante que de conformidad al Art. 46 letra c) las mismas están exentas del impuesto. Según el artículo transcrito, si las partes antes o al momento de celebrar el contrato de servicios, actualización o fijación del precio o valor del servicio o si con posterioridad a la celebración del contrato surge un ajuste, actualización o fijación de dicho precio o valor, esta suma habrá de adicionarse a la base del cálculo, lo que equivale a decir, que habrá de sumarse al precio o remuneración del servicio. Lo mismo acontece si quien presta el servicio, cobra por lo prestación del mismo una comisión, derecho, tasa, interés o gasto de financiamiento si la operación es a plazo, lo que incluye los intereses por el retardo en el pago (intereses moratorios) y otras prestaciones semejantes: tales sumas también deben sumarse al precio o

remuneración pactada. Finalmente, el Artículo que se comenta, dispone que los gastos de toda clase, los fletes e incluso, los reembolsos de gastos, deben 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”. La excepción relacionada en el párrafo precedente, obedece al hecho que el mandatario recibe de parte del mandante las sumas necesarias para el pago de las 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 son obligaciones que le sean propias, sino que se trata de obligaciones o vínculos jurídicos 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, según la regla general antes mencionada. En otras palabras, la ley dispone que no es viable exceptuar de la base de cálculo del impuesto sumas que habrán de servir para cubrir obligaciones propias del mandatario, pues, en tales casos, tal y como se expresa en la regla general transcrita, deben adicionarse al precio o remuneración pactada por los servicios y si bien contractualmente constituyen un reembolso de gastos pactados entre las partes y con plenos efectos entre ellas, desde el punto de vista de la ley de que se trata, tales sumas constituyen parte del precio o remuneración pactada y en tal sentido se encuentran gravadas con el impuesto. Resulta determinante resaltar que el legislador, para efectos de conceder la excepción ya referida, exige que se cumplan dos requisitos respecto de las sumas pagadas en virtud de mandato. Estos son; 1- Que las sumas pagadas lo sean en nombre del comprador adquirente o prestatario de los servicios y 2- Que las sumas pagadas lo sean por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios. En el caso que nos ocupa, la Dirección General manifiesta en el párrafo sexto del

Considerando IV) de la resolución impugnada, según contrato de prestación de servicios y compromiso de cesión de créditos suscrito el día 9 de marzo de 1995, el cual fuera posteriormente modificado según se detalla en la misma resolución, la Sociedad A., se obligó para con el Banco M., a contar con los recursos necesarios, en materia organizativa, logística, de equipo y personal para cumplir con el desempeño de sus actividades y que tal personal sería contratado y estaría bajo la responsabilidad exclusiva de la sociedad demandante, afirmación que se comprueba con la fotocopia certificada de la escritura pública celebrada a las quince horas del día veinte de noviembre de dos mil uno, agregada al expediente administrativo, mediante la cual se amplió y modificó el contrato celebrado originalmente del día 9 de marzo de 1995, que en su cláusula IV) DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS letra c), dispone textualmente que dentro de las obligaciones específicas de la sociedad demandante, existe la de “contar con los recursos necesarios en materia organizativa, logística de equipo y persona para cumplir con el desempeño de las actividades”. Es entendido que dicho personal será contratado y estará bajo la responsabilidad exclusiva de la sociedad A., para todos los efectos legales, incluyendo la materia laboral y prestaciones que la misma se derivan. Por su parte al Banco M., le corresponderán como responsabilidades, proporcionar oportunamente los fondos necesarios para el pago de las compras realizadas por cada tarjeta habiente dentro del objeto de este contrato; realizar a la sociedad A., el pago que adelante se indicará, que habrá de comprender los servicios prestados y reembolso de los gastos administrativos y operarios en que incurra para la prestación de los mismos...” Del documento relacionado se comprueba que la demandante se comprometió a contratar a todo el personal necesario para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del instrumento en cuestión; a cambio de ello, Banco M., se obligó a proporcionar oportunamente los fondos necesarios para el pago de las compras realizadas por cada tarjeta habiente dentro del objeto del contrato y a pagar a la actora los servicios prestados y el reembolso de los gastos administrativos y operarios en que incurriera en la prestación de los servicios pactados. De lo establecido en la cláusula referida, se comprueba que el objeto del mismo era establecer una relación de prestación de

servicios, dentro de la cual el Banco mencionado, financiaría créditos emitidos a distintos clientes de la actora, que hubieran sido traspasados por ésta a aquella, a través de su respectiva cesión, y ésta por su parte continuaría realizando las actividades a que hace referencia la cláusula III del contrato en mención. De lo que se deduce que si bien contractualmente se estipuló que el referido Banco pondría a disposición de la demandante las cantidades de dinero necesarias para el pago de los gastos incurridos para la prestación de servicios, lo que incluye el pago de los empleados, los mismos son obligaciones propias de la sociedad apelante, es decir, que a manera de ejemplo los vínculos laborales que nacen a consecuencia del contrato en referencia, únicamente vinculan a la sociedad demandante y en ese sentido, son obligaciones propias de dicha sociedad, y no del Banco M., quien por su parte se ha comprometido voluntariamente a reintegrar tales sumas. Lo mismo acontece con los gastos operativos ya administrativos vinculados con los servicios. Y es que si bien contractualmente estipuló que el Banco M., pondría a disposición de la sociedad A., las cantidades de dinero necesarias para el pago de los gastos administrativos y operativos incurridos para la prestación de los servicios, lo que incluye el pago de los empleados, es claro que se trata de obligaciones propias de la sociedad demandante, es decir, que los vínculos de toda índole que nacen a consecuencia del Convenio en referencia, únicamente vinculan a la contribuyente actora y en tal sentido, son obligaciones suyas y no del banco quien libremente se ha comprometido a reintegrar tales sumas, mediante el contrato referido. Para que opere la exclusión alegada, la ley exige la existencia de un mandato. En el presente caso se ha constatado que se trata de una relación de prestación de servicios, que jurídicamente no constituye un mandato, si bien las partes son libres de dar al contrato la denominación que deseen. De lo anterior se concluye que no existiendo el mandato a los en términos establecidos por la ley tributaria en comento, no es aplicable al caso concreto la exclusión de la base de cálculo permitida por la ley. Lo anterior no significa que esta Sala reste valor jurídico a las obligaciones contraídas por el Banco mencionado, por el contrario, contractualmente se ha demostrado que se trata de un reembolso de gastos, el cual según las reglas generales de la ley tributaria debe adicionarse al precio o remuneración pactada, por

no cumplirse los requisitos exigidos para su exclusión, que constituyen gastos efectuados a nombre de la demandante, pero por cuenta del Banco citado, quien se obligó contractualmente a su reembolso, lo que demuestra que tampoco se cumple el requisito legal exigido para su exclusión de la base de cálculo, en el sentido de que debe tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios: los pagos efectuados son a cuenta del Banco por existir un contrato que establece el reembolso de los mismos pero que se realizan en nombre de la sociedad demandante, ya que todos los gastos reembolsados son obligaciones propias de la sociedad A., por tanto deben adicionarse a la base del cálculo del impuesto tal y como lo sostienen las autoridades demandadas, puesto que las mismas constituyen una adición a la base imponible del impuesto, por expresa disposición de la ley. En cuanto a lo alegado respecto a que los reembolsos de gastos no significaron ingresos para la sociedad A., por no haber existido onerosidad, de conformidad a lo establecido en el Art. 946 del Código de Comercio, en el entendido que todas las obligaciones mercantiles son onerosas, desestima el argumento que en base al Art. 17 de la Ley del IVA plantea la parte actora, ya que el hecho de no haber registrado la utilidad o ganancia por la operación de que se trata, no significa que tales ingresos se encuentren exceptuados de la base de cálculo del impuesto. Cabe aclarar, con relación al punto anterior, que el impuesto en cuestión no grava ingresos, sino la transferencia de dominio de bienes muebles corporales y la prestación de servicios, y en tal sentido, siendo irrelevante lo manifestado por la actora respecto de los ingresos, ya que las sumas recibidas en concepto de reintegro de gastos, deben adicionarse a la base del impuesto, como antes se ha establecido. Sobre lo afirmado respecto a que las operaciones de reembolso de gastos eran registradas contablemente con una disminución de los gastos de su representada, se aclara que la forma de efectuar las anotaciones contables no puede variar la aplicación concreta de la ley, siendo el caso que el reembolso de gastos, debió haber sido contabilizado como una adición al precio del servicio prestado, por así determinarlo expresamente la normativa aplicable. En todo caso, el mismo artículo que se comenta, dispone expresamente que deben adicionarse al precio o remuneración cuando no las incluyeran, todas las

cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en la operación, aunque se contabilicen separadamente. Y es que la forma de anotar las operaciones en los libros contables en forma alguna se puede sobreponer a la ley, máxime en el caso que nos ocupa, en que el tratamiento contable de los reembolsos de gastos no logra anular por un lado la ocurrencia del hecho generador por la prestación de servicios efectuada por la sociedad A., al Banco M., por el otro no desvirtúa el hecho de que la demandante tenía la obligación de incrementar la base de cálculo de la operación, por el hecho de que las sumas recibidas en tal concepto constituyen en realidad parte del precio de la contraprestación. Con fundamento en las precisiones que anteceden queda plenamente demostrado que no existe violación al derecho de propiedad y a la seguridad jurídica por el hecho de gravar con el IVA los reembolsos de gastos que recibió la demandante de parte del Banco M., pues tal como se ha establecido los mismos no se enmarcan dentro de la excepción que establece el Art. 51 letra a) de la Ley del IVA. En cuanto a la violación al Principio de Verdad Material y al derecho de defensa Art. 3 y 4 del Código Tributario, por considerar la parte actora que el informe de auditoria no ilustra lo suficiente ni especifica los elementos mínimos para ejercer su derecho de defensa, el Código Tributario expresa respecto del primero que “Las actuaciones de la Administración Tributaria se amparan a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos”. Al igual que los otros principios regulados en el Art. 4 del citado código, éstos constituyen parámetros generales en los cuales deben basarse las actuaciones de la Administración Tributaria. El principio de Verdad Material antes transcrito pretende que los hechos generadores, por consistir generalmente en hechos económicos que han adquirido sustantividad o trascendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador, al ocurrir en la realidad deben ser apreciados en concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que es valorado por la Administración al ejercer sus facultades de fiscalización. En el caso de autos se ha demostrado que la Dirección General, verificó todos los elementos de hecho necesarios para configurar el hecho generador, como son el elemento material, personal, temporal espacial y

cuantificante. De acuerdo al Informe de Auditoría de fecha veintinueve de abril de dos mil dos, agregado a folios 111 y siguientes del presente proceso se advierte prima facie que el auditor fiscal autorizado determinó: 1) Que la demandante percibió ingresos en concepto de reembolsos de gastos incurridos para la prestación de servicios de administración de cartera cedida al Banco, como se estipuló en el Contrato de Prestación de Servicios y de compromiso de Cesión de Créditos suscrito con el referido Banco. 2) Que con base en los Art. 16 y 17 letra a) de la Ley del IVA, en relación con el Art. 6 literal a) de su Reglamento, determinó ingresos y débitos fiscales no documentados, registrados ni declarados. Cabe aclarar que sobre este punto, los “ingresos recibidos por la contribuyente corresponden a reembolsos de gastos recibidos del Banco M., como parte del pago del servicio de administración de cartera prestado a ésta, según contrato de prestación de servicios tantas veces mencionado, en el que la sociedad A., se obliga a contar con los recursos necesarios, en materia organizativa, logística, de equipo y persona para cumplir con el desempeño de sus actividades. 3) Que dicho personal sería contratado y estaría bajo responsabilidad exclusiva de la sociedad A., para todos los efectos legales incluidos los de materia laboral y prestaciones que de la misma deriva; además del desarrollo de las funciones de colocación de tarjetas de crédito, análisis de crédito, el troquelado y emboso de las tarjetas, distribución de las mismas, cálculo de intereses, emisión y distribución de estados de cuenta, cobro de saldos judiciales y extrajudiciales, atención al público y la contratación de comercios afiliados para la aceptación de las tarjetas de crédito, actividades que corren a nombre de la sociedad A., y no del Banco. 4) Que conforme a los artículos 15 y 16 de la Ley del IVA, dichos ingresos en concepto de reembolso de gastos recibidos constituyen hecho generador y por lo tanto forman parte de la base imponible para el cálculo del impuesto según el Art. 51 de la citada ley. Respecto de este punto debe aclararse que el hecho generador lo constituye la prestación del servicio y que el reembolso de gastos debe adicionarse a la base de cálculo del impuesto por expresa orden de la ley. 5) Que el momento en que se causa el impuesto se entiende ocurrido y causado de conformidad al Art. 18 letra a) cuando la sociedad A., presta servicio de administración

de cartera; y que la base imponible sobre la cual deben adicionarse los reembolsos de gastos, es el pago por administración de cartera cobrado a la prestataria, el cual se registra en la contabilidad en la cuenta 470.08 “productos de operación de cartera”. También se afirma que se ajustarán los ingresos percibidos por las operaciones financieras derivadas del contrato de prestación de servicios y compromiso de cesión de créditos, que sí fueron declarados en los períodos tributarios de mayo a diciembre de 1999, adicionándoles los reembolsos de gastos recibidos, para conformar la base imponible referida en el Art. 51 letra a) de la forma ampliamente detallada. Según lo dicho y a juicio del Tribunal, el Informe de Auditoría antes relacionado reúne los requisitos esenciales para establecer la ocurrencia del hecho generador mediante la comprobación de su ocurrencia fáctica, es decir, para la verificar la realización de la hipótesis normativa en la realidad y permiten por tanto a la contribuyente ejercer de forma plena su derecho de defensa, lo que se prueba con los argumentos vertidos por la misma ante la autoridad demandada. Respecto a la violación al principio de igualdad alegada, la parte actora afirma que debido a que el Tribunal de Apelaciones ha reconocido en diferentes fallos que el reembolso de gastos no constituye parte de la contraprestación del servicio y por tanto no forma parte de la base imponible, tal criterio es aplicable en el presente caso. No obstante lo anterior, dicho criterio no se aplicó al caso planteado. Al respecto el Art. 3 de la Constitución de la República reconoce literalmente: **“Todas las personas son iguales ante la ley, para el goce de los derechos civiles no podrán establecerse restricciones que se basen en diferencias de nacionalidad, raza, sexo, o religión”**. En relación con tal derecho, **la Sala de lo Constitucional ha distinguido en su jurisprudencia entre la igualdad en la formulación de la ley y la igualdad en la aplicación de la ley**. Así en sentencia de las catorce horas cincuenta y seis minutos del once de julio de dos mil tres, (juicio ref. 946-2002), sostiene que la igualdad es un derecho subjetivo que posee todo ciudadano a obtener un trato igual, que obliga y limita a los poderes públicos a respetarlo y exige que los supuestos de hechos iguales sean tratados idénticamente en sus consecuencias jurídicas abarcando también la igualdad en la aplicación de la ley, lo cual no implica una igualdad absoluta, que obligue



siempre a tratar de igual forma a los supuestos idénticos lo que sí supone es que en aquellos casos en que se trate de forma distinta dos situaciones ante las que exista una identidad sustancial, ésta diferencia debe estar suficientemente razonada. De ahí el deber del funcionario o la Administración Tributaria en este caso, de razonar todos los actos dictados que se separen del criterio seguido en actuaciones anteriores, lo que en doctrina se ha denominado el precedente administrativo, es decir, aquella actuación de la Administración que, de algún modo, vincula en lo sucesivo sus actuaciones, en cuanto a fundamentar sus resoluciones en contenidos similares para casos semejantes, carácter vinculante que viene dado por la estrecha interrelación tributaria entre el principio de igualdad con los de prohibición de la arbitrariedad y de seguridad jurídica. En tal sentido cuando exista una completa similitud en los sujetos y en las circunstancias objetivas de casos concretos, lo más consecuente es que el criterio adoptado en el precedente sea el mismo en ambas situaciones. Sin embargo, si la Administración decide efectuar un cambio de criterio respecto del mantenido en resoluciones anteriores, debe razonar la justificación para modificarlo, es decir, poner de manifiesto las razones objetivas que la han llevado a actuar de forma distinta y a desechar el criterio sostenido hasta entonces, debido a la trascendencia de derechos y principios constitucionales que pueden verse involucrados. Dicha sentencia concluye que el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten arbitrarias o injustificadas por no estar fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables. Al concretizar los anteriores razonamientos al caso de autos, resulta que las resoluciones a que hace referencia la parte actora para sustentar que el Tribunal de Apelaciones en otras ocasiones ha reconocido que el reembolso de gastos está excluido de la base imponible. Según sentencia I9510034T, del análisis a la misma se constató que la misma se refiere a reembolso de gastos en razón a que esa contribuyente, adquirió materiales a nombre y por cuenta de sus clientes de forma tal que los documentos respectivos del IVA los solicitó a nombre de los prestatarios de los servicios, hecho que a todas luces se enmarca dentro del supuesto establecido en el Art. 51 letra a) de la Ley del IVA y por lo tanto difiere

radicalmente con el caso planteado por la actora. La resolución I9709012M, hace referencia a la imposición de multas por diversos incumplimientos a la Ley del IVA tales como no emitir los documentos respectivos al momento de efectuar la prestación de servicios telefónicos y otros; es decir, dicha resolución no hace referencia en lo absoluto a los reembolsos de gastos que cita el Art. 51 letra a). Finalmente, el precedente jurisprudencial referencia I0106012M, al igual que la anterior resolución, se trata de un acto sancionatorio, con la salvedad que en este caso el Tribunal, hizo alusión a la disposición legal antes citada, debido a que la DGII, consideró como incumplimiento el hecho de no emitir el documento de crédito originado por los reembolsos calificados por esa oficina como causantes del IVA, pues al efectuar dichos reembolsos la sociedad M., para los períodos fiscalizados, su origen lo establecía la oficina como el de una contraprestación por los servicios prestados por esta última a raíz del contrato de prestación de servicios y de compromiso de cesión de créditos, lo que en opinión de la DGII originó la infracción al Art. 97 de la Ley del IVA. Fue entonces que el Tribunal de Apelaciones aclaró, que la precitada ley, no establece como requisito la descripción del reembolso con fines de control tributario, sino como una adición a la base imponible por disponerlo a sí la ley, que en dicho caso, lo que sucedió fue la no inclusión a la base imponible en los comprobantes de crédito fiscal. Como advierte el Tribunal de Apelaciones en ningún momento reconoce en dicha resolución que los reembolsos recibidos por la demandante de parte de la sociedad M., no forman parte de la base imponible. Tal cual se ha relacionado, hace referencia a otros aspectos que en absoluto se relaciona al caso planteado. Con todo lo anteriormente expuesto queda plenamente desvirtuada la violación al principio de igualdad alegado, pues se ha comprobado que en los casos que cita la parte actora y que minuciosamente se ha analizado por este Tribunal, se refieren a supuestos completamente diferentes al planteado en el presente proceso. Y por concluirse en este juicio que todos los puntos en que la parte actora sustenta la ilegalidad de los actos reclamados, han sido uno a uno desvirtuados, se concluye que los actos impugnados son legales.

## RESOLUCIONES

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día trece de junio de dos mil dos, en la cual determina a cargo de la sociedad A., cuotas complementarias de IVA, correspondientes a cada uno de los periodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; b) Que es legal la

resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día veintitrés de julio de dos mil tres, en cuanto confirma la resolución anterior; 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 MODIFICATORIAS

#### SENTENCIA No. 1

#### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las trece horas del día veintiuno de abril de dos mil cuatro, que determina a favor de la contribuyente social "S", la cantidad de diecinueve mil seiscientos colones setenta centavos (¢19,600.70) y (¢15,715.82) en concepto de remanentes de crédito fiscal que le corresponde reclamarse durante los periodos tributarios de abril y junio de dos mil uno, para ser utilizados durante los periodos tributarios de mayo y julio de dos mil uno; así como también determina a cargo de la mencionada contribuyente la cantidad de setecientos ochenta y siete mil quinientos ochenta y cuatro colones veintidós centavos (¢787,584.21) que en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, le corresponde pagar respecto de los periodos tributarios de marzo, mayo y julio de dos mil uno, y Multa por infracción cometido a la Ley de la materia, respecto a los periodos tributarios de marzo, mayo y julio de dos mil uno, de conformidad a lo establecido en el Art. 254 literal e) del Código Tributario, por evasión intencional del impuesto en estudio, por la cantidad de trescientos noventa

y cinco mil setecientos ochenta y seis colones veinticinco centavos (¢395,786.25)

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La Representante Legal, de la sociedad apelante al interponer su recurso expresa los siguientes agravios:

#### **Ingresos no declarados e ingresos declarados en periodos que no corresponden.**

Manifiestan los auditores que para el presente caso se constató que al percibir la sociedad el primer pago parcial en base a cada uno de los contratos en ese momento debió gravar el valor total de los servicios pactados al momento de firmar el contrato respectivo omitiendo declarar siete millones novecientos treinta y dos mil seiscientos cuarenta y un colones cincuenta y seis centavos (¢7,932,641.56) y su respectivo IVA (¢1,031,243.41); pero que una vez firmados los contratos se recibe un anticipo que tampoco puede figurar como ingreso gravable ya que como su nombre lo indica; es anticipo para el inicio de obra y se amortiza conforme al avance de la obra y conforme se ha percibido el ingreso se ha declarado no de acuerdo con la DGII, por otra

parte hubo contrato que se concluyó en el dos mil uno y se amplió el plazo, hasta el dos mil dos, siendo cancelado hasta el dos mil tres, sin embargo se ha tasado todo el dos mil uno. Que no se explica como durante la auditoria, pudiendo investigar como fue la ejecución de las obras realizadas y como se canceló; se tasó en un solo ejercicio toda la magnitud del contrato, al igual que los contratos con la Alcaldía Municipal, de las cuales anexan lo que en realidad se pagó, certificados por la misma Alcaldía. Si el auditor no estaba de acuerdo con lo registrado contablemente en la empresa perfectamente podía recurrir a las facultades que le otorga el Art. 173 literal f) y obtener el valor real de los ingresos de la sociedad a través de la información proporcionada por las entidades a las cuales se les ha servido. Respecto a lo que se dice declaró indebidamente, esta es otra cuadratura efectuada a juicio de los auditores no apegados a la legalidad, realidad y justicia. Los valores se han facturado y declarado correctamente, pero a juicio de dichos señores debía declararse todo cuando se da el anticipo o cuando se efectuaba la estimación de la obra, de ahí que se han tasado en meses diferentes el valor de los ingresos y han detallado como declarado indebidamente lo que en realidad ha sucedido, esto también lo podremos ampliar en su oportunidad.

La base legal que se ha tomado son los Arts. 16 y 17 lit. a) en relación con el Art. 48 literal h) e i) de la Ley de IVA. Los primeros dos artículos definen la base genérica del servicio y el artículo 48 en los literales citados refleja la base de cobro específico. El literal h) del Artículo 48 expresa claramente que cuando se reciben bienes muebles corporales en pago de la prestación de servicios, situación que no es la del caso y por consiguiente no es correcto ni legal lo tasado. En el literal i) del mencionado artículo 48 la base específica del impuesto será “En los contratos de ejecución de obras y de especialidades como en los contratos generales de construcción, es el valor o precio convenido. Tal como puede observarse, está dando una base de medición de precio impositivo, esto desde luego en caso de que no hubiera otro elemento de prueba, pero si un contrato es firmado y no ejecutado en su totalidad y existen suficientes méritos de evaluación habrá de atenderse al Principio de Realidad y Convenios entre las partes. Es nula la actuación de la Dirección

General y nulos los resultados de la resolución recurrida. El Art. 18 por su parte, en el literal e) especifica que cuando se pague total o parcialmente la remuneración; se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de servicios, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos, es decir que se habla de remuneración cuando es un servicio personal, pero a nivel empresarial hay pago a cambio de la obra realizada; se han relacionado los artículos 93 y 94 de la citada ley que tampoco han sido infringidos, ya que se ha cumplido con tales exigencias en todas sus partes.

### **ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La actividad económica desarrollada por la contribuyente, bajo la modalidad de prestación directa, es decir sin que mediara contrato o que aún existiendo no se especificara el valor total de la prestación; también prestó los mismos servicios, con excepción del alquiler de maquinaria, pero bajo la modalidad de contrato en el cual se establece el valor total de la prestación y la forma de pago, todo lo cual se traduce en hecho generador del impuesto, según se establece en el artículo 16 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sabiendo que es hecho generador del impuesto toda prestación de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en la que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, prima, regalía, o cualquier forma de remuneración. Dentro de la normativa tributaria aplicable, el artículo 17 regula el concepto de servicio, por lo cual las actividades desarrolladas por la sociedad apelante, encajan en el literal a) del referido artículo, puesto que este literal se refiere a prestación de toda clase de servicios y en el literal e) del mismo, las operaciones por alquiler de maquinaria, que trata de los arrendamientos de bienes muebles corporales con o sin promesa de venta y opción de compra. El momento en que se causa el impuesto, El legislador en el Art. 18 de la Ley del IVA, previó una serie de situaciones o momentos en los cuales se causa el impuesto, debiendo atenderse no el orden en que se describen en el artículo citado, sino por la circunstancia que primero se materialice. Se determinó que las prestaciones de servicios realizadas fueron cuando se emitió alguno de los

documentos establecidos en el Art. 97 de la Ley referida, o sea se emitió la factura o el comprobante de Crédito Fiscal, por haber sido esta circunstancia la que ocurrió primero. También se determinó que prestó servicios, con excepción del alquiler de maquinaria, bajo la modalidad de contrato, en los que se establece el valor total de la prestación y la forma de pago, en dichos contratos se estableció que para iniciar los trabajos de prestación de servicios, la contratante proporcionaría un porcentaje en concepto de anticipo del monto total del contrato, el cual luego amortizaría la contratista, es decir la sociedad recurrente, de cada uno de los pagos o estimaciones que recibiera, hasta su total extinción; en virtud de esta modalidad, el momento en que se causó el impuesto es cuando se verificó el primer pago parcial, pues de conformidad a lo establecido en el artículo 18 literal e) de la ley de la materia, es el momento en que se pagó parcialmente la remuneración total del contrato, siendo este momento diferente y posterior a cada uno de los anticipos monetarios facilitados a la recurrente. El hecho generador para la prestación de servicios de manera directa se causa al momento en que se emite el documento y para los servicios prestados bajo la modalidad de contrato el impuesto se causó al momento en que ocurre un pago ya sea este de carácter parcial o total y aún antes de comenzar la prestación del servicio. **Base imponible:** Los argumentos de inconformidad expresados por la inconforme, legalmente no resultan atendibles, ya que la determinación de la base impositiva, tiene su propia regulación en el artículo 48 de la Ley del IVA; se ha calificado cada una de las bases impositivas específicas aplicables, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 48 literales h) e I) de la referida Ley, Se justifica la utilización de una base imponible distinta en atención a las particularidades manifestadas en cada una de las modalidades de prestación de servicios, siendo que el caso de la prestación de servicios directos la base imponible la constituye el valor total de la prestación, regulada en el literal h) del artículo 48 de la normativa anteriormente citada. En cuanto a la prestación de servicios bajo la modalidad de contrato, en los que como ya se mencionó, existía la figura de los anticipos, los cuales dicho sea de paso, estaban determinados como un porcentaje cierto del total del monto o valor del contrato, que serviría para iniciar los trabajos pero no fueron

gravados o considerados como pagos recibidos por la Administración al momento en que se recibieron por la contribuyente; por lo que al cumplirse con el pago de las cantidades monetarias representativas del porcentaje acordado como anticipo, se pudo determinar de manera cierta que el siguiente desembolso se constituyó en el primer pago, además del hecho que en el documento emitido para dar constancia del pago se comenzó, según el acuerdo pactado, a amortizar en forma proporcional, las cantidades entregadas en concepto de anticipo, por lo que se advierte del Art. 48 literal i) de la ley de la materia, lo regulado en la disposición citada al contraste con el momento en que se causa el impuesto, previsto en el artículo 18 literal e), en lo relativo a que el impuesto se causa “Cuando se pague total o parcialmente la remuneración...”, concluyéndose que al momento del primer pago sea total o parcial, es cuando se causa el impuesto, atendiendo a lo dispuesto en el inciso primero del mismo artículo, y es precisamente por ser un momento único que no se puede fraccionar, aunque materialmente se fraccione el pago. La actuación de la DGII se ha enmarcado a precedentes en incidentes de Apelación, en recursos de apelación interpuestos ante el Tribunal de Apelaciones, según resoluciones pronunciadas con referencias Incidente No. I9510034T de fecha 16 de marzo de 1999 y el Incidente No. I0212001T de fecha 24 de septiembre de 2003.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

La Dirección General, de conformidad con lo prescrito en los artículos 16 y 17 literal a) y 18 literal e) en relación al artículo 48 literales h) e i) de la Ley de IVA, determinó que la contribuyente social no declaró de una sola vez el monto total según precios contractuales y omitió ingresos y débitos fiscales, en los períodos de marzo, mayo y julio de dos mil uno; ingresos obtenidos por servicios prestados, según lo establecido mediante análisis de los contratos tenidos a la vista durante la fiscalización. Por su parte la contribuyente consideró computables únicamente las estimaciones según el período de su devengo, argumentando al respecto que en la practica es diferente a como la Dirección General lo señala, por que cuando se firma un contrato se recibe un

anticipo, que tan poco puede figurar como ingreso gravable, ya que como su nombre lo indica, es anticipo para el inicio de la obra y se amortiza conforme se pagan las estimaciones de acuerdo al avance de la obra, las que a su vez son declaradas como estimaciones en el período correspondiente a su pago, siendo que uno de los contratos celebrado no se concluyó en el año 2001, debido a que el plazo se amplió para que se realizara en el año 2002, por lo que las estimaciones fueron canceladas a partir del año 2003; señala que no se explica porque el auditor pudiendo investigar como se ejecutaron las obras y la forma de como se cancelaron se tasó el impuesto en un solo ejercicio, considerando incorrecto querer imponer que se pague el impuesto cuando se firma un contrato o se recibe un anticipo, porque no se sabe cuales serán los créditos fiscales correspondientes a los débitos del contrato. En relación a lo expuesto este Tribunal considera en cuanto al punto primero, y de acuerdo a precedente de sentencia Inc. No. I0207018T del treinta de julio de dos mil tres, en el cual se ha sostenido y reafirma en esta oportunidad cómo el Art. 18 de la Ley del IVA, presupuesta que en casos de prestaciones de servicios, el hecho generador se realiza al momento en que ocurra un pago parcial o total, aún antes de comenzar la prestación de los servicios, de ahí que el argumento de la prelación del devengo de impuesto, lo es según ocurra primero alguna de las circunstancias previstas, aunque en verdad éstas se prevén más bien en lo que corresponde, a su primer acaecimiento, según los diferentes hechos generadores que se alistan en el Art. 17, sea el que ocurra primero, y no en el orden de previsión legal, tales condiciones, no cabe duda en lo que respecta a los contratos celebrados con la Alcaldía S., el primer pago se realizó en marzo del 2001, y a la Alcaldía A., el primer pago se efectuó en mayo de 2001, y en relación al contrato celebrado con el ME, el primer pago se hizo en el mes de julio de 2001, con la estimación primera, de tal manera que el evento o circunstancia del hecho generador hicieron que se causara el impuesto al haber ocurrido lo previsto en el artículo 18 literal e) pues el literal a tiene que ver con aquellos documentos que reflejen el precio o valor de la contraprestación total, en este caso, al momento de culminarse con toda la obra, siempre que no hubiere habido anticipo alguno y no se hubiere hecho entrega aún de la misma según el Art. 98 de

la Ley de la materia. Por consiguiente, se concluye sobre este punto cómo el hecho generador debió haber afectado en todo caso el período en que efectuó el primer anticipo de pago por el total de la contraprestación y no según lo manifiestan los pagos parciales. Por consecuencia, este Tribunal reitera los criterios de interposición sostenidos, manteniéndose así la consecuente calificación jurídica, debiéndose emitir la resolución confirmatoria en este punto de reclamo.

#### B) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES.

Multa por infracción cometida a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios y al Código Tributario respecto de los períodos tributarios de marzo, mayo y julio de 2001, de conformidad con el Art. 254 literal e) del Código Tributario, sanción por Evasión Intencional.

Que si bien la contribuyente social en nada expresó agravios conforme a la infracción y sanción, este Tribunal en su función contralora y revisora de la legalidad de la actuación de la Administración Tributaria, entra a conocer de oficio sobre la calificación del supuesto de hecho como Evasión Intencional. Así las cosas, cabe destacar que la contribuyente social, en primer lugar, excluyó aparentemente ingresos generados por prestaciones de servicios para los períodos tributarios de marzo, mayo y julio de 2001, lo cual se debió a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que nos ubica en el “error excusable en la aplicación de la ley”, lo que viene a reafirmar sobre el supuesto del Art. 254 literal e) del Código Tributario, en el sentido de que la “exclusión de algún bien, actividad u operación”, debe serlo mediante la constatación de hallazgos, toda vez que la misma disposición señala la posibilidad de un “simple olvido excusable”, lo que indica que la exclusión es algo de lo cual está consiente la contribuyente, y en el caso que nos ocupa, los ingresos supuestamente omitidos lo son en apariencia, ya que fueron declarados en otros períodos según la interpretación de la contribuyente, que aunque discrepa del criterio de la oficina tributaria, evidencia en todo caso, “error excusable”, de ahí que también se contemple esta figura para la Evasión No Intencional del Art. 253 del Código

Tributario, porque el error excusable siempre exime de responsabilidad, sea que se acople o no al literal e) del Art. 254 en estudio, pues aún en el caso que esta disposición aplicara al caso en particular, dada la discrepancia de interpretación habida y el hecho de que los ingresos han sido declarados para otros períodos, se desvirtúa a todas luces la presunción de evasión intencional, lo que tampoco vulneraría en lo absoluto la prohibición de la interpretación por analogía del último inciso del Art. 7 del Código Tributario, ya que la restricción para su aplicación está referida exclusivamente, en el ámbito del Derecho Tributario sustantivo, al hecho imponible y las exenciones. Por consiguiente, dicho error excusable se debe ver bajo la óptica de la dificultosa interpretación que genera el Legislador ante la ausencia de una norma jurídica que regule expresamente su conducta, ya que de lo contrario se estaría ante la presunción de derecho de alegar ignorancia de la ley, que no es el caso en estudio, siendo por lo demás, cómo en la presente sentencia se viene a precisar el criterio expresado en Sentencia No. I043002TM. Sin embargo, para la sanción impuesta en el mes de mayo de 2001, se da la particularidad de que además se le ha sancionado con Evasión Intencional en vista de haber omitido ingresos por la cantidad de noventa y ocho mil ochocientos sesenta y tres colones noventa y ocho centavos (¢98,863.98), según factura No. 19 del trece de julio de 2001, a nombre de la Alcaldía S., que según el contribuyente debió haber declarado en el mes de julio, pero que según la determinación de la Dirección General corresponde al mes de mayo, y siendo que la multa va en relación a la determinación del impuesto, la misma debe sancionarse para el mes de mayo, toda vez que el ingreso omitido justifica la aplicación legal del Art. 254 literal e) del Código Tributario, como para presumir la evasión intencional, correspondiendo sancionarse en el mes en que dichos ingresos se integran en la base imponible, es este caso el mes de mayo de 2001; en consecuencia, deberán desestimarse para los períodos de marzo y julio de 2001, las sanciones impuestas por la Dirección General en tal concepto, no así la del mes de mayo de 2001, que deberá estimarse en virtud de haberse constatado la omisión de ingresos relacionados con la factura No. 19 antes relacionada. Por consiguiente, debe confirmarse la resolución venida en apelación en lo que respecta a la configuración de la infracción

y ajustarse la base impositiva de la sanción, ya que de conformidad al Art. 254 del código Tributario, la base de imposición lo es el monto del impuesto causado y no el impuesto a pagar, siendo que para los efectos del IVA, el impuesto causado se corresponde con el monto de los débitos determinados, sobre los cuales deberá aplicarse el porcentaje del 50% previsto en dicho artículo, resultando el cálculo de la siguiente forma: 50% sobre débitos omitidos correspondientes a la factura No. 19 antes relacionada, por la cantidad de once mil trescientos setenta y tres colones setenta y tres centavos (¢11,373.73) igual a cinco mil seiscientos ochenta y seis colones ochenta y seis centavos (¢5,686.86), valor que resulta ser inferior al mínimo que es once mil trescientos cuarenta colones (¢11,340.00), por lo que corresponde ajustar la sanción aplicándola en la cuantía mínima; siendo el criterio anterior en base a precedente dictado por este Tribunal en sentencia No. I0403005TM.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas del día veintiuno de abril de dos mil cuatro, en los siguientes términos: A) CONFIRMASE en cuanto liquida impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de marzo, mayo y julio de 2001; así como los remanentes de crédito fiscal determinados a su favor para los períodos tributarios de abril y junio de 2001; ya utilizados en la resolución liquidatoria; B) AJUSTASE en cuanto a la Multa por Evasión Intencional respecto del período tributario de mayo de 2001; y C) REVOCASE en cuanto a las sanciones por Evasión Intencional del Impuesto por los períodos de marzo y julio de 2001, En cuanto a los montos por pagos indebidos y remanentes no utilizados determinados por la DGII, pudiendo compensar con deudas firmes, líquidas y exigibles de la sociedad contribuyente; y los segundos, incorporarse por ésta, acumulando remanentes no utilizados determinados por la Dirección General a los créditos fiscales del período tributario más próximo al de la fecha de notificación de la presente resolución, según lo dispone el Art. 67 de la ley de la materia; y todo, en vista de la

determinación realizada por la Dirección General a favor de la contribuyente social en las cuantías

señaladas en la resolución liquidatoria de las trece horas del día veintiuno de abril de 2004.

## SENTENCIA No. 2

### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las ocho horas treinta minutos del día diecinueve de agosto de dos mil cuatro, que determina a cargo de la apelante social "S", Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios durante los períodos tributarios comprendidos de julio a diciembre de 2001; como Multas por Evasión Intencional del Impuesto, de conformidad al Art. 254 inciso primero literal e) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de julio a diciembre de 2001; y por no retener y no enterar el impuesto respectivo de conformidad al Art. 246 literal a) inciso segundo del referido Código, correspondiente a los períodos tributarios de septiembre a noviembre de 2001.

### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

EL Representante Legal de la contribuyente apelante, al interponer su recurso de apelación en síntesis manifestó lo siguiente: Violación de los actos administrativos que modifican el Auto de designación: Que de la vista de los actos administrativos de fechas 2 de julio de 2002 y 25 de noviembre del mismo año, que modifica el auto de designación de fecha 4 de marzo de 2002, al que se hace referencia en el apartado del presente escrito, puede comprobarse que la Dirección General, actuó ilegalmente en el proceso de fiscalización, por no constar en su contenido motivación alguna que reúna los requisitos mínimos para la validez de ese acto administrativo; que en dicho acto no se citó la disposición legal atinente y los motivos por los cuales se decidió sustituir al auditor, siendo necesario señalar, que es obligatorio para ese ente público tributario, realizar todas sus actuaciones teniendo como línea la motivación del acto administrativo previo a su emisión; tal como lo establece el Art. 4 literal b) numeral 5) del Código

Tributario. En el presente caso la Administración obvió al momento de dictar los actos administrativos de modificación del auto de designación de fecha 4 de marzo de 2002, siendo el primero de ellos el elemento teleológico o causal, que el autor Eduardo García Enterría, distingue entre fin y causa del acto administrativo, que el fin es la finalidad prevista en la norma para el Acto Administrativo. Otro elemento del acto administrativo que se considera omitido es el formal, en lo referente a la motivación, pues es el derecho que tiene el administrado de conocer las razones de hecho y de derecho que motivan el acto, es decir, las razones que lo fundamentan, siendo imposible encontrarlo, porque no consta en los actos referidos las razones de hecho y de derecho que motivaron a la Dirección General para dictarlo. En el entendido que todo acto administrativo busca producir un efecto cual es producir un resultado, por tal razón es necesario que el acto reúna las exigencias de ser válido y eficaz. La actuación de la Dirección General, se basó en designar a un nuevo auditor en sustitución de otro, lo cual adolece de violentar el principio de legalidad tributaria, pues fue precisamente con base a las facultades concedidas, en virtud de un acto administrativo viciado carente de validez, que se procedió a emitir el informe de auditoría, el cual se firma sin tener a facultades legales para hacerlo; lo cual vicia sin lugar a dudas las actuaciones de la DGII, incluyendo el referido informe y la resolución objeto de impugnación; todo lo cual vuelve ilegal por improcedente todas las actuaciones de la Administración Fiscal.

### Participación de auditor en el caso sin estar designado

Que es evidente que la actuación de éste, sin estar designado por medio de auto tal como lo ordena el Art. 174 inciso segundo del Código Tributario. El auditor se apersonó a las oficina administrativas, de la recurrente y luego de haberse identificado, procedió a requerir información a utilizar para su cometido.

### **Improcedencia del impuesto determinado y de la conculcación del debido proceso.**

Que el informe de auditoria de fecha 12 de julio de 2004, señala la determinación de ingresos y débitos fiscales no declarados provenientes de la prestación de servicios de arrendamiento con promesa de venta de lotes rústicos y urbanos con construcción mixta, presentando en un resumen las cifras que ella ha establecido a partir de restar los ingresos y débitos determinados, los ingresos y débitos fiscales declarados por la impetrante; llegando así a la determinación de ingresos supuestamente omitidos y su correspondiente débito fiscal. Los valores considerados como ingresos y débitos fiscales determinados, se fundamentan en los detalles presentados en los anexos al informe de auditoria; Partiendo de este hecho se aprecian los vicios técnicos en la preparación del informe de auditoria, generando inseguridad jurídica para la contribuyente en cuestión, ya que el procedimiento utilizado para llegar a establecer los supuestos ingresos y su correspondiente débito fiscal, constituye una generalidad, sin especificación de la persona a quien supuestamente se le prestó el servicio; más evidente es la intencionalidad de la auditora de determinar ingresos omitidos sin tener la certeza de haberse establecido el universo de clientes que durante un mes constituyeron la base de la declaración mensual del IVA.

### **ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La contribuyente apelante, en conclusión manifiesta: -Que la DGII, actuó ilegalmente en el proceso de fiscalización- Esta afirmación resulta aventurada sobre todo al considerar que esta Oficina Fiscal es fiel cumplidora del Principio de Legalidad regulado en el Art. 3 literal c) del Código Tributario, "Todo acto administrativo tiene una importancia fundamental, debido a que mediante el mismo, la Administración Tributaria expresa su voluntad sea de un modo general o particular, consecuentemente el acto administrativo es también esencialmente jurídico, proyectando sus efectos hacia los administrados; esto significa que la Administración Tributaria dictará tantos actos administrativos como le demande la función pública que desempeñe. Advirtiendo que esta Administración Tributaria,

esta clara que al emitir sus actos administrativos, debe conceder especial relevancia al hecho de que en su decisión aparezcan los hechos determinantes a las razones fácticas que fundamentan la misma, sin olvidar que la finalidad que conlleva a que los actos administrativos deben contener en forma detallada y suficiente las razones fácticas y jurídicas que determinan la concreta solución adoptada, es para los efectos que los administrados que se verán afectados por el mismo, conozcan las concretas circunstancias objetivas y jurídicas que han dado lugar a la satisfacción o al rechazo de una petición formulada o a la determinación de impuestos o a la imposición de multas, permitiéndole a los administrados, cuestionar tales actos en las instancias superiores correspondientes, con pleno conocimiento de las razones que sustentan la decisión que se ha proveído por la Administración Tributaria, garantizándole con ello sus derechos de contradicción y defensa del interesado, regulado en nuestra Carta Magna. Con lo anterior queda demostrado no ha existido por parte de esta Oficina vicio alguno con la modificación del auto de designación sino que por el contrario, se garantizó que la contribuyente tuviera certeza que a partir de la fecha 19 de julio de 2002, quien continuaría con el ejercicio de la función fiscalizadora sería el auditor últimamente designado, con tal situación se observa que esta oficina no ha causado a la sociedad recurrente una pérdida relevante de sus derechos de contradicción y defensa a sus intereses; pues dicho auto de designación constituye un acto de trámite de los cuales se producen dentro del proceso de fiscalización, y el mismo no es aquél concreto y único acto que expresa la voluntad administrativa de acceder o no a una petición.

### **Participación del auditor sin estar designado**

Al respecto, se afirma que es una apreciación errónea de la contribuyente fiscalizada; para lo cual no presenta las pruebas pertinentes para sostener dicho alegato, ya que como puede ser verificado por el Tribunal, todos y cada uno de los requerimientos efectuados durante la investigación han sido realizados por la persona facultada para tal efecto de conformidad al Acuerdo número ocho de las ocho horas treinta minutos del día doce de febrero de dos mil dos, nombrado como Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes;



encontrándose a la vez facultado para efectuar tales actos, según lo establece el Romano I) numeral 4 del Acuerdo número doce de las nueve horas treinta minutos del catorce de marzo de dos mil uno, no encontrando de los pasajes de fiscalización realizado a la impetrante, ningún requerimiento que se haya efectuado al margen de la ley.

### **Improcedencia del Impuesto determinado**

Que no hay vicios en el presente procedimiento fiscalizador y que en el aludido informe constan todos y cada uno de los procedimientos utilizados para efectuar los hallazgos respectivos, asimismo consta que como producto de los procedimientos aplicados, se determinaron ingresos y débitos no declarados; debido a que se constató que durante los períodos tributarios comprendidos de julio a diciembre de 2001, la contribuyente declaró parcialmente los ingresos provenientes del servicio de arrendamiento con promesa de venta de lotes rústicos y urbanos con construcción mixta. La sociedad apelante celebró convenciones que ha denominado “Contrato de Promesa de Venta”, evidentemente obviando dentro de su concepto la palabra “arrendamiento”. Ya que dentro de las cláusulas de los respectivos contratos de manera genérica se mencionan: I) La vendedora entrega al comprador y éste recibe, un lote de terreno rústico y construcciones de sistema mixto, II) El precio total de compraventa es de... (indicando en cada contrato el valor del inmueble según la naturaleza y medida, el número de cuotas mensuales, fijas vencidas y sucesivas, así como la fecha de pago de tales cuotas). No obstante lo anterior, la promesa de venta está sometida a ciertas particularidades, de lo contrario dejaría de ser promesa, entre las cuales se encuentra que en la promesa de venta solamente se genera el compromiso de celebrar a futuro un contrato, donde los efectos nunca pueden coincidir con los de la venta; no pudiendo derivar ni la transmisión de propiedad ni la obligación del vendedor de entregar la cosa ni del vendedor de entregar la cosa ni del comprador de pagar el precio, pues los prominentes sólo se obligan a respetar el plazo y a realizar el contrato definitivo de mediar consentimiento sobre el precio y la cosa tal como fue previsto. En el presente caso, y que fue determinado en la fiscalización efectuada por esta oficina, es que la impetrante como consecuencia de los contratos hizo la entrega del inmueble al

que denomina comprador, para que este pueda usar y gozar de él. Asimismo, en el informe de auditoria en cuestión, se hace constar que en las cláusulas de los contratos se establece que en caso de que el adquirente del inmueble incumpla con las obligaciones pactadas, no se perfecciona la transferencia del bien, y desde luego no se le devuelven las cuotas pagadas, sino que éstas quedan como parte del servicio de arrendamiento y las mismas ya ingresaron al patrimonio del arrendador, y se entiende que su cobro corresponde por el uso y goce que ha tenido del bien durante ese plazo, y el inmueble puede perfectamente volver a ser objeto de una nueva transacción por parte del vendedor. Debiendo entonces entenderse bajo esta óptica, que lo que en realidad se configuró es la prestación del servicio de arrendamiento con promesa de venta, consecuentemente, cada uno de los cánones estarán gravados por el valor total. De lo anterior, se advierte que no es cierto el argumento planteado por la apelante, al expresar que la auditoria se fundamentó haciendo referencia a presuntas partidas de ingreso percibidos y no declarados para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pues en el informe de auditoria de fecha 12 de julio de 2004, y sus anexos y sus respectivos anexos, se recoge la fundamentación para llegar a establecer por parte de esta Dirección General una liquidación de oficio apegada a Derecho. Respecto al supuesto error que contiene el informe de auditoria en relación a los ingresos que ella ha declarado y ello generó cifras exageradas de ingresos omitidos; es importante puntualizar, que dicho error no existe, lo que sucede es que los ingresos netos contenidos en el citado informe únicamente demuestran el monto declarado en concepto de intereses y según los anexos todos los ingresos están declarados incluyendo los intereses, venta de arena, cemento, conexión de agua.

### **Sobre la conculcación al debido proceso**

El debido proceso en materia de impuestos, se puede describir como la serie de principios de carácter constitucional que pretende articular esencialmente todo el desarrollo del proceso tributario, para permitir que la investigación y determinación de los hechos imposables declarados o no o de los ilícitos tributarios y la determinación de los mismos, sea conforme a los

parámetros previamente establecidos por la normativa tributaria y por supuesto, en armonía con la constitución. En tal sentido, dicho tribunal puede comprobar, que la fiscalización practicada a la apelante dio inicio el día seis de marzo de 2002, con la notificación del auto que la ordena y concluyó con la emisión del Informe de Auditoría, emitido en el cual se aprecia que el contenido del referido informe y sus respectivos anexos, explican de manera clara y precisa en cada uno de los distintos apartados. De lo anterior, y tal como puede verificarse del Tribunal de Apelaciones, en el citado informe se ha seguido un método de investigación, especificándose en el mismo, cómo y porqué se han obtenido dichos valores que se imputan a la imputante como omitidos de declarar y pagar, así como los créditos fiscales declarados incorrectamente, y la apropiación indebida del impuesto respecto de los períodos tributarios comprendidos de julio a diciembre de 2001, por lo que dichos incumplimientos están lo suficientemente motivados, razonados y justificados en forma idónea en el contenido del informe de auditoría y sus anexos, por lo que El Honorable Tribunal puede verificar como quedó ilustrada la verdad de los hechos investigados y conocidos.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

### RESUELVE:

Sobre la validez cuestionada del auto modificatorio de designación de auditor planteada, se aprecia que este se ha proveído por la entidad fiscal dentro de los parámetros legales establecidos, sin que se manifieste en el presente caso, ilegalidad de dicha actuación, dado que no es de aquellas actuaciones en las que se requiere de parte de la Administración Tributaria motivación alguna, para su consideración de validez; sin embargo ello no basta para que de estimarlo conveniente pueda motivar, aunque su ausencia no acarrea vicio del procedimiento, como lo pretende hacer ver la parte alzada, pues el auto modificatorio ni siquiera altera el contenido del auto modificado, en lo que respecta a los alcances de la fiscalización, salvo en el nombramiento de auditor, de ahí que para tal nombramiento no se requiere de la menor motivación, sino tan solo de su mera designación (Art. 174 Código Tributario); cosa distinta sucede, por ejemplo, en el Art. 183

del mismo cuerpo legal, donde aflora de inmediato el elemento motivación, cuando expresa "La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada". Quedando así en claro cómo es la disposición legal misma la que expresará explícitamente el requisito de la motivación, pero como se reitera, no se advierte en los meros nombramiento de auditores.

2) De la participación de auditor en el caso sin estar designado

Sobre la afirmación realizada por la alzada, en el sentido de que ha participado en la fiscalización el auditor quien requirió información y no estaba designado para cumplir con la facultad encomendada; se advierte del estudio del expediente que no aparece requerimiento alguno del mencionado auditor, sino más bien, existe un requerimiento de parte de la DGII, notificado a la sociedad por el auditor designado, siendo a este al que hace referencia la contribuyente social expresando que la información fue enviada según lo solicitado por el auditor y que asimismo, existe otro requerimiento de parte de la misma oficina, y evacuado por la contribuyente social mediante el que nuevamente manifiesta que la información le fue enviada al citado auditor, sin que dentro del expediente exista evidencia de tal situación o que la contribuyente haya demostrado que entregó la información a la persona que señala, de ahí que su inconformidad se vuelve una mera afirmación. Por otra parte, se ha constatado en el expediente que los requerimientos citados por la contribuyente han sido realizados por el Coordinador de Grupos de Fiscalización y notificados por el auditor designado al caso, por lo que se desestima el presente agravio.

3) De la improcedencia del impuesto determinado y de la conculcación del debido proceso

Que el auditor ha determinado ingresos omitidos a partir de comparar los ingresos y débitos determinados restándoles los ingresos y débitos declarados. Además presenta en la columna de ingresos llamada ingresos y débitos declarados, valores de ingresos netos incorrectos, lo que puede evidenciarse al comparar con las cifras netas reflejadas en los anexos que sí coinciden con lo declarado mensualmente en IVA, que el error anterior da como resultado, cifras exageradas de

ingresos presuntamente omitidos, apreciándose vicios técnicos en la preparación del Informe de Auditoria, generando inseguridad jurídica, ya que el procedimiento utilizado para establecer los supuestos ingresos constituye una generalidad, sin especificar a la persona a quien supuestamente se le prestó el servicio. Se advierte del informe de auditoria que al compararse con el anexo relativo al cuadro de ingresos y débitos mensuales determinados y omitidos, indiscutiblemente presenta diferencias, sin embargo éstas obedecen a que el anexo 1 presenta la totalidad de ingresos declarados, concluyendo otros ingresos en concepto de instalación de líneas telefónicas, venta de arena, cemento, productos de cemento, cuota de materiales y otros; en cambio en la página 12 del informe de fiscalización solo se presenta un segmento de los ingresos relativos a aquellos por el concepto de servicios de arrendamiento con promesa de venta, los cuales incluyen capital e intereses. En tal sentido no existe incorrección en los ingresos que presenta la página 12 del informe de fiscalización. Con relación a que la determinación de ingresos omitidos constituye una generalidad, se considera que al analizar el anexo 2 del informe, se observa que la determinación de ingresos omitidos lo es con base a la diferencia entre lo determinado y lo declarado, que el hecho generador omitido ha quedado establecido y demostrado por la DGII, debido a que al constatar que los cánones de arrendamiento con promesa de venta en los contratos de cada uno de los clientes han sido devengados, según se detalla en forma pormenorizada en los anexos del informe de fiscalización y que de acuerdo a criterios precedentes las cuotas devengadas establecidas en los contratos con promesa de venta deben gravarse, bajo los alcances del artículo 18 de la Ley del IVA, de ahí que habiéndose constatado que los ingresos declarados en forma parcial, únicamente en lo que corresponde a los ingresos percibidos en cada período fiscalizado, los cuales fueron facturados oportunamente, este Tribunal aprecia que la Dirección General, ha determinado los ingresos de forma clara, teniendo como base la información proporcionada por la contribuyente, que consistió en parte de los contratos, estados de cuenta, ingresos documentados y declarados, de tal manera que se le ha podido garantizar en forma material su derecho de audiencia, no existiendo la conculcación del debido proceso alegado por la

alzada, por lo que procede excluir de la suma de las cuotas devengadas establecidas para cada período sólo lo concerniente a los intereses; y aunque en la etapa de audiencia la contribuyente alegaba que el informe era diminuto porque no le había considerado los recibos que identifican capital e intereses, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas constató que mediante la verificación de una muestra de los recibos proporcionados por la contribuyente, comprobando que efectivamente de las cuotas o cánones de arrendamiento por lo único que se ha emitido factura y se ha declarado es por el valor correspondiente a los intereses, por lo que es procedente que a las cuotas devengadas se les excluya lo correspondiente a los intereses, de manera que el Informe de Auditoria base de la resolución liquidatoria es claro, el cual ha seguido un método de investigación que se ha especificado en el mismo explicando detalladamente cómo y porqué se han obtenido dichos valores, siguiendo las normas de aplicación común en el campo de la contabilidad, presentando la información numérica necesaria, debiendo entenderse que la contribuyente social cuenta con los registros necesarios para corroborar lo manifestado en el informe de auditoria, lo que le permite ejercer plenamente su derecho de defensa o reclamación, garantizándole así el debido proceso en sede administrativo; siendo por lo anterior que se considera que el informe ilustra lo suficiente a los efectos de una justa tasación.

4) Puntos no reclamados en esta instancia y sometidos a revisión oficiosa.

a) Calificación del hecho generador como un arrendamiento de inmuebles.

La Dirección General ha determinado ingresos omitidos por considerar que las cuotas pactadas y el goce del inmueble, redunda en un verdadero arrendamiento y así ha pretendido gravar con el IVA tales operaciones. La contribuyente social omite toda expresión de agravios sobre este punto, razón por la cual este Tribunal entra a considerar este punto desde la óptica de mero derecho, y al respecto estima que la calificación jurídica realizada por la Dirección General, así como la determinación de ingresos y de impuestos esta apegada a derecho, por existir fundamentación jurídica sobre el punto. Siendo el Tribunal de

Apelaciones ya se ha pronunciado en Sentencia precedente No. I0405004, de las catorce horas del 12 de diciembre de 2004, por lo que debe confirmarse a los efectos impositivos.

b) De otros ingresos omitidos, así como créditos rechazados por no haberse enterado retenciones efectuadas, por compras no relacionadas con la actividad económica y por montos registrados y declarados incorrectamente.

Que la DGII estableció ingresos no declarados por los conceptos de conexión de agua, derechos de traspaso y contratos, venta de arena, cemento productos de cemento y otros, asimismo, objetó créditos fiscales por compras no relacionadas con la actividad económica, así como créditos fiscales no deducibles por retenciones no enteradas y valores registrados y declarados incorrectamente; puntos sobre los cuales la contribuyente manifestó expresamente ante la DGII que su inconformidad ante los resultados de la auditoria es parcial, es decir solo en lo referente a que su representada ha declarado parcialmente los ingresos provenientes del servicio de arrendamiento con promesa de venta de los lotes rústicos y urbanos con construcción mixta y está conforme en lo que respecta a la existencia de ingresos no registrados ni declarados y que constan en documentos emitidos por el concepto de elaboración de contratos de clientes, por prestación de servicios de cambio de pila y lavatrastos, objeción de créditos fiscales por compras y sobre las retenciones no enteradas, siendo todos estos rubros que no debieron haber formado parte de la presente liquidación, sino haberse liquidado de manera diferente. No obstante por aparecer formando parte de la liquidación y que de haberse reclamado hubiera posibilitado su conocimiento en apelación, en el presente caso al no expresarse agravio alguno sobre el particular debe confirmarse el punto en análisis.

#### B) De las multas

No se expresaron agravios con relación a las multas impuestas, razón por la que el Tribunal, procederá a conocer oficiosamente sobre las mismas,

1) Con base a lo prescrito en el Art. 254 inciso primero literal e) del Código Tributario, sanción por evasión intencional del impuesto del IVA, respecto de los períodos tributarios comprendidos

de julio a diciembre de 2001.

La DGII, expuso que la contribuyente excluyó ingresos generados por prestaciones de servicios, entre los que se incluyen cánones por arrendamiento, conexión de agua, cancelación de derechos, traspaso y contratos, venta de arena, cemento y productos de cemento y otros, para los períodos tributarios de julio a diciembre de 2001; que por la omisión de dichos ingresos, impuntándose por ello la multa por evasión intencional, advirtiéndose al respecto que es necesario considerar en primer lugar si el hecho de omitir los ingresos por cánones de arrendamiento configura o no la infracción y sanción impuesta, y al respecto considera que efectivamente, sí ha existido la obligación por parte de la contribuyente social de debitar por dichos ingresos, sin embargo la determinación de la omisión es el resultado de un análisis interpretativo en la aplicación de la ley y en consecuencia de la calificación jurídica; por lo anterior, la contribuyente social excluyó dichos ingresos debido a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir propiamente; conclusión que nos ubica en el “error excusable de aplicación de la ley”, lo que viene a reafirmar sobre el supuesto del Art. 254 literal e) del Código Tributario, en el sentido de que la exclusión de algún bien, actividad u operación, debe serlo mediante la constatación de hallazgos, toda vez que la misma disposición señala la posibilidad de un simple olvido excusable, lo que indica que la exclusión es algo de lo cual está conciente la contribuyente, lo cual aunque discrepa del criterio de la oficina tasadora, evidencia en todo caso, error excusable, siendo el criterio anterior en base a precedente dictado por este Tribunal en sentencia No. I0405009TM. Siendo por lo anterior que deberá desestimarse la pretensión de la DGII, de sancionar por evasión intencional los períodos de agosto, septiembre y octubre de 2001, por cuanto que para dichos períodos los hechos que se imputan corresponden únicamente a la omisión de débitos por cánones de arrendamiento; sin embargo para los meses de julio y noviembre de 2001, además de los débitos por cánones de arrendamiento, también le determinaron otros ingresos y débitos omitidos; para el mes de julio los débitos omitidos, consisten en que declaró un monto de débitos menor de lo documentado y registrado y para el mes de noviembre se constató que omitió declarar ventas según comprobantes de

retención tenidos a la vista durante la investigación; y débitos sobre los cuales el Tribunal advierte que al excluir los débitos por los cánones de arrendamiento del total de débitos que para la DGII, configuran la infracción por evasión intencional, los débitos omitidos para los meses de julio y noviembre de 2001, no reúne los supuestos de la infracción por evasión intencional, ya que el mismo Art. 254 del Código Tributario, señala que debe considerarse el volumen de los ingresos de la contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable, que en el caso de mérito es precisamente lo que se advierte, por lo que también para los períodos de julio y noviembre debe revocarse la sanción impuesta. Para el mes de diciembre de 2001, la situación es diferente, ya que el monto de ingresos omitidos asciende a cincuenta y seis mil ciento quince colones cuatro centavos de colón (¢56,115.04) débitos por siete mil doscientos noventa y cuatro colones noventa y seis centavos de colón (¢7,294.96), que en este caso el ingreso omitido se corresponde aproximadamente al ocho por ciento (8%) de los ingresos que declaró en el mes de diciembre de 2001, además el número de operaciones dejadas de registrar y declarar son 119 facturas emitidas a consumidores finales las cuales se detallan en el anexo cinco del informe de auditoría, siendo que dicho hallazgo, en vista a la cantidad de operaciones, documentos y el monto omitido, no puede calificarse como un simple olvido excusable, por lo que para el período de diciembre de dos mil uno, sea procedente el ajuste de la sanción impuesta, ya que la misma se ha efectuado sobre el impuesto determinado y no sobre los débitos que configuran la infracción por evasión intencional, por lo que procede ajustar en su cuantía mínima o sea cuatro salarios mínimos según lo establece el Art. 254 del Código Tributario.

2) Con relación a lo dispuesto en el artículo 246

literal a) inciso segundo del Código Tributario, sanción por apropiación indebida del impuesto, ya que la contribuyente retuvo y no enteró el impuesto correspondiente, respecto de los períodos tributarios de septiembre, octubre y noviembre de 2001.

Que a la alzada se le concedió el derecho de Audiencia y Apertura a pruebas, tal como lo establece el Art. 260 y 261 del Código Tributario, y que se le requirió asimismo a los efectos de que subsanara y tuviera la oportunidad de que se le atenuaran las multas respectivas; sin embargo, no hubo subsanación de parte de la contribuyente no obstante que existió aceptación expresa del hecho que retuvo y no enteró, por lo que bajo estas condiciones, la sanción impuesta por la Dirección General debe confirmarse.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE: MODIFICASE** la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diecinueve de agosto de dos mil cuatro, a nombre de la contribuyente social "S", en el sentido siguiente: **A) CONFIRMASE** en cuanto: 1) El Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de julio a diciembre de 2001; 2) La multa por retener y no enterar conforme al Art. 246 literal a) inciso segundo del Código Tributario para los períodos tributarios de septiembre, octubre y noviembre de 2001, respectivamente; **B) REVOCASE** en cuanto a la Sanción por Evasión Intencional del Impuesto de conformidad al Art. 254 inciso 1º literal e) del Código Tributario. **C) AJUSTASE** en su cuantía la correspondiente a la sanción por Evasión Intencional respecto del período de diciembre de 2001.

### SENTENCIA No. 3

#### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las nueve horas del día trece de julio de dos mil cuatro, que determina a cargo de la apelante social "G", Impuesto sobre la

Renta respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno; también se le imponen Multas por Evasión Intencional del Impuesto respecto al mismo ejercicio fiscal; y por enterar el Pago o anticipo a Cuenta del Impuesto

sobre la Renta fuera del plazo establecido, correspondiente a los períodos mensuales de junio, julio, agosto, septiembre y octubre de dos mil uno.

### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que el Representante Legal y Presidente de la contribuyente social al interponer su Recurso de Apelación expresó agravios y manifestó no estar de acuerdo con la resolución de la DGII por los motivos siguientes: La Dirección General interpretó que la venta del derecho de usufructo de los inmuebles constituye un acto habitual, por lo que se le debió aplicar el Art. 2 literal d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero en realidad dicho acto no es habitual y por lo tanto su gravamen se debe regir por la Ganancia de Capital, figura que se encuentra regulada en los Arts. 14 y 42 de la referida ley y por los Arts. 15, 16 y 17 de su Reglamento. En cuanto al precio estipulado y la forma de pago, es ilegal el determinar como gravable el total de la venta del referido inmueble, en virtud de la independencia de ejercicios ya que las tres cuotas del año dos mil dos corresponden a otro ejercicio y no al dos mil uno. La DGII, no acepta la ganancia de capital declarada, por interpretar que no se hizo la transferencia de dominio de los inmuebles, ya que en el balance general y en los cuadros de depreciación no se han ajustado los activos respectivo; y que se ha incurrido en violación al Principio de Legalidad y al Principio de Seguridad Jurídica al crear hechos generadores por una simple apreciación pericial quedando a criterio de los auditores la calificación de los hechos jurídicos cuando ello le corresponde al legislador. Asimismo, alega que en cuanto a la depreciación, lo determinado en pago a Cuenta y la sanción impuesta no se aceptan por no estar definido el hecho generador, en el sentido de si es venta de Derecho de Usufructo o Arrendamiento.

### ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General no se pronunció si el contrato designado con el nombre de “compraventa de Usufructo” es o no habitual en el desarrollo de su actividad económica, sino que el reparo se hizo en cuanto a que la contribuyente social omitió declarar ingresos para el ejercicio fiscalizado, provenientes de un contrato celebrado

que no se considera contrato de compraventa de usufructo, ya que éste no se inscribió, como lo ordena el Art. 686 inciso 1° No. 2) del Código Civil, por lo que puede advertirse que los ingresos obtenidos no pueden considerarse Ganancia de Capital, porque ni siquiera se ha perfeccionado la tradición del derecho real de usufructo, lo que realmente suscitó fue una prestación de servicio de arrendamiento haciendo a la sociedad A., una mera tenedora de los inmuebles ya que no se dio la transferencia de dominio de los inmuebles, en consecuencia, tales ingresos debieron ser declarados como renta gravada ordinaria proveniente de una operación de prestación de servicio de arrendamiento de inmuebles. Es decir además, sobre la Ganancia de Capital, que según consta en la declaración modificatoria del Impuesto sobre la Renta correspondiente, se incorporó el valor de \$129,000.00 en concepto de arrendamiento, y no tal como lo quiere hacer ver dicha contribuyente, al afirmar que el ingreso percibido lo declaró bajo el concepto de Ganancia de Capital, pues la sociedad lo que realmente efectuó fue un cálculo en cuadro de ganancias o pérdidas de capital, de lo cual determinó una pérdida por un monto de \$331,322.00, circunstancia que desvanece todo lo argumentado. Con relación a que no es legal determinar como gravable el total de la venta, al respecto la Dirección General considera que de acuerdo al Art. 13 lit. d) de la Ley de la materia, la contribuyente debió haber incluido en su renta devengada en el ejercicio de dos mil uno, el valor total de la mal llamada “venta del derecho de usufructo”, ya que en el contrato se plantea un precio único y simplemente se establece una forma de pago, en consecuencia dicha renta fue devengada cuando la sociedad recurrente adquirió el derecho de reclamar el valor total. Por otra parte, en atención a lo argumentado sobre el Art. 61 del Código Tributario, cuando la intención sea evadir el impuesto, es que se tomará en cuenta la realidad económica es decir, se basa en meras apreciaciones periciales pues lo que hace la Dirección General es adecuarlo a la verdadera intención de las partes. Y sobre la supuesta violación a los Principios de Legalidad y de Seguridad Jurídica la Dirección General se remite a lo expuesto por la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia de referencia 55-L-2000, de fecha doce de marzo de dos mil dos. En cuanto al pago a cuenta enterado fuera del plazo

legal determinado, la Dirección General manifiesta que la contribuyente social, no presentó argumento en contra o prueba alguna que desvirtuara dicha imputación, limitándose a exponer que no se ha definido el hecho generador; estimando también que ha sido correcta la calificación de la infracción consistente en Evasión Intencional del Impuesto con base a lo dispuesto en los Arts. 23 lit. g), 228 y 229 del Código Tributario, por lo cual ésta aplicó la sanción prevista en el Art. 254 inc. 1º lit. e) del Código Tributario, precisamente por haber excluido operaciones que implican una declaración incompleta de la materia imponible.

### EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS RESUELVE:

En el presente caso la situación medular se contrae a la pretensión de la Dirección General de establecer que el contrato de venta de usufructo no cumple fielmente con la figura jurídica sino que en realidad se trata de una operación de arrendamiento de inmueble, sustentando tal posición en el hecho de que el contrato no cumple con el requisito de inscripción en el Registro de la Propiedad, lo cual no permite ejercer derechos contra terceros, impidiendo además que se perfeccione jurídicamente el contrato, por lo que la contribuyente social debió haber declarado los ingresos percibidos por el contrato objeto de análisis. La sociedad apelante justifica el tratamiento tributario dado al contrato de usufructo, al considerarlo que no es una venta habitual, rigiéndose su gravamen por Ganancia de Capital. Así las cosas, la discrepancia se advierte de manera clara, por lo que entra de inmediato el Tribunal de Apelaciones a conocer sobre el punto en cuestión, la contratación efectuada, consistente en una transferencia de derecho de usufructo recaído sobre un inmueble, posibilita la calificación jurídica de la operación, bajo el supuesto del Art. 61 del Código Tributario toda vez que la figura del usufructo no se realiza en sus resultados conforme a la misma sino más bien guarda coherencia y eficacia propias al arrendamiento de inmuebles. Por lo que, conforme al citado Art. 61, debe calificarse si los efectos del contrato realizado en el caso de mérito son tales que se acomodan a la figura del usufructo, pues de darse alguna irregularidad o matización que le

aproxime al arrendamiento, la aplicación de la disposición jurídica en estudio resulta idónea y oportuna; entonces qué efectos se han vislumbrado en el contrato que se ha pretendido manifestar como de constitución de usufructo: a) si el derecho real queda constituido como tal, una vez el adquirente del usufructo lo inscribe en el Registro de la propiedad, pues de esa manera es como se asegura y garantiza el efecto erga omnes del derecho adquirido, toda vez que en ausencia de inscripción, el derecho deviene con carácter personal y no real, en los hechos sucede lo contrario, pues se ha verificado y consta en el expediente, que no ha habido inscripción; b) Si se advierte además que el inmueble en su totalidad ya se encontraba gravado financieramente por la sociedad transmitente con hipoteca, no se explica el porqué se haya constituido el usufructo a corto plazo, lo que sí se entiende bajo la figura del arrendamiento, ya que está adquiriendo la mera tenencia del inmueble para su explotación sin riesgos de hipotecas, y en el caso del usufructo, sólo tendría sentido si lo fuere a largo plazo, que es lo usual en este tipo de contrataciones. C) la forma de pago acostumbrada en casos de transferencia de derechos de usufructo es precisamente pura y simple o a plazos, sea que se preste al contado o al crédito, pero que no resulta idóneo cuando se pacta como forma de pago cuotas periódicas en correspondencia con el uso temporal a darle al inmueble por el adquirente, tal como sucede en los arrendamientos de inmuebles. D) Un hecho interesante consistente en advertir que el inmueble venía siendo objeto de arrendamiento, por lo cual se causa el impuesto sobre la renta, posteriormente se da la ocurrencia de contratar la figura del usufructo en su transferencia, indudablemente, con el sólo propósito de escapar a la imposición, si a ello sumamos los indicios antes mencionados, y si además reparamos en el hecho de que el contrato fue suscrito con efectos retroactivos, no variando en cuanto a sus efectos prácticos, en lo que respecta al arrendamiento. De lo anterior se establece la calificación conforme al Art. 61 del Código Tributario, por lo que para configurar adecuadamente los elementos del hecho generador en el caso de mérito, se prescindirá de las formas, estructuras o tipos jurídicos inadecuados, “venta de usufructo” y se considerará el acto, hecho, situación o relación económica real como enmarcada en las que el Derecho privado les

aplicaría como los más adecuados a la intención real de los mismos, denotando así la figura propia del arrendamiento de inmuebles, y por consiguiente, ha quedado muy claro y de ello hay pleno convencimiento, en que la aplicación del Art. 61 para el caso que nos ocupa es oportuna, debiendo entonces asumirse y reconocerse que se ha conformado el hecho generador del arrendamiento, por lo que éste debe ser gravado conforme a la ley del Impuesto sobre la Renta, siendo que lo antes expuesto se encuentra apegado a criterio externado por este Tribunal en sentencia No. I0002006M. Asimismo, con base en lo anterior se colige que la Dirección General realizó una adecuada interpretación de los hechos económicos, pero en cuanto a la determinación de la renta obtenida a los efectos del cálculo del impuesto a pagar, se hace necesario considerar por parte de este Ente contralor que dicha oficina debió haber tomado como ingresos únicamente la renta devengada dentro del ejercicio de imposición, según lo establece el Art. 13 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir, los percibidos en el período comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, y como bien lo corrobora para las personas jurídicas el Art. 24 de la citada Ley, correspondiendo entonces gravar los ingresos en concepto de pagos de seguro los pagos por arrendamiento efectuados en los meses comprendidos de abril a diciembre de dos mil uno, debiendo excluirse los cánones de arrendamientos de los meses de enero a marzo de dos mil dos, aunque ellos estuviesen incorporados en el respectivo contrato, ello en atención a lo antes apuntado y también a la independencia de ejercicios establecida en el Art. 13 lit. d) de la respectiva Ley de Renta, por lo que es procedente restar del monto de los ingresos establecidos en la fiscalización para el ejercicio de dos mil uno, lo que corresponde a los pagos de enero a marzo por arrendamiento del inmueble rústico. Por otra parte se advierte, que la DGII, no tomó en cuenta para la determinación del Impuesto sobre la Renta los gastos declarados como “no deducibles” lo que de ser así hubiera redundado en una modificatoria de liquidación y no en la revocatoria de lo liquidado mediante la resolución venida en apelación, ya que no existe competencia para efectuar tales ajustes, lo que es propio de la función liquidadora de la Dirección General, así como tampoco empeorar la situación jurídica de la contribuyente social.

## RESPECTO A LA MULTA POR EVASIÓN INTENCIONAL

En lo relativo a este punto la Multa determinada conforme al Art. 254 inciso 1° lit. e) del Código Tributario, al carecer de base de imposición debe revocarse.

MULTA POR ENTERAR FUERA DEL PLAZO LEGAL LO QUE CORRESPONDE DE ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO DURANTE LOS PERÍODOS MENSUALES DE JUNIO, JULIO, AGOSTO, SEPTIEMBRE Y OCTUBRE DE DOS MIL UNO.

No obstante haber dado cumplimiento la contribuyente social al mandato legal establecido en el Art. 152 del código tributario, en cuanto a la presentación de la declaración jurada, que es de conocimiento general y cumplimiento obligatorio, lo que no da márgenes a discrecionalidades, en cuanto al pago de la suma calculada en concepto de Anticipo a Cuenta por ingresos brutos obtenidos, como lo establece el artículo en cuestión, dejando por fuera los ingresos provenientes de los cánones de arrendamiento, como se ha comprobado en esta Instancia al tener a la vista fotocopias certificadas de las declaraciones de Pago a Cuenta, constituyendo una clara contravención a los Arts. 151 inciso 3° y 152 del Código Tributario, siendo así, se establece la obligación incumplida, para los períodos de junio, julio, agosto y septiembre de dos mil uno, lo cual conlleva a que la multa determinada sustentada en el Art. 247 literal b) inc. final del referido Código, se justifica, para dichos períodos. Advirtiendo este Tribunal, en cuanto a la Multa impuesta para el período de octubre de dos mil uno, que la misma no procede, ya que los ingresos de noviembre y diciembre era imposible imputarlos a octubre puesto que no se habían devengado ni mucho menos percibido. Por lo que este Tribunal frente a la relación circunstancial previa y lo establecida en las disposiciones legales aplicables debe resolver en el caso de autos en cuanto a modificar la sanción que establece el Art. 247 lit. b) del Código Tributario.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: MODIFÍCASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día



trece de julio de dos mil cuatro, a nombre de la contribuyente social "G", en el sentido siguiente: A) REVOCASE en cuanto a la liquidación del Impuesto y la Multa por Evasión Intencional correspondiente al ejercicio impositivo

comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno; y B) AJUSTASE la Multa por Enterar el Pago a Cuenta fuera del plazo legal, correspondiente a los períodos mensuales de junio, julio, agosto y septiembre de dos mil uno.

## CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

### CONSULTA No. 1

En atención a escrito mediante el cual manifiesta que la institución que dirige presta el servicio especial EMS que le genera ingresos a la cuenta unificada "Fondos de Actividades Especiales", institución que para su funcionamiento arrienda locales donde actualmente funcionan todas las sucursales a nivel nacional, celebrando contratos de arrendamiento con personas naturales quienes no son contribuyentes del impuesto, pero que entre estas personas algunas realizaron ventas superiores a \$50,000.00, por lo que a su juicio calificarían como contribuyentes por superar los límites establecidos por la ley. Por lo antes expuesto, para evitar caer en incumplimientos, solicita a esta oficina se analice y vierta opinión, si tales personas califican como contribuyentes del impuesto por el hecho de percibir renta por los inmuebles arrendados, o se determine si por el valor de los activos también califican como contribuyentes del impuesto, ya que por realizar operaciones de esa naturaleza, es decir, arrendar inmuebles en los cuales los propietarios estén inscritos como contribuyentes del impuesto, lo cual implica aumentar los cánones si se vuelve exigible este requisito de ley.

### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular, esta Dirección General, tiene a bien manifestarle lo siguiente:

Que en materia de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios el arrendamiento de inmuebles destinados a actividades comerciales o industriales, como de prestación servicios, constituye hecho generador del referido impuesto, gravado con la tasa del 13%, de conformidad a lo establecido en los artículos 17

literal d) y 54 de la ley del aludido tributo, siendo su base imponible el monto de la renta convenida, según lo estipulado en el artículo 48 literal I) de la misma ley. Que en el impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las personas naturales están obligadas a inscribirse en el Registro de Contribuyentes del impuesto, cuando hayan efectuado transferencia de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, superiores a cincuenta mil colones en los doce meses anteriores o cuando el total de su activo sea mayor a veinte mil colones, de conformidad a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con el artículo 9 del Reglamento de la misma. De acuerdo a lo estipulado en el inciso segundo del artículo 28 antes referido, para asumir la calidad de contribuyente de IVA, basta que se cumpla cualquiera de los dos requisitos, ya que el legislador al estipular en la letra "O" entre uno y otro requisito, ha caracterizado como excluyentes e independientes ambos requisitos, lo cual implica que para esos efectos no son los dos requisitos los que deben de cumplirse, sino que es suficiente que uno de ellos se suscite. De tal suerte, que si los arrendantes de la mencionada institución cumplen cualquiera de los referidos requisitos, relativos al total de ingresos o total de activo, se encuentran obligados a inscribirse en el Registro de Contribuyentes del aludido impuesto como lo estipulan los artículos 28 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y 86 inciso tercero del Código Tributario independientemente que esa sea la única actividad económica que realizan, caso contrario, se harán acreedores a las sanciones que prescribe el literal a) del artículo 235 del Código Tributario. La institución consultante, aunque no es punto consultado, estaría obligada a aplicar la retención del 10% en concepto de

Impuesto sobre la Renta sobre las sumas pagadas o acreditadas sin incluir dentro de la base de cálculo el monto que corresponde al IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo 156 del Código Tributario, por los servicios de arrendamiento que reciba de personas naturales, independientemente que tales personas no se encuentren inscritos como contribuyentes de IVA, ya que los ingresos obtenidos por el arrendamiento de dichos inmuebles constituye para quien los percibe renta gravada, conforme lo disponen los artículos 5, 2 literal b) de la Ley de Impuesto

sobre la Renta y 9 literal d) del Reglamento de la misma. En tanto los dueños de los inmuebles no se encuentren inscritos como contribuyentes de IVA, la contribuyente consultante no incurriría en infracción alguna por contratar arrendamientos de inmuebles con personas que no ostenten categoría de contribuyentes inscritos y la forma de documentar dichas operaciones será mediante la emisión de recibos, facturas u otro tipo de documentos los cuales deben contener los datos señalados por el artículo 119 del Código Tributario.

## CONSULTA No. 2

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General el día dieciséis de marzo del corriente año, en el cual básicamente expresa: Que su representada fue calificada como empresa que exporta en forma directa una parte de su producción, otorgándole los beneficios de la Ley de Reactivación de las Exportaciones según acuerdo No. 231 del 27 de abril de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 142, tomo 307 del 13 de junio de 1990; modificado por acuerdo No. 1440 del 7 de diciembre de 2004, Publicado en el Diario Oficial No. 9, Tomo 366 del 13 de enero de 2005. Que basándose en la lectura del artículo 28 de la reforma tributaria a la Ley de Impuesto sobre la Renta, quiere conocer si los valores percibidos por la Devolución del 6%, así como también los valores provenientes de dividendos por inversiones en otras sociedades, deberán sumarse a los ingresos gravables del ejercicio, a fin de calcular la proporcionalidad de los costos y gastos que serán deducibles del Impuestos sobre la Renta del ejercicio 2005 y posteriores. Considera que los valores mencionados anteriormente, no están relacionados, ni vinculados con los costos y gastos normales del giro de la empresa, por lo tanto, cree firmemente que no deben someterse a la proporcionalidad señalada. Solicita que se le haga saber si ambos valores (Devolución del 6% y Dividendos) deberán o no incluirse para efectos de la proporcionalidad a que se refiere el artículo 28 relacionado.

## RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Luego de haber practicado el estudio de las

situaciones expuestas en el escrito de mérito y con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario y a las disposiciones legales pertinentes, en respuesta a los hechos concretamente planteados en su escrito de consulta esta Dirección General expresa: Que el Artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece la forma de determinación de la renta neta. Para ese efecto la disposición legal en referencia específicamente en su inciso primero estipula, que la renta neta se determinará restando de la renta obtenida los costos y gastos necesarios que la ley determine para la producción de la renta y para la conservación de su fuente, así como las deducciones que la ley establezca. La disposición anterior evidencia como en materia de impuesto sobre la renta el legislador ha adoptado como principio rector de la deducción de los costos y gastos, el principio de necesidad de los mismos para la generación de la renta y la producción de la fuente. Pero ese principio de necesidad del gasto se matiza legalmente con otros factores que combinados definen la deducción o no de los mismos. Para el caso, otro factor incidente para los efectos antedichos es el principio de reserva de ley, en virtud del cual, los costos y gastos, así como cualquier otra deducción, deben estar previstos en la ley. Lo anterior de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 6 literal b) del Código Tributario y artículo 131 ordinal 11° de la Constitución de la República de El Salvador. Asimismo, confluye con los factores citados en los dos párrafos precedentes lo contenido en el inciso tercero del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud del cual, en ningún caso, los costos y gastos generadores de rentas no gravadas

o que no constituyan renta para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta son admitidos como deducibles. De éste último factor citado básicamente emerge en un principio, la respuesta a la consulta planteada en su escrito de mérito, ya que lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 28 en referencia está indisolublemente ligado con lo estipulado en el inciso cuarto del mismo artículo en mención, de tal suerte que, el inciso cuarto inicia diciendo: “para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior...”, el cual destaca la vinculación inevitable entre una regulación y la otra. Y es que, el objetivo único del inciso cuarto en referencia es justamente garantizar que cuando existan costos y gastos relacionados con actividades generadoras de rentas no gravables o que no constituyan renta estos no sean objeto de deducción, tal como lo prescribe preliminar y categóricamente el inciso tercero del mismo artículo 28, pero nótese, que el inciso tercero del artículo 28 funda la prohibición de la deducción de los costos y gastos en la existencia real y material de los mismos, y por ello evoca dentro de ese contexto de no deducibilidad únicamente a los costos o gastos “realizados”. De ahí que, sólo ante la existencia y realización de costos y gastos generadores de ingresos gravables o que no constituyan renta, cobre vida la aplicación del inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, porque precisamente el proceso de proporcionalidad que estatuye ese inciso tiene como objetivo evitar que tales costos o gastos puedan ser incorporados en la masa global de gastos deducibles, ya que no han sido generadores de renta gravables, contrarrestando así la disminución indebida de la base de cálculo del impuesto en referencia. Además, la aplicación de la proporcionalidad no deriva de manera automática por la sola existencia de ingresos no gravables, o que no constituyan renta gravable, para que ello acontezca, deben coexistir costos o gastos realizados para generar tales ingresos. Por regla general, para que la generación de ingresos, sean o no gravables, les antecede la realización de costos o gastos, pero pueden haber casos excepcionales en los que exista un ingreso no gravable sin que le preceda la realización de costos o gastos. Ahora bien aplicando las consideraciones legales expuestas en los párrafos precedentes a los casos concretamente consultados diremos: Que si bien, tanto el

reintegro del 6% del valor libre a bordo o valor FOB a exportadores, así como los dividendos, constituyen rentas no gravables en virtud de lo dispuesto en la Ley de Reactivación de las Exportaciones y en el artículo 4 numeral 13) de la Ley de Impuesto sobre la Renta respectivamente, por ese único hecho, no puede arribarse a la imprecisa conclusión que por esa razón resulte aplicable la proporcionalidad a que se refiere el inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que dicho procedimiento únicamente sería aplicable, si existiesen costos o gastos generadores de tales ingresos, ya que como se ha señalado en el desarrollo del presente análisis, el presupuesto de aplicación de la proporcionalidad, se fundamenta en la coexistencia de dos componentes propios del impuesto sobre la renta como son: ingresos y costos y gastos generadores de los mismos. En ese orden de ideas, puede decirse, que si el devengo de los ingresos antes mencionados no hace incurrir a su representada en costos o gastos, dicha sociedad no estaría obligada a aplicar el citado procedimiento de la proporcionalidad, sin embargo, si producto de dichas actividades que generan renta no gravada o no sujeta la sociedad que representa incurre en costos o gastos, emergería para su representada la obligación de aplicar la proporcionalidad establecida en el inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. De tal suerte que, en todo caso, la aplicación de la proporcionalidad a que se refiere el inciso cuarto del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta estaría condicionada a la existencia de costos o gastos generadores de ingresos no gravables. Finalmente esta Administración Tributaria, considera necesario aclarar dos aspectos: 1) Que en los casos que si proceda la aplicación de lo estipulado en el inciso cuarto reformado del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ello deberá acontecer a partir del ejercicio fiscal de dos mil cinco; y 2) Que las rentas no gravables están exluídas del cómputo de la renta obtenida, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y deben ser objeto de declaración al reverso del Formulario F-11, en el que a partir de la casilla 704 constan los espacios pertinentes para hacer constar las operaciones no gravadas del ejercicio.

# 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](mailto:defensordgii@mh.gob.sv)



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

