



# R resoluciones

**MINISTERIO DE HACIENDA**

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DIVISIÓN DE ASISTENCIA TRIBUTARIA

**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  
Teléfono 2244-3571

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

**Agosto, 2005**

Diagramado:  
Unidad de Comunicaciones

**CONTENIDO**

FALLOS EMITIDOS POR LA SALA  
DE LOS CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA...1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL  
TRIBUNAL DE APELACIONES  
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS .....18

CONSULTAS EVACUADAS POR LA  
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS ...37

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

# FALLOS EMITIDOS POR LA SALA

## DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

#### CONTROVERSIA No. 1

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el doctor J. y la licenciada O., en carácter de apoderados generales judiciales de la sociedad contribuyente "C" impugnando de ilegales: a.1) la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, del doce de febrero de dos mil uno, que determinó remanente de Crédito Fiscal, e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; a.2) Resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, del treinta de noviembre de dos mil uno, que modifica resolución de la mencionada Dirección.

#### ALEGATOS DE LA PARTE ACTORA

Los abogados de la parte actora exponen que su representada se dedica al comercio y especialmente a la venta de equipo para la construcción de muebles para oficina, ejerciendo algunas representaciones de casas extranjeras. Dentro de la actividad que desarrolla algunas veces recibe comisiones por ventas efectuadas por el principal en el extranjero, que se enmarcan dentro de los límites establecidos en el Art. 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las que no están afectas al pago de impuesto pues se aplica tasa cero de conformidad al Art. 75 de la citada ley. Asimismo; argumentan que esa contribuyente social facturó y declaró las comisiones recibidas por los servicios prestados en el territorio nacional a una empresa extranjera sin domicilio en el país, servicios que fueron utilizados exclusivamente en el extranjero, pues allá es donde la operación de venta se materializó; que dicha contribuyente en estos casos contacta aquí en el territorio nacional a la persona que tiene interés en la compra de algún equipo proporcionándole toda la información que solicita, luego se envía al fabricante todos los datos respecto del cliente quien juntamente

con el principal y en el extranjero, fija el precio y la forma de pago; en estos casos, el comprador no tiene relación jurídica con la inconforme para la consumación del negocio, sino que es él quien directamente se pone de acuerdo con el fabricante. Se alega asimismo, que los argumentos de la Dirección General de Impuestos Internos, están basados en que para que las comisiones en casos como este se consideren exportación de servicios, se deben cumplir los siguientes supuestos: a) que el servicio sea prestado dentro del territorio nacional; b) que el usuario del servicio no sea residente en el país; c) que el servicio se utilice exclusivamente en el extranjero; y que el último de ellos no lo cumple su representada. Se sostiene además, que de los contratos realizados entre su representada y las casas extranjeras no se evidencia la representación como tal, y que solamente actúa en cumplimiento del contrato de Agencia de Representación y por ende sólo traslada beneficios al exterior. Se hace referencia a los contratos y la relación de la apelante con las empresas extranjeras estableciendo que no es cierto que el agente representante siempre actúa por cuenta del principal y en su representación sino está expresamente pactado en el contrato correspondiente.(...) en todos los casos en los cuales ha sido calculada la tasa del trece por ciento tanto la Dirección General de Impuestos Internos como el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, la contribuyente inconforme ha prestado sus servicios simple y sencillamente como un facilitador del negocio, si bien es cierto, desarrolla la labor de dar mantenimiento a la maquinaria o equipo que ha sido comprado a sus principales, esa labor genera a favor de la recurrente el cobro de un precio por el servicio de mantenimiento que nada tiene que ver con la comisión que se recibe por haber facilitado el negocio, y que los servicios por los cuales se cobra comisión fueron utilizados exclusivamente en el extranjero por los principales a quienes se

prestó ese servicio. Argumentos jurídicos: La demandante alega que la normativa secundaria violada son los artículos 74 y 75 de la Ley del IVA; también violación al principio de inocencia establecido en la Constitución, siendo por ello que pide, se declare la ilegalidad de los actos administrativos impugnados.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dirección General de Impuestos Internos en lo pertinente manifestó: Que se emitió resolución por medio de la cual se determinó a cargo de la demandante Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de marzo, mayo, julio, agosto, septiembre y octubre de mil novecientos noventa y ocho. Que están afectas a las normas especiales sobre prestaciones de servicios, las exportaciones consistentes en las prestaciones de servicios que reúnan tres requisitos: a) El servicio se debe prestar en El Salvador, Art. 16 y 19 de la Ley del IVA; b) que los usuarios o prestatarios de los servicios no tengan domicilio ni residencia en el país; y c) los servicios se deben utilizar exclusivamente en el extranjero; por lo que se debe establecer si la utilización del servicio se dio totalmente fuera del país. Que de acuerdo al informe de auditoría se determinó que dentro de los ingresos declarados en concepto de exportaciones, existen comisiones recibidas de empresas no domiciliadas por la prestación de servicios entre éstas y sus clientes locales, constatando que las actividades que generan tales servicios son desarrolladas en el territorio nacional y que la utilización de las mismas se da exclusivamente en el país y no en el exterior, por lo que dichos ingresos son gravados con tasa del 13%, lo que se comprobó, del análisis del contrato celebrado por la sociedad inconforme y la Cía h., del cual se colige que la demandante se obliga con la no domiciliada a anunciar y promover regularmente la venta de productos, lo que denota que dentro de la actividad económica que desarrolla la recurrente se encuentra la de prestar servicios de intermediación comercial en nuestro país. Lo anterior según la Dirección General de Impuestos Internos, constituyen hechos generadores del impuesto de acuerdo al Art. 16

de la ley de la materia, por lo que las prestaciones de servicios en cuestión no cumplen con los supuestos contenidos en el Art. 74 de la misma ley. Asimismo, expresa que se pudo constatar que la actividad que realiza la sociedad demandante por no configurarse como representación a favor de las empresas extranjeras, no constituye exportación de servicios, por lo que de conformidad a los artículos 16, 17, 47, 48, 53 y 54 de la Ley de la materia, está gravado con la tasa del trece por ciento. En lo concerniente a la Presunción de Inocencia, todas las determinaciones imputadas por esta Administración Tributaria a la sociedad impetrante, han sido plenamente identificadas y comprobadas documentalmente.

## ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES:

Se determinaron las siguientes situaciones: a) Las actividades realizadas por la sociedad apelante fueron dentro del territorio nacional; y b) la relación entre los clientes y ésta no se dio de manera directa, ya que esta actuó en representación de los proveedores extranjeros; c) la contraprestación consiste en que los clientes pagaron en forma directa a los proveedores extranjeros, y según lo dicho por la sociedad alzada, raras veces recibieron los pagos dentro del territorio, pero siempre los envió a los proveedores extranjeros por cuenta de los clientes nacionales; y, d) Además de los servicios de distribución, la sociedad en cuestión recibió comisión por parte de los proveedores extranjeros por servicios prestados a éstos, en concepto de colocación y venta de sus productos en forma directa a los clientes nacionales, los que la Dirección General calificó como ventas propias; señalando las cláusulas de los contratos de los diferentes proveedores extranjeros y lo que muestran los registros contables, no queda duda que la prestación de servicios se generó en el territorio nacional; sin embargo, la cuestión se planteó en si debieron afectarse con tasa cero o del trece por ciento. Argumentando que del artículo 19 de la ley de la materia se deduce que “basta con que la prestación de los servicios se desarrollen dentro del territorio nacional, aunque en verdad se concluya con ella en el exterior, tanto la prestación de servicio como su

utilización, para que la ficción se dé, esto es, se considere como si en verdad se hubiere dado toda la prestación dentro del territorio. De esta manera el Art. 74 es claro al establecer dos condiciones para que aplique la tasa cero por ciento, siendo el primero, que de conformidad al Art. 19 inciso segundo, las actividades que concretan la prestación, deban entenderse prestadas en el territorio, como ha quedado mencionado; y el segundo que los tales servicios hayan de utilizarse por una persona no domiciliada o domiciliada en el territorio y a su vez, que la utilización se dé en su totalidad en el exterior. Además, respecto a considerar cual tesis marca el momento y lugar de la prestación del servicio, si la de consumación de actividades o la de utilización del servicio que se concreta en la contraprestación de la venta en el exterior concluyó que la tesis que pareció mas acertada al Tribunal se hizo consistir, primero en que la prestación se generó en el territorio nacional, y en segundo lugar que la utilización se estuvo dando desde el momento en que la empresa extranjera se ha beneficiado al lograr la captación de clientes dentro del territorio nacional, la captación de clientes salvadoreños sólo ha sido posible con la intermediación de la empresa nacional y finaliza diciendo que la presencia de las empresas extranjeras se ha proyectado en el territorio nacional mediante la intervención de la nacional que ha actuado así en representación de aquellas Art. 20 de IVA, por lo que se evidenció que la utilización de los servicios se ha dado dentro del territorio. La Ley de la materia entonces es franca al establecer los criterios de gravamen en lo que concierne a servicios, pues por una parte basta con que se inicien las actividades para que se tenga la presentación consecuente como realizada toda dentro del territorio nacional, y a esto le suma el criterio de utilización exclusiva en el exterior, para que aunados los dos criterios ameriten de la tasa del cero por ciento. Pues bien, en el caso de mérito queda muy claro que el requisito segundo está ausente, puesto que la realización de actividades ha sido operada en realidad por la empresa extranjera a través de la empresa nacional, y aunque no fuera así, ello mismo ha dado por respuesta que la utilización de los esos servicios también ha sido en su afectación dentro del territorio, sea total o parcial pues para que la

tasa cero fuera factible debieron haberse utilizado los servicios en el exterior, lo que significó que los clientes objeto de la prestación de servicios debieron ser todos no residentes para entenderse que su utilización lo habría sido exclusiva en el exterior.

#### LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FALLA:

La sociedad demandante pretende que se declaren ilegales los actos administrativos relacionados al inicio del presente juicio, haciendo recaer el fondo de la controversia en dilucidar si las actividades que desempeña dicha contribuyente constituyen o no exportación de servicios, y por consiguiente cual es la tasa aplicable trece o cero por ciento. En este sentido, se ha de delimitar la pretensión en un juicio de mero derecho tal como lo señala la autoridad demandada, al solicitar la interpretación y aplicación de la normativa jurídica concreta; así la discusión se centra en la interpretación del tercer requisito establecido en el Art. 74 de la Ley de IVA, es decir, que para que se configure la exportación, los servicios deben estar destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero. Básicamente, la demandante fundamenta la ilegalidad de los actos en los siguientes argumentos: que dentro de las actividades económicas que realiza se ha dedicado al comercio, a la venta de equipo para la construcción y muebles para oficina, y además ejerce algunas representaciones de casas extranjeras. Dentro de las actividades que desarrolla la demandante está la de contactar clientes, en El Salvador para empresas extranjeras; por ello recibe una comisión, la que considera que no está afecta al pago de impuestos, de acuerdo al artículo 75 de la Ley del IVA, explicando cómo es su accionar en la relación con la extranjera y los clientes para ésta. Referente a los contratos de agente distribuidor expone que implica una actividad de promoción de artículos y servicios del principal, y que la doctrina los denomina contratos de colaboración pues facilitan que los productos lleguen del principal al consumidor, éste contrato puede ser con o sin representación; y para que exista representación ésta debe estar pactada en el contrato, y que en este caso dicha

representación, no se ha establecido, por ello sostener que el agente representante vincula directamente al principal con el tercero con quien contrata es equivocado, pues no es cierto que el agente representante siempre actúa por cuenta del principal, y en su representación. En este caso, la contribuyente actúa como intermediaria, pero la decisión de hacer o no el negocio depende del principal y del tercero. Además el hecho de que ésta contribuyente posteriormente preste servicios de mantenimiento a la maquinaria y equipo que compran los clientes al principal, por lo que se cobra un precio, no significa que el servicio no ha sido utilizado exclusivamente en el exterior. El derecho a percibir la comisión nace cuando se concreta el negocio por el principal con el tercero en el extranjero; y en este caso los servicios se utilizaron exclusivamente fuera del territorio nacional. Primeramente los demandados, sostienen que la recurrente presta servicios de intermediación comercial en El Salvador, las empresas del exterior utilizan aquí mismo los servicios que la demandante les proporciona por lo que las prestaciones de servicio no cumplen con los supuestos del artículo 47 de la Ley de IVA. Básicamente el argumento principal de la Administración Tributaria, es que los servicios que presta la contribuyente demandante tienen lugar aquí en nuestro territorio y conforme a los artículos 19 y 74 de la ley de la materia constituyen operaciones internas gravadas con la tasa del 13% que establece el Art. 54, la recurrente actúa en representación de las compañías extranjeras en la búsqueda y obtención de clientes a nivel local, circunstancia que hace concluir que aquellas compañías utilizan en El Salvador el servicio que ésta les presta, pues el resultado de la prestación de servicios lo ha sido de clientes nacionales. Por esta razón debe gravarse con tasa del trece por ciento y no tasa cero. Es importante determinar si las prestaciones de servicios que la contribuyente ofrece a las compañías del exterior, constituyen operaciones de exportación de conformidad al Art. 74 de la Ley del IVA, para establecer qué tasa es la aplicable. Para tal propósito, y conforme los términos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es necesario hacer una definición de los siguientes conceptos: El

hecho generador de las prestaciones de servicios de conformidad con el Art. 16 se constituye por “las prestaciones en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, regalía o cualquier forma de remuneración”. El Art. 5 del Reglamento de la citada ley dispone que prestador de servicios es: cualquier persona natural o jurídica, incluyendo instituciones, organismos, empresas de propiedad del Gobierno Central, en ese mismo sentido el Art. 20 de la ley en comento, expresa que se incluyen además a los que presten servicios por sí mismos o por cuenta de terceros, en forma habitual y onerosa”. El Art. 17 de la ley en referencia define al servicio como: “todas aquellas operaciones onerosas, que no consisten en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales”. Así, señala en el literal I) que servicios son la “comisión, mandato, consignación de ventas en remate o celebrados con instituciones de subastas, ferias o bolsas. Doctrinariamente, este concepto de prestación de servicios se realiza desde un punto de vista negativo, pues se entiende como tal toda prestación sujeta al impuesto que no tenga la consideración de entrega de bienes o transferencia de dominio. De esta forma el concepto de prestación de servicios es residual. La enumeración de los supuestos realizada por el legislador es ejemplificativa, incluyendo, entre otra, ciertos contratos típicos, es decir, definidos y regulados en el ordenamiento privado, de efectos no traslativos. En esta categoría se pueden mencionar los arrendamientos de bienes, negocios o cosas, las cesiones de uso o disfrute de bienes, negocios o cosas, las cesiones de uso o disfrute de bienes o derechos, las ejecuciones de obra no calificadas de entrega de bienes, los transportes, las operaciones de mediación y las ganancias o comisión, cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Es necesario detenerse en el hecho generador de la prestación de servicios con respecto al contrato de comisión. De conformidad con el Art. 1066 del Código de Comercio, se entiende por éste cuando el comisionista desempeña en nombre propio pero por cuenta ajena, mandato para realizar actos de comercio. El comisionista actúa como agente intermediario, entre el comitente y terceros. En este sentido, de conformidad con el

Art. 403 del citado cuerpo legal, se establece que los agentes intermediarios no tienen la representación de sus clientes. Es decir, la comisión es una especie de mandato sin representación. El Art. 1079 del Código de Comercio dispone que en caso de no existir estipulación previa, el monto de la remuneración se regulará por el uso de la plaza donde se realice la comisión. Partiendo de la idea de la prestación de servicios se grava cuando una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, prima, regalía o cualquier otra forma de remuneración. Debe dejarse claro que el legislador utiliza el concepto de comisión, en su sentido económico, como forma de pago; así por ejemplo es utilizado por el Código de Trabajo cuando describe las diferentes formas de salarios. Por lo cual se dice que el salario por comisión se entiende cuando el trabajador recibe un porcentaje o cantidad convenida por cada una de las operaciones que realiza. Por tanto, se identifica fácilmente la materia imponible u objeto del impuesto, ya que en el IVA se someten a gravamen las distintas capacidades económicas que se manifiestan en recibir una renta, honorario, comisión prima o regalía o cualquier otra forma de remuneración al haber prestado un determinado servicio. Para tales efectos debe afirmarse que en el contrato de comisión se grava la remuneración recibida por el comitente, al haberse prestado servicios efectuados por el comisionista, consistente en la realización de actos de comercio en nombre propio pero por cuenta ajena. Habiéndose aclarado estos aspectos doctrinales respecto del hecho generador, se establece en el caso en estudio que según el expediente administrativo que llevó la Dirección General de Impuestos Internos, aparece que los servicios en cuestión son prestados por la sociedad demandante a compañías no domiciliadas lo constituye: Buscar clientes en el territorio salvadoreño, sean éstos personas naturales o jurídicas que necesiten equipo y maquinaria de los que distribuyen las empresas extranjeras. Establecer enlaces con las compañías, no domiciliadas, enviar la información de los posibles clientes; entregar el equipo de la principal al comprador para completar la venta; asistir localmente al vendedor y actuar como su representante.

Los anteriores actos u operaciones realizadas por la persona jurídica demandante cuyo beneficiario de los mismos resultan ser las compañías no domiciliadas, y por los cuales aquella percibió una remuneración en concepto de comisión, constituyen según el Art. 16 de la ley de la materia, hechos generadores del impuesto. Los actos u operaciones en mención no implica transferencia de dominio de bienes muebles corporales, sino acciones de servicio realizadas por una persona jurídica en favor de otra, por tanto son de los que la ley tributaria correspondiente califica como servicios prestados por la contribuyente social recurrente a una persona jurídica. De lo afirmado por ambas partes no existe discusión en que la sociedad demandante presta un servicio de intermediación comercial a compañías extranjeras no domiciliadas, consistente en anunciar y promover regularmente la venta de productos, por lo cual recibe una comisión por parte de los proveedores extranjeros en concepto de colocación y venta de sus productos en forma directa a los clientes nacionales. El punto en discordia es establecer si este servicio se utiliza exclusivamente en el país y, en consecuencia, considerar si reúne o no este requisito para configurar como una prestación de servicio al exterior, posteriormente establecer si las anteriores prestaciones de servicios que realiza la demandante deben ser gravadas con la tasa del trece por ciento Art. 54 o si los mismos constituyen exportación de servicios según lo prescrito en el Art. 74 que en consecuencia serían gravadas con la tasa del cero por ciento. Ahora bien, lo primero que debemos determinar son los alcances del Art. 19 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que en lo pertinente dispone: “Las prestaciones de servicios constituirán hechos generadores del impuesto cuando ellos se presten directamente en el país, no obstante que los respectivos actos, se hayan perfeccionado fuera de él, y cualquiera que sea el lugar en que se pague o se perciba la remuneración. Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país. Si los servicios se prestan parcialmente en el país, sólo se causará el total del impuesto cuando los servicios son prestados

en el país, aunque no sean exclusivamente utilizados en él, como por ejemplo cuando ellos se relacionan con bienes, transporte o cargas en tránsito”. El precepto relacionado como se ha establecido en otras sentencias de este Tribunal hace alusión al principio de territorialidad o de la fuente de las prestaciones de servicios. Conforme a este principio, se grava con la tasa del trece por ciento (13%) del impuesto de IVA la totalidad de los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, (es decir que la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país) sin importar que la remuneración correspondiente se pague o se perciba en el extranjero. De igual forma grava con el citado impuesto, el servicio prestado en el país aunque no sea exclusivamente utilizado en él. En síntesis dicho principio de territorialidad se traduce en lo siguiente: “se entiende que un servicio es prestado en nuestro territorio cuando la actividad que lo genera se desarrolla en el mismo, sin importar el lugar donde el mismo se utilice”. Por otra parte el Art. 74 del mismo marco legal recoge la figura de “las operaciones de exportación” al regular que: “las prestaciones de servicios realizadas en el país a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero”. Lo regulado en dicha norma marca la diferencia con lo prescrito en el Art. 19; surgiendo consecuentemente el trato especial para los sujetos que realizan prestaciones de servicios y que cumplen con los supuestos en él comprendidos. En el fondo el señalado tratamiento especial tiene la finalidad de favorecer los pagos en que incurre el exportador de servicios, y por supuesto constituye un incentivo de política fiscal para el Estado. Para comprender cuándo los servicios están destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, como lo establece el Art. 74, es necesario relacionarlo con lo regulado en el Art. 19 sobre la parcialidad de los servicios. Esta última prevé: si los servicios se prestan parcialmente en el país, solo se causará el impuesto que corresponda a la parte de los servicios prestados en él. Pero se causará el total del impuesto cuando los servicios son prestados en el país, aunque no sean exclusivamente utilizados en él, como por ejemplo cuando ellos se relacionan con bienes, transporte o cargas en

tránsito. Esta normativa distingue claramente cuándo debemos entender la exclusividad de los servicios. Lo que configura como un complemento de análisis del Art. 74, pues el legislador entiende que no hay exclusividad cuando por la naturaleza misma del servicio puedan ser prestados de forma parcial en el país y en otro lugar. De la lectura de dichos artículos se debe comprender que no todas las prestaciones de servicios son exportables, pues es necesario que se posibilite la división del binomio prestar/utilizar; ya que la regla general es que el servicio se presta y recibe simultáneamente, originándose el hecho generador del impuesto. En el caso de las exportaciones, el legislador ha dispuesto que se entenderá que se configuran las mismas, cuando la prestación de servicio se realice en el país a usuarios que no tengan domicilio ni residencia en él y se utilicen exclusivamente en el extranjero. En este supuesto se da una separación del binomio prestar/utilizar, ya que precisamente éste es un requisito para configurar la exportación. Así por ejemplo, los servicios de consultoría prestados a personas no domiciliadas en el país. En este caso se puede afirmar que existe exportación de servicios cuando la consultoría es realizada físicamente en el país, pero la información y el supuesto de análisis proviene del extranjero. Un caso concreto sería la elaboración de planos de un edificio que se construiría en otro país. Al examinar la prestación de servicios proporcionados por la sociedad demandante a compañías del exterior, a la luz de los Artículos 19 y 74, resulta que la búsqueda de clientes que deseen importar maquinaria o equipo es un servicio que se realiza dentro del territorio salvadoreño y las compañías extranjeras lo utilizan aquí mismo, ya que el servicio se configura, precisamente, como la búsqueda de clientes en el país. No puede afirmarse que exista la separación entre prestación y utilización, debido a que por la naturaleza misma del servicio es imposible que se dé. Sucede que el servicio que presta la sociedad apelante, a las compañías extranjeras, es efectuado y utilizado en el territorio nacional, por lo que se entiende que no se configura como exportación. En este sentido, para que exista exclusividad en los servicios prestados por la sociedad actora, éstos debieron efectuarse

totalmente en el extranjero. La Ley en su Art. 19 menciona que los servicios no son exclusivos cuando éstos son prestados en el país y en otro lugar, por la naturaleza del servicio, como lo es el transporte por ejemplo. Por ello, el servicio que ésta sociedad prestó en la búsqueda de clientes y colocación de productos finalizó totalmente en el país, al enviar la información a las compañías extranjeras. Pues como bien advierte la demandante, nada ha tenido que ver con la finalización y cierre de la venta en el extranjero. Sus servicios no han sido necesarios ni se prestaron en el exterior, cuando se afirma - nuestro poderdante ha prestado sus servicios simple y sencillamente como facilitador del negocio, puesto que en su labor de promoción únicamente contactó en el territorio nacional a las personas interesadas en adquirir equipo de las principales de los cuales es distribuidora; algunas veces se contactaron citas vía teléfono entre principales y los terceros para que ellos, pudieran reunir y discutir los pormenores de la transacción comercial al final, hacer o no el negocio. De lo antes expuesto y de conformidad con los preceptos de la Ley de IVA, esta Sala concluye que en el caso de autos, la sociedad C., ha prestado totalmente sus servicios en el territorio nacional, por lo que no puede considerarse como exportación de servicios. Lo anterior significa, que las empresas del exterior utilizan aquí mismo los servicios que la contribuyente social les proporciona. Por tanto, resulta evidente que las prestaciones de servicios realizadas por la referida contribuyente no cumplen con los supuestos contenidos en el Art. 74 de la ley aplicable, siendo improcedente pretender que dichos servicios se asimilen a

operaciones de exportación. Estableciéndose en la presente sentencia que los servicios relacionados se encuentran dentro de los extremos prescritos en el Art. 19 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en razón que las actividades que generaron los servicios prestados por la sociedad C., a sus compañías representadas, se desarrollaron y aprovecharon el servicio en nuestro territorio, por lo cual se concluye, que dichas actividades debieron ser gravadas con el trece por ciento por no ajustarse a lo que establece el Art. 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

**POR TANTO:** Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 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, del doce de febrero de dos mil uno, por medio de la cual determina remanente de crédito fiscal, e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, B) Declárase legal la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, del treinta de noviembre de dos mil uno, que modifica la resolución de la Dirección General; 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.

## CONTROVERSIA No 2

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el señor "C" en carácter de representante legal de la sociedad "C", impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del día veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, mediante la cual determinó a cargo de la sociedad demandante, cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de mil novecientos noventa y dos; asimismo,

impuso multas por no llevar Libros en legal forma y proporcionar información de compras a proveedores en forma incompleta, por evasión intencional y no intencional del impuesto, y 2) La dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del treinta de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual modificó la anterior resolución en los siguientes términos: a) confirmó el impuesto sobre la renta determinado, b) modificó las multas por no llevar Libros en legal forma y proporcionar información de

compras a proveedores en forma incompleta, y por evasión no intencional del impuesto, y c) revocó la multa por evasión intencional del impuesto.

## ALEGATOS DE LA PARTE ACTORA

La sociedad demandante por medio de su representante legal señala que con las resoluciones impugnadas se ha violado el Art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sosteniendo que a la Dirección General de Impuestos Internos le corresponde la facultad de nombrar auditores para fiscalizar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y que en la misma no se contempla la posibilidad de delegar la potestad en comento. Que si bien el Art. 8 inciso primero –ahora inciso 3° de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, faculta al Director General y al Subdirector General de esa misma oficina, poder para delegar una o más de las facultades que la mencionada normativa le confiere, a cualquiera de sus subordinados, debe considerarse que el precepto legal antes citado se refiere a aspectos administrativos y de organización dentro de la oficina, sin que ello implique que puedan delegarse otras facultades conferidas en otras leyes, como la de nombrar auditores para que lleven a cabo una fiscalización, prescrita en el Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Partiendo del anterior razonamiento, el representante legal de la demandante alega que es ilegal el auto de designación de auditores emitido por el Coordinador General de la Unidad de Responsables Tributarios para fiscalizar a la sociedad C., pues en su opinión debió emitirlo la Dirección General de Impuestos Internos. El Tribunal de Apelaciones, al referirse a este punto es del criterio que el Director o Subdirector General de la oficina tributaria tiene la facultad de nombrar auditores para la investigación y que ésta puede ser delegada con base en los Art. 4, 7, literales e) y k), 8 incisos 3° y 9° de la Ley Orgánica de la Dirección General, en armonía con el Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.- En ese sentido, El Tribunal de Apelaciones considera que el referido auto de designación de auditores es legal debido a que la Subdirección General, delegó en el Coordinador General de la Unidad de Principales

Responsables Tributarios la facultad de designar auditores. Al respecto reconviene la demandante, que el alegato en cuestión no recae en determinar si existe o no tal delegación, sino en que si existe es ilegal por que el Art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta no faculta poder delegar esa potestad. Asimismo, agrega, que según acta notarial se hace constar que la auditoria encomendada, se realizó por auditores que si bien forman parte del cuerpo de auditores de la Dirección General, ellos no estaban autorizados para realizar dicho cometido, por lo que al haber participado sin autorización alguna se violó el precitado Art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que prescribe “en cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Dirección General designe” y que “los auditores designados para la práctica de la inspección tienen facultades que de conformidad a esta ley, les asigne la Dirección General en el acto de su designación”. Afirma la demandante que el Art. 115 Inc. 4° parte in fine de la Ley de Impuesto sobre la Renta (aplicable al caso) establecía “...En consecuencia, la tasación cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma Dirección escoja, los que serán transcritos íntegramente para el conocimiento del contribuyente”. La anterior disposición en armonía con el principio constitución contenido en el Art. 11, que establece: “ninguna persona puede ser privada de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes”, se traduce en que la transcripción íntegra del informe de auditoria para conocimiento del contribuyente de que se trata, tiene como propósito asegurar a éste el derecho de defensa y de ser oído antes de ser vencido en juicio. Es con tal finalidad que el legislador tributario concede espacios a la Administración para que una vez detectadas las supuestas irregularidades a cargo del contribuyente las haga constar en el informe de auditoria que rinden los auditores designados y las dé a conocer al interesado para que éste, si lo considera pertinente ejerza sus derechos contra hechos atribuidos en su contra. En el caso de autos, la Dirección General transcribió el citado informe de auditoria pero lo hizo del conocimiento a la agraviada después de pronunciar la resolución mediante la cual la

condena al pago del impuesto y multas determinadas. Lo anterior denota que al no haber dado a conocer con anticipación el informe de que se trata, la contribuyente desconoció los hechos imputados en su contra y en los cuales se sustenta la resolución donde se desprende que la Dirección General no le confirió la garantía de audiencia que establece la Constitución y por tanto le impidió ejercer el derecho de defensa ante dicha dependencia. En otros términos en el caso planteado sucedió, que una vez concluida la fiscalización, los auditores rindieron su respectivo informe de auditoria y con base en el mismo la oficina tributaria pronunció la resolución que ordena el pago del impuesto y multas a cargo de la sociedad C., la cual notifica con el informe en cuestión. Hasta el momento de la notificación de la resolución respectiva que se da a conocer el referido informe de auditoria, momento en el cual no solo tiene conocimiento de las supuestas irregularidades imputadas mediante el referido informe de auditoria, sino que ha sido condenada a pagar cuota complementaria de impuesto sobre la Renta y de las multas establecidas, sin tener previamente la oportunidad de defensa ante la Dirección General, excepto la alternativa de interponer el recurso de apelación en la instancia del Tribunal de Apelaciones, quien con tales antecedentes confirma la determinación del impuesto y modifica algunas multas. Al abordar este punto las autoridades tributarias, éstas coinciden que no es parte del procedimiento oficioso transcribir y notificar previamente el informe de auditoria a la emisión del acto de liquidación del impuesto. Sin embargo, esa interpretación resulta restrictiva y a su vez vulnera los derechos de audiencia, defensa y presunción de inocencia establecidos en el Art. 11 de la Constitución, por lo que al aplicar de forma rigurosa el citado Art. 115 inciso 4º parte in fine de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las resoluciones impugnadas resultan ilegales ya que violan los derechos constitucionales antes mencionados. También alega la actora que existe violación a los Art. 427 No. 1 y 1253 del Código de Procedimientos Civiles. Al respecto señala que la notificación que dió a conocer el acto de liquidación de impuesto y multas, de fecha veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, no ha producido ni puede producir efectos jurídicos, por

transcribirse con fecha trece de abril de ese mismo año. En otros términos, el acta de notificación versa sobre una resolución transcrita trece días antes de haber sido dictada y en tal virtud el acto jurídico se considera inexistente. Por otra parte, las disposiciones legales mencionadas también han sido violadas, debido a que el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios emitió dos autos de nombramiento de auditores en dos expedientes distintos, a la misma hora y en la misma fecha, lo cual materialmente es imposible y atenta contra el principio de seguridad jurídica. Finalmente, señala que el informe de auditoria presenta deficiencias de índole económico-contable en razón de que los auditores designados no cumplieron correctamente con su cometido, pues aceptaron como ciertas las cifras que los proveedores reportaron como ventas, sin constatar la veracidad de las cifras informadas; debiendo demostrarse como estructuraron las diferencias de compras informadas por los proveedores y las compras determinadas en la contabilidad de la contribuyente investigada; además, se tomó como base para aplicar un margen de utilidad bruta del 16.59% para establecer las supuestas ventas omitidas de tres millones doscientos veintisiete mil doscientos ochenta y tres colones con treinta y un centavos (¢3,227,283.31) que es el resultado de aplicar a la diferencia de compras efectivamente realizada a ocho proveedores contra lo que ellos reportaron; que de ser cierto que se efectuaron compras según lo informado por los proveedores, la contribuyente las hubiese registrado contablemente para poder reclamar los créditos fiscales sobre dichas compras para efectos del IVA. En conclusión, las omisiones detectadas son plenamente atribuibles a una deficiente fiscalización por parte de los auditores designados por la Dirección General; y en consecuencia pide que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos que impugna.

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

Esta por su parte sostiene que cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta se refiere a la Dirección General de Impuestos Internos, las responsabilidades recaen sobre el Director

General o el Subdirector General según el caso, conforme lo establece la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. Así, entre las atribuciones del Subdirector General están la de establecer el seguimiento y control del sistema de funciones operativo a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas, además todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General; el Subdirector General puede delegar una o más facultades que la ley le confiere a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados conforme a los artículos 4, 7 literales e) y k), 8 inciso 3º y 9 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Interno. La Dirección General designa auditores para que tomen parte en cada fiscalización que practique, según dispone el Art. 115 LISR, cuya designación constituye una actividad legal relacionada con la ejecución de las funciones de la Dirección General que se materializa en una resolución administrativa ( Art. 7 literales e) y k) de la citada Ley Orgánica). El auto de designación de auditores firmado por el Coordinador General de la Unidad de Responsables Tributarios es legal, por cuanto lo hizo en uso de la facultad conferida en el Acuerdo de delegación No. 14 mediante el cual la Dirección General de Impuestos Internos por medio de la Subdirectora General, acordó delegar en el referido Coordinador General la facultad de autorizar con su firma y sello, autos de nombramiento de auditores o peritos en su caso, para que efectúen fiscalizaciones en los impuestos que administra la oficina. Referente a la notificación del acto impugnado e informes de auditoría de fecha veintitrés de abril de mil novecientos noventa y seis, que sirvieron de base para emitir la resolución de mérito, consta en el expediente administrativo de la sociedad apelante que la notificación se efectuó a las dieciséis horas del trece de mayo de mil novecientos noventa y seis, que es la misma fecha del oficio de remisión, por lo que la alegación al respecto no consta en el expediente respectivo y en todo caso tal hecho no perjudica el conocimiento que tuvo la sociedad contribuyente de la resolución impugnada a efecto de interponer los recursos legalmente

permitidos. Consta en las diligencias fiscales que los auditores designados, son los que realizaron y firmaron la emisión de los informes correspondientes, además el personal de la Dirección General, efectúan labores propias de supervisión y control de los auditores designados. En cuanto a la violación al Art. 115 inciso 4º de la Ley de Impuesto sobre la Renta y que por ende se violó el derecho de audiencia y defensa, presunción de inocencia, seguridad jurídica, libertad y de propiedad, estipulados en el Art. 11 de la Constitución, hasta la actualidad no ha sido privada de ninguna cantidad de dinero, bienes o derechos, como consecuencia de la tasación inicialmente recurrida ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos e impugnada ante esa Sala, hechos con los que se demuestra que ha tenido amplia garantía de ser escuchada en sus posiciones y presentar la prueba pertinente desde que los auditores solicitaron información, aclaraciones y documentación respectiva, lo cual denota que ha estado ejerciendo su derecho de defensa bajo un ambiente de seguridad jurídica que posibilita argumentar y demostrar lo necesario, pues se cumplió con el trámite establecido en la ley de la materia. Como complemento a lo anterior resulta pertinente citar que la Corte Suprema de Justicia de México ha fijado el criterio jurisprudencial de “que teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de ley no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el Art. 14 de su constitución, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondientes y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado en el Art. 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos”. Mientras que la Sala de nuestra Corte Suprema de Justicia,

en sentencia pronunciada en el juicio de amparo 353-98 señala “que existe vulneración al derecho de audiencia, cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido oportunidad real de defensa, privándole de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumple las formalidades, (procesales o procedimentales) establecidas en las leyes que desarrollan el derecho de audiencia...” Finalmente, según lo dispuesto en los Art. 115 inciso 4º (vigente en aquella época en que acontecieron los hechos) y 125 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tasación impugnada se notificó con los informes de auditoría en que se fundamenta, en razón a que la ley no requería que tales informes se notificaran previamente a la tasación como expresamente ahora lo prescribe el Art. 115 inciso 4º de la precitada normativa, en virtud de la reforma mediante D. L. No. 712 publicada en el D. O. 187, tomo 345 del 8 de octubre de 1999, vigente desde el 16 de octubre de ese mismo año. Referente a los dos autos emitidos en la misma hora y fecha por el mismo funcionario, debe tomarse en cuenta la operatividad existente en las actividades y tareas encomendadas a una oficina administrativa, las máquinas utilizadas para efectuar el trabajo, el número de empleados, digitadores, técnicos, cantidad de expedientes, etc. De lo que resultaría probable un error humano como el anotado, pero en todo caso un error involuntario que en nada afecta la validez en sustancia del auto de designación. Sobre las deficiencias de índole económico-contable en el informe de auditoría alegada, en el mismo informe pericial de fecha veintitrés de abril de mil novecientos noventa y seis, específicamente en el apartado titulado INGRESOS DETERMINADOS POR COMPRAS NO CONTABILIZADAS desarrollados en el informe de auditoría se detalla la forma en que se determinaron dichos ingresos, habiéndose detectado que habían compras que no fueron contabilizadas ni declaradas por la sociedad investigada, lo que indica que también hubo ventas que no fueron contabilizadas ni declaradas; se solicitó información a sesenta y tres principales proveedores de la sociedad contribuyente, seleccionados de la información que ella misma proporcionó a los auditores legalmente designados, de los cuales sesenta y dos proporcionaron la información requerida por

la oficina. Tal información incluía además del detalle de las ventas al contado y al crédito, el detalle de las devoluciones recibidas, descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en dicho ejercicio, en la que se especificaba la fecha, el valor y número del comprobante de crédito fiscal, notas de Débito y/o Crédito, es decir, que se contaba con una información que incluía las variantes que pudieron tener las compras efectuadas por la sociedad. También se aclaró que los montos informados por los proveedores, en algunos casos, venían en bruto, por lo que se restó las rebajas, devoluciones y descuentos para establecer el total de la compra interna neta informada por el proveedor. Con todo ese procedimiento eminentemente técnico contable, se puede observar que la labor de auditoría realizada no se efectuó de forma deficiente, pues la información proporcionada por los proveedores se analizó y procesó de una forma que no sólo se dio por cierta por el mero hecho del informe, sino que fue comprobada a través de la documentación legal pertinente (compras de crédito fiscal, notas de crédito y/o débito). Con esta información se hizo una comparación entre el monto informado por el proveedor y la información contabilizada por la sociedad en cuestión y como resultado se encontraron diferencias que se originan en que lo informado por el proveedor es mayor a lo contabilizado por la sociedad, lo que implica que hay compras omitidas y no contabilizadas. Por tal situación se determina que hay ventas no contabilizadas y no declaradas y con base en los Arts. 116 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, procede estimar los promedios de ventas no declaradas, procedimiento explicado en el informe de auditoría relacionado y detallado en los anexos del mismo.

#### **ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES**

En cuanto al auto de designación de auditores, el funcionario que autorizó la fiscalización lo hizo en uso de la competencia conferida en el Acuerdo No. 14, literal a), número 2 de fecha quince de junio de mil novecientos noventa y dos. Por ser facultad de la Dirección General o Subdirección General la de nombrar auditores para la investigación pericial, al amparo de los

artículos 4, 7 literal e) y k) 8 inciso 3° y 9° de la Ley Orgánica de la Dirección General, y al haberse emitido dicho auto en armonía con lo previsto en los artículos 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por ser dichas facultades delegables y estar en relación con la ejecución de las funciones que la ley otorga, el referido auto de designación de auditor es legal. Con relación a que se notificó la resolución recurrida en fecha anterior a la de su emisión, se aprecia del expediente la resolución de fecha veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, observándose que con fecha trece de mayo del mismo año, se remite la liquidación respectiva, con la correspondiente notificación. Es sostenible que la notificación del oficio se efectuó en debida forma, lo cual denota que tal circunstancia no es constitutiva de vicio en la actuación, que no deja otra impresión que estimar que por un lapso mecanográfico pudo consignarse esa fecha, subsanable con la documentación que corre agregada al expediente respectivo, en la que se dilucida la fecha del trece de mayo de mil novecientos noventa y seis, que es posterior a la de la emisión de los informes de auditoría y resolución discutida. En lo que atañe a participación de auditores distintos a los que señala el auto de designación y que se pretendió evidenciar mediante acta presentada, en la que se destacó como anomalía, se estimó una vez analizado el expediente, que no se patentiza autorización para la fiscalización de personal distinto al de los auditores, quienes son los únicos responsables de emitir los informes atinentes al mandato de la designación base de la determinación impositiva y de hecho así consta en el expediente respectivo en el cual no aparece firma distinta a la de los responsables; de ahí que la copia de acta presentada a esta instancia administrativa con la que se pretendió sustentar la anomalía, careció de valor suficiente como para ser considerada a los efectos de sustentar vicio del procedimiento legal, pues con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación de la apelante se procedió a prevenir a la Dirección General, informara si los auditores a quienes se les atribuye haber participado en la investigación ordenada a la sociedad, laboraban o no en dependencia alguna de la citada Dirección General, cuya respuesta fue afirmativa y del

estudio realizado a dicha información se desprendió que en virtud de los cargos que ostentan dichos funcionarios posibilitan su presencia en lugares donde se esté realizando alguna fiscalización, por la condición de supervisores, que unido al hecho de que no son ellos los que firman el informe final, sino los responsables para tal efecto, se desvaneció por tal motivo las pretensiones de nulidad invocadas. En alusión al hecho de haberse emitido dos autos a una misma hora y fecha, firmado por el mismo funcionario, hecho que se discute de imponible, es necesario dilucidar que no se vislumbra anomalía que pudiese por tal motivo viciar el procedimiento legal, ya que es factible de conformidad al número de empleados y avance tecnológico en que se pueda encontrar inmersa la oficina fiscal, que junto a las exigencias de trabajo es posible la emisión de autos a una misma hora y día, firmados por un sólo funcionario, debiendo en todo caso descartarse tal situación y que se manifieste eficaces a precepto legal alguno; siendo tal conjetura congruente a las exigencias de la época, sería un equivoco declarar vicio por tal motivo.

## LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### FALLA:

La sociedad inconforme pretende que se declare la ilegalidad de los actos administrativos relacionados al inicio de esta sentencia, haciendo recaer la ilegalidad en los siguientes aspectos

Violación al Art. 115 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Art. 11 de la Constitución.

Violación al Art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Violación a los Art. 427 No. 1 y 1253 del Código de Procedimientos Civiles.

Deficiencias de índole económico-contable en el informe de auditoría. Siendo dichos puntos en los que se fundamenta la pretensión, se entrará a conocer sobre los mismos en el orden antes mencionado.

**VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 115 INCISO 4º DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA (APLICABLE) Y ARTÍCULO 11 DE LA CONSTITUCIÓN.**

El punto central por el que se alega violación a la garantía de audiencia se sustenta en que el informe de auditoría a que hace referencia el Art. 115 inciso 4º de la Ley de Impuesto sobre la Renta (aplicable al caso concreto), se hizo del conocimiento a la demandante con la resolución de tasación del referido impuesto e imposición de multas y que por tanto, no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa respecto a los hechos o irregularidades contenidos en el informe que sirvió de base para emitir dicha resolución; afirmando que al notificársele la resolución de liquidación y el informe de auditoría en forma simultánea no sólo tiene conocimiento de las supuestas irregularidades atribuidas en su contra, sino de que ha sido condenada a pagar determinadas sumas en concepto de impuesto y multas, sin antes haber sido oída y vencida en juicio conforme ordena el Artículo 11 de la Constitución. Con relación a lo anterior y de acuerdo a la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional, el contenido del derecho de audiencia podría describirse en los siguientes términos: a) que la persona a quien tenga que privársele de un derecho se le siga un proceso o procedimiento; b) que el proceso se ventile ante entidades previamente establecidas, es decir, ante autoridad competente; c) que dentro del proceso se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales; d) que la decisión se dicte conforme a leyes existentes con anterioridad al hecho que la hubiere motivado (Sentencia de Amparo Ref. 150-97). Respecto al Derecho de Defensa, éste se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento respectivo, por medio del cual los administrados presentan sus alegaciones y por consiguiente, éstas sean tenidas en cuenta por la autoridad competente en el momento de resolver; es decir, que sean valoradas, aceptadas o rechazadas con sus respectivas argumentaciones, de forma tal que permita conocer el juicio en que se fundamenta la decisión que al respecto se tome. De la revisión y análisis al expediente administrativo que la Dirección General, lleva a nombre de la sociedad

demandante, se advierte que dentro del procedimiento de fiscalización la contribuyente tuvo participación en el mismo. Es decir, que no es cierto que la Administración hubiese actuado de forma unilateral para llevar a cabo la investigación, puesto que contó con la colaboración y participación de la investigada, lo cual se observa de los diversos escritos presentados por ésta. Asimismo, se aprecia del referido expediente, que efectivamente el informe de auditoría de fecha 13 de noviembre de 1995 fue dado a conocer a la contribuyente con la resolución de liquidación de impuesto e imposición de multas al representante legal de la sociedad demandante, tal como consta a folios 1546 vuelto. También se advierte a folios 1549 que la resolución en comento como su respectiva notificación quedaron sin efecto mediante auto de las once horas treinta minutos del veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y seis, pues según consta en dicho auto, la oficina tributaria reparó respecto a la objeción de gastos financieros en concepto de intereses pagados a diferentes instituciones financieras originados por préstamos utilizados para la adquisición de mejoras de bienes inmuebles. En razón de lo anterior, ordenó a los mismos auditores designados realizar un nuevo estudio tributario y por tanto emitir otro informe que ilustre e instruya de forma suficiente para poder dictar la resolución que corresponda. Asimismo, en el expediente en cuestión aparece el nuevo informe de auditoría de fecha 23 de abril de 1996, el cual sirvió de base para dictar el acto de liquidación de las diez horas del veintiséis de abril del citado año. Ciertamente, según del informe de auditoría y resolución de mérito, estos fueron notificados a la contribuyente en forma simultánea. Sin embargo, a juicio del Tribunal, por tal hecho no vislumbra la violación a la garantía de audiencia que alega, tomando en consideración las razones señaladas a continuación: 1.- Que los valores reflejados en la resolución respectiva en concepto de impuesto y multas es el resultado de la investigación efectuada, lo cual no implica que las sumas en ambos conceptos sean las que estrictamente la contribuyente debe pagar. Preciso es recalcar que la referida resolución no constituía un acto definitivo ni objeto de ejecutoria inmediata, pues admitía recurso de apelación, en el cual, la contribuyente tenía la

oportunidad de alegar su inconformidad y presentar las pruebas pertinentes para desvirtuar el resultado de la fiscalización, lo que en efecto así realizó, pero sin lograr su objetivo. Desde esa perspectiva, se considera que si la contribuyente tuvo la oportunidad de recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y por tanto de argumentar las razones de hecho y de derecho de su inconformidad, así como la de aportar las pruebas pertinentes para desvanecer los cargos imputados en su contra y no lo logró, resulta impropio, pretender que por el sólo hecho de no haberse dado a conocer con anticipación el informe de auditoría, se haya violado la garantía de audiencia y por tanto se le haya restringido el derecho de defensa. Y es que no cabe duda, que aún cuando el informe de auditoría se hubiese notificado previamente a la emisión del acto reclamado, el resultado hubiese sido igual, es decir su contenido hubiese permanecido incólume por consiguiente, de igual forma la situación jurídica de la demandante. Lo anterior se confirma del análisis a los planteamientos expuestos ante este Tribunal y que una vez examinados da como resultado que los mismos son desestimados y por tanto no logran hacer cambiar el fondo esencial de los actos adversados. Por lo antes expuesto y por demostrarse a su vez que aún cuando se hubiese dado a conocer con anticipación el informe de auditoría a la pronunciación del acto de liquidación respectiva, la situación de la demandante sería la misma, en razón a que no se ha logrado demostrar con pruebas suficientes lo contrario de los cargos imputados, resultado que el vicio procesal alegado en modo alguno violenta los derechos individuales de la contribuyente; no debe perderse de vista que en sede administrativa y ante esta jurisdicción, la contribuyente ha tenido la oportunidad de alegar sus objeciones y presentar las pruebas pertinentes respecto a los hechos imputados, sin poder con ello hacer cambiar el contenido de los mismos. Debe reconocerse la constatación de hechos que denotan que la contribuyente infringió la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, y que tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción ha tenido la oportunidad de plantear su inconformidad y aportar las pruebas pertinentes. No obstante, los argumentos planteados no han sido contundentes

para desvirtuar los cargos atribuidos en su contra. En consecuencia, resulta insostenible pretender que por el vicio procesal alegado la resolución de la Dirección General es ilegal, máxime cuando se ha demostrado que aún cuando se hubiese notificado previamente el informe de auditoría, la situación jurídica de la contribuyente se mantendría igual. Por tanto, se desestima la irregularidad alegada.

#### VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 115 INCISOS 2º Y 5º DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La actora es del criterio que según lo dispuesto en el Art. 115 incisos 2º y 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la potestad de designación de auditores para que practiquen una fiscalización es exclusiva de la Dirección General y no es delegable en razón a que dicha ley tributaria no autoriza su delegación. La demandante reconoce asimismo, que si bien la Ley Orgánica de la Dirección General establece que tanto el Director General como el Subdirector de esta oficina, “podrán delegar una o más de las facultades que esta ley confiere a cualquiera de sus subordinados”, advierte que el precepto legal en comento se refiere a aspectos estrictamente administrativos y de organización dentro de la Dirección General, regulados en dicha norma y no a las facultades conferidas por otros ordenamientos jurídicos, entre ellas, las que otorga la Ley de Impuesto sobre la Renta. El referido Art. 115 incisos 2º y 5º de la Ley en cuestión, establecía: “La Dirección General contará con un cuerpo de auditores, En cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Dirección General designe. Los auditores designados para la práctica de la inspección, tienen las facultades que de conformidad a esta Ley, les asigne la Dirección General en el acto de designación. En el caso en estudio, el auto de designación, fue suscrito por el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios, por delegación de la Subdirectora General de la Dirección General de Impuestos Internos, según Acuerdo No. 14 literal A numeral 2), delegación considerada ilegal por alegarse que el precitado Art. 115 incisos 2º y 5º confiere la potestad de designación de auditores a la Dirección General

y que dicha disposición legal no permite que esa potestad se delegue. Resulta pertinente señalar sobre el anterior planteamiento, que si la designación de auditores es una atribución propia de la Dirección General, la misma es delegable dentro de su organización interna por autorizarlo así el Art. 6 literal j) de su Ley Orgánica, ya que por una parte es atribución propia del Director General, cualquier función que determinen las leyes (lo que incluye las leyes tributarias) o le sean encomendadas por los titulares del Ramo; asimismo, el Art. 7 letra k) otorga al Subdirector General, todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General; en concordancia con lo anterior, el Art. 4 inciso 2º de la Ley Orgánica en comento, dispone que la Dirección General, contará además con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal, de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto, la estructura, las funciones, responsabilidades y atribuciones de las mismas. De lo anterior se colige que la designación de auditores por funcionario delegado por la Dirección General o Subdirector General, constituye un acto lícito y se encuentra dentro de la esfera de las atribuciones conferidas a ella por la ley, lo que así se constata de lo dispuesto en el inciso 2º del Art. 4 de la precitada ley orgánica, el cual confiere la facultad de establecer las funciones, responsabilidades y atribuciones de la misma, pues resulta imposible concentrar en un solo funcionario facultades de una extensión tan dilatada como las que se refieren a la administración de los tributos. Desde esa perspectiva y consiente el legislador que no puede recaer en una sola persona el cumplimiento de todas las facultades de las que señala la tantas veces citada ley orgánica, en esta misma ley reconoce tal realidad y por ello faculta la delegación de tales funciones administrativas. Tanto es así que el Art. 1 confiere potestad a la Dirección General, en todas las actividades administrativas relacionadas con los diversos tributos contenidos en leyes tributarias, cuya aplicación le ha sido encomendada, lo que corrobora el Art. 3 de la referida ley al establecer que las funciones básicas de la Dirección General serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referente a los

tributos cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley. Asimismo, el Art. 8 inciso 3º de la precitada ley confiere a los citados funcionarios, la potestad de delegar una o más de las atribuciones que dicha ley les confiere, lo que incluye las facultades a que se refiere el Art. 6 letra j) y el Art. 7 letra k) de la Ley Orgánica de la Dirección General. Por tanto, según lo anteriormente expuesto resulta insostenible la violación al Art. 115 incisos 2º y 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, planteada por la actora, ya que como se ha expuesto, la designación de auditores por ser una potestad propia de la Dirección General, la misma es delegable por autorizarlo la propia Ley Orgánica de la citada Dirección. Por otro lado, la demandante alega que dicha disposición también se ha violado por el hecho que los auditores que hicieron la investigación fueron auditores distintos a los designados para practicar la fiscalización, quienes no obstante formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General, no estaban designados para realizar la función encomendada a los auditores designados. La Sala estima al respecto, que si bien el Estado requiere de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, recursos que obtiene mayoritariamente por medio de atributos, en ejercicio de su potestad tributaria, cierto es también, que para poder llevar a cabo la recaudación de los impuestos de Administración Tributaria realiza entre otras facultades, la de fiscalización, lo cual no significa que ésta pueda proceder en forma arbitraria, si no que debe hacerlo dentro de un marco de legalidad. No obstante lo anterior, del análisis al punto reclamado y verificar que en el respectivo expediente no aparece evidencia de la participación de los mencionados señores, el Tribunal de Apelaciones en su resolución reconoce que éstos actuaban en calidad de supervisores de los auditores expresamente designados. Que de acuerdo al informe de auditoría cuestionado, este ha sido suscrito por los auditores designados, por lo que es oportuno destacar que la función de éstos o de cualquier auditor designado, simplemente se limita a constatar objetivamente los hechos relacionados con trascendencia tributaria, desde un punto de vista técnico y legal, a través de los registros, declaraciones, recibos, libros y demás documentos que lleva el contribuyente para el

control de sus operaciones y según los medios que indica la ley, de cuyo resultado informa a la Dirección General, quien podrá aceptar o ampliar los informes por medio del mismo auditor o por otro diferente. Inclusive podrá ordenar otros informes, cuando adolezcan de deficiencias y no lo instruyan lo suficiente, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad, tal como sucedió en el caso de autos. De lo anterior se establece, que no son los auditores quienes deciden respecto a los hechos constatados en la investigación tributaria, pues su función es informar a la Dirección General el resultado de la investigación, siendo la expresada dependencia, la que por atribución legal valora los hechos, interpreta la norma y la aplica al caso concreto, mediante el acto administrativo formal debidamente razonado. Por tanto, y por demostrarse que el informe en base al cual se emitió la resolución cuestionada fué suscrito por los auditores designados y que es la Dirección General la que directamente ha tomado la decisión sobre el resultado de la investigación ordenada, este Tribunal es del criterio que no existe violación a las disposiciones citadas, pues es la decisión de la Dirección General la que prevalece y no la de sus auditores. Se estima que la oficina fiscal en aras de garantizar sus actuaciones debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación; de lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

#### VIOLACIÓN A LOS ARTÍCULOS 427 No. 1 y 1253 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES.

La violación a las disposiciones antes citadas se sustenta en los siguientes aspectos: 1) La notificación mediante la cual se dio a conocer la resolución de fecha veintisiete de abril de mil novecientos noventa y seis, no produce efectos jurídicos ya que al transcribir dicha resolución se hizo con fecha trece del mismo mes y año; es decir, el acto notificado se trataba de una resolución trascrita trece días antes de su

emisión, por lo que a juicio de la demandante la resolución atribuida a la Dirección General es inexistente y por ende nula, la notificación respectiva. 2) Por haber dictado el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios dos autos de nombramiento de auditores en el mismo lugar, la misma hora y en la misma fecha en dos expedientes distintos: en el de la demandante y en el de otro contribuyente, situación materialmente imposible lo cual atenta contra la seguridad jurídica y por tanto, uno de ellos es nulo y el otro dictado en una hora y fecha diferente a la que consta en el mismo, lo cual conlleva nulidad absoluta del acto administrativo impugnado que se imputa a la Dirección General. El Código de Procedimientos Civiles en el Art. 427 establece: “En la redacción de las sentencias definitivas de la primera o única instancia se observarán las reglas siguientes: 1ª Principiará el Juez expresando el lugar y fecha en que dicta el fallo, los nombres, apellidos y domicilio de los litigantes y de sus apoderados, el objeto de la disputa y la naturaleza del juicio”. Por su parte el Art. 1253 del citado cuerpo legal dispone: “Toda fecha en las actuaciones debe escribirse con letras y no en abreviaturas ni con iniciales. En toda diligencia judicial, sea de la clase que fuere, se pondrá no sólo el día, mes y año, sino también la hora”. Del análisis al primer aspecto alegado se aprecia a folios 108 vuelto de este proceso, la notificación efectuada a las dieciséis horas del día trece de mayo de 1996, mediante la cual se dio a conocer a la contribuyente social, la resolución relacionada al anverso, es decir, la pronunciada por la Dirección General, a las diez horas del día veintiséis de abril de ese mismo año. De la transcripción de dicha resolución que hace la demandante, ciertamente aparece con fecha trece de abril de 1996; sin embargo, tal dato de modo alguno genera vicio de nulidad como pretende la demandante. Dentro del contexto cronológico en que se desarrolla el procedimiento que culmina con la resolución en comento, no cabe duda que se trata de un error material que indiscutiblemente denota que tal fecha se refería a la misma en que se notificó el acto, es decir, el trece de mayo de 1996, lo cual no significa que por ello se viole la seguridad jurídica menos aún la presunción de inocencia como señala la

demandante. Sobre este punto es importante reparar, que un error material o aritmético de que adolezca el acto administrativo, no constituye per se un vicio en el acto, siempre y cuando se observe que los mismos no alteren lo sustancial de la decisión de que se trata. La doctrina misma reconoce que los errores materiales, de hecho o aritméticos, para serlo necesitan ser apreciados con los solos datos que obran en el expediente, presentándose de forma patente y clara sin necesidad de interpretaciones legales. Inclusive, en algunos casos se afirma que la rectificación de los mismos puede llevarse a cabo por la propia Administración y/o a petición del interesado. Demostrándose en el presente caso que la Dirección General pronunció su resolución con apego a los requisitos básicos previstos en las disposiciones que cita la parte actora, dicha resolución es válida y legal, independientemente que la fecha de su transcripción sea diferente, pues se reitera que dicho error no altera el aspecto sustancial del acto mismo. Con relación a que se emitieron dos autos en el mismo lugar y en la misma hora y fecha y por el mismo funcionario, no cabe duda que en este supuesto se trata de un error material (error de fecha) motivado, como señalan las autoridades demandadas por razones circunstanciales, sin que ello implique que por tal hecho el acto resulte nulo o inexistente, especialmente si en el mismo se observan los requisitos formales e indispensables para cumplir con su fin y ha procurado por otro lado que se ejerza la defensa respectiva. Consecuentemente se desestima la nulidad invocada en este aspecto y se reitera a su vez que no existe la violación a la seguridad jurídica alegada, ya que los actos cuestionados han sido pronunciados por las autoridades estatales competentes y con arreglo a la ley tributaria aplicable.

#### SOBRE LA DEFICIENCIA DE TIPO ECONÓMICO-CONTABLE CONTENIDAS EN EL INFORME DE AUDITORIA

Del análisis del informe de auditoría en mención, específicamente del apartado “ingresos determinados por compras no contabilizadas”, aparece la forma en que se llevó a cabo la determinación de los ingresos en referencia,

señalándose de forma clara que se establecieron con base a las Compras de Mercadería Varias al Crédito contabilizadas por la contribuyente y a la información proporcionada por sus principales proveedores, resultando así la existencia de compras que la demandante no contabilizó ni declaró, de donde lógicamente se desprende que también realizó ventas que tampoco contabilizó ni declaró, por lo que la Administración Tributaria solicitó información a proveedores de la contribuyente, los cuales fueron seleccionados de acuerdo a la información que ella misma proporcionó a los auditores legalmente designados, de los cuales según menciona en dicho informe, suministraron la información requerida incluyendo detalles de las ventas al contado y al crédito, detalle de las devoluciones recibidas, descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en dicho ejercicio, especificando la fecha, el valor y número del comprobante de crédito fiscal, notas de débito y/o crédito, es decir, que la oficina tributaria contó con una información que incluía las variantes que pudieron presentar las compras realizadas por la sociedad; se hizo referencia sobre los montos informados por los proveedores, en los que en algunos casos se encontraban en bruto por lo que se restó las rebajas, devoluciones y descuentos para establecer el total de la compra interna neta informada por el proveedor. De acuerdo al procedimiento técnico contable antes relacionado permite apreciar que la labor de auditoría se realizó de forma consistente, dado que la información proporcionada por los proveedores no se consideró, sin hacer reparo alguno sobre la misma, al contrario se analizó de manera sistemática y se corroboró con los comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y/o débito. Con esta información se hizo una comparación entre el monto informado por el proveedor y la información contabilizada por la sociedad en cuestión, de donde resultaron las diferencias que se originan en que la información proporcionada por el proveedor es mayor a lo contabilizado por la sociedad, lo que denota la existencia de compras omitidas y no contabilizadas. El hecho de existir compras no contabilizadas y concluir en la existencia de ventas no contabilizadas ni declaradas, motivó estimar los promedios de ventas mensuales no declaradas, para lo cual se elaboró un detalle de

las compras omitidas determinadas para el ejercicio investigado 1992, en el cual se estableció el promedio de las compras omitidas entre doce meses y así poder determinar el promedio mensual de compras no contabilizadas ni declaradas en dicho ejercicio. Para el cálculo de las ventas omitidas se consideró el margen de utilidad bruta declarada en renta durante ese mismo ejercicio cuyo porcentaje se obtuvo del Estado de Resultados de Compras Omitidas para establecer la venta mensual, y fue de esa forma que se obtuvo el monto de ventas omitidas por el valor que se señala en dicho informe. Todo lo anterior, permite concluir que el procedimiento técnico contable aplicado a la contribuyente se muestra consistente, y que la información proporcionada por los proveedores no se tomó al azar, pues se analizó de forma sistemáticas, cotejándose a su vez con los respectivos documentos que se tuvieron a la vista. De ahí que lo antes expuesto permite desvirtuar las deficiencias al informe de auditoría invocadas. Con base en las fundamentaciones que anteceden, se concluye que no existe violación a las disposiciones legales invocadas y que las deficiencias alegadas respecto al contenido del informe de auditoría, han sido desestimadas

**POR TANTO:** Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, **esta Sala FALLA:** A) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del día veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, en la cual determinó a cargo de la sociedad C., cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos; B) Que es legal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del día treinta de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto modificó la resolución anterior, en los siguientes términos: a) Confirmó el Impuesto sobre la Renta determinado, b) Modificó las Multas impuestas por no llevar Libros en legal forma; no proporcionar información de compras a proveedores en forma completa; y Multa por Evasión Intencional; y c) Revocó la Multa por Evasión no Intencional. C) No hay especial condenación en costas. NOTIFÍQUESE.

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

### SENTENCIAS MODIFICATORIAS

#### SENTENCIA No. 1

##### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las diez horas treinta minutos del día cinco de enero de dos mil cinco, que determina a cargo del señor M., Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios correspondiente a los períodos tributarios de abril, julio, agosto, octubre y diciembre de dos mil; así como también Multa por omitir presentar las declaraciones respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, mayo, septiembre y

noviembre de dos mil, de conformidad al Art. 137 de la ley de la materia.

##### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El apelante al interponer su recurso hace recaer su inconformidad en su desacuerdo con lo resuelto por la Dirección General, en la resolución mediante la cual se manifiesta que cancele el IVA de los períodos tributarios del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil. su impugnación la hace recaer en que la Dirección General, tiene conocimiento que

realizó actividades de intermediario, por lo que ganó una comisión, prestando servicio de transporte de materiales áridos; teniendo conocimiento además que no es propietario de los medios de transporte -camiones- ofreciendo aportar pruebas si fuere necesario.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Respecto de que el reclamante promueve su impugnación, en vista de que le ha sido manifestado que se cancele el IVA de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil; no ha de perderse de vista que tal aserto tiene relación con lo manifestado por el contribuyente mediante escrito presentado a esta Dirección General, dentro de la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, en el cual haciendo uso del derecho conferido, dentro del plazo de la audiencia; manifestó que presentaría las declaraciones de dos mil, en donde tuvo movimiento, comprometiéndose a efectuar dicho acto antes del día dos de diciembre del año recién pasado; de lo cual, esta administración Tributaria entiende que el inconforme se estaba refiriendo únicamente a los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, mayo, septiembre y noviembre de dos mil. Asimismo, la Dirección General procedió a consultar en el Sistema Integral de Información Tributaria, en el Subsistema de Consulta de Declaraciones, mediante el cual se llevan los registros correspondientes a la presentación de declaraciones por parte de los contribuyentes de los diferentes impuestos que gestiona la Administración Tributaria, constatándose que la presentación de las declaraciones de los períodos fiscalizados, aún no se encuentran registradas en dicho sistema; ni siquiera la de aquellos períodos tributarios donde no se determinaron operaciones; en consonancia con lo anterior, se consultó a la División de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería, requiriendo las certificaciones de pago y confirmación del ingreso al Fondo General de la nación, de los supuestos valores pagados en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por parte del expresado contribuyente, respecto de los períodos tributarios en comento, en la cual se

hace constar, por parte del jefe del departamento de Ingresos de dicha Dirección General, que se ha verificado en el sistema informático y no se ha encontrado ningún pago, por lo que es necesaria más información como: fecha de pago, banco y sucursal donde efectuaron el pago, total de pago o fotocopia de la declaración cancelada. Por lo que, habiéndose confirmado por parte de la Dirección General de Tesorería, la no cancelación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de los períodos tributarios de abril, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de dos mil, respecto de la consulta efectuada al Sistema Integral de Información Tributaria que lleva esta Dirección General, se advierte la falta de presentación de las declaraciones del Impuesto correspondiente a los períodos tributarios antes citados; lo que implica que el interés fiscal perseguido por esta Administración Tributaria, mediante la emisión de la resolución de mérito, aún no ha sido satisfecho lo que también hace precedente el sostenimiento de la multa correspondiente, por omitir presentar las declaraciones, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, mayo, septiembre y noviembre de dos mil.

## SOBRE EL ARGUMENTO DE QUE ESTA DIRECCIÓN GENERAL ESTA ENTERADA DE QUE SOLO FUE UN INTERMEDIARIO Y DE QUE NO POSEE CAMIONES.

Respecto a que solamente fue un intermediario es conveniente considerar que en el apartado de Ingresos Gravados y Débitos No Declarados del Informe de Auditoría de fecha siete de septiembre de dos mil cuatro, en el cual se determinó que el recurrente en cuestión, omitió declarar ingresos gravados y débitos fiscales los cuales provinieron de la prestación de servicios de transporte de carga terrestre de materiales áridos a la contribuyente J., operación que de acuerdo a los parámetros establecidos en los artículos 16 y 17 literal m) de la ley del IVA, constituye hecho generador del impuesto. Para confirmar dichas operaciones de prestación de servicios, se procedió a requerir a la sociedad J., información y documentación relativa a las prestaciones de servicios de transporte de carga, prestados por el contribuyente apelante, información y documentación que de manera

directa y cierta develaron las operaciones económicas constitutivas de hechos generadores de impuesto realizados por el aludido contribuyente, con dicha sociedad, la cual al ser comparadas con las operaciones que constan en los documentos proporcionados por el mismo contribuyente, no resultó ninguna divergencia con los valores informados por la citada sociedad. Que por otro lado, no existe ningún documento, libros de registro o algún tipo de elemento aportado al expediente, con los que se hubiere develado que fueron ingresos obtenidos por su persona en calidad de intermediario tal como se aduce; por el contrario, esta Administración Tributaria logró comprobar, con la respuesta obtenida de la sociedad J., en su calidad de cliente del referido apelante, la cual se relaciona en el párrafo precedente, que en efecto, la sociedad en comento, afirma que los documentos recibidos por parte del contribuyente recurrente son Comprobantes de Crédito Fiscal y los servicios prestados corresponden a transporte de materiales áridos; de los cuales debió hacer llegar al fisco el impuesto resultante de dichas operaciones gravadas con el trece por ciento de la alícuota impositiva correspondiente; aunado a lo anterior, cabe traer a colación puntualmente, el contenido del escrito presentado por el expresado recurrente, haciendo alusión a que no tenía liquidez para solventar en ese momento la situación. Al respecto la Dirección General sostiene, que al haber optado de manera voluntaria a la calidad de contribuyente, tal como lo estipula el artículo 30 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el apelante asumió incuestionablemente, los derechos y obligaciones que la citada ley prevé, por lo que debió cumplir de manera ineludible, con los parámetros establecidos en la Ley de la materia. Con relación a que solamente ganaba una comisión, aspecto que fue expuesto en las diligencias propias de la etapa de fiscalización, mediante escrito presentado a esta Dirección General, el día dos de septiembre de dos mil cuatro, documentación que permitiera establecer el monto total y el porcentaje de comisión pactada y percibida al fungir como intermediario entre los transportistas de la sociedad J., durante los períodos tributarios comprendidos del uno de

enero al treinta y uno de diciembre de dos mil, separando el monto total y el porcentaje de comisión pactada y recibida por su persona; además que explicara por qué razón emitió los comprobantes de crédito fiscal, emitidos en concepto de transporte de materiales de construcción durante los períodos tributarios de abril, junio, julio, agosto, octubre y diciembre de dos mil, y no la calidad de intermediario que aduce; a lo que, el precitado reclamante respondió, por medio de escrito presentado a esta Dirección General, el día dos de septiembre de dos mil cuatro, en el Centro Express del Contribuyente de la Oficina Regional de Occidente; exponiendo en aquella oportunidad, que el porcentaje de comisión era de un dos por ciento 2% en promedio, y que tal circunstancia se dio motivado porque la sociedad J., impuso su condición de no querer tratar en forma individual con cada camionero, sino que deseaban hacerlo con una sola persona; razón por la que se inscribió al IVA, sin saber los problemas que ello le acarrearía. Cabe aclarar sobre este punto, que con el hecho de haber emitido los Comprobantes de Crédito Fiscal mencionados, el apelante se constituyó como sujeto pasivo de la obligación de pago del tributo aludido, que si por otra parte, él recibió únicamente una comisión por intermediación, lo cual dicho sea de paso, no fue debidamente comprobado por el inconforme dentro del procedimiento de fiscalización ni dentro de la etapa procedimental de audiencia y apertura a pruebas; comisión que según él se dio como producto del acuerdo verbal entre él y los camioneros, tal circunstancia no es oponible en contra del Fisco, ni tiene eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni para alterar la calidad de sujeto pasivo, ello sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes, lo anterior, en atención a lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario. Agrega además que, se demuestra que el citado contribuyente tuvo, en toda la etapa de fiscalización e inclusive en la etapa de audiencia y apertura a pruebas de acuerdo a los parámetros establecidos en el artículo 202 literales a) y b) del Código Tributario, oportunidades procesales para presentar pruebas que demostraran que en efecto los ingresos gravables con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que consta en los

Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos, devenían de cobros de comisiones; oportunidades que trascurrieron, sin que haya habido el debido provecho. Finalmente, sobre el hecho de que la Dirección General, también está enterada de que no posee camiones; se advierte, que en efecto, dentro de los procedimientos de auditoria efectuados, se encuentra el requerimiento de información realizado al Registro Público de Vehículos Automotores del Vice Ministerio de Transporte, manifestando dicha entidad que en el registro de vehículos que dicha institución maneja, no existen vehículos registrados a nombre del apelante en cuestión, en ninguno de los períodos citados anteriormente; lo anterior, dicho sea de paso, consta en la página cuatro del Informe de Auditoria; sin embargo, no le impidió realizar los hechos generadores, cuya materialización ha conllevado a la indispensable y consecuente conformación de una obligación tributaria sustantiva, la cual fue documentada en los Comprobantes de Crédito Fiscal antes aludidos, y que no ha sido declarada; colocando al apelante como el prestador de los servicios directos ante la sociedad antes citada y como el sujeto pasivo del tributo correspondiente, obligado al pago del impuesto respectivo ante la Administración Tributaria; según se ha podido demostrar en el presente informe justificativo; por lo que, en conclusión, el recurrente no desvirtuó la imputación de la realización de los hechos generadores no declarados, atribuidos por la Administración Tributaria.

**SOBRE LA APLICACIÓN DE LA MULTA POR OMITIR PRESENTAR LAS DECLARACIONES, RESPECTO DE LOS PERÍODOS TRIBUTARIOS DE ENERO, FEBRERO, MARZO, MAYO, SEPTIEMBRE Y NOVIEMBRE DE DOS MIL.**

Consta en los apartados de las declaraciones no presentadas, y de la conclusión del informe de auditoria de fecha siete de septiembre de dos mil cuatro, que durante la fiscalización efectuada, el referido recurrente, no proporcionó las declaraciones correspondientes a los períodos tributarios investigados; en vista de lo anterior, el auditor designado solicitó a la Sección de Control Documentario de esta Dirección

General, que proporcionara la confrontación de las declaraciones del IVA, de los períodos tributarios de enero hasta diciembre de dos mil, al respecto dicha oficina, aportó respuesta mediante nota de fecha veintisiete de agosto de dos mil tres, en la cual informó que las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil, a la fecha de emisión de la misma, el sistema no refleja las declaraciones solicitadas. Además como respuesta al requerimiento de fecha doce de agosto de dos mil tres, el interponente presentó escrito en el Centro Express del Contribuyente de la Oficina Regional de Occidente, de esta Dirección General, donde manifestó que no proporcionaba las declaraciones del IVA, por desconocimiento. Determinándose que tales declaraciones no habían sido presentadas; las cuales debieron presentarse con los valores de impuesto determinados en el Informe de auditoria, dentro del plazo de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se declaraba, plazo que venció para cada periodo mensual investigado, los días catorce de febrero, catorce de marzo, catorce de abril, dieciséis de mayo, catorce de junio, catorce de julio, dieciocho de agosto, catorce de septiembre, trece de octubre, quince de noviembre y catorce de diciembre, todas del año dos mil uno respectivamente; infringiendo lo establecido en los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; contra lo cual no se ha pronunciado el expresado contribuyente en su escrito de interposición del recurso; sin embargo se ha demostrado y aportado por parte de la Administración Tributaria, todas las circunstancias necesarias, para considerar como sostenible la multa impuesta.

**EL TRIBUNAL DE APELACIONES**

**RESUELVE:**

La Dirección General sustentó la determinación de ingresos gravados y débitos fiscales no declarados para los períodos tributarios de marzo, junio, julio, agosto, octubre de diciembre de dos mil, en los Comprobantes de Crédito

Fiscal, emitidos a la sociedad J., por la prestación de servicios de transporte de materiales áridos. El contribuyente ante tales hallazgos afirmó en esta instancia, que únicamente había recibido una comisión del 2%, que no tenía camiones y presentó una constancia emitida por la citada sociedad, donde se expresa que trabajó para la empresa como subcontratista de transporte de materiales áridos. Al respecto, este Tribunal advierte, que el contribuyente debió tributar conforme a la ley del IVA, toda vez que por una parte se encontrara inscrito como contribuyente del impuesto, y por otra, el mismo es quien emitió los comprobantes de crédito fiscal a la sociedad J., y en este sentido la oficina fiscalizadora, ha actuado correctamente al gravar ingresos y débitos omitidos, por estar debidamente comprobadas las operaciones correspondientes. En cuanto a lo expresado de que únicamente había recibido una comisión del 2%, que no tenía camiones y que trabajó como subcontratista contratando con terceros de manera directa, esta afirmación carece de medios de prueba de descargo para demostrar que recibía comisiones y que no estaban registrados como contribuyentes; sobre este punto se considera que debió haber comprobado su pretensión, pero además es de aclarar que aún si hubiera demostrado la condición de intermediario en estas operaciones, siempre le hubiera correspondido asumir la calidad de contribuyente, todo de conformidad al Art. 20 de la Ley del IVA; esto es, por actuar en nombre propio y por cuenta ajena, asumiendo así la calidad de sujeto pasivo, porque el contribuyente aparece dando servicio a la sociedad J., quien los recibe y paga bajo el entendido de que es el inconforme quien los presta, en calidad de subcontratista, sin importar que el contribuyente actúe en nombre propio aunque por cuenta ajena, siendo así como el legislador opta por gravar al contribuyente que actúa en esas condiciones. Se confirma así, que la determinación de los débitos efectuada por la Dirección General de Impuestos Internos, está apegada a derecho, en vista de que el contribuyente, sea que actúe directamente como prestador de los servicios por cuenta propia o sea que actúe por cuenta ajena, siempre le corresponde debitar de la manera como ha emitido los comprobantes de crédito fiscal. Por

lo anterior, debe confirmarse lo actuado por la oficina en lo que respecta a la liquidación de oficio, al no existir otro punto de expresión de agravios, aparte del criterio antes sustentado, que es conforme al sostenido en sentencia precedente, ref. Inc. I0203003T, de las nueve horas del día dos de diciembre de dos mil.

#### **B) COMPRAS Y CRÉDITOS FISCALES NO DECLARADOS COMO DEDUCIBLES.**

Sobre los créditos fiscales no declarados y no tomados en consideración, en vista de que el contribuyente no se ha pronunciado sobre los mismos en su apelación; al respecto se advierte que los créditos fiscales no pueden ser deducidos, por no cumplir con lo prescrito en el Art. 65 inciso 4° de la Ley del IVA, en el que señala: “para que proceda la deducción del crédito fiscal se requiere que la operación que lo origina esté debidamente documentada y que el comprobante legal emitido sea el original y figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes. Además, todo ello debe de estar debidamente registrado contablemente, esto último hace referencia al registro específico de compras IVA, lo que no ha sido posible cumplir en el presente caso por no llevar el libro de compras respectivo; de ahí que deba confirmarse la no deducibilidad, conforme a lo prescrito en el Art. 65 inciso 4° de la ley de la materia, tal como queda señalado en precedente marcado con ref. No. I0205012TM.

#### **C) DE LA MULTA**

De conformidad a lo establecido en el Art. 137 de la Ley del IVA, sanción por omitir la presentación de las declaraciones correspondientes respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, mayo, septiembre, y noviembre de dos mil.

#### **DE LA INFRACCIÓN**

No obstante que no se expresó reclamo alguno, en lo que respecta a la constatación de la

infracción en el presente caso, el contribuyente para éstos períodos, ha sido calificado de omiso, lo que ha constatado la Dirección General en el procedimiento sancionador, al establecerse la no presentación de declaraciones para los períodos de enero, febrero, marzo, mayo, septiembre y noviembre de dos mil, por lo que en definitiva el Tribunal verifica que se ha configurado la infracción consistente en no presentar declaraciones; tal y como es regulado en los Artículos 93 inciso 2º, 94 inciso 1º y 95 de la Ley del IVA.

### DE LA SANCIÓN

Con relación a la sanción impuesta, se aprecia que ésta lo ha sido por la multa mínima, lo que resulta correcto de conformidad al Art. 137 de la ley de la materia. Debiendo por lo tanto confirmarse lo actuado por la Dirección General, lo que se apega a precedente registrado como Inc. No. I0302015M; habiéndose por lo demás

requerido por medio de auto donde se le concede Audiencia y Apertura a Pruebas, con fecha veintidós de octubre de dos mil cuatro, para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados en informe de fecha siete de septiembre de dos mil cuatro, según lo establecido en el Artículo 261 numeral 2) del Código Tributario, no haciendo uso de tal oportunidad para que la sanción le fuera atenuada en un treinta por ciento, por lo que la actuación se manifiesta con base legal.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día cinco de enero de dos mil cinco, a nombre del contribuyente C., de conformidad a los conceptos citados al inicio de la presente sentencia.

## SENTENCIA No. 2

### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las trece horas cincuenta y cinco minutos del día once de febrero de dos mil cinco, que determina a cargo de la apelante social "D", lo siguiente 1) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2002; 2) Multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y al Código Tributario, de la siguiente manera: A) Por asentar anotaciones inexactas dentro del Libro de Compras relativo al Impuesto en estudio, de conformidad al Art. 242 literal b) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre y diciembre de dos mil, B) Por Evasión no Intencional del Impuesto al haberse reclamado la contribuyente fiscalizada, créditos fiscales improcedentes durante los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil dos, de conformidad al Art. 253 del Código

Tributario, C) Por apropiación indebida del impuesto, al retener el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios sobre los pagos efectuados en concepto de canon de arrendamiento por no haberlo enterado, respecto del período tributario de diciembre de dos mil, de conformidad al Art. 246 literal a) del Código Tributario.

### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La Apoderada General Judicial, de la contribuyente apelante, al interponer su recurso de apelación en síntesis manifestó:

### DE LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE IVA

Que después de haber agotado la Audiencia y Apertura a Pruebas, por los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil, del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, fue notificada de la resolución pronunciada por la Dirección General

de Impuestos Internos, por medio de la cual después de liquidar los períodos mencionados, se resuelve lo siguiente: 1) DETERMINASE a cargo de la sociedad D por la cantidad de \$601.882.00 2) DETERMINASE a cargo de la sociedad D el monto de \$319.00 3) SANCIONASE a la sociedad D con la cantidad de \$167.637.50, en concepto de multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y al Código Tributario por asentar anotaciones inexactas en el Libro de Compras relativo al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de marzo, abril, junio, julio, agosto, septiembre y diciembre de dos mil dos; por reclamarse Créditos Fiscales improcedentes, respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil dos, e incurrir consecuentemente en Evasión no Intencional del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y por apropiación indebida del aludido impuesto al retener el que correspondía sobre los pagos efectuados en concepto de canon de arrendamiento y no enterarlo respecto del período tributario de diciembre de dos mil dos. Que se acepta lo determinado por la Dirección General en la resolución apelada excepto lo determinado: 1º) En concepto de Evasión no Intencional en lo que respecta a la omisión del pago del impuesto generado por las importaciones de energía eléctrica, respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil dos; y 2º) La deducción de créditos fiscales improcedentes, los cuales proceden de la compra de energía eléctrica a la sociedad no domiciliada C.

#### RAZONES DE HECHO Y DE DERECHO

Omisión del pago del impuesto generado por la importación de energía eléctrica.

Objeción a la deducción de créditos fiscales provenientes de la retención por compra de energía eléctrica a no domiciliados.

El tratado Marco del Mercado Eléctrico de

América Central, que fue ratificado por El Salvador con fecha dieciséis de enero de mil novecientos noventa y ocho, establece en su artículo 32. Los Gobiernos: a) Garantizarán el libre tránsito o circulación de energía eléctrica por sus respectivos territorios, para sí o para terceros países de la región, sujetos únicamente a las condiciones establecidas en este tratado, sus protocolos o reglamentos; b) Declaran de interés las obras de infraestructura eléctrica necesarias para las actividades del mercado eléctrico regional; c) Exoneran aquellos tributos al tránsito, importación o exportación de energía eléctrica entre sus países, que discriminen las transacciones del mercado””. De conformidad con la anterior disposición estaríamos en presencia de una exención de impuesto a la importación y por ende la recurrente no tendría ni siquiera la obligación de tributar sobre las compras de energía efectuadas en el exterior. La interpretación que la Administración Tributaria hace del Artículo 32 del Tratado es de excluir al IVA de la exoneración general que establece dicho artículo, argumentando el efecto neutro del IVA. Sin embargo, se contradice cuando agrega que en el evento que se considera la venta (importación) de energía como exenta del IVA, ocasionaría una competencia desleal frente a los productores locales; según la Administración Tributaria, si la exoneración del IVA para la importación de energía eléctrica propicia una “franca competencia desleal, quiere decir que ese “efecto neutro” si puede llegar a tener un contenido discriminatorio. Sin perjuicio de lo anterior, la compra de la energía a una persona no domiciliada ha sido en todo momento considerada por su poderdante como un hecho generador del impuesto y por lo tanto, a cumplido con su obligación de enterar el mismo. Este criterio ha sido compartido por ese Tribunal en sentencia de Ref. I0403005TM, la cual resuelve el mismo supuesto de hecho que se impugna en el presente recurso, considerando que la recurrente aplicó el Artículo 34 de la Ley del IVA con el objeto de afectar la compra a través de la retención, aún cuando dicho artículo no regulaba esa situación. Es por ello que no se configura la omisión del pago del impuesto en la compra de energía eléctrica ya que éste ha sido debidamente pagado por la sociedad y en consecuencia, son perfectamente deducibles los

créditos fiscales correspondientes.

## ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

### 1) OMITIR EL PAGO DEL IMPUESTO GENERADO POR LAS IMPORTACIONES REALIZADAS RESPECTO DE LOS PERIODOS COMPRENDIDOS DE ENERO A DICIEMBRE DE DOS MIL DOS.

A partir de los procedimientos de auditoría aplicados durante la fiscalización practicada, ésta Dirección General pudo determinar que ésta se dedujo en forma improcedente, respecto de los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil, créditos fiscales provenientes de compras de energía eléctrica realizadas a la empresa C, no domiciliada, dichas compras fueron amparadas con Comprobantes de Retención; fundamentando su posición en el Artículo 14 incisos primero y tercero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por constituirse la compra efectuada a la empresa en mención, una importación de bienes muebles corporales, criterio que ha sido esbozado con anterioridad por el Tribunal de Apelaciones, en su sentencia registrada bajo el No. I0207006T y M: que en lo pertinente reza “sobre el particular, este Tribunal considera de oportunidad diferenciar lo que es una empresa que vende energía de una que suministra servicios, estimando sustancial atender a que en el primer caso la prestación es única, si bien asistida de varios momentos en su prestación, encontrándonos con una sola contraprestación.

### 2) RESPECTO A LA OBJECCIÓN A CRÉDITOS FISCALES POR COMPRA DE ENERGÍA ELÉCTRICA A SUJETOS NO DOMICILIADOS

En cuanto a la objeción a créditos fiscales, se ha realizado el análisis a la aplicación del artículo 32 del Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, que en su literal c) contempla la exoneración de “aquellos tributos en tránsito, importación o exportación de energía eléctrica entre sus países, que discriminan las transacciones en el Mercado”. Al respecto, se reitera que en materia impositiva priva el

principio de legalidad como fuente formal de la existencia de la normativa tributaria, de igual manera, sobre determinados componentes de la tributación regidos en materia constitucional el principio de reserva de ley, tal es el caso de los beneficios o incentivos fiscales, ya que el artículo 131 ordinal 11° de la Constitución de la República de El Salvador estipula que, corresponde a la Asamblea Legislativa decretar de una manera general beneficios o incentivos fiscales, lo cual concuerda con lo estipulado en el artículo 6 literal b) del Código Tributario. Sobre el tema de los tratados cabe destacar que su preferencia sobre las leyes locales, cuando haya conflicto entre ellas, no es extensiva a los principios, derechos y obligaciones constitucionales tal como reza el artículo 246 inciso primero de la Constitución de la República de El Salvador. Es importante mencionar que únicamente cuando la sociedad distribuidora de energía eléctrica, realiza operaciones con consumidores finales la venta de energía eléctrica constituye una prestación de servicios, dependiendo por consiguiente la calificación jurídica del hecho generador de sí la operación constituye una venta de energía bajo la figura de un bien cuando esta deviene de un contrato de venta de energía eléctrica como es el caso que nos ocupa entre la sociedad no domiciliada y el distribuidor nacional sociedad D., por otra parte, constituye prestación de servicios el suministro de energía eléctrica que efectúa el operador mayorista D., a sus clientes o usuarios finales, con los cuales no existe propiamente una relación contractual personalizada alguna sino regulada bajo una relación de carácter administrativa que incluye la aprobación de tarifas por parte de la SIGET. Es oportuno hacer mención a la sentencia proveída por el Tribunal de Apelaciones según Inc. No. I9510033.T, en la que se establece cuando estos constituyen importación, y que por lo tanto el procedimiento a seguir para la debida liquidación del impuesto, lo constituye la emisión del mandamiento de ingreso, y no por vía de la aplicación de la figura jurídica de la retención, lo cual robustece la posición establecida en este caso por la Dirección General. En consecuencia, se reitera que la operación realizada por la sociedad apelante consistente en la compra de energía eléctrica a

empresas no domiciliadas constituye una importación de bienes, razón por la cual no correspondía para documentar dicha operación que se procediera a la emisión de comprobantes de retención, a la sociedad no domiciliada, sino que la misma se liquida, a través de la emisión del correspondiente mandamiento de ingreso, por parte de la Dirección General de Tesorería; documento que dicho sea de paso constituiría crédito fiscal para la sociedad investigada, debiendo presentar la declaración correspondiente a la fecha en que se causó el impuesto de conformidad con lo dispuesto en lo establecido en los artículos 15 y 94 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Por lo que no procederá el reconocimiento de la deducción del crédito fiscal por parte de la contribuyente, ya que el mismo no se encuentra debidamente documentado, ya que los comprobantes de retención emitidos no eran los documentos idóneos para soportar la operación, debido a que la compra de energía a sujetos no domiciliados constituye una importación de bienes de conformidad con el artículo 14 de la Ley del IVA, la cual no ha sido liquidada; asimismo, el artículo 64 de la mencionada ley señala que el impuesto ha ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al adquirir bienes o al utilizar servicios y el impuesto pagado en la importación de bienes, en el mismo período tributario; además, el artículo 65 inciso cuarto de la citada Ley expresa que procede la deducción del crédito fiscal cuando se comprueba documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación de bienes. En relación a la exoneración contemplada en el artículo 32 del Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, citada por la recurrente, en su escrito de interposición de recurso, esta oficina reafirma que la misma es parte del ordenamiento jurídico vigente y positivo de nuestro país y como tal, debe aplicarse a aquellos casos en que se cumpla con los presupuestos establecidos en dicha norma. Es de tener en cuenta que el referido Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, en el que debe considerarse lo dispuesto en los artículos: 1 de dicho tratado;

igualmente el artículo 2, literal f), siempre del mismo Tratado, dentro de sus fines, dispone: “Establecer reglas objetivas, transparentes y no discriminatorias para regular el funcionamiento del mercado eléctrico regional y las relaciones entre los agentes participantes...”; por otra parte, los principios que rigen dicho Tratado son los de Competencia, Gradualidad y Reciprocidad. En tal sentido, la intención de los Estados firmantes, siempre ha estado orientada a proteger dentro de la Región Centroamericana, las operaciones de compra y venta de energía eléctrica entre los agentes participantes, procurando siempre atender a las mismas reglas establecidas y no imponer nuevas condiciones que deriven discriminatorias; es decir, no aplicar un tratado desigual o de inferioridad a los mismos agentes participantes, por cualquier motivo dentro del funcionamiento del mercado eléctrico regional. Es necesario dejar en claro, que en ningún momento a existido contradicción en los planteamientos formulados por esta Dirección General en la etapa de aportación de pruebas, previa a la interposición del presente recurso por parte de la sociedad impetrante, tal como ésta lo señala en su escrito, ya que, lo que la Administración trató de exponerle, y que no fue comprendido por la recurrente, era el hecho de considerar si al gravar con el 13% del IVA, la importación de energía eléctrica proveniente de Guatemala, se estaría diferenciando, discriminando o permitiendo un trato desigual entre los agentes intervinientes, concluyéndose que no, ya que en ningún momento se está causando perjuicio a las transacciones de compra realizadas en el mercado regional centroamericano. Que en aras del principio de neutralidad, la disposición legal en comento prohíbe toda discriminación fiscal respecto a los bienes (energía eléctrica) procedentes de otro Estado suscriptor del Tratado, ello con el consecuente efecto protector para los bienes del Estado de que se trate. Por los criterios antes desarrollados, esta Dirección General reitera que la compra de energía a sujetos no domiciliados constituye una importación de bienes de conformidad con el artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cual no ha sido oportunamente liquidada, ya que respecto de los importadores, según lo dispuesto en el artículo

57 inciso tercero de la referida Ley, constituye crédito fiscal el impuesto pagado en la importación; asimismo, el artículo 64 de la mencionada Ley señala que el impuesto ha ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario. En razón a las anteriores razones, se sostiene que la determinación de impuestos y Multa por Evasión no Intencional establecida en virtud de la resolución impugnada, ha sido proveída conforme a derecho, en virtud de haberse determinado mediante la fiscalización efectuada la omisión del pago del impuesto generado por las importaciones de energía eléctrica y la objeción de los créditos provenientes de la retención por compra de energía eléctrica a sujetos no domiciliados, en razón de no haberse emitido el documento idóneo que respalde dichas operaciones.

#### CON RELACIÓN A LAS MULTAS

El argumento de la contribuyente de que acepta lo determinado por esta oficina, con excepción de la calificación de la Multa por Evasión no Intencional del Impuesto, cabe expresar que las multas impuestas se apegan a la realidad y son accesorias al principal que es el impuesto y que precisamente por justicia tributaria es que el Fisco no puede absolver de cumplimiento, ya que tanto la recaudación del impuesto como las multas por trasgresión a normas tributarias expresas deben hacerse efectivas, en beneficio del bien común y no intereses particulares de la contribuyente, habiéndose sancionado de acuerdo a lo que establece el principio de legalidad. Además, por medio del auto en que se concedió audiencia y apertura a pruebas, la contribuyente fue requerida para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados en el informe de auditoría, cumpliéndose así lo establecido en el artículo 261 numeral 2) del Código Tributario. En definitiva, la sociedad apelante no ataca los hallazgos determinados, sino que se limita a manifestar la aceptación de lo determinado por esta oficina a excepción de la infracción de Evasión no Intencional del Impuesto.

#### EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE

#### LOS IMPUESTOS INTERNOS RESUELVE:

#### OBJECIÓN A CRÉDITOS FISCALES POR COMPRA DE ENERGÍA ELÉCTRICA A SUJETOS NO DOMICILIADOS.

La sociedad apelante en sus agravios menciona, que la interpretación que hace la Oficina Fiscal al Tratado del Mercado Eléctrico de América Central, viola la intención que el legislador le ha dado a dicho Convenio, y por lo tanto no es procedente el rechazo de los créditos fiscales vía retención. La Dirección General por su parte señala, que al efectuar análisis respecto de las operaciones de venta de energía que se llevan a cabo entre las sociedades, ha establecido que dicha operación constituye una venta de bienes, pero en el caso que nos ocupa se trata de una importación de bienes, debido a que la operación que se realiza entre una empresa salvadoreña y empresas ubicadas en el extranjero, (sociedad no domiciliada) de conformidad al Art. 14 de la ley de la materia. Al analizar materialmente las operaciones habidas y la documentación emitida, se aprecia que la sociedad D., al comprar energía a una sociedad extranjera, no domiciliada, no contribuyente, no ha podido retener impuesto alguno causado por la sociedad extranjera, como para utilizar comprobantes de retención. Sin embargo, es de tomar en cuenta que ha habido entero de impuesto que se corresponde con el monto de la operación de compra, y en tal sentido es la sociedad apelante la que ha desembolsado dicho impuesto, lo que se ha constatado en el expediente respectivo. Y si este impuesto que ha impactado en la sociedad no es imputable a la sociedad extranjera como realizadora del hecho generador, tampoco cabe hablar de retención debida, de ahí que solo sea imputable a la sociedad apelante en su condición de importadora, y por ende solo así se justifique el ingreso del impuesto a las arcas del Estado, de ahí que proceda la deducción del Crédito Fiscal, sin perjuicio de que pudiera haberse incurrido en alguna infracción. Debe reconocerse que la Dirección General pretendió aplicar de manera general para casos similares, la figura del Artículo 161 del Código Tributario, lo que ha producido en contribuyentes como el presente, la sensación de que cumple con la tributación

haciendo uso de la retención. En vista de la singularidad del presente caso, se advierte cómo en lo referente a la aplicación de retenciones y la calificación de importación de energía eléctrica, tratados por separado por la Dirección General, en verdad sucede una sola situación, cual es la importación, y que todo ha conducido a la confusión en vista de que la sociedad contribuyente, ha efectuado el entero del Impuesto correspondiente vía retención, cuando en verdad no se trata de retenciones sino de importación directa por parte de la misma, y esto, en virtud de no haber realización material del hecho generador en la transferencia de energía eléctrica, toda vez que el vendedor en este caso es una sociedad no domiciliada que opera desde el exterior realizando hechos en el exterior, si bien la utilización de la energía se efectúa en el país, siendo esto lo que caracteriza la operación como de importación, pues el hecho se ha generado en el exterior y se ha utilizado la energía en el país. Así las cosas, la contribuyente social se ha visto compelida a buscar como manera de afectar la importación bajo la figura de la retención, aplicando el artículo 161 del Código Tributario, que tampoco regula la presente situación, más aún, cuando ni la Dirección General de la Renta de Aduanas, ni la Dirección General de Impuestos Internos controlan y guardan un mecanismo de afectación para este tipo de importaciones, así como la referente a la importación de servicios en general. Considerando que de acuerdo a lo anterior, la sociedad contribuyente haya documentado la operación como agente de retención y no como contribuyente, pero que a los efectos impositivos debe reconocerse que lo que en verdad se justifica es la realización del hecho generador de la importación de energía eléctrica, siendo así como se dará tratamiento en la presente sentencia, bajo las consecuencias de tener por cumplida la obligación respectiva en lo tocante a la importación y efectuado el entero del impuesto vía declaración. Por lo demás, procede la deducción del crédito fiscal para los efectos de la determinación del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes y Prestación de Servicios que realiza la sociedad contribuyente según el giro de sus operaciones. En este sentido, y no habiendo mecanismo para efectuar los enteros por vía declaración, ni por otro

mecanismo administrativo, que debería de haberlo, se considerará en la presente sentencia como declarado y pagado el impuesto vía importación, y a su vez como aceptado el crédito fiscal en la suma correspondiente, de acuerdo a lo previsto en los artículos 64 y 65 de la ley de la materia. La contribuyente social sostiene sin reclamarlo, que las importaciones por ella realizadas gozan de excepción en base al Art. 32 literal c) del Tratado Marco del Mercado Eléctrico de América Central, que reza: “Art. 32: “””””Los Gobiernos: ( ) c) Exoneran aquellos tributos en tránsito, importación de energía eléctrica entre sus países, que discriminen las transacciones en el mercado”””””. De acuerdo a dicha disposición no se aprecia exención alguna al impuesto IVA, como para que deba aplicarse automáticamente, sino que se prevé el compromiso de los Gobiernos para que en caso que, en el funcionamiento de las operaciones objeto de éste tratado surjan discriminaciones en las transacciones del mercado, lo que indica claramente que debe en primer lugar establecerse la discriminación para luego de reconocida el Gobierno en cuestión legisle propiciando la competencia leal en las operaciones mediante el ajuste impositivo, en este caso decretando las exenciones correspondientes, lo que en su momento será objeto de negociación o arbitraje según lo prevé el Art. 35 del mismo instrumento legal. Por consiguiente, la disposición a que alude la contribuyente social para nada vincula jurídicamente hacia la concesión de la exención, como para que le asista como derecho, ya que la misma contempla una concesión eventual, que dependerá si la imposición de los diferentes Gobiernos discriminan a tal grado que requieran de ese ajuste. En consecuencia, procede la modificatoria de la resolución liquidatoria conforme a lo antes expuesto, lo anterior de conformidad a precedente Inc. No. I0403005TM.

## INFRACCIÓNES Y SANCIONES

Respecto al reclamo sobre la sanción impuesta como Infracción de Evasión no Intencional; de conformidad al Art. 253 del Código Tributario, multa por Evasión no Intencional del Impuesto al haberse reclamado la contribuyente fiscalizada, durante los períodos comprendidos de enero a diciembre de dos mil, créditos fiscales

de forma improcedente, lo cual no es atribuible a error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, situación que consecuentemente la llevará a omitir el pago del impuesto correspondiente.

## DE LA INFRACCIÓN

Respecto a la infracción contemplada en los Arts. 93 y 94 de la ley de la materia y 94 del Código Tributario, la Dirección General objeta la deducción de créditos contenida en la declaración y que tiene que ver con la adquisición de energía eléctrica, aduciendo que no cumple con los requisitos del Art. 65 de la Ley de la materia; no obstante, se ha dejado en claro que en lo que respecta a la retención efectuada de la energía eléctrica comprada, ya que como retención no se justifica su ingreso al fisco por no corresponder la obligación tributaria al proveedor de energía eléctrica, y si materialmente constituye un pago por la importación, a pesar de las circunstancias singulares en que se han dado las operaciones y su documentación a los efectos impositivos, de conformidad al Art. 64 del IVA, tal pago en esas condiciones debe aceptarse como deducción a los débitos; de ahí que jamás pueda considerarse que la irregularidad declarativa constituya una evasión de impuesto, ni siquiera se deba considerar de incorrecta la declaración, razón por la cual no justifica la imputación de la infracción, que requiere ausencia parcial o total en el pago del impuesto, no siendo objetable el hecho de que no se haya emitido el comprobante de crédito fiscal respectivo o la factura en su caso, pues no se está sancionando por infracciones de esta índole sino por la pretendida evasión no intencional. En cuanto a las objeciones a créditos por intereses pagados y por servicios de evaluación actuarial del beneficio de los empleados de la sociedad se presenta una situación similar, en el sentido de que el impuesto evadido debe guardar relación con el impuesto causado, desde luego en lo que respecta al impuesto IVA, resultando así que la sanción se pondera al momento de determinar la base imponible, que en el caso del IVA es el monto de la operación, y sin embargo la

Dirección General ha tomado por evasión del impuesto “el impuesto a pagar”, lo que explica que haya incurrido en el error de advertir evasión del impuesto en los créditos no deducibles. En consecuencia, no procede imputar la infracción bajo las condiciones en que se ha pretendido hacerlo. En lo relativo a los créditos fiscales provenientes de intereses por préstamos que se destinaron al pago de dividendos de los ejercicios de dos mil y dos mil uno y la disminución de capital social y los procedentes de la importación de servicios de evaluación actuarial del beneficio de jubilación de los empleados de la sociedad, para los años de 1999, 2000 y 2001, los cuales constituyen desembolsos que no son útiles ni necesarios para el objeto, giro o actividad de la contribuyente y que conforman la multa en estudio, estos no han sido objeto de apelación por parte de la sociedad impetrante, debiendo en consecuencia confirmarse la sentencia conforme a lo estipulado por la oficina tasadora.

## DE LA SANCIÓN

En cuanto a la sanción por Evasión no Intencional del Impuesto, Art. 253 del Código Tributario, respecto a los períodos fiscalizados carece de base al no apoyarse en la pretendida infracción

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 cincuenta y cinco minutos del día once de febrero de dos mil cinco, a nombre de la contribuyente social “D”, en el sentido siguiente: A) AJUSTASE en cuanto a la determinación de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de 2002; B) REVOCASE en cuanto a la imposición de sanción por Evasión no Intencional, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil dos, de conformidad al Art. 253 del Código Tributario.

**SENTENCIA No. 3****CONTROVERSIA**

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las catorce horas veinte minutos del día once de febrero de dos mil cinco, que a cargo de la apelante social "L", impone multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, consistentes en: a) De conformidad a lo establecido en el Art. 238 lit. b) inc. último del Código Tributario, multa por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido, respecto de los períodos tributarios de marzo y mayo de dos mil dos; y b) De conformidad a lo establecido en el Art. 242 literal b) del Código Tributario, multa por omitir registrar las operaciones en el libro de ventas a consumidor final, respecto a los períodos tributarios de octubre a diciembre de dos mil dos.

**ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE**

Que en el informe de auditoria base de la resolución apelada, se aduce que se disminuye el crédito fiscal a que tiene derecho, argumentando que se omitió declarar débitos fiscales (13% de IVA) por ventas internas de calcetines no declaradas, ya que según los auditores no corresponden a exportaciones, debido a que las exportaciones no fueron certificadas por la Dirección General de la Renta de Aduanas, en este caso es necesario aclarar que los formularios aduaneros se encuentran debidamente sellados y firmados por las autoridades correspondientes y por lo tanto no pueden ser rechazados como exportaciones. En tal sentido la oficina tasadora no ha podido demostrar fehacientemente y bajo el principio de verdad material, las ventas sujetas al gravamen, a que cliente supuestamente se le vendió localmente, fecha, día, artículos que se vendieron, es decir no se ha podido individualizar los hechos generadores de impuesto así como la base imponible sujeta a gravamen de IVA. Que los clientes a quienes se les facturó en el exterior, son personas naturales con domicilio en el exterior y adquieren el producto para ser vendido (consumido) en el

exterior, que los auditores no verificaron la existencia de los clientes en el exterior. A pesar que en el anexo 2 se detallan las exportaciones con el nombre del cliente, la oficina fiscal, no investigó como lo dicta el artículo 3 del Código Tributario la existencia de esos clientes en el exterior, para que así se compruebe la exportación de los productos y por lo tanto se gravara con tasa del 0%. Que para establecer la supuesta omisión en ventas internas gravadas con el 13%, los auditores no establecen la base legal para determinar el supuesto hecho generador de IVA, ya que las facturas de exportación a que se hace referencia son ventas a personas naturales no domiciliadas en el país y que se ha vendido el producto en el exterior, por lo que son aplicables los artículos 74 y 75 de la Ley de IVA. Que el hecho que la Dirección General de la Renta de Aduanas no tenga la información solicitada por la DGII, no es base legal, técnica o jurídica para considerar que las exportaciones no existen, ya que los sistemas de dicha oficina adolecen de problemas de control, por lo que en la investigación se debieron utilizar otros métodos para comprobar las exportaciones, es decir comprobando la existencia de los clientes en el exterior y comprobando que dichas personas adquirieron el producto por parte de la contribuyente apelante y en términos objetivos verificar el pago de esas facturas del exterior en la contabilidad. Que la DGII no ha establecido la base imponible sujeta a imposición, ni a establecido el momento en que se dio el hecho generador del impuesto omitido, ni fecha lugar o día en que se efectuaron las ventas internas gravadas conforme lo establece el artículo 93 y 94 de la Ley del IVA y por lo tanto no se han individualizado las supuestas omisiones en ventas locales. El informe de Auditoria es diminuto en todo sentido legal, ya que no individualiza a quien supuestamente se le vendió en el mercado local, ni establece el supuesto precio de venta por lo cual no se ha establecido la base imponible de las supuestas ventas internas, puesto que el precio de venta interna es diferente a los precios de exportación reales; adicionalmente no se establece el momento del hecho generador de la supuesta omisión de las ventas internas, esto en razón que la fecha que se

establece es de la operación real que se refiere a la exportación que efectivamente ha sido realizada con sujetos no domiciliados. Que las facturas de exportación han sido respaldadas por el formulario aduanero respectivo, documentos que adicionalmente están debidamente sellados y firmados, sin embargo los auditores fiscales han querido desvirtuar las exportaciones aduciendo que no se encuentran registradas por la Dirección General de Aduanas, omisión de información que no es culpa ni es atribuible a los contribuyentes, por lo que se debió investigar si las mercaderías efectivamente se vendieron al exterior. Que no se aplicó la realidad efectiva (artículo 61 del Código Tributario), para determinar si existió o no exportación de bienes, conforme el artículo 203 del Código Tributario, el cual faculta a la Administración Tributaria a comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al administrado, situación que no se ha dado, ya que la oficina en mención insiste en que existen ventas o ingresos gravados por el IVA no declarados, que no se han comprobado legalmente y conforme las leyes fiscales, ya que en ningún momento establecen en que fecha se dio la venta, lugar y sujetos a quienes se vendió la mercadería. No se efectuaron notificaciones del auto de audiencia conforme a derecho y además en el procedimiento realizado de solicitar información a la Dirección de Aduanas, no se notificó de dicha actuación previamente violentando así el derecho de defensa de la apelante. Se expone también que según incidente de apelación clasificado según número Inc. No. 10206015T, se ha resuelto conforme a derecho, estableciendo que dichas actuaciones de la DGII carecen de contenido liquidatorio y mucho menos con pretensiones de exigibilidad, cuando se establecen remanentes a favor del contribuyente, es así como los remanentes para dichos períodos tributarios se vuelve inocua, dado que la pretensión va encaminada a que se modifiquen voluntariamente las declaraciones de IVA y no se determina de forma alguna exigibilidad de impuestos o de remanentes utilizados.

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

La Dirección General, por su parte expone que habiendo tenido a la vista las razones en las que

la contribuyente apelante apoya su impugnación y al verificar en el auto emitido por el Tribunal de Apelaciones relacionado por la inconforme, que únicamente admite el recurso interpuesto en lo relativo a las Multas impuestas procede a rendir informe justificativo respecto a las multas impuestas de la siguiente manera:

#### **IMPOSICIÓN DE MULTAS DE CONFORMIDAD AL ARTÍCULO 238 LITERAL B) INCISO ULTIMO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Durante la investigación respectiva se determinó que la contribuyente presentó las declaraciones del IVA, de los períodos tributarios de marzo y mayo de dos mil dos, fuera del plazo legal, por lo que incumplió lo establecido en el artículo 94 inciso primero de la Ley del IVA, relacionado con los artículos 91 y 94 del Código Tributario al no presentar las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal establecido, incumplimiento que se sanciona con el artículo 238 literal b) inciso último del Código Tributario. Al respecto el incidente de apelación No. I0403002 TM, señala: “Referente a la infracción a los artículos 94 inciso primero de la Ley del IVA en relación con los artículos 91 y 94 del Código Tributario, lo cual es sancionado con el Art. 238 literal b) del Código Tributario”: Al comprobarse por parte de la DGII, la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones... determinándose la sanción de un salario mínimo mensual por cada uno de los períodos, debido a que no existía en ellas impuesto a pagar, atenuándosele en un setenta y cinco por ciento por no haber mediado actuación de la Administración Tributaria para que cumpliera voluntariamente con su obligación formal; siendo por ello procedente confirmar la actuación de la oficina tasadora. Se observa de lo expuesto, que para la procedencia de la sanción es requisito la comprobación de la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones, presupuesto que en la investigación realizada a la contribuyente social L., se hace constar en el informe de auditoría, cuya prueba se estableció por medio de las certificaciones de las declaraciones del IVA correspondientes a los períodos tributarios de marzo y mayo de 2002, las cuales fueron presentadas por la contribuyente los días 17 de

abril y 15 de julio de 2002, habiendo sido sancionado dicho incumplimiento con base a lo establecido en el Art. 238 literal b) inciso último del Código Tributario, la cuantía de la sanción es la de un salario mínimo mensual, es decir la cantidad de ciento cuarenta y cuatro dólares, debido a que en dichas declaraciones no hubo impuesto a pagar; asimismo, se aplicó la atenuante del 75% a la sanción determinada de acuerdo a lo prescrito en el Art. 261 numeral 1) del Código Tributario al haberse determinado que la contribuyente social recurrente presentó las declaraciones respectivas voluntariamente, es decir sin que mediare previamente requerimiento por parte de esta Dirección General.

### **IMPOSICIÓN DE MULTA DE CONFORMIDAD AL ARTÍCULO 242 LITERAL b) INCISO ULTIMO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Respecto a este tipo de sanciones la Sala de lo Contencioso Administrativo, en su “líneas Jurisprudenciales de los años de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y ocho” ha establecido: “...En un Estado de Derecho la Administración actúa conforme a las exigencias que el ordenamiento jurídico aplicable le ordena y que en otros términos significa sometimiento estricto a la Ley; el Principio de Legalidad consagrado en nuestra norma suprema, se erige para la Administración Pública, no como un mero límite de la actuación administrativa, sino como el legitimador de todo su accionar. En virtud de lo anterior se afirma que las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de la Administración Pública para la consecución de sus fines, están expresamente consignados en la norma jurídica reguladora de la actividad pública que están llamados a desarrollar. En consecuencia, los titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la Ley. Contrario sensu, conllevaría trasgresiones a la Ley y por su puesto violación al Principio de Legalidad”. Lo anterior en atención al carácter reglado que rige los actos de la Administración Tributaria, en el entendido que el principio de Legalidad manifestado en el Principio de Reserva de Ley, se materializa en el hecho de que la valoración de los hechos o circunstancias

que han de servir de base para la emisión del acto está predeterminado por la Ley...”. La Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en su sentencia de amparo de fecha veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y nueve, Ref. 167-97, sostiene que la garantía de Audiencia es un derecho de contenido procesal, instituido como protección efectiva de todos los demás derechos de los gobernados, y que entre sus aspectos esenciales se encuentran: “a) que a la persona a quien se pretende privar de algunos de sus derechos se le siga un proceso o procedimiento que no necesariamente es especial, sino aquel establecido para cada caso por las disposiciones infraconstitucionales respectivas; b) que dicho proceso se ventile ante autoridades previamente establecidas; c) que en el se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales y las normas constitucionales procesales y procedimentales; d) que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que hubiese motivado. En síntesis, cada sanción administrativa debe tener predeterminado un procedimiento que respete los derechos y garantías constitucionales, procedimiento del cual la Administración Tributaria ha hecho partícipe a la apelante social previo a la emisión de la resolución liquidatoria, materializándose dicha participación principalmente mediante la presentación de escrito a esta oficina el día veinticuatro de enero de dos mil cinco, con el cual hizo uso del derecho de audiencia y apertura a pruebas, exponiendo sus argumentos los que fueron valorados por la oficina previo a la determinación oficiosa, para que posteriormente se emitiera la resolución determinando las sanciones por las infracciones detectadas en la auditoría.

### **NO SE EFECTUÓ LA NOTIFICACIÓN DEL AUTO DE AUDIENCIA CONFORME A DERECHO**

Es necesario mencionar que la citada sociedad, en su escrito de mérito no indica las razones en que fundamenta su alegato; sin embargo, cabe señalar que de la verificación del acta de notificación del auto mediante el cual se concede audiencia, a fin de garantizarle sus derechos contemplados en los artículos 11 y 14 de la Constitución de la República de El Salvador, se constata que la notificación del citado acto, se

realizó a las dieciséis horas diez minutos del día diez de enero de dos mil cinco, a través de persona mayor de edad quien manifestó estar al servicio de la referida contribuyente social y además estampó el sello de la sociedad, por no haber encontrado Representante Legal, ni persona comisionada para recibir notificaciones, ni apoderado, en el lugar señalado para oír notificaciones; así como de la lectura del acta de notificación relacionada, se advierte que el auto de audiencia y apertura a pruebas fue notificado en legal forma, es decir, de conformidad a lo estipulado en el artículo 165 inciso diez del Código Tributario; por lo que es evidente que fue posible y efectiva la noticia real del acto, siendo por ello que la sociedad contribuyente compareció presentando el escrito relacionado al inicio de este apartado, dentro de los plazos concedidos en el referido auto, por lo que existe certeza jurídica y protección en cuanto al derecho de audiencia concedido. Es imprescindible señalar, que tanto el auto de designación de auditor, como todos los requerimientos efectuados a la contribuyente, se efectuaron en la dirección antes citada, por ser el lugar señalado para recibir notificaciones; por lo que se ha cumplido a plenitud el objetivo de dar a conocer a la contribuyente los hechos que motivaron dicho auto así como las consecuencias jurídicas que se le atribuyen, obligación que deviene del principio de Seguridad Jurídica y la necesidad del administrado de ejercer las acciones que correspondan para desvirtuar los hechos que se le atribuyen; por consiguiente se considera que la notificación efectuada del auto de audiencia y apertura a pruebas, reúne los requisitos necesarios para ser eficaz tal y como lo precisa el instituto de la notificación, en el artículo 165 del Código Tributario.

QUE AL SOLICITAR INFORMACIÓN A LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA RENTA DE ADUANAS POR PARTE DE ESTA OFICINA NO SE LE NOTIFICO PREVIAMENTE LA ACTUACIÓN.

Es oportuno mencionar que el hecho de solicitar información a la Dirección General de la Renta de Aduanas, respecto al detalle de las importaciones y exportaciones efectuadas por la sociedad apelante, durante los períodos tributarios correspondientes de enero a

diciembre de dos mil dos, constituye un procedimiento técnico de comprobación en materia de auditoría, procedimiento que a la vez adquiere robustez legal al haberlo acogido el artículo 173 literal f) del Código Tributario, el cual establece: “para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias la Administración podrá requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias; de modo que, tal herramienta le permite a la Administración Tributaria en el despliegue de su facultad legal y privativa, poder efectuar las comprobaciones de los valores declarados y registrados por los contribuyentes; determinar si las operaciones declaradas son acordes a las que efectivamente registran y soportan documentalmente sus clientes, proveedores u oficinas ante las cuales se obligan legalmente a declarar las mercancías, permitiendo a esta oficina, el poder notificar y convalidar, la información, documentación y registros que lleven y que han proporcionado los administrados en la fase de fiscalización y de esa forma robustecer el requerimiento de información, hecho generador de impuesto, su cuantificación y fiel cumplimiento de obligaciones legales de carácter formal, lo cual debe constar en detalle y de forma razonada en el informe de auditoría a rendir por los auditores designados. Es preciso señalar que la obtención de información de terceros, corresponde a la etapa de corrección probatoria y el fin específico de esa etapa no es motivar la alegación del mérito de las pruebas, ya que, esa finalidad es propia de la fase de contradicción, su fin específico es la comprobación o convalidación de los valores declarados, registrados y documentados, por medio de la confirmación con los demás sujetos que complementaron el circuito económico, es decir, sus clientes y por tratarse de exportaciones, se requirió la confirmación de las exportaciones a la oficina de aduanas; es así que una vez culminada la auditoría, los resultados de la misma fueron hechos del conocimiento de la contribuyente, para que en esa etapa procedimental, éstos puedan convertir tanto el soporte legal, como el

fáctico en el que se apoya la investigación practicada por esa oficina, aportando las razones y probanzas en las que apoyen su inconformidad. Ahora bien, todos los procedimientos de auditoria, análisis y conclusiones a los que se arribó se muestran en detalle en el informe de auditoria, el que alguna vez fue hecho de su conocimiento, para que pudiera controvertir, señalando alguna razón de hecho o de derecho que deje en evidencia algún tipo de ilegalidad cometida por esta Dirección General, lo que no ha sucedido, siendo a su vez oportuno reiterar que ni en la ley fiscal aplicable ni en los argumentos expuestos por la contribuyente señalan el elemento jurídico, que conmine a la Administración Tributaria a dar a conocer simultáneamente el contribuyente, a que proveedor, cliente u oficina pública le requerirá información para efecto de la convalidación de la información y documentos que ha brindado el sujeto investigado. Es así como esta oficina haciendo uso de sus facultades de investigación y considerando la obligación de informar que corre a cargo de las instituciones y entidades administrativas, contenida en el artículo 120 del Código Tributario procedió a solicitar información para que se confirmara si las operaciones de exportación declaradas por la sociedad contribuyente, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil dos, fueron liquidadas en las aduanas; asimismo, se solicitó la certificación de la autenticidad de la firma y el sello oficial aduanero que aparece en los formularios respectivos y que informara si dichos formularios cumplen con los requisitos para ser considerados respaldo de exportación para esa Dirección General; quien en cumplimiento a tal obligación proporcionó información y documentación, aclarando que, respecto de las operaciones cuestionadas no aparecen registradas en los sistemas ni en los listados de la referida oficina, por lo que con base a tal información y a la falta de aportación de documentos idóneos por parte de la sociedad inconforme, los auditores designados determinaron que las operaciones declaradas como exportaciones, son constitutivas de hechos generadores de impuesto, por tratarse de transferencia de bienes muebles corporales, pero realizadas en el territorio nacional, por lo que debieron ser tipificadas como operaciones

gravadas con la tasa del trece por ciento (13%), establecida en el artículo 54 de la Ley del IVA; es así como la DGII, fiel a las funciones conferidas en su Ley Orgánica artículo 3 inciso primero y Código Tributario artículo 173, recopiló la información y documentación de manera indubitable, comprobó la existencia de hechos declarados indebidamente y no declarados por la citada contribuyente y dejaron al descubierto su conducta trasgresora a la Ley de IVA, no dando cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario. Por lo que en ningún momento se le ha violado el derecho de defensa, ni mucho menos el Principio de Legalidad Tributaria, amparado en el artículo 3) literal c) del Código Tributario, dado el verificable adecuamiento a la Ley, de lo actuado por esta Administración, la cual tiene las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, que puede ejercer para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, entre ellas la de solicitar o requerir información de terceros para robustecer o confirmar las operaciones de los contribuyentes que estén siendo fiscalizados.

EN LA PARTE PETITORIA DEL ESCRITO SOLICITA QUE SE REVOQUEN POR IRREGULARIDADES DE NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE SE PRETENDE IMPUGNAR EL AUTO DE DESIGNACIÓN QUE ORDENA LA FISCALIZACIÓN, COMO EN EL DE APERTURA A PRUEBAS YA QUE NO APLICAN LA PRELACIÓN.

Del análisis del acta de notificación del auto de designación de auditor, consta que la prelación está conforme lo establece el artículo 165 del Código Tributario, al realizarse por medio del Representante Legal de dicha sociedad. El auto de audiencia y apertura a pruebas fue notificado respetando la prelación conforme lo establece el artículo 165 del Código Tributario; y la resolución final del proceso de fiscalización se realizó conforme la misma disposición legal al expresarse: “no encontrando representante legal, ni persona comisionada para recibir notificaciones, ni apoderado, efectuándola por medio de la señora M...” comprobándose su relación laboral por medio de certificado de afiliación patronal del ISSS, y quien además estampó el sello a su nombre y firma para

constancia de recibido, realizándose todas las notificaciones en la dirección señalada por la contribuyente para recibir notificaciones, cumpliendo así esta oficina con lo dispuesto en la disposición legal precitada. Por lo que existe certeza jurídica de la comunicación de estos actos, reiterándose que la notificación efectuada reúne los requisitos necesarios para ser eficaz tal como lo precisa el instituto de la notificación.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

#### DE LOS AGRAVIOS

La contribuyente social considera que las actuaciones de la Dirección General, al establecer remanentes carecen de contenido liquidatorio y menos de exigibilidad ante terceros, fundamentando tal argumento en la sentencia pronunciada por este Tribunal, según Inc. I0206015T; asimismo, afirma que las ventas de calcetines son verdaderas exportaciones y que el informe de auditoría es diminuto. Al respecto, se advierte que en efecto al establecerse remanentes para los períodos de enero a diciembre de dos mil, omite resolver con un contenido liquidatorio, ya que la determinación de los remanentes afectó únicamente al monto de los créditos fiscales deducibles, sin que la Dirección General haya resuelto por exigir los saldos de remanentes utilizados indebidamente, sino que se contrae a señalar la cuantía de esos remanentes, como saldos a favor de la contribuyente social, siendo que ésta ya los ha utilizado en su totalidad. Por consiguiente no puede pronunciarse sobre el punto de las exportaciones y de lo diminuto del dictamen en lo que respecta a la determinación de remanentes, si bien se entra a considerar sobre los agravios relacionados con las multas impuestas.

#### A) DE LA IRREGULARIDAD EN LA NOTIFICACIÓN DE LOS AUTOS DE DESIGNACIÓN, DE AUDIENCIA Y DE LA RESOLUCIÓN.

Se argumenta que las notificaciones del auto de designación, de apertura a pruebas y de la resolución no se efectuaron conforme a derecho, existiendo irregularidad en las mismas al no aplicarse la prelación. Del análisis al expediente

respectivo se ha establecido que la oficina fiscalizadora, ha notificado el auto de designación de auditor al Representante Legal de manera personal, y los de audiencia, apertura a pruebas y la resolución sancionatoria, por medio de persona mayor de edad que está al servicio de la sociedad, cumpliéndose con ello el orden de prelación establecido en el Art. 165 del Código Tributario, agotándose en orden de prelación la búsqueda de los receptores, en el lugar señalado por la contribuyente para oír notificaciones, siendo así como los actos de notificación del auto de designación, de apertura a pruebas y de la resolución, se muestran acordes con el Principio de Seguridad Jurídica, ya que por parte del notificador en cada una de las actuaciones, se aprecia la búsqueda real y efectiva del Representante Legal de la contribuyente, todo esto trae como consecuencia, certeza jurídica y a la vez produce protección en cuanto a sus derechos constitucionales, al darse la noticia real de dichos actos, con el fin de que se cumpla a plenitud el objetivo de la notificación, el cual no es otro, que el de permitir al interesado disponer lo conveniente para la mejor defensa de los derechos e intereses cuestionados, ya que la notificación constituye el núcleo principal de las garantías y de los derechos del administrado especialmente en materia tributaria, apreciándose al respecto que la contribuyente social hizo uso de la audiencia concedida así como del recurso que le franquea la ley, ambas actuaciones motivadas por los actos respectivamente notificados en legal forma, auto de audiencia y la resolución.

#### B) DE LA AUSENCIA DE NOTIFICACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS A LA CONTRIBUYENTE SOCIAL DE LA INFORMACIÓN SOLICITADA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE LA RENTA DE ADUANAS.

La impetrante social manifiesta que con la anterior actuación, se ha violado su derecho de defensa, al no habersele notificado de la petición de información hecha a la Administración de Aduana. Considerando que la DGII, ha actuado con arreglo a las leyes, por lo que no ha violentado el Derecho de Defensa de la administrada, ello en atención a que la oficina fiscalizadora al solicitar información a la

Dirección General de la Renta de Aduanas, respecto del detalle de las importaciones y exportaciones efectuadas por la contribuyente social durante los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil dos, únicamente estaba actuando dentro de las etapas de investigación y fiscalización sobre las cuales no existe procedimiento reglado alguno, de ahí que el resultado de esa información recabada haya sido puesto en conocimiento de la contribuyente social en al etapa de audiencia y apertura a pruebas según lo establece el Art. 260 del Código Tributario, lo que no impide que la Dirección General pueda constatar infracciones mediante el ejercicio de la facultad de control que la ley le ha conferido a efecto de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, consignada ésta en el Art. 173 lit. f) del Código Tributario.

## DE LAS MULTAS

En cuanto a las multas la contribuyente, no manifestó agravio alguno, no obstante este Tribunal considera:

a) De conformidad a lo establecido en el Art. 238 lit. b) inciso último del Código Tributario por no presentar la declaración correspondientes dentro del plazo legal establecido, respecto de los períodos tributarios de marzo y mayo de dos mil dos. Se ha comprobado por parte de la Oficina Fiscal la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones correspondientes para los meses de marzo y mayo de dos mil dos, determinándose una sanción de un salario mínimo mensual por cada uno de los períodos debido a que no existía en ellas impuesto a pagar, atenuándosele en un setenta y cinco por ciento, de acuerdo a lo previsto en el artículo 161 No. 1 del Código Tributario, por no haber mediado actuación de la Administración Tributaria para que cumpliera voluntariamente con su obligación formal. En consecuencia, deberá confirmarse la actuación de dicha oficina, esto de conformidad a precedente Inc. No. I04034002TM. b) De conformidad a lo establecido en el Art. 242 lit.

b) del Código Tributario, por omitir registrar operaciones en el Libro de Ventas a consumidor final, infringiendo lo prescrito en el Art. 141 lit. b) del referido Código, respecto de los períodos tributarios de octubre a diciembre de dos mil dos. La Dirección General al cotejar el detalle de las operaciones de exportación realizadas por la contribuyente durante los periodos de enero a diciembre de dos mil dos, con los libros de ventas del IVA, ambos aportados por la misma, que la citada contribuyente social habiendo realizado operaciones de exportación de calcetines para los períodos tributarios de octubre a diciembre de dos mil dos, omitió el registro de dichas operaciones en el Libro de Ventas a consumidor final, obligación establecida en el Art. 141 lit. b) del Código Tributario, debiendo éstas ser anotadas conforme a la fecha de cada una de las declaraciones de mercancías emitidas, por lo que al haberse constatado la infracción y habiéndose concedido audiencia a la contribuyente social para que se defendiera al respecto y al mismo tiempo haberle requerido para su subsanación, la Dirección General aplicó la multa legal sin atenuación alguna por la inactividad procesal de la recurrente, en consecuencia deberá confirmarse lo actuado por parte de la Dirección General.

## 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: CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas veinte minutos del día once de febrero de dos mil cinco, que impone a la contribuyente social "L", Multas por los siguientes conceptos: a) por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido, respecto de los períodos tributarios de marzo y mayo de dos mil dos; b) por omitir registrar operaciones en el Libro de Ventas a consumidor final, respecto a los períodos tributarios de octubre a diciembre de dos mil dos.

## CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

### CONSULTA No. 1

En atención a su oficio de fecha catorce de enero de dos mil cinco, mediante el cual pone en conocimiento sobre el contenido de nota enviada a la Asociación Salvadoreña de Distribuidores de Petróleo, en la que se solicita reconsiderar la reforma fiscal que establece que las personas naturales titulares de gasolineras están sujetas al pago del 1.5% en concepto de pago a cuenta, fundamentando la anterior solicitud, en el hecho que, según lo expuesto, el margen de intermediación de dichos empresarios oscila entre el 3 y el 4 por ciento, lo que representa casi el 50% de la utilidad bruta como pago anticipado.

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular, esta Dirección General, le manifiesta:

Que las consideraciones y estudios presentados en su oportunidad por la Asociación en referencia, respecto a los márgenes de utilidad de las personas naturales que manejan gasolineras fueron analizadas y evaluados por la Administración Tributaria.

Que siendo facultad privativa de la Asamblea Legislativa reformar las leyes de la República de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 131 ordinal 5° de la Constitución de la República de El Salvador, dicho órgano del Estado en consideración a la situación de tales personas naturales, por medio del Decreto Número 648, de fecha 17 de marzo de 2005, publicado en el Diario Oficial número 55, tomo 366 de fecha 18 de marzo de 2005, reformó el artículo 151 del Código Tributario, en el sentido de dejar excluido del pago a cuenta los ingresos que obtienen personas naturales titulares de empresas por la venta de gasolina y diesel.

En virtud de lo anterior, a partir de la vigencia de dicho decreto legislativo, los ingresos que obtengan personas naturales, provenientes de la venta de gasolina o dieses, no se encuentran sujetos al pago a cuenta mensual.

Con base a lo expuesto, se puede acotar, que las expectativas externadas por dicha gremial, han sido resueltas por la Asamblea Legislativa de manera satisfactoria para los afiliados de la Asociación peticionaria.

### CONSULTA No. 2

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General en el cual se expone que su representada ha sido designada como Agente de Retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los pago efectuados por la adquisición habitual de bienes y servicios, como es la compra de fibra de henequén; y compra de fibra de henequén y transporte. Y siendo el caso, que en virtud de la entrada en vigencia de las recientes reformas fiscales, entienden que cualquier resolución anterior queda modificada, y que la reforma únicamente hace referencia a que se debe de retener el 1% de IVA a los pequeños y medianos contribuyentes sea cual fuere este. Por lo que solicita respuesta sobre la

correcta interpretación de las reformas fiscales, respecto de la consulta planteada.

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular esta Dirección General con base a lo dispuesto en el Artículo 18 de la Constitución de la República, en relación con los Artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario le manifiesta lo siguiente: El artículo 162 del Código Tributario contenido en el Decreto Legislativo Número 230 de fecha catorce de diciembre de dos mil, fue objeto de reformas a través de los Decretos Legislativos Números 497 de fecha veintiocho de octubre de dos mil cuatro y 648 de fecha diecisiete de marzo de dos mil

cinco. La reforma a dicho artículo, consistió específicamente y en lo pertinente al caso planteado, en establecer el porcentaje del 1% como valor correspondiente a retención por la adquisición de bienes o de servicios y otorgar por Ministerio de Ley la calidad de Agentes de Retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a aquellos contribuyentes del citado Impuesto que de conformidad al inciso primero del artículo 162 reformado, cumplan indefectiblemente los siguientes requisitos 1.- Ser Contribuyente del impuesto en referencia; 2.- Ostentar la calidad de Gran Contribuyente y 3.- Adquirir Bienes Muebles Corporales o servicios, procedentes de otros contribuyentes que no ostenten la categoría de Grandes Contribuyentes. Antes de la reforma efectuada a dicho artículo, el porcentaje a retener correspondía al 13% y la designación de la calidad de agente de retención operaba de manera exclusiva (en caso de operaciones con contribuyentes no domiciliados) por medio de resolución dictada por la Administración Tributaria. Como puede observarse el artículo 162 ha sufrido modificaciones importantes y la resolución por medio de la cual dicha sociedad fue designada como Agente de Retención de IVA justamente se fundamentó en su oportunidad en las disposiciones ahora reformadas, que constituyeron la fuente de emanación del acto administrativo en mención. La doctrina sostiene que existen situaciones en que un acto administrativo puede estar en contradicción con el ordenamiento legal vigente; la primera situación de contradicción del acto

con el orden jurídico imperante, se denomina inicial o concomitante a la emisión o nacimiento de tal acto; y la segunda situación es llamada sobreviniente al nacimiento del acto, debiéndose esta última a un cambio en el derecho objetivo, de suerte que el acto nacido de conformidad al derecho en una época determinada, resulta luego en contradicción con éste. En el caso en estudio, la desarmonía que se presenta entre la resolución citada y la disposición legal vigente atiende justamente a una situación sobreviniente al nacimiento del acto, derivada de mutaciones en el derecho objetivo que lo sustentan. De ahí que, a partir de la vigencia de la reforma al artículo 162 del Código Tributario, la resolución en mención ya no sea aplicable y la sociedad peticionaria; encontrándose obligada a aplicar la retención de IVA en los términos y bajo los alcances previstos en dicha reforma, no siendo necesario en este caso, para despojar de vida jurídica a la resolución de mérito, que medie actuación en sentido revocatorio por parte de esta Oficina, ante la suficiencia normativa de la nueva disposición legal que sobre el particular impera en el ordenamiento jurídico tributario. En virtud de lo anterior, la sociedad consultante, deberá dar cumplimiento a su designación por Ministerio de Ley como Agente de Retención al ostentar la categoría de gran contribuyente, realizando la retención del Impuesto en estudio en un porcentaje del 1% y no del 13%, a todos aquellos contribuyentes de quienes adquiera bienes o servicios y que no ostenten la categoría de grandes contribuyentes.

### CONSULTA No. 3

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual se manifiesta: 1.- Que el Impuesto Ad Valorem regulado en la Ley de Gravámenes relacionados con el control y Regulación de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares grava con un impuesto del 30% sobre las actividades empresariales de ese gremio. Que los empresarios de la industria pirotécnica siempre han sido respetuosos de la ley, pero este nuevo impuesto que fue emitido en forma inconulta, es discordante con la realidad nacional ya que su monto es demasiado elevado y llega a niveles confiscatorios. 2.- Que han recibido instrucciones

de delegados del Ministerio de Hacienda, de aplicar el impuesto por medio de una regla de tres, aplicación operativa que no ha sido señalada en la ley respectiva, y que por medio de esta aplicación el impuesto se hace superior al 48%. La Ley señala en el artículo 12 que se establece un impuesto ad valorem del 30% sobre el precio fijado en la operación de venta, excluyendo de dicho precio el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios. 3.- Propuesta de apropiada, Se aplique el impuesto en la forma señalada por la Ley, como lo exponen en el numeral 2.; no obstante, se considera que dicho

impuesto es exagerado, y viene a ser como la muerte lenta para su industria, fomenta el contrabando, y no toma en cuenta la representatividad del sector en el rubro de las exportaciones de productos no tradicionales y el número de personas que se benefician de esta industria, por lo que solicitan se reforme la ley exonerando a la producción nacional de este impuesto tanto a la comercialización final como en la obtención de las materias primas ya sea compradas en el mercado local o por importación.

## RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular, esta Dirección General, le manifiesta:

### BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AD VALOREM

La venta de productos pirotécnicos constituye hecho generador del impuesto ad valorem, de conformidad al artículo 10 de la Ley de Gravámenes relacionados con el Control de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares. El impuesto grava en fase única la venta a que se refiere dicha disposición efectuada por los productores o importadores después de la producción o importación. El artículo 12 de esa misma normativa, establece que la alícuota es del treinta por ciento, y la base imponible en la venta es el precio fijado en la operación de venta, excluyendo de dicho precio el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La definición de la base imponible del impuesto ad valorem es señalada en el inciso segundo del Artículo 12 en mención al instituir que el precio de venta deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o se cobren adicionalmente en la operación, además de los costos y gastos de toda clase imputables al producto, aunque se facturen o contabilicen separadamente, incluyendo: embalajes, fletes y los márgenes de utilidad. Por las razones expuestas se considera que la base imponible del impuesto ad valorem en el hecho generador de la venta es el precio de venta, siendo a dicho precio al cual le aplicaría el 30% del citado impuesto, obteniendo en ese

momento, un precio de venta con ad-valorem y sin IVA, ello conforme a lo dispuesto en el artículo 12 incisos primero y segundo de la Ley de Gravámenes relacionados con el Control de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos similares.

### BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

La transferencia de dominio a título oneroso de productos pirotécnicos, constituye hecho generador básico del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en concepto de transferencia de dominio de bienes muebles corporales, de acuerdo al artículo 4 de la Ley que regula este impuesto. La base imponible para dicho impuesto es el precio fijado en la transferencia, según el artículo 48 letra a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Dentro de las adiciones a la base imponible del IVA el artículo 51 letra d) de la ley de la materia expresamente estipula que deberá adicionarse al precio cuando no lo incluyera, el monto de los impuestos especiales, adicionales, específicos o selectivos que se devenguen por las mismas operaciones, pero se excluye de la base imponible el IVA. Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única la producción, importación o transferencia de determinados bienes. El Impuesto ad valorem tiene la consideración de impuesto especial; en ese sentido, la base imponible para calcular el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberá ser el precio de venta, el cual deberá incluir en adición el impuesto ad-valorem a que se refiere la Ley de Gravámenes relacionados con el Control de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares, pero sin incluir el IVA, pues es el impuesto a calcular. Lo anterior nos lleva a que la secuencia lógica para calcular los impuestos ad valorem e IVA respecto a la consulta de mérito es que primero deberá calcular el impuesto ad valorem teniendo como base imponible el precio de venta, para que posteriormente se calcule el IVA, porque la base imponible del IVA supone la existencia previa

del impuesto ad valorem. Por las razones expuestas, conforme a lo regulado en el artículo 12 incisos primero y segundo de la Ley de Gravamen relacionados con el Control de Armas de Fuego, Municiones, Explosivos y Artículos Similares, y artículo 51 letra d) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se deben calcular los referidos impuestos de la siguiente manera: Precio de Venta \$100.00 Impuesto Ad valorem  $100 \times 30\% = \$ 30.00$  ; IVA  $130 \times 13\% = \$ 16.90$  Valor Total de la operación \$146.90 En conclusión, la base imponible del impuesto ad valorem en el hecho generador de la venta de pirotécnicos es el precio fijado en la operación de venta, de acuerdo al artículo 12 incisos 1° y 2° de la Ley reguladora de ese impuesto; mientras a

la base imponible del IVA en el hecho generador de transferencia de esos bienes muebles corporales se le debe adicionar el impuesto ad valorem en referencia en atención al artículo 51 letra d) de la ley de la materia. Con relación a la propuesta de reforma legislativa a que se refiere en su escrito de mérito esta Oficina le expresa que será debidamente analizada por esta Dirección General en el ejercicio de la función de desarrollo y vigilancia del sistema normativo, de conformidad a lo regulado por el artículo 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, aunque se aclara que la aprobación o reforma de leyes es una facultad privativa de la Asamblea Legislativa, tal como lo dispone el artículo 131 ordinal 5° de la Constitución de la República de El Salvador.

#### CONSULTA No. 4

En atención a escrito presentado a esta Dirección General en el cual se expone que promueve Juicio Ejecutivo en un Juzgado de lo Mercantil de esta ciudad, reclamando cantidades de dinero y accesorios legales. Que en la secuela del juicio relacionado, se ha embargado el sueldo del deudor, por lo que se le descuenta del mismo, el porcentaje que manda la ley hasta el completo pago del capital adeudado, intereses y costas procesales, esto significa que la deuda se va saldando a través de abonos hechos al acreedor, por orden del Juez de la causa, a medida que el pagador o persona encargada le descuenta al ejecutado el porcentaje legal correspondiente de su sueldo. Que según la liquidación efectuada, los intereses adeudados ascienden a la cantidad de dieciocho mil quinientos veintisiete dólares de los Estados Unidos de América con cincuenta centavos de dólar; y que según el informe de la Jefe de Personal de la empresa donde labora el deudor, se le ha retenido la cantidad de tres mil novecientos noventa y cinco dólares de los Estados Unidos de América con sesenta centavos de dólar; por lo que en ese sentido, se le ha solicitado al señor Juez de la causa, que se ordene el pago de esa cantidad. Y siendo el caso que el señor Juez, ha ordenado se le pague al acreedor, dicha cantidad retenida, pero que se le descuenta en concepto de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a lo establecido en el artículo 157 del Código Tributario, la suma de mil

ochocientos cincuenta y dos dólares de los Estados Unidos de América con setenta y cinco centavos dólar, correspondientes al 10% de todos los intereses que se adeudan, que ascienden a la suma de dieciocho mil quinientos veintisiete dólares de los Estados Unidos de América con cincuenta centavos de dólar. Asimismo manifiesta, que para darle estricto cumplimiento a lo estipulado en dicha disposición legal, solamente se tendría que retener el 10% de la cantidad de dinero que se destina a los intereses, puesto que el pago de los capitales exigibles a las personas naturales, no está gravado con el Impuesto sobre la Renta, sino que solamente la ganancia de intereses; ya que si se retiene la cantidad antes mencionada, se estaría gravando la ganancia de unos intereses que todavía no han sido pagados. Por lo que solicita manifestar por escrito, la correcta interpretación respecto del artículo en discusión.

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular esta Dirección General con base a lo dispuesto en el Artículo 18 de la Constitución de la República, en relación con los Artículos 4 literal a) y 26 del Código Tributario le manifiesta lo siguiente:

El artículo 157 del Código Tributario regula de manera especial la figura jurídica de la

Retención, en materia de Impuesto sobre la Renta para el caso de Juicios Ejecutivos, de tal manera que estipula que todos los Jueces de la República, que en razón de su competencia, tengan conocimiento de Juicios Ejecutivos, en la resolución final deberán ordenar al pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos, que una vez efectuada la correspondiente liquidación siempre y cuando sea persona natural, retenga el 10% en concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, sobre el monto de los intereses a pagar al acreedor. La anterior disposición es en atención a lo dispuesto en los artículos 1 y 2 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en base a los cuales la obtención de rentas en concepto de intereses provenientes de la fuente del capital constituye hecho generador del Impuesto sobre la Renta. Tal sujeción es confirmada por el Artículo 4 numeral 5 del cuerpo legal mencionado, que declara como no gravables, únicamente para las personas naturales, los intereses percibidos cuando éstos provengan directamente de los depósitos en bancos o financieras; quedando por tanto los intereses provenientes de otras fuentes afectos al pago de Impuesto sobre la Renta. En el caso que nos ocupa, de acuerdo a la Liquidación practicada, por el Juzgado correspondiente, quedó establecido que el saldo que se adeuda asciende a la cantidad de dieciocho mil quinientos veintisiete dólares de los Estados Unidos de América con cincuenta y dos centavos de dólar (\$18,527.52). Que según informe emitido por la Gerente de Recursos Humanos, en su calidad de Pagadora, se hace constar que con base a la Orden de Descuento girada, se ha retenido la cantidad de tres mil novecientos noventa y cinco dólares de los Estados Unidos de América con sesenta centavos (\$3,995.60) hasta la fecha en que se rinde dicha constancia. Las personas naturales por regla general deben calcular su renta obtenida, utilizando el método efectivo, es decir tomando en cuenta las rentas que realmente perciban en el ejercicio de imposición, mientras que las personas naturales que de acuerdo al Código de Comercio resulten obligadas a llevar contabilidad formal deberán utilizar para el cómputo de su renta el sistema de acumulación que utilizan para computar la renta las personas jurídicas, es decir, tomando en cuenta las devengadas aunque no estén

percibidas tal como lo prescriben los artículos 17 y 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Ahora bien, una vez establecidos los parámetros legales que sobre el particular instituye la Legislación Tributaria, debemos determinar si efectivamente lo manifestado en el escrito de consulta, se adecua a lo estipulado en la normativa tributaria. Por tal virtud, es de señalar que de conformidad a lo establecido en el inciso primero del Artículo 1465 del Código Civil, si se deben capital e intereses, el pago se imputará primeramente a los intereses, salvo que el acreedor consienta expresamente que se impute a capital; en razón de lo cual, al efectuarse el cálculo del 10% en concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, este deberá practicarse proporcionalmente, es decir se tendrá que retener dicho porcentaje solamente de la cantidad de dinero que se destina a los intereses y no sobre el que se destina a capital, ya que este no está gravado con el impuesto sobre la Renta. En razón de lo expuesto el porcentaje de retención del 10% del Impuesto sobre la Renta, deberá aplicarse sobre los intereses que se paguen y perciban y no sobre los intereses devengados, que fuera el caso si el contribuyente estuviera obligado a llevar contabilidad formal, por lo que procede la retención del 10% en concepto de Impuesto sobre la Renta específicamente sobre los intereses pagados y percibidos. En virtud de lo cual, a efecto de garantizar el interés fiscal y una justa aplicación de la norma tributaria, el 10% que se retenga en concepto de Impuesto sobre la Renta conforme a lo dispuesto en el Artículo 157 del Código Tributario, por tratarse de una persona natural debe efectuarse sobre el monto de los intereses que se vayan pagando al acreedor y no sobre el monto que corresponde a capital. Sin embargo, si el Juez resolviera utilizando la regla legal estipulada en el artículo 1465 del Código Civil, imputando al pago de intereses la cantidad de tres mil novecientos noventa y cinco dólares sesenta centavos de dólar de los Estados Unidos de América, (\$3,995.60), es sobre dicha cantidad que deberá calcularse el 10% en concepto de Impuesto sobre la Renta. No obstante lo anterior, es de aclarar que la retención en referencia en ningún caso deberá exceder al 10% que corresponda al monto total de los intereses a pagar que hayan sido determinados en la liquidación.

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



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

