



R esoluciones

MINISTERIO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS
INTERNOS

RESPONSABLES

Ingeniero
Francisco José Rovira
Director General

Licenciado
Gelson Vinicio
Valladares Miranda
Subdirector General

Licenciado
Manuel Gustavo
Alvarenga Serrano

Jefe Unidad Defensoría
del Contribuyente y
Divulgación Tributaria

ÁREAS DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

Asistencia al Contribuyente
Teléfono 244-3585

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

Abril 2004

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.....	1
SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS.....	9
CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.....	36

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

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

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por los Licenciados “M” y “L”, en carácter de Apoderados Especiales Judiciales de la sociedad “P”, impugnando de ilegales las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

ANTECEDENTES DE HECHO Y ALEGATOS DE LAS PARTES

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

Los peticionarios dirigen su pretensión contra la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas con treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil que determina a cargo de la sociedad que representan cuota complementaria de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios de octubre del año de mil novecientos noventa y cinco a marzo de mil novecientos noventa y siete, y por retenciones efectuadas y no enteradas, respecto de los períodos fiscalizados; y la resolución emitida vía recurso por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas con veinticinco minutos del día nueve de julio de dos mil uno, por medio de la cual resolvió modificar parcialmente la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos.

b) Circunstancias.

De acuerdo con los demandantes las resoluciones impugnadas son ilegales en razón que su representada nunca tuvo la intención de producir ilegalidad ni mucho menos violentar la ley; también la Dirección General, nunca debió haber tenido como parte al Ingeniero “P” ya que éste no tiene facultad de comparecer con el poder que a su favor fue otorgado, ya que, él no puede ejercer la procuración según el artículo

101 y 9 inciso primero del Código de Procedimientos Civiles. Con respecto al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, alegó que a pesar de que la sentencia no es oscura, sí existe ambigüedad en la misma. Además, dicho Tribunal cometió el mismo error al tomar como parte al mencionado ingeniero, quién actuó de buena fe al querer solventar los problemas de la sociedad donde labora; ya que él poseía un poder General Judicial Administrativo, por ser el encargado de los actos de la sociedad en nuestro país. Según la parte actora, el ingeniero P., debió haber sustituido dicho poder a favor de un abogado autorizado para ejercer la procuración aquí en el país, ya que la sociedad demandante es de nacionalidad hondureña con sucursal en nuestro país; y de conformidad a los cuerpos de leyes antes citados, se prohíbe en forma expresa a los jueces o tribunales admitir peticiones formuladas por procurador con alguna de las inhabilidades establecidas en las disposiciones ya citadas; por lo anterior el Tribunal de Apelaciones nunca debió haber tomado como parte al Ing. P., pues ello produce nulidad de conformidad al artículo 101 del Código de Procedimientos Civiles.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión.

Señala la parte actora que con tales señalamientos se han cometido las siguientes ilegalidades: se aplicaron de manera incorrecta los artículos 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y artículos 2 y 11 de la constitución de la República, debido a que, en el procedimiento empleado para aplicar los artículos referidos con el objeto de establecer y sancionar a la demandante por no enterar valores en conceptos de retención, se le violó el derecho de defensa y audiencia. Así, se tuvo por parte a una persona que no era representante legal, por lo cual no garantizó el ejercicio adecuado de su derecho a defenderse y a reclamar, tal como lo establece el artículo 11 de la Constitución.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En cuanto a la calidad de apoderado del Ing. P., sostuvo esencialmente, que de conformidad con el Art. 37 de los estatutos de la sociedad demandante, adoptados en la ciudad de San Pedro Sula, departamento de Cortéz, República de Honduras, son atribuciones de los gerentes: “ a) Representar a la sociedad en toda clase de negocios, contratos, actos, asuntos judiciales, administrativos, municipales, laborales y de cualquier clase, otorgando los poderes, escrituras y documentos, que requieran el ejercicio de sus facultades, (...); c) Tener el uso de la firma social en todos los asuntos que intervenga como gerente...”. Y en la misma escritura pública de constitución de la sociedad, aparece el pacto undécimo quinto, por medio del cual “se nombra al señor P., para desempeñar el cargo de Gerente General, con las facultades establecidas en el Código de Comercio y las especiales que le confieren el Consejo de Administración en la primera Sesión que celebre”, asimismo, es electo como Vicepresidente de ese Consejo. No obstante lo anterior, mediante Escritura Pública de Poder Especial de Representación y Administración, otorgada en San Pedro Sula a los catorce días del mes de enero de mil novecientos noventa y cinco, se confieren facultades a favor de dicho Ing. para que en nombre y representación de la sociedad contribuyente comparezca ante toda clase de autoridades de la República de El Salvador, en toda clase de asuntos judiciales, extrajudiciales, administrativos, laborales, municipales y de cualquier otra naturaleza. De tal forma queda demostrado que la Dirección General no ha tenido al Ing. P., como Representante Legal de la sociedad demandante, sino como apoderado, sobre la base de la Escritura Pública de Poder Especial de Representación y Administración, sin perjuicio de las calidades de Gerente General y Vicepresidente de la sociedad actora, que ha ostentado según consta en el pacto social que corre agregado en el expediente administrativo.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

El Tribunal de Apelaciones en primer lugar

expresó que sobre la exención de impuestos alegada por la actora en recurso de apelación; argumentando que del estudio del Convenio de Préstamo del BID No. 653/OC_ES y 870/SF-ES, dicha exención es para el Banco, sus ingresos, bienes y otros activos; por lo cual dicho convenio no ampara los ingresos recibidos por la contribuyente. Por otro lado, argumentó que no era aplicable el Decreto Legislativo 558 de fecha 21 de agosto de 1990, publicado en el Diario Oficial No. 303 de fecha 29 de septiembre de 1990, que declaraba exentos los contratos del Gobierno con la demandante, en aplicación del Art. 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por medio del cual se derogan todas las exenciones anteriores a la vigencia de dicha norma, a excepción de los supuestos establecidos en la Ley de Imprenta.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1.- Objeto y límites de la pretensión.

La demandante pretende que se declare la ilegalidad de: a) la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, el día veintisiete de abril de dos mil, en cuanto determinó a cargo de la sociedad demandante, cuota complementaria de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos de octubre de mil novecientos noventa y cinco a marzo de mil novecientos noventa y siete, y por retenciones efectuadas y no enteradas, respecto de los períodos fiscalizados; y b) La resolución emitida vía recurso por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el día nueve de julio de dos mil uno, por medio de la cual modifica parcialmente la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos. La ilegalidad alegada se fundamenta en la aplicación incorrecta de los artículos 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, artículos 2 y 11 de la Constitución de la República; puesto que en el procedimiento empleado para sancionar al demandante, se

violó el derecho de audiencia y defensa, ya que se tuvo por parte a una persona que no era representante legal de la sociedad.

Así, al haberse admitido a una persona que no estaba legitimada para comparecer, se contravinieron los artículos 99 y 101 inciso primero del Código de Procedimientos Civiles; aún cuando dicha persona fuese un Apoderado General Judicial y Administrativo de la sociedad demandante, pero que carecía de la calidad de abogado; cometiendo la misma ilegalidad el Tribunal de Apelaciones al aceptar la comparecencia del apoderado de la sociedad demandante.

a) Legitimación en sede administrativa.

La legitimación en sede administrativa no requiere los mismos requisitos que en la sede jurisdiccional. No obstante, los artículos. 98 y 99 Pr. C. establecen como una obligación para comparecer en el juicio a nombre de otro, la calidad de abogado; dicha regla no aplica al procedimiento administrativo. Ya la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional ha señalado que la aptitud para comparecer en un proceso sólo puede ser ejercida por personas autorizadas para ejercer la profesión de abogado. Este requisito cobra sentido, ya que, *“el ejercicio de la abogacía, considerada desde la función de procurar, -y no la de asesoría- entendida como la defensa en juicio de los particulares, es decir, la intervención por persona legalmente habilitada, para representar en juicio los derechos e intereses de las partes, ejercida por un evaluador judicial puede poner en riesgo el principio constitucional de imparcialidad”* (Amparo 524-2000). En el procedimiento administrativo no es imperativo la asistencia técnica de un profesional del Derecho, pues es opcional para el interesado. Esta situación se justifica por el principio de semi-formalismo que se aplica ante la administración.

b) Principio de semi-formalismo.

Éste trata la excusa o disculpa a favor del administrado, en cuanto a la observancia de ciertas exigencias formales no esenciales, que en ocasiones, pueden ser suplidas posteriormente. El mismo obliga a una

interpretación con benignidad de las formalidades precisas dentro del procedimiento, invocando el administrado la elasticidad de las normas en cuanto le beneficien. Este principio no puede ser invocado por la administración para eludir facultades regladas. Por otro lado, se dice que este formalismo puede resultar perjudicial para la Administración, frustrando la solución de muchas situaciones que merecen su protección. Esta regla se traduce en el aforismo jurídico *“in dubio pro actione”*; es decir, la interpretación más favorable al ejercicio del derecho de acción, para asegurar en lo posible, más allá de los obstáculos formales, una decisión sobre el fondo de la cuestión objeto del procedimiento. En doctrina administrativa comparte la opinión que no se puede establecer un procedimiento formal a semejanza del proceso judicial, ya que serviría en la práctica para frustrar a la gran mayoría de particulares - con modestos recursos y escasos conocimientos jurídicos- para acceder a toda posibilidad seria de comparecer o recurrir administrativamente. En definitiva, el procedimiento administrativo no debe ser concebido como un conjunto de obstáculos, sino como una forma ordenada que garantiza la legalidad del obrar administrativo en el respeto y protección de los derechos subjetivos de los administrados.

c) Aplicación del artículo 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Actualmente el artículo 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se encuentra derogado por la entrada en vigencia del Código Tributario; sin embargo, al momento en que se emitió el acto impugnado se encontraba vigente, por lo que es procedente su análisis. El artículo 165 textualmente establecía *“en la interpretación de las disposiciones de esta ley y su respectivo reglamento, se atenderá de preferencia al fin de las mismas y a la propia naturaleza del Derecho Tributario que las caracteriza en su caso. Sólo cuando no sea posible fijar, por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos y términos del Derecho Común”*. La interpretación de esta norma nos conduce a la

idea que el legislador pretendía, en primer lugar, la aplicación especial de la ley tributaria. Caso contrario, es decir, ante la ausencia clara de la normativa tributaria y la imposibilidad de alguna interpretación admisible en Derecho, es que será procedente la aplicación del Derecho Común.

2. APLICACIÓN AL CASO CONCRETO.

La demandante ha expresado que el argumento central de su pretensión es la aplicación supletoria del Código de Procedimientos Civiles a la normativa administrativa tributaria. En concreto, la violación a los artículos. 99 y 101 del Código de Procedimientos Civiles, pues no se ha exigido la calidad de abogado para que la contribuyente comparezca en el procedimiento de liquidación de oficio del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Retomando las ideas expuestas en los literales a), b) y c) de los fundamentos de Derecho de esta sentencia, se ha de expresar que por el principio de semi-formalismo ante la Administración Pública, dentro del procedimiento administrativo, no es necesario comparecer por medio de abogado, como se exige en los procesos judiciales. Como anteriormente se expresó, ésta debe garantizar el acceso y la tutela de los derechos subjetivos de los administrados. En este orden de ideas, se debe entender la interpretación del artículo 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pues como ya se expuso, éste es aplicable únicamente cuando no exista norma especial que lo regule. Para el presente caso, el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, regula la capacidad tributaria y la representación de los sujetos pasivos, el cual señala: “serán sujetos pasivos o deudores del impuesto, sea en calidad de contribuyentes o de responsables: A) las personas naturales o jurídicas (...)”. Más adelante establece: “cuando se actúa a nombre de un tercero, asumirá la calidad de sujeto pasivo el tercero representado o mandante”. Es evidente que tal normativa

regula la capacidad para comparecer a nombre de un tercero por medio de la figura jurídica del mandato; sin embargo, dicha disposición no establece de ninguna manera que para representar a un tercero se debe exigir la calidad de abogado, como lo señala la parte actora. En lo que respecta a la violación a su derecho de audiencia y defensa, no es procedente la argumentación sostenida por la parte actora, pues se ha comprobado que el Apoderado de la sociedad estaba legitimado para actuar dentro del procedimiento tributario; habiéndosele comunicado todas las actuaciones y presentado los diferentes escritos y argumentaciones, que consideró pertinentes, ante las autoridades demandadas.

POR TANTO: De conformidad con lo expuesto y artículos 99, 101, y 427 del Código de Procedimientos Civiles; artículos 20 y 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárase legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas con treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil, que determina a cargo de la sociedad “P”, cuota complementaria de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco a marzo de mil novecientos noventa y siete, y por retenciones efectuadas y no enteradas, respecto de los períodos fiscalizados; b) Declárase legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas veinticinco minutos del día nueve de julio de dos mil uno, en cuanto modificó parcialmente la resolución anterior; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

CONTROVERSIA No. 2

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Ingeniero “V”, en carácter de Representante Legal de la sociedad “C”, impugnando de ilegales las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

ANTECEDENTES DE HECHO Y ALEGATOS DE LAS PARTES**ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA**

La parte actora dirige su pretensión contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día veintidós de febrero de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto determina a cargo de esa sociedad Cuota Complementaria de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas con diez minutos del día doce de julio de dos mil, por medio de la cual modificó la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos. La demandante manifiesta su inconformidad con:

El procedimiento utilizado por la Dirección General, para darle a conocer los resultados de la investigación.

El Informe de auditoria que sirvió de base para la tasación del impuesto complementario, no refleja los hechos que motivan la infracción en forma clara, como para que la sociedad aludida ejerza su legítimo derecho de defensa.

Sostiene lo anterior ya que, el informe debe calificar los hechos previstos por el legislador como conductas infractoras, demostrando en forma clara y precisa los incumplimientos, para ello no basta con afirmar la realización de una infracción y su consecuencia; sino comprobar los hechos en el citado informe. Que el contenido del informe de fecha trece de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, no existen valores determinados ni un dato real y exacto que demuestre el movimiento de las operaciones realizadas para efecto de ejercer

una legítima defensa, en consecuencia, no es claro en las infracciones imputadas a su representada.

Señala además su inconformidad, pues no sustenta legalmente la determinación del impuesto ya que incluye valores determinados que su representada no pudo establecer, y esa misma Dirección General los presume pues no demuestra como obtuvo esos valores que consigna en el mencionado informe, lo cual denota que no existe una comparación real y legal de los datos que se le imputan a la sociedad.

Sostiene su inconformidad contra la resolución que pronunció el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos pues ésta no declaró la violación al Derecho de audiencia cometida en el proceso sancionador ni revocó la resolución emitida por la Dirección General.

Señala que con las anteriores actuaciones se han cometido las siguientes ilegalidades: en primer lugar, la violación al Derecho de audiencia, de defensa y de propiedad, principios de seguridad jurídica, legalidad y presunción de Inocencia, todos contenidos en nuestra Constitución; y en segundo lugar, la violación al Artículo 145 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto que los actos ejecutados por la mencionada Dirección General, se reputan legítimos siempre que se realicen con las formalidades debidas; por lo que pide que se suspendan los actos administrativos que impugna y que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos reclamados.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que por no existir regulación expresa en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en lo que respecta al desarrollo de la garantía de audiencia previo a determinar el impuesto, haciendo una clara aplicación directa de lo expresado por la Constitución y la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional, esa Dirección emitió auto de audiencia y

apertura a pruebas, mismo que fue notificado y mediante el cual se le otorgó a la contribuyente plazo de tres días para que se manifestara y quince días para la presentación de pruebas dentro del procedimiento administrativo previo a la liquidación del impuesto; supliendo de esa forma el vacío en la ley y otorgando a la demandante la garantía de ejercer su derecho de audiencia y defensa plenamente, otorgando en ese mismo acto copia del informe de la auditoría que le fue realizada para que pudiera conocer con anticipación las objeciones determinadas en la investigación. A pesar de que la autoridad demandada le otorgó un plazo para que hiciera uso del derecho de audiencia, la demandante no presentó pruebas idóneas ni conducentes para desvirtuar los señalamientos del informe; únicamente se limitó a alegar un falso desconocimiento de la situación y solicitar la ampliación del plazo probatorio. Sosteniendo además que la Administración Tributaria realiza una función de fiscalización con toda meticulosidad y corresponde al contribuyente demostrar que su declaración es correcta. Por otra parte afirma que en el informe de auditoría, se estableció claramente que la contribuyente realizó transferencias de bienes muebles corporales y prestación de servicios gravados y exentos, que no declaró o declaró indebidamente. Así, para los períodos tributarios de mayo, septiembre y octubre de mil novecientos noventa y seis y marzo de mil novecientos noventa y siete, la demandante declaró dentro del rubro de las ventas lo que correspondía también al débito fiscal. Además para los períodos tributarios de agosto y noviembre de mil novecientos noventa y seis, enero, marzo y abril de mil novecientos noventa y siete, la demandante omitió declarar unas ventas que se encontraban documentadas con sus respectivos créditos fiscales. Asimismo, durante el período tributario de febrero de mil novecientos noventa y siete, declaró un valor mayor al real en concepto de ventas exentas y omitió declarar ventas gravadas. Por lo anteriormente expresado existen errores al trasladar la información de los registros a las declaraciones. Por el hecho de haber realizado transferencias gravadas y exentas, la contribuyente debió aplicar la proporcionalidad para reclamar el crédito fiscal deducible,

situación que omitió realizar. Consecuencia de ello, se reclamó créditos mayores, omitiendo pagar el impuesto correspondiente. Por esta omisión el informe de auditoría establece la aplicación de la proporcionalidad para determinar, de conformidad con la ley, el pago del impuesto. La Dirección General que todas las anteriores argumentaciones se establecieron claramente en el informe de auditoría, detallando las cantidades que resultaron de la revisión de los propios registros de la contribuyente, junto con su documentación de soporte; por lo que señala que ninguna de las cifras ni omisiones ha sido inventada reflejando todas estas inconsistencias en el informe aludido; que los documentos contables constituyen prueba directa, con lo cual no se ha presumido nada. En lo que respecta al principio de legalidad ha sido respetado plenamente por la autoridad demandada, pues la elación jurídica tributaria ha surgido de la aplicación de la ley. En elación al procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, se procuró éste en virtud del artículo 11 Cn. y las diferentes resoluciones de la Sala de lo Constitucional.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que en lo relativo a la legalidad del procedimiento de audiencia, la contribuyente tuvo oportunidad de defenderse dentro del procedimiento creado por la Dirección General, tal como lo estableció la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional. Concluyendo que el acto liquidatorio debería haber contenido el análisis con precisión de la fuente y la verificación de los ingresos supuestamente no declarados, por tanto, carecieron de sustentación e ilustración; no obstante la conformidad con la liquidación de oficio en aplicación de la proporcionalidad, por haberse realizado operaciones gravadas y exentas.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

a) Derecho de Audiencia

De acuerdo con la jurisprudencia de este Tribunal, que a su vez se refiere a los criterios de la Sala de lo Constitucional, el derecho de

audiencia no está referido única y exclusivamente al concepto de proceso jurisdiccional, el cual lo es por antonomasia; sino que se amplía a la idea de trámite en una actividad orientada al procedimiento de una decisión, que encierra un conflicto o diferencia de intereses o derechos entre las personas (Ref. 106-S-2000). Continúa manifestando la jurisprudencia que, no obstante carezcamos de una Ley de Procedimientos Administrativos o si bien, existen leyes de carácter administrativo que no hacen referencia a este derecho, esto no inhibe que los funcionarios apliquen directamente la Constitución para cumplir dicho mandato (Ref. 66-D-2000). Con respecto al contenido del derecho de audiencia, la Sala Considera que puede describirse así: a) que la persona a quien tenga que privársele de un derecho se le siga un proceso; 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; y d) que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que la hubiere motivado (Sentencia de Amparo, ref. 150-97).

b) Derecho de Defensa.

En sede Administrativa, la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ha establecido que el derecho de defensa se concentra en el derecho a ser oído en procedimiento respectivo; por medio del cual los administrados presentan sus alegaciones y por consiguiente, éstas son tenidas en cuenta por la Administración en el momento de resolver; es decir, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas con sus respectivas argumentaciones, permitiendo conocer el juicio que fundamenta la decisión (ref. 106-S-2000). En este orden de ideas, la jurisprudencia constitucional, al respecto señala además, que el derecho de defensa conlleva la oportunidad de controvertir los elementos probatorios que ingresen al proceso o –procedimiento–, sobre todo, cuando la prueba es de cargo (Sentencia de Hábeas Corpus ref. 7-2001). En otra ocasión se ha señalado, que de acuerdo al tratadista Roberto Dromi, la garantía de audiencia en el procedimiento administrativo, ha de entenderse

en relación a la prueba, al derecho que toda *prueba razonablemente* propuesta sea producida; que la producción de la prueba sea efectuada antes de que se adopte la decisión; y el derecho de controlar la producción de la prueba sustanciada por la Administración (Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ref. 114-S-2000).

c) Vinculación del derecho de defensa y audiencia.

Del análisis de ambos derechos, y a la jurisprudencia de lo contencioso administrativo como la constitucional ha expresado que éstos están íntimamente relacionados; ya que, cuando se establece que todo juzgador antes de solucionar una controversia, tiene que haber posibilitado –de acuerdo con la ley o en aplicación directa de la constitución– al menos una oportunidad procedimental para oír la posición del demandando; se entiende que todas las oportunidades de defensa a lo largo del proceso también son manifestaciones últimas del derecho de audiencia. Por lo que, se convierte al derecho de defensa en un derecho de contenido procesal, pues sus elementos y manifestaciones deben respetarse forzosamente por su naturaleza constitucional. Es decir, que este derecho se encuentra indiscutiblemente vinculado con las restantes categorías jurídicas subjetivas integrantes del debido proceso o proceso constitucionalmente configurado (Sentencia de Inconstitucionalidad ref. 4-1999).

d) Seguridad jurídica y principio de legalidad

La seguridad jurídica como derecho fundamental, se ha entendido como la certeza que el individuo posee de que su situación jurídica más que por procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente (Sentencia de Amparo, ref. 62-97). Por consiguiente, puede afirmarse que el principio de legalidad es una manifestación del derecho a la seguridad jurídica; por lo cual se manifiesta el primero, como la actuación de la Administración pública en ejercicio de potestades atribuidas previamente. En concreto este principio sujeta a dicha actuación al cumplimiento de la ley. No obstante, la jurisprudencia constitucional ha manifestando que el principio de legalidad no sólo hace

referencia a la ley, sino que se entiende a todo el sistema normativo como unidad; es decir, que comprende –de modo preferente- sujeción a la Constitución (Sentencia de Amparo, ref. 117-97).

2.- APLICACIÓN AL CASO CONCRETO.

El primer punto alegado por la parte demandante, en lo que se refiere a la inconformidad con el procedimiento aplicado en la liquidación de oficio del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que no existía una regulación previa en la ley respectiva; es conveniente señalar lo citado en los literales a) y c) de los fundamentos jurídicos de esta sentencia, en el sentido que la jurisprudencia es unánime en afirmar que a pesar de que la ley no haga referencia explícita al derecho de audiencia, puede aplicarse directamente la Constitución. Es por ello que la legalidad en este caso debe ser entendida como una potestad establecida en una norma constitucional (Art.11), por medio de la cual se concede audiencia al contribuyente, para que haga uso de las garantías procesales en defensa de sus intereses; y en consecuencia, facilitar el ejercicio de acción a la parte demandante. En conclusión, no se ha violentado el principio de legalidad, como manifestación del derecho de seguridad jurídica, al conceder un plazo probatorio más amplio en el procedimiento administrativo diligenciado por la Dirección General de Impuestos Internos, es evidente que la normativa aplicable al momento que se liquidó el impuesto complementario no regulaba ningún plazo probatorio. Por tanto, de conformidad con el Art. 165 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios vigente al momento de emitido el acto, era procedente la aplicación del Derecho común al encontrarnos con problemas de interpretación o vacíos legales. En consecuencia, de conformidad con el Art. 245 y 246 Pr.C. el plazo probatorio en las causas ordinarias es de veinte días; y en los juicios ejecutivos y sumarios es de ocho días improrrogables. En el presente caso, se alega una violación al derecho de defensa por no haber concedido una prórroga del plazo probatorio; no obstante, la Administración

Tributaria concedió tres días hábiles de audiencia y a continuación abrió a pruebas por el plazo de quince días hábiles e improrrogables, aún cuando la legislación menciona un plazo veinte días en causas ordinarias, la autoridad demandada concedió quince días hábiles, que son el equivalente a veintiún días naturales; por lo que puede afirmarse que el plazo concedido se califica como razonable para presentar las pruebas en un proceso. Por otro lado, la parte actora argumenta que este plazo se configura demasiado corto a lo complejo del informe de auditoría; sin embargo al presentar su escrito como contestación a la audiencia mencionó que se encontraba en desacuerdo con dicho informe, pues las actuaciones de la Dirección General, carecían de validez jurídica, lo que viciaba de nulidad todo lo actuado; concretando que por la no comprensión del informe solicitaba un plazo más amplio de treinta días. Es evidente que la contribuyente en su escrito se limitó a expresar su inconformidad, enumerando a su criterio las ilegalidades, pero en ningún momento específico ni argumentó sus alegaciones con pruebas. Se entiende por ello que no se le ha violado su derecho de defensa, sino más bien, es la contribuyente quien a su libre voluntad no utilizó el mismo en sede administrativa. Prueba de lo anterior son los alegatos presentados por la parte actora en el presente juicio, en donde minuciosamente ha desarrollado todos los argumentos jurídicos en que fundamentan su ilegalidad, dentro del plazo que señala la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; es decir ocho días hábiles, que se han traducido en quince días naturales. En última instancia, en relación con la falta de claridad del informe de auditoría, también se ha comprobado que la parte demandante no estableció ante la Dirección General, en que consistía específicamente la oscuridad de dicho informe, solicitando la aclaración oportuna. No obstante, ha de pronunciarse que dicho informe de auditoría es bastante claro, el cual ha seguido un método de investigación que se ha especificado en el mismo, explicando detalladamente cómo y porqué se han obtenido dichos valores. Siguiéndose para ello las normas de aplicación común en el campo de la contabilidad, presentando la información numérica en

formato igual que el formulario de las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Además, se entiende de conformidad con lo expresado en el informe aludido, que la sociedad actora cuenta con una contabilidad formal, por lo que se presume que entre sus empleados laboran personas idóneas en materia de auditoría y contabilidad que podrían interpretar adecuadamente el informe. Además, las infracciones se han detallado minuciosamente, por ello lo extenso del informe, expresándose los valores que se consideran declarados indebidamente, identificados por conceptos, meses y años. Con lo cual la contribuyente debió cotejar los mismos con sus documentos de soporte y los registros en los libros de compras y ventas del respectivo impuesto. En cuanto a la aplicación de la proporcionalidad en vista que existían ventas gravadas y exentas se configura como aplicación del artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo que no es atentatorio al principio de legalidad. Por otro lado, la resolución de liquidación del impuesto complementario es más explícita que el informe de auditoría impugnado, al detallar y relacionar los datos, valores, las circunstancias de hecho y las infracciones cometidas por la sociedad demandante en la resolución administrativa. En consecuencia, se establece que no ha existido violación al derecho de audiencia y defensa de la actora, sino más bien ha existido una negligencia por su parte, al no utilizar el plazo concedido en su momento para controvertir los hechos atribuidos por la Administración

Tributaria. Como anteriormente se ha expresado, la actora tuvo la oportunidad de solicitar una explicación puntual de dicho informe, sin embargo, únicamente se limitó a expresar su inconformidad con el mismo, alegando fundamentos muy generales, que no le permitieron a la Administración aclarar lo sucedido.

POR TANTO: De conformidad con lo expuesto en el artículo 11 de la Constitución de la República, artículos 245 y 246 del Código de Procedimientos Civiles, Art. 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, artículos 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintidós de febrero de mil novecientos noventa y nueve, que determina a cargo de la sociedad "C", cuota complementaria de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas con diez minutos del día doce de julio de dos mil, en cuanto modificó la resolución anterior; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIA No. 1

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas cincuenta minutos del día veintidós de abril de

dos mil tres, por medio de la cual determina a la sociedad "N" cuota original de impuesto sobre la Renta respecto al ejercicio de mil novecientos noventa y nueve; asimismo, se le estableció multa por evasión no intencional y por

presentación de declaración incompleta relativa al ejercicio antes relacionado.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El apoderado de la parte alzada al interponer su recurso en síntesis puntualiza que no está conforme con la resolución antes relacionada por las razones siguientes:

Sobre la incapacidad de la sociedad para demostrar el cumplimiento real por parte de la intermediaria extranjera "L" de las obligaciones originadas del contrato suscrito con su representada, dicho contrato es de prestación de servicios en el exterior de intermediación de exportaciones de café, con actividades que por su naturaleza deben llevarse a cabo en el exterior frente a clientes reales y potenciales. Sobre el punto de que la verificación realizada no se han encontrado elementos que permitan establecer la existencia de gestiones efectuadas por la sociedad no domiciliada que demuestren la consecución de los objetivos estipulados en el contrato, al respecto causa extrañeza que no se hayan encontrado elementos de gestiones realizadas por la sociedad "L", ya que en fecha 20 de enero de 2003, se presentó nota respondiendo requerimiento de la Dirección General anexando documentación de soporte como facturas que forman parte integral de cada una de las declaraciones mercaderías, con nombres de clientes, cantidad, actividades de exportación que se realizan con los Estados Unidos y Europa; asimismo los servicios prestados por la intermediaria extranjera han sido dirigidos a la alta gerencia de la empresa, y que respecto de las copias de pasaporte solicitadas, se expresó que la forma de viajar a Guatemala era utilizando Cédula de Identidad Personal, efectuando el viaje durante el día, proporcionando además correo electrónico nombre y dirección domiciliaria del agente residente de la intermediaria con quien se mantenía constante comunicación. En cuanto a que no se determinaron desembolsos en efectivo que demuestren el pago de los servicios recibidos de la sociedad domiciliada. Consta dentro de los registros contables el respaldo necesario para documentar tales erogaciones, y

por otra parte la sociedad no domiciliada extendió finiquito a favor de la apelante en donde se establece que se da por satisfecha de los honorarios cancelados, de ahí que si el expresado finiquito no merece fé por tratarse de un documento privado, entonces porqué la Dirección General insiste en requerir comprobantes de correo electrónico intercambiados entre las sociedades intervinientes, que son igualmente privados. Sobre el punto de haberse constatado por la Dirección General de que de conformidad a comprobantes de Diario D-50 del 31 de diciembre de 1999, se efectuó aplicación contable a cargo de la Cuenta 215-02-Préstamos socios, Subcuenta 124-02- y 124-03; al respecto, constan en el respectivo expediente, los documentos de novación que en su momento se otorgaron, mismos que fueron presentados al auditor quien desestimó su valor probatorio siendo avalado por la Unidad de Audiencia. Que la totalidad de gastos son los originados por el mencionado contrato, no habiendo ninguna otra objeción a las actividades de operaciones de la sociedad, lo que demuestra sumisión de la recurrente al cumplimiento de la normativa tributaria, llamando la atención que durante la misma investigación la Dirección General, fiscalizó en el ejercicio 2000, respecto del cual confirmó todo lo actuado a pesar de que las erogaciones emanadas en el concepto objetado para 1999, tienen un mismo origen, el contrato, apreciándose que se reconoce el carácter deducible para un año y para el otro no. Finalmente, señala que se le notificó la resolución impugnada por medio de esquila pegada en casa contiguo a la de la casa matriz, ubicada en Santa Tecla. El cambio de dirección a que se refiere obedece a que con fecha siete de abril de dos mil tres, con motivo del procedimiento de audiencia y apertura a prueba ante la Dirección General, es sabido que las actuaciones oportunas del contribuyente en las diferentes etapas, en muchos casos se reflejan favorables; sin embargo la Administración hizo caso omiso de tal cambio en los datos del registro llevando a cabo la notificación vía esquila, en un lugar en el que no solo no funciona ninguna oficina, negocio o establecimiento de la sociedad, sino que además, si se pretendía notificar en las

instalaciones de la sociedad en alza debiendo recurrir a la dirección señalada recientemente.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre los puntos esgrimidos por la sociedad apelante, esta Dirección General tiene a bien pronunciarse en los siguientes términos:

A) LOS GASTOS OBJETADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS PROVENIENTES DE PAGOS POR SERVICIOS DE GESTIÓN E INTERMEDIACIÓN POR EXPORTACIONES DE CAFÉ REALIZADOS POR LA EMPRESA "L" CUENTAN CON LA DOCUMENTACIÓN DE SOPORTE Y EL CORRESPONDIENTE REGISTRO CONTABLE QUE LOS HACE DEDUCIBLES DE LA RENTA OBTENIDA, ASÍ COMO TAMBIÉN CUENTA CON EL FINQUITO EXTENDIDO POR DICHA EMPRESA Y LOS CORRESPONDIENTES CONTRATOS DE NOVACIÓN.

Sobre tal alegato esta Dirección General manifiesta: Que consta del expediente de impuesto sobre la renta que lleva esta oficina a nombre de la sociedad "N" informe de auditoría de fecha 18 de febrero de 2003, el cual constituye el resultado de la fiscalización practicada a la referida contribuyente en materia de Impuesto sobre la Renta, respecto de los ejercicios impositivos de 1999 y 2000, ordenada por medio de auto de designación de auditores notificado el día 9 de julio de 2002. En dicho informe los auditores designados, concluyeron que respecto del ejercicio de 1999 la referida contribuyente se dedujo indebidamente en concepto de gastos de venta un valor de cuatro millones novecientos cincuenta y dos mil novecientos sesenta colones (¢4,952.960.00), los cuales según la contribuyente apelante corresponden a pagos efectuados durante dicho ejercicio fiscal a la empresa denominada "L", por servicios de gestión e intermediación por exportación de café prestados en el exterior. La objeción realizada para el ejercicio impositivo de 1999, concerniente al rubro de los gastos, esta Dirección General la ha fundamentado, en las circunstancias siguientes: La sociedad

fiscalizada conforme a lo dispuesto en el artículo 203 del Código Tributario, en el presente no se ha aportado ante la Oficina Fiscal las pruebas que demuestren la real y efectiva existencia del servicio que produjo la supuesta erogación y consecuentemente, del gasto reclamado en tal concepto y su vinculación con la generación de ingresos gravables. Y es que, según las estipulaciones contenidas en los supuestos contratos suscritos con la empresa "L", los servicios sujetos a retribución por parte de la sociedad fiscalizada, que se comprometió a prestar la aludida empresa son los siguientes: a) Contactar con clientes potenciales o compradores fuera del territorio nacional; b) Seleccionar a importadores de café; c) Mantener contacto directo con los importadores de café potenciales y recurrentes, para mantener información actualizada sobre posibles exportaciones; d) Proporcionar informes periódicos, verbales y escritos sobre los clientes importadores, referente a: calidad del producto, plazos de entrega, precios y otras sugerencias o comentarios que contribuyan a mantener la cartera de clientes importadores. Sin embargo, no obra en los registros de la contribuyente la documentación de soporte proveniente de dicha empresa en la que se compruebe que en efecto dicho servicio fue prestado y el pago del mismo fue efectivamente recibido por la aludida empresa a través de las correspondientes transferencias bancarias. No obran tampoco comprobantes que evidencien la participación de la referida sociedad no domiciliada en el exterior que demuestren la consecución de nuevos clientes en el exterior, sino que al contrario, en el estudio realizado se comprobó que para los años fiscalizados que son 1999 y 2000 no existen nuevos compradores en el exterior, lo cual puede constatarse en las exportaciones del año objeto de reparo. La provisión únicamente da cuenta de la aplicación contable, pero para efectos tributarios por si sola no es suficiente para demostrar que un gasto sea real o que este se encuentre debidamente documentado; además la provisión debe fundarse en bases medibles y cuantificables susceptibles de ser verificadas mediante la documentación que evidencia de la materialización del evento al que se vincula el gasto. De ahí que a juicio de esta oficina, no

baste la existencia del contrato que da fé únicamente de la celebración del negocio jurídico, no más de su ejecución o concreción y de las anotaciones contables que reflejen una disminución parcial de la deuda por traslado de la misma a los socios de la contribuyente apelante, pues si esta oficina se limitara a admitir para efectos de deducción documentos elaborados por los contribuyentes y sus correspondientes anotaciones contables, además de apartar su actuación investigativa de la verdad material, permitiría que contribuyentes inescrupulosos disfracen bajo el ropaje de gastos realizados en el exterior, la salida de utilidades, para obtener un doble beneficio, no tributar sobre ellas en el país y reclamarlas en el país de la fuente en concepto de gastos como deducibles. Ahora bien, la contribuyente ha presentado documentos que denomina finiquito y contrato de novación, con los cuales ha pretendido probar los pagos efectuados a la sociedad no domiciliada. Dichos documentos son el soporte final de la relación jurídica emergente del contrato de prestación de servicios que supuestamente ampara el gasto objetado, documento que fuera suscrito en el exterior, que no ha demostrado que fue suscrito conforme a las leyes del país de que emana. Con relación a los denominados Contratos de Novación” presentados por la contribuyente, esta oficina considera pertinente expresar, que siendo la novación según lo dispuesto en el artículo 1438 ordinal segundo del Código Civil un modo de extensión de las obligaciones, y que deviene de una convención de las partes interesadas que disponen libremente de lo suyo y que consisten en darla por cumplida, indefectiblemente deben dichos contratos contener la expresión de la voluntad del acreedor de dar por libre al primitivo deudor para que se repute ocurrida la novación, tal como lo estipula la parte primera del artículo 1505 del referido Código. De lo contrario, a falta de tal expresión de voluntad por parte de acreedor, debe entenderse que el tercero es solamente disputado por el deudor para hacer pago, o que dicho tercero se obliga con él solidariamente o subsidiariamente, caso en el cual no habría novación, tal como lo prescriben los artículos 1502 inciso primero y 1505 parte segunda, ambos del Código Civil. Tampoco

existe novación por la mera ampliación del plazo de una deuda o por la reducción del mismo, lo anterior con base a lo dispuesto en los artículos 1519 y 1520, ambos del Código Civil. En el presente caso, de la lectura de los denominados contratos de novación se advierte, que no consta en ellos que la empresa “L”, que es la supuesta acreedora de la sociedad”, haya expresado su voluntad de dar por libre al deudor primitivo, que es la referida sociedad fiscalizada, aceptando la sustitución de los nuevos deudores, que según él compareció en dicha convención en nombre y representación de la aludida sociedad no domiciliada, y pese a que en la cláusula II) se dice “Que a esa fecha la sociedad acreedora ha llegado al acuerdo”... y más adelante reza...”ambas partes convenimos...” dichas frases no constituyen la fuente suficiente de concreción de la voluntad de la sociedad acreedora, sino que únicamente constituyen aseveraciones que pretenden simular la comparecencia de la voluntad de la sociedad acreedora, pero lo cierto es que no existe evidencia material de que haya mediado la voluntad y comparecencia de la aludida acreedora, ya que nadie suscribió, avaló y acepto la novación en su nombre.

B) LA DIRECCIÓN GENERAL EN EL ESTUDIO PRACTICADO NO HA PODIDO DEMOSTRAR LA NO DEDUCIBILIDAD DEL GASTO OBJETADO, Y SE CONTRADICE AL OBJETAR DICHOS GASTOS PARA 1999 Y CONFIRMARLOS PARA EL AÑO DE 2000, CUANDO EN ESTE ULTIMO AÑO TAMBIÉN SE REALIZARON GASTOS ASOCIADOS AL CONTRATO CON LA EMPRESA “L”.

El ajuste impositivo realizado en el presente caso ha versado en la objeción a gastos de venta reclamados por la sociedad fiscalizada en el ejercicio de 1999. Es decir que la oficina fiscal en su pretensión liquidatoria no ha desplegado su potestad tributaria a los fines determinativos de ingresos, no estableciendo en modo alguno la existencia de hechos NO DECLARADOS. De ahí que al tenor de lo dispuesto en el artículo 203 del Código Tributario no corresponda a la Dirección General soportar la carga de la prueba, sino que al contrario, en este tipo de eventos tributarios en los que rechaza

fiscalmente valores declarados o que el contribuyente alega en su favor, corresponde al sujeto pasivo comprobar la existencia de tales hechos, circunstancia que no se ha presentado con la fehaciencia legal suficiente, como para que se descarte la pretensión liquidatoria erigida por la Oficina Fiscal. Ahora bien, respecto a la aseveración formulada por la contribuyente apelante en el sentido que esta oficina se ha contradicho al objetar gastos en el año de 1999 que no objeta en el año 2000 pese a que emanan de la misma fuente, el contrato de prestación de servicios suscrito con la empresa "L" esta Dirección General expresa: Que consta en la documentación agregada al expediente, así como en las declaraciones realizadas por la contribuyente a través de escritos presentados, inclusive ante dicho ente contralor, que el contrato suscrito entre dicha sociedad y la empresa "L", estuvo vigente para los años de 1998 y 1999, año último al que fue prorrogado, no así para el año de 2000. De manera que la supuesta ejecución de dicho contrato no afectó el ejercicio 2000, sino únicamente en el año de 1999, razón por la cual esta oficina perfiló sus reparos para el año de 1999 en atención a las facultades conferidas en el correspondiente auto de designación de auditor, en el que no se encomendó fiscalizar el año de 1998, no fue el año anterior en el que el contrato supuestamente estuvo vigente. Por ello, a juicio de esta oficina, no existe contradicción entre la posición asumida por la Dirección General respecto de la fiscalización practicada en el año de 1999 al rechazar los gastos reclamados al amparo de dicho contrato y la adoptada en la auditoría en el año de 2000 en la que no formuló reparos en el rubro de los gastos.

C) LA NOTIFICACIÓN DE LA TASACIÓN EFECTUADA A DICHA CONTRIBUYENTE NO FUE REALIZADA EN LA DIRECCIÓN PARA RECIBIR NOTIFICACIONES INFORMADA POR EL APODERADO EL DÍA 30 DE ABRIL DE 2003.

Consta en el expediente que esta oficina lleva a nombre de la contribuyente apelante, que la notificación de la tasación de impuesto objeto de alza fue realizada por medio de esquila en el lugar para recibir notificaciones señalado por dicha contribuyente a esta Dirección General

conforme a lo dispuesto en los artículos 90 y 165 del Código Tributario. Asimismo en el incidente de apelación correspondiente, obra prueba fidedigna y fehaciente que la notificación en referencia desplegó eficazmente sus efectos de comunicación deseados desde la fecha de su realización, ya que en el recurso de apelación, que es el acto subsecuente a la tasación de impuestos asociados al derecho de impugnación de la referida contribuyente, fue interpuesto sin restricción alguna, dentro del plazo que los artículos 2 y 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones prescribe. Además, en el presente caso no ha existido una efectiva información de dirección procesal a que se refiere el artículo 169 del Código Tributario, debe ser señalada por el apoderado, y en el presente caso, según consta en el formulario 210 presentado a esta oficina el día 30 de abril de 2003 (del cual se agrega copia y puede ser constatado en los registros de esta oficina), no es el apoderado el que ha señalado lugar para recibir notificaciones, sino que es el apoderado el que ha reportado el cambio de dirección, siendo, que el cambio de dirección por parte del sujeto pasivo únicamente puede efectuarse en un proceso de fiscalización excepcionalmente, cuando exista un cambio efectivo de domicilio, lo cual no ha ocurrido en el presente caso, por lo que no había razón legal como para orientar las actuaciones fiscales a un lugar diferente del señalado originalmente. Sobre ese mismo punto es importante traer a cuenta, que en la etapa de audiencia a través de escrito sin fecha presentado a esta oficina el día 7 de abril de 2003, el señor "R" manifestó actuar en calidad de apoderado especial administrativo de la referida contribuyente sin haber señalado lugar para recibir notificaciones en dicho escrito, ni tampoco en ningún formulario establecido para tal efecto por esta Dirección General. Es decir, que no existía lugar señalado por dicho apoderado para recibir notificaciones, pese a que la obligación de señalarlo corre por su cuenta tal como lo estipula el artículo 167 del Código Tributario, ya que es una carga obligacional impuesta por la ley a los apoderados. Asimismo, del análisis del referido formulario y de la hoja de detalle de trámites realizados por dicha sociedad ante esta oficina

puede advertirse, que el trámite principal que dicha contribuyente se avocó a realizar ante esta oficina fue la reposición de su tarjeta de NIT. Con lo anterior, no cabe duda que la referida contribuyente procuró inducir a error las actuaciones de esta oficina, pues pretendió encubrir el cambio de dirección para recibir notificaciones a través de un trámite de reposición de tarjeta NIT. Para que el formulario le fuese admitido en esta Dirección General, pero no se percató que para que el cambio de dirección fuese efectivo bajo la modalidad de dirección procesal de apoderado, debía ser este y no el sujeto pasivo quien señalara el cambio de dirección en referencia. Y ahora, en el presente recurso, con sus acotaciones pretende confundir, haciendo creer que las actuaciones de esta oficina en el rubro de notificaciones han sido maliciosas, cuando ha sucedido todo lo contrario, pues dicha contribuyente además de procurar inducir error a la Administración con la presentación del aludido formulario el 30 de abril de 2002, desde un principio había señalado una dirección para recibir notificaciones equivocada, circunstancia que ha sido confesada y admitida en esta instancia por la referida sociedad a través de sus apoderados. Por lo anterior, esta Dirección General considera que sus actuaciones en amerita de notificación se han apegado a lo dispuesto en los artículos 90, 165 y 167 todos del Código Tributario.

RESPECTO DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO

La contribuyente apelante no ha manifestado alegato alguno relacionado con la multa no intencional del impuesto determinado por esta oficina en la resolución venida en alzada, sin embargo esta Dirección General considera conveniente exponer las razones que la motivaron a desplegar la potestad sancionatoria, en los términos siguientes: La Administración Tributaria procedió a través del acto administrativo impugnado a aplicar a la contribuyente fiscalizada sanción respecto del ejercicio impositivo de 1999, con base a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al constatar que la declaración relativa a ese ejercicio fiscal era incorrecta y dicha incorrección no resultaba

atribuible a error excusable, ya que la razón que la motivó es el reclamo de gastos de vetas que no fueron comprobados como incurridos. La multa correspondió al 1% del impuesto omitido determinado, siendo que el aludido artículo permitía aplicar hasta un 25% dicha multa fue establecida siguiendo el debido proceso, otorgándole a la referida contribuyente sus oportunidades procesales de audiencia y de defensa, con base en lo dispuesto en el artículo 186 del Código Tributario, etapas procesales en las cuales la contribuyente tuvo participación activa, sin que haya desvirtuado la infracción imputada. Además, esta oficina en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 261 numeral 2) e inciso final del Código Tributario Requirió de manera expresa a la contribuyente en mención, en el acto de la audiencia y apertura a pruebas, para que subsanara la infracción en referencia, sin que la contribuyente haya atendido a este llamamiento legal. En virtud de lo anterior, esta Dirección General con base a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con los artículos 23 literal g), 228 y 229 del Código Tributario, procedió a aplicar la sanción correspondiente.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES

RESUELVE:

A) DE LA NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN ALEGADA

La sociedad apelante en sus agravios sostiene ante este Tribunal, en síntesis, que tal y como se demuestra con la fotocopia del F-210 de fecha 30 de abril de 2003, solicitó cambio de lugar para recibir notificaciones, sin embargo, la esquila con la que se pretendió notificar de la resolución impugnada, fue pegada en la casa contigua a la Casa Matriz. La Oficina Fiscal por su parte alega que el trámite principal que dicha contribuyente realizó fue la reposición de su tarjeta de NIT, trámite para el cual se requiere también se complete el formulario 210. Así las cosas, esta Oficina advierte que tal y como consta del expediente que a nombre de la sociedad "N", lleva la oficina fiscal, aparece fotocopia del F-210 presentado el día 30 de

abril de 2003, en el cual se observa que el trámite a realizar es el de modificación del NIT, del NRC, del domicilio de la casa matriz, (que coincide con el del lugar en que se practicó la notificación) y del lugar de notificaciones, e identificando al apoderado, formulario que ha sido firmado por el Representante Legal de la sociedad impetrante. Sobre el particular el Tribunal considera, que el señalamiento del lugar para oír notificaciones contenido en el formulario aludido lo es para efectos de actuaciones oficiosas de la Dirección General, lo que no se extiende al procedimiento de audiencia y apertura a pruebas que nos ocupa, más aún cuando dicho formulario fue presentado horas antes de llevarse a cabo la notificación de la resolución liquidatoria respectiva, y si la pretensión era la de modificar el lugar señalado para efectos del trámite de audiencia, bastaba que así lo hiciera saber a la sección correspondiente de la Dirección General. Ahora bien, si entendiéramos que el lugar señalado en la fórmula analizada se corresponde con el lugar del apoderado, pues pareciera ser que es la dirección de su bufete profesional, aún así, para los efectos de actuaciones oficiosas de la Dirección General debería haberse mostrado parte el apoderado, lo que en este caso sería inusual, ya que los apoderados generalmente se muestran parte para un trámite o diligencia puntual. Por consiguiente, este Tribunal concluye que la notificación de la resolución liquidatoria es válida, al haberse efectuado en el lugar correcto y oportuno para oír notificaciones, con sus efectos inmediatos para cualesquier diligencia y en las circunstancias en que se efectuó, importaría avalar comportamientos procesales indeseados que presumirían la intención de evadir el contenido liquidatorio de la resolución (Art. 254 literal g C.T.). En lo que respecta a la justificación de la Dirección General, este Tribunal advierte que el Formulario 210 debería utilizarse sólo para registrar lugares para oír notificaciones de conformidad al Art. 90 inciso 1° del Código Tributario, pero no contener datos para otros trámites, que es lo que ha inducido en este caso a error de apreciación por la Dirección General.

**B) DE LA OBJECCIÓN AL GASTO
DECLARADO COMO DEDUCIBLE**

En lo que respecta a los gastos objetados por la Dirección General, afirma la impetrante social que su naturaleza proviene de pagos efectuados por servicios de gestión e intermediación por exportaciones de café, a la empresa “L”, los cuales según la alzada, cuentan con la documentación de soporte y el correspondiente registro contable que los hace deducibles de la renta obtenida para el ejercicio de 1999; asimismo, afirma la impetrante social; “que dicho gasto cuenta con el finiquito extendido por dicha empresa asesora y los correspondientes contratos de novación; argumentando no haber podido demostrar la deducibilidad del gasto discutido”; por lo que el Tribunal hace las siguientes consideraciones: A) Que al objetar dicho gasto, relacionado con los servicios contratados con fecha 25 de octubre de 1998, por la impetrante social con “L”, la Dirección General señaló en su informe de justificaciones que la apelante no ha podido demostrar la deducibilidad del gasto cuestionado, esta instancia considera que al pretender justificar el gasto rechazado ante su falta de comprobación, mediante demostrar que efectivamente se realizó un desembolso por cuatro millones novecientos cincuenta y dos mil novecientos sesenta colones (¢4,952,960.00), por virtud de la ejecución de los servicios de gestión e intermediación contratados; punto sobre el cual, esta instancia, centra su atención y advierte de los atestados que según la fiscalización efectuada se constata que hubo un compromiso entre la sociedad alzada y la empresa no “L”, como proveedora de servicios de gestión e intermediación, más sin embargo no se demuestra la utilización de los servicios contratados y mucho menos los desembolsos por el pago de dichos servicios, ya sea por la transferencia bancaria alguna, cheque o pago en efectivo que permita establecer que hubo ejecución efectiva de los servicios y desembolsos. Es así como el requisito sine-quantum de la comprobación para la deducibilidad del gasto en cuestión no se efectuó por la sociedad alzada, en la fiscalización que le fue efectuada, ni en la etapa de audiencia y apertura a pruebas, mucho menos ante esta instancia, pues la impetrante únicamente centra sus justificaciones en simples movimientos contables, para el caso, en

aplicaciones de cuentas por cobrar a cuentas por pagar sin la debida documentación de soporte, de ahí que la comprobación de un gasto atienda en lo que se refiere a los contratos, a su ejecución y no a la convención propiamente. Y esto es así por que es a la sociedad a quien le corresponde la carga de la prueba ya que estamos en presencia de un gasto declarado como deducible (Art. 203 Código Tributario). En resumen puede concluirse en que: a) La DGII objeto correctamente ante la falta de comprobación del gasto de cuatro millones novecientos cincuenta y dos mil novecientos sesenta colones (¢4,952,960.00); y b) Que a la sociedad impetrante, aún dándole todas las garantías de ley y oportunidades procesales para desvirtuar la objeción hecha por la DGII, no logró fundamentar su inconformidad con la resolución venida en apelación.

MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL

En cuanto a la multa por evasión no intencional contemplada en el Art. 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ha constatado la infracción por la Dirección General de Impuestos Internos, al corresponderse su

calificación en razón al incumplimiento acaecido y constatado por dicha oficina; asimismo, la imposición de la sanción lo ha sido en la cuantía mínima del 1% sobre el impuesto determinado, no siendo necesario razonarse sobre su imposición, ya que no hay margen para ponderar administrativamente la sanción, y en este sentido procede su confirmación.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículos 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 nueve horas cincuenta minutos del día veintidós de abril de dos mil tres, por medio de la cual se establece a cargo de la sociedad Cuota Original de Impuesto sobre la Renta respecto al ejercicio de mil novecientos noventa y nueve; así como la Multa por Evasión no Intencional por presentación de declaración incompleta, respecto del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, por los conceptos y montos señalados al inicio de la presente resolución.

SENTENCIA No 2

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cinco minutos del día uno de abril de dos mil tres, que determina a cargo de la sociedad "H", cuota original de Impuesto sobre la Renta, respecto del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y nueve; y Multa por Evasión no Intencional de acuerdo a lo establecido en el Art. 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta respecto del citado ejercicio impositivo.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

El Licenciado S., actuando en calidad de Representante Legal de la contribuyente social "H", al interponer Recurso de Apelación y expresar agravios, manifestó su inconformidad

con la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos en contra de su representada, debido a que después de haber revisado el procedimiento de fiscalización utilizado, se determinó que la administración Tributaria ha cometido varias irregularidades como son: NOTIFICACIÓN DEL AUTO DE NOMBRAMIENTO. La notificación del auto de nombramiento del auditor de fecha 18 de junio de 2001, se la pretendieron notificar a la apelante el 26 de junio de 2001, por medio de la señorita R., persona que nunca ha sido empleada ni dependiente de su representada, no obstante que sí en esa fecha estuvo dentro del territorio nacional y al servicio de la empresa como Gerente General y a su vez como Representante Legal de la sociedad, sin embargo no se le buscó para notificarle, ni tampoco se respetó el procedimiento del orden de prelación que establece el Art. 165 del Código Tributario, lo cual puede ser verificado

en el F-210 que se presenta a la Administración Tributaria, y que su representación legal se comprueba con la Credencial respectiva vigente a esa fecha, la cual estaba inscrita en el Registro de Comercio y que agrega al escrito de mérito. Además presenta prueba documental de que la persona a quién se le efectuó la notificación era empleada de otra empresa en esa fecha, en vista de lo cual solicita que se declare nula la pretendida notificación del auto de nombramiento del auditor. AUTO DE NOMBRAMIENTO Y NOTAS DESIGNANDO AUDITOR.

Que el día 8 de marzo de 2001, se facultó auditor para iniciar la fiscalización del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal de 1999, sin embargo dicha nota carece de legalidad por no reunir los requisitos de un año de nombramiento, por lo que comenzaron a realizar la auditoría desde esa fecha; sin embargo es hasta el 18 de junio de 2001, que se emitió el respectivo auto de designación del auditor, el cual nunca fue legalmente notificado, según lo ha explicado anteriormente. Posteriormente, el 15 de octubre de 2001, el Subdirector General Into., revoca la Credencial mencionada y pretende ratificar y convalidar lo actuado, inclusive un auto de designación de auditor y una notificación de fecha 22 de junio de 2001 que legalmente nunca se hizo, auto éste último que supuestamente lo notificaron el 23 de octubre de 2001.

GENERALIDADES

Que su representada está amparada a la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, como Depósito para Perfeccionamiento Activo, según acuerdo 501 del 15 agosto de 1990 emitido por el Ministerio publicado en el Diario Oficial No. 211, Tomo 308 del 3 de Septiembre de 1990.

Que se le concedieron los beneficios fiscales a que se refiere el Art. 19 de la Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, hoy establecidos en el mencionado Art. 19.

Que su representada posee resolución emitida por el Ministerio de Hacienda, en fecha 122 de noviembre de 1991, en donde autorizó a su representada para procesar temporalmente materia prima proveniente de la empresa "R".

Que el día 25 de octubre de 1994, el Representante Legal de la Zona Franca, efectuó consulta al Ministerio de Economía necesitaba calificación como Zona Franca por ese Ministerio respondiendo éste que dicha Zona Franca fue creada por medio de Acuerdo Ejecutivo No. 762 de fecha 25 de octubre de 1974, publicado en el Diario Oficial No. 217, Tomo 245 del 20 de noviembre del mismo año, y no existiendo otro Acuerdo Ejecutivo que ponga fin a su existencia ésta conserva su status legal. En consecuencia y en atención a los derechos adquiridos y a los principios de igualdad y el de seguridad jurídica que establece nuestra Constitución, esa Zona Franca, goza de pleno derecho de los beneficios de la Ley de Zonas Francas y Recintos Fiscales, hoy Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización.

INGRESOS DECLARADOS EXENTOS (NO GRAVABLES)

Es importante mencionar que dicha sociedad declaró los ingresos como exentos o no gravables, por servicios de maquila, arrendamiento de terreno, y los intereses sobre préstamos, en atención al Art. 19 literal d) de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, que textualmente dice: El titular de una empresa, cuyo establecimiento haya sido declarado Depósito para Perfeccionamiento Activo, tendrá derecho a gozar de los beneficios e incentivos fiscales siguientes: d) Exención total de impuesto sobre la renta por el período que realice sus operaciones, contados a partir del ejercicio anual impositivo en que el beneficiario inicie sus operaciones. No obstante lo anterior, el Art. 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los define como ingresos no gravables, pero lo importante es el espíritu del legislador, al dejar dichas rentas no afectas al impuesto sobre la Renta en este caso. Sin embargo, la administración Tributaria, haciendo su propia interpretación del Art. 18 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, estableciéndose en el informe de auditoría "que aunque el algodón maquilado o transformado por la contribuyente para la empresa "RA", y que "por tanto las rentas que haya devengado la contribuyente en dicho proceso no gozan de la

exención del impuesto sobre la renta”. Lo anterior no es aceptado por la apelante porque se le está dando su propia interpretación, sin analizar o reconocer que el Art. 18 de dicha Ley es bien claro al decir que: “Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, titulares de empresas que se dediquen a la producción, ensamble o maquila, manufactura, procesamiento, transformación o comercialización de bienes y servicios para la exportación directa o indirecta al área centroamericana o fuera de ésta y que por razones técnicas no estén ubicadas en zonas francas, podrán solicitar al Ministerio de Economía, que su establecimiento sea declarado Depósito para Perfeccionamiento Activo, previo al cumplimiento de los requisitos siguientes...” Asimismo, el porcentaje del 33.40% lo aplicó al Costo de Ventas que determinaron para el proceso de Maquila que la Administración Tributaria relaciona con los ingresos que dicen ser gravados, y un 34,10% lo aplicaron a los Gastos de Operación para el Maquilado.

OTRAS CONSIDERACIONES

- 1.- Su representada ha sido autorizada por el Ministerio de Economía como Depósito de perfeccionamiento Activo.
- 2.- La empresa “RA”, goza del incentivo fiscal establecido en la Ley de Reactivación de las Exportaciones, según acuerdo No. 231 emitido por el Ministerio de Economía el 27 de abril de 1990.
- 3.- El producto maquilado por la sociedad apelante es exportado al área centroamericana en su totalidad (100%) por la sociedad “RA.” cumpliendo con el inciso primero del Art. 18 de la mencionada Ley, especialmente cuando dice que la maquila debe exportarse directa o indirectamente al área centroamericana o fuera de ésta.

CONCLUSIONES

El artículo 18 de la Ley, no dice que debe exportarse exclusivamente por la empresa que produce, ensambla o maquila, por el contrario, dice expresamente que debe exportarse directa o indirectamente. Está en desacuerdo en que los ingresos por maquila de algodón cancelados por

la sociedad “RA.” la Administración Tributaria pretende gravar con Renta, para el ejercicio fiscal de 1999, los ingresos que la sociedad contribuyente obtuvo en concepto de arrendamientos y que fueron cancelados por la Distribuidora “S”, está de acuerdo en que deben ser ingresos Gravados para efectos del impuesto sobre la Renta, ya que esta empresa no goza de ningún beneficio fiscal, sin embargo para el día 7 de mayo de 2003, ya caducó la potestad del fisco para exigir la modificación de la Declaración del Impuesto sobre la Renta, por haber transcurrido mas de 3 años desde que se declaró el ejercicio fiscal de 1999. respecto de los intereses sobre préstamos cancelados por la sociedad Zona Franca, no están de acuerdo con la objeción a los ingresos no gravados, porque esa sociedad goza de los beneficios de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización.

COSTOS Y GASTOS RECONOCIDOS POR LA DGII

COSTOS DETERMINADOS

Al analizar los costos determinados como relacionados y necesarios para los supuestos ingresos gravados, no está de acuerdo porque la Dirección General, parte de supuestos o de indicios al utilizar un método de la regla de tres simple, ya que se tomaron los ingresos anuales por maquila y lo se dividieron entre los ingresos totales del ejercicio fiscal investigado, resultando un 33.40% que fue aplicado a cada uno de los totales de mano de obra directa y gastos de fabricación, haciendo un total de costos deducibles en colones de once millones ochocientos setenta mil cuatrocientos veintidós colones veintiocho centavos (¢11,870.422.28).

GASTOS DETERMINADOS.

Para determinar los gastos relacionados con los supuestos ingresos gravados, el auditor fiscal, aplicó el mismo procedimiento anterior, tomó los ingresos gravables que el mismo determinó y los dividió entre el total de ingresos, resultando un 34.10%, que aplicó a cada uno de los gastos de Administración, Gastos de Venta y a los Gastos Financieros. El método aplicado en los dos rubros anteriores, no refleja la realidad efectiva de los hechos económicos de los supuestos ingresos gravados, de los costos y

gastos de operación, pues según esos datos por dicha operación de maquilado estaría obteniendo una utilidad de un 45.9% antes del impuesto sobre la renta, lo cual no es cierto pues en ninguna industria, ni mucho menos maquilera se obtienen dichos porcentajes de utilidad neta. Lo anterior atenta contra la propiedad privada, pues violenta los Art. 2,3, 11, 102 y 103 de la Constitución de la República. Por lo que en esta oportunidad presenta los costos y gastos reales según la contabilidad, los cuales según la Administración Tributaria son gravados. La Administración Tributaria no puede alegar que no se le proporcionaron los costos, porque estos fueron solicitados por el auditor y contestada por su representada, donde se decía textualmente que "...se proporcionaban los costos tal cual se habían solicitado..." y conforme las instrucciones verbales proporcionadas por el auditor para elaborar dichos costos. Si el auditor hubiera solicitado mayor información se le hubiera explicado que por tratarse de un proceso especializado, deben atenderse ciertos procedimientos, tal como se le explicó oportunamente lo pedido, exponiéndole también que el hecho que pretendiera establecer costos sin conocer el proceso y su integración, corría el riesgo de establecer costos que no reflejaban la realidad del proceso productivo, tal como registró en su informe de auditoría. En esta oportunidad hace del conocimiento que la empresa para establecer los costos, lo hace atendiendo los distintos procesos a que se somete la materia prima y los distintos elementos que se le van incorporando. Asimismo con relación a los Gastos inicialmente se determinan los gastos que se utilizan exclusivamente para la exportación y para el maquilado, de tal forma que al establecer el costo del maquilado, se le descuentan aquellos gastos que se utilizan exclusivamente para la exportación y sobre el total que resulta se distribuyen uniformemente entre el total de libras producidas en el período.

DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO

Respecto a esta multa tampoco estamos de acuerdo, en primer lugar porque la base sobre la cual se ha calculado la multa no es cierta ni

tiene una base legal, además porque la Administración Tributaria manifiesta que nunca requirió para subsanar voluntariamente las supuestas deficiencias que tenía su declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal de 1999, incumpliendo lo que establece el Art. 261 numeral 2 del Código Tributario.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General de Impuestos Internos, justificó sus actuaciones manifestando lo siguiente:

RESPECTO DE LA DETERMINACIÓN DE IMPUESTO

LA NOTIFICACIÓN DEL AUTO DE DESIGNACIÓN DE AUDITOR FUE REALIZADA A UNA PERSONA QUE NUNCA HA SIDO EMPLEADA DE LA SOCIEDAD SINO DE OTRA SOCIEDAD.

En el expediente de impuesto sobre la renta que esta oficina lleva a nombre de la contribuyente consta, que el auto de designación de auditor emitido a las 11 horas 30 minutos del día 18 de junio de 2001, fue notificado a la contribuyente apelante en el lugar señalado para recibir notificaciones el 26 de junio de 2001, lugar para recibir notificaciones informado por el representante legal de la referida sociedad señor "S" el día 13 de junio de 2001, a través del formulario 210 agregado a folios 184 de dicho expediente; al pie del acta de notificación de dicho auto de designación, agregada a folios 197 vuelto, específicamente en la parte inferior izquierda, puede observarse que la persona que recibió la notificación del auto de designación en referencia, además de consignar su nombre y firma, estampó el sello de la sociedad "H", con fecha 26 de junio de 2001. según dicha acta de notificación ésta se efectuó por medio de la señorita "R", persona mayor de edad que manifestó esta al servicio de la contribuyente aludida, al no encontrar en el acto de notificación al representante legal, ni apoderado de la expresada contribuyente social, considerando que estampar un sello de recepción a nombre de una empresa no suelen hacerlo personas que no laboran para la misma, principalmente si la documentación que tienen

que recepcionar tiene incidencia vital en los intereses de la empresa. Por otra parte consta en el expediente que el representante legal de la sociedad apelante expresa clara y categóricamente que el auto mediante el cual se designa auditor y se ordena fiscalizar las operaciones de la empresa durante el ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1999, fue recibido en dicha empresa el día 26 de junio de 2001 a las 14 horas. En el presente caso está plenamente probado, que el auditor que llevó a cabo el susodicho acto de comunicación se avocó al lugar señalado para recibir notificaciones, realizó la búsqueda de los destinatarios del acto administrativo a comunicar, y al no haber encontrado representante legal ni apoderado de la contribuyente, procedió a notificarlo por medio de persona mayor de edad, tal como lo prescribe el Art. 165 del Código Tributario, actuaciones que fueron convalidadas por el Subdirector General into. Por medio de auto emitido a las quince horas 40 minutos del día 15 de octubre de 2001, notificado a dicha contribuyente el 23 de octubre de 2001, por medio de persona mayor de edad al ser inicio de la misma, actuaciones que se encuentran agregadas al expediente, con lo cual cualquier supuesta irregularidad que se pudiera haber generado se subsanó legalmente. En tal sentido, esta Dirección general considera que la notificación del auto de designación de auditor fue realizada en legal forma y que la contribuyente fiscalizada tuvo conocimiento del acto de comunicación del aludido auto de designación desde que la notificación fue realizada, tal como el representante legal mismo de la aludida contribuyente lo manifestara en escrito presentado a esta oficina el día 10 de diciembre de 2001.

EL AUDITOR DESIGNADO SE PRESENTÓ CON UNA NOTA EN FECHA ANTERIOR A LA QUE CORRESPONDE A LA FECHA DE EMISIÓN DEL AUTO DE DESIGNACIÓN

Sobre lo anterior es pertinente expresar, que la nota en mención corresponde con lo que administrativamente se conoce como CREDENCIAL, la cual fue emitida en esa fecha y recibida ese día por el contador de la referida sociedad, persona que posteriormente recibiera

en nombre de la sociedad investigada las solicitudes de información que corresponden al proceso de fiscalización. Respecto de lo anterior, es conveniente expresar que la contribuyente fiscalizada, en su escrito de interposición de recurso pretende hacer creer que no se enteró del inicio de la fiscalización, cuando existen evidencias que personas destacadas por dicha empresa para la recepción de documentos han recibido la orden de inicio de la auditoría y las solicitudes de información; y luego se contradice haciendo referencia precisa a la fecha de recepción de la credencial, cuando ésta fue recibida también por la persona que recepcionó las solicitudes de información realizadas luego de haberse notificado el auto de designación. Pero es el caso que la Dirección General no realizó a través de dicha credencial ningún acto tendiente a la liquidación de impuesto, ni siquiera existió resultado producto del despliegue de esa facultad de control, tal como puede comprobarse en el expediente respectivo. Además dicho acto fue erradicado del mundo jurídico, a través de auto mediante el cual se revocó la referida credencial, así como los actos que fueron su consecuencia, es decir, las solicitudes de información que se realizaron con ocasión de la credencial en mención.

RUBRO DE INGRESOS

C) DICHA SOCIEDAD ESTÁ AMPARADA AL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS POR LO QUE GOZA DE EXENCIÓN TOTAL DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Al respecto esta Dirección General aclara, que en ningún momento ha negado que la sociedad fiscalizada se encuentre ampara al Régimen de Zonas Francas, en primer momento en calidad de Recinto Fiscal y notificada la Ley que regula a tales recintos, en carácter de Depósito para Perfeccionamiento activo, circunstancia que se referencia tanto en el informe de auditoría, como en la resolución en alza. Lo que ha acontecido en este caso es que a esta Dirección General en el estudio practicado, ha establecido que el goce de la exención de impuesto sobre la Renta contenido en el Art. 19 literal d) de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, dirigida a los Depósitos para Perfeccionamiento Activo, no es automática ni limitada, sino que está asociada o vinculada a

las actividades de exportación. De ahí que el Art. 2 literal b) de la referida Ley de Zonas Francas, al definir lo que debe entenderse como depósito para perfeccionamiento activo, delimita con precisión el contexto de actividades propias de estos establecimientos. Según lo dispuesto en el literal f) del Art. 2 en referencia, la REEXPORTACIÓN presupone que en las mercancías sometidas a procesos de transformación se correspondan con mercaderías IMPORTADAS, pues si las mercancías son adquiridas localmente, no aplicaría hacer referencia al término reexportación, pues esta no se susitaría y tampoco habría lugar a una actividad propia y requerida por la Ley para los Depósitos de Perfeccionamiento Activo que es la incentivada con la suspensión de derechos e impuestos. Por otra parte si bien es cierto que el artículo 18 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización hace alusión a que la participación de las actividades desplegadas por los Depósitos para perfeccionamiento Activo se interrelacionan con la exportación directa o indirecta al área Centroamericana o fuera de ésta, para que en efecto pueda aseverarse que la actividad realizada por un Depósito para Perfeccionamiento Activo se corresponda con una EXPORTACIÓN INDIRECTA. Para ostentar la calidad de usuario de Zona Franca, la persona natural o jurídica que aspire a obtener dicho estatus, tiene que estar debidamente autorizada para operar la misma por el Administrador de la Zona Franca, tal como lo requiere el inciso primero del Art. 16 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización. En el presente caso, la sociedad que resulta ser la prestataria o beneficiaria del servicio prestado por la sociedad fiscalizada NO POSEE AUTORIZACIÓN DEL ADMINISTRADOR DE ZONA FRANCA PARA OPERAR COMO USUARIA DE ZONAS FRANCAS, NI TAMPOCO HA SIDO AUTORIZADA POR EL MINISTERIO DE ECONOMÍA PARA OPERAR COMO DEPÓSITO PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO, tal como se hace constar en notas emitidas por la Dirección de Comercio e Inversión y el Departamento de Incentivos Fiscales y Trámites del Ministerio de Economía, de ahí que no se

cumpla el requisito mencionado en el párrafo precedente, estipulado en el Art. 16 inciso primero de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, como para que la operación en referencia califique de acuerdo a lo dispuesto en el literal e) del Art. 2 de la Ley en referencia como de exportación indirecta. Además, para que el proceso de transformación que efectúa la sociedad fiscalizada se ubique en las definiciones que establece el Art. 2 literal d) de la mencionada Ley de Zonas Francas, en lo que dicha Ley denomina “maquila o ensamble”, debe el contratante del servicio ostentar la calidad de domiciliado en el extranjero, es decir, que el servicio de maquila o ensamble que presta un Depósito para Perfeccionamiento Activo se entiende como tal para efectos de lo dispuesto en el extranjero, circunstancia que tampoco ocurre en el presente caso, en el cual la sociedad contratante del servicio de maquilado ES DOMICILIADA EN EL SALVADOR Y NO EN EL EXTRANJERO. Bajo ese contexto, la Dirección General considera que en el presente caso no ha existido de acuerdo a la Ley de la materia, exportación indirecta, ya que el servicio de maquila y ensamble que incluye el proceso de transformación en mención, no fue prestado a una persona jurídica constituida legalmente como usuaria de Zona Franca o Depósito para Perfeccionamiento Activo, según lo dispuesto en los Art. 16 inciso 1º y 18 inciso 2º de la Ley de Zonas Francas, por lo que desde la perspectiva de lo que dispone el Art. 2 literal e) de la referida Ley, no se configura una exportación indirecta. En cuanto a los ingresos obtenidos por la referida contribuyente en el ejercicio de 1999, en concepto de intereses sobre préstamos e ingresos por arrendamiento de inmuebles, la Dirección General considera, que tales ingresos tampoco se encuentran beneficiados con la exención de impuesto sobre la renta contenida en el literal d) de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, ya que dicha exención está referida a todas aquellas actividades que realicen los depósitos de perfeccionamiento activo en el contexto de operaciones que les corresponden de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 18 literal b) de la Ley en referencia .

RESPECTO A QUE EXISTE INTERPRETACIÓN ERRÓNEA DEL ART.

18 DE LA LEY DE ZONAS FRANCAS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, YA QUE PARA GOZAR DE LOS BENEFICIOS ESTABLECIDOS EN EL ART. 18 NO ES NECESARIO QUE LA EMPRESA QUE PRODUCE, ENSAMBLA O MAQUILA EXPORTE DIRECTAMENTE, Y EN EL PRESENTE CASO HA OCURRIDO UNA EXPORTACIÓN INDIRECTA.

La participación de las actividades de transformación de bienes o servicios que efectúan los Depósitos para Perfeccionamiento Activo, no se limitan, según lo dispone el Art. 18 de la Ley de Zonas Francas y de Comercialización a exportaciones directas, sino que el legislador ha considerado también que la participación de los Depósitos para Perfeccionamiento Activo en los procesos de transformación puede estar orientada a la exportación indirecta. Pero para efectos de la aplicación de la Ley que regula esa materia, el legislador ha definido en el literal e) del Art. 2 de la Ley en mención, lo que configura una exportación indirecta, estableciendo al efecto como tal, el servicio prestado entre Depósitos para Perfeccionamiento Activo y Usuarios de Zona Franca que incorporen valor agregado al producto a ser exportado. En ese sentido, para que ocurra una exportación indirecta es menester que se susciten los elementos que estipula el referido literal e) del Art. 2, los cuales como ya se mencionó, a juicio de la Dirección General no se presentan, ya que si bien es cierto, la sociedad fiscalizada ostenta la calidad de Depósito para Perfeccionamiento Activo, igualmente cierto es que la sociedad "RA", legalmente no posee el estatus de Usuaría de Zona Franca, pues no tiene autorización de un Administrador de Zona Franca para operar como tal, ni tampoco posee autorización para operar como Depósito para Perfeccionamiento Activo ya que no posee autorización del Ministerio de Economía para tal efecto, circunstancias que pueden comprobarse en notas que corren agregadas al informe justificativo, las cuales fueron emitidas por la Dirección de Comercio Exterior e Inversión y el Departamento de Incentivos Fiscales y trámites del Ministerio de Economía respectivamente.

E) RESPECTO A QUE LOS INTERESES SOBRE PRÉSTAMOS CANCELADOS POR OTRA SOCIEDAD SUJETA AL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS NO ESTÁN GRAVADOS CON RENTA.

Según lo dispuesto en el Art. 2 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los intereses constituyen rentas provenientes del capital, y cuando provienen de actividades realizadas o de bienes situados en el territorio nacional, se configuran de acuerdo a lo estipulado en el Art. 16 de la Ley en referencia, en rentas obtenidas en el país, y consecuentemente afectas a pago del aludido impuesto. En materia de impuestos, la única manera a través de la cual puede neutralizarse el pago del tributo es por medio de una exención expresamente prevista en la ley, tal como lo dispone el Art. 131 ordinal 11° de la Constitución de la República de El Salvador, en relación con el Art. 6 literal b) del Código Tributario, de ahí que, el Art. 4 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta reconozca como gravables las rentas que sean declaradas como tales por medio de Decreto Legislativo. En el presente caso, si bien es cierto que la sociedad fiscalizada, en calidad de titular de una empresa declarada como Depósito para Perfeccionamiento Activo goza de exención de Impuesto sobre la Renta, dicha exención, a juicio de la Dirección General, es de carácter objetiva, ya que en el caso de las sociedades alcanza a las rentas que se obtengan por parte de la sociedad y las que obtengan los socios o accionistas de la misma respecto de la ACTIVIDAD INCENTIVADA la cual es la actividad de exportación y no se extiende a otras actividades que no estén relacionadas con las actividades de exportación que incentiva la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización. En tal sentido, los intereses provenientes de préstamos de dinero no gozan de la exención a que se refiere el Art. 19 literal d) de la Ley en mención, aunque las sumas otorgadas en préstamo hayan sido otorgadas a una empresa SITUADA dentro de una Zona Franca, lo cual dicho sea de paso, legalmente no tiene calidad de las que se refiere el Art. 5 de la Ley de Zonas Francas.

RUBRO DE COSTOS Y GASTOS.

LOS COSTOS Y GASTOS DETERMINADOS COMO DEDUCIBLES FUERON DETERMINADOS POR INDICIOS SIN QUE EXISTIERA AUTORIZACIÓN PARA ELLO.

La fiscalización habida dio inicio el día 26 de junio de 2001 con la notificación del auto que ordena la auditoría. A esa fecha ya se encontraba en vigencia el Código Tributario, el cual entró en vigor el día uno de enero de 2001, El Código Tributario en su Art. 280 reguló de manera expresa las disposiciones legales que debían aplicarse en materia sustantiva y en materia procedimental a los casos que se encontraron en trámite y a aquellos que iniciaran a la fecha de entrada en vigor del mismo. En materia de procedimiento el Art. 280 en mención regló, que a los casos en trámite a la fecha de entrada en vigor del Código Tributario debían aplicarse las normas procedimentales que contenía la Ley anterior; y para los casos que se iniciaron en la vigencia de dicho Código estableció que éstos deberían tramitarse con las normas procedimentales estatuidas por el Código en referencia. Sobre lo anterior, se considera que las normas que regulan la base a adoptar en una fiscalización, son normas de carácter procedimental, tanto en su contexto formal como material, ya que su aplicación no deriva en una afectación modificatoria del hecho generador ni de fluctuación en aquellos elementos que por su naturaleza propia se asocian indiscutiblemente con el hecho imponible, como son entre otros; la base imponible, la alícuota, el momento de su causamiento, sino que son normas que facilitan la determinación de la existencia y del quantum de la obligación tributaria no satisfecha. En cuanto a la ausencia de autorización de indicios alegada por la sociedad impetrante es pertinente señalar que el Código Tributario, a diferencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya no incorpora dentro de su ciclo procedimental, la indefectible presencia de requisitos tales como la existencia de solicitud de justificación y de autorización para acceder a la base indicial, sino que basta que la Administración Tributaria no pueda por cualquier circunstancia determinar el tributo o la obligación fiscal con conocimiento cierto de la materia imponible, para estimarlo en función de los elementos conocidos que permitan presumir la existencia y magnitud de

la base imponible y de las obligaciones tributarias respectivas. Lo anterior, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 189 en relación con el Art. 184 literal b), ambos del Código Tributario. Con relación a los Costos y gastos determinados por la Oficina Fiscal como deducibles de la renta obtenida, no han sido establecidos indicialmente, ya que la información relacionada con los mismos ha sido obtenida de los registros que obran en poder de la contribuyente, siendo que durante la fiscalización, la Dirección General determinó la obtención de ingresos gravados por parte de dicha contribuyente relacionados con el servicio de transformación de algodón a hilasa prestado a la sociedad RA., siendo que al haber determinado esta Oficina la obtención de ingresos gravables por parte de la aludida contribuyente, en justicia y legalidad tributaria también lo indicado era establecer y reconocer los costos y gastos vinculados con la generación de dichos ingresos gravables. Pero como la contribuyente fiscalizada además de haber obtenido ingresos exentos, la regla de deducción a aplicar era la contenida en el Art. 28 inciso final de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud de la cual, se deben identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos gravables, así como aquellos que afectan los ingresos no gravados; sin embargo debido a la forma de como habían sido registrados por la contribuyente, no era posible identificar claramente los costos y gastos que incidían en la actividad generadora de ingresos gravables, así como aquellos que afectaban los ingresos no gravados; esta Dirección General procedió a determinar los costos y gastos deducibles de la forma que establece la parte final del último inciso del Art. 28 en referencia, proporcionando entre la actividad gravada y la no gravada, y aplicando como deducible únicamente la proporción correspondiente a lo gravado. Asimismo, se estableció, que dicha sociedad únicamente incurrió en costos por la mano de obra y por los gastos de fabricación, no así respecto de la materia prima, la cual le era proporcionada por la sociedad contratante del servicio, habiéndose establecido la vinculación de dichos costos respecto de los ingresos gravados producidos en la proporción del

33.40% siendo en dicha proporción que se admitió su deducción, habiéndose efectuado análogo procedimiento en el rubro de los gastos.

RESPECTO DE LA IMPOSICIÓN DE MULTA.

LA DIRECCIÓN GENERAL NUNCA REQUIRIÓ PARA QUE SUBSANARA LAS SUPUESTAS DEFICIENCIAS QUE CONTENÍA SU DECLARACIÓN

Esta Dirección General, si efectuó requerimiento de subsanación con base en lo dispuesto en el Art. 261 numeral 2) del Código Tributario, el cual se realizó de manera expresa en el auto de Audiencia y Apertura a Pruebas. En ocasión de ese requerimiento, la Dirección General realizó un llamamiento legal a la contribuyente en mención para que subsanara las circunstancias que a se juicio habían hecho incurrir en la infracción de evasión no intencional del impuesto, sin embargo dicha contribuyente no atendió el aludido requerimiento, ni se pronunció sobre el mismo, ya que el día 10 de marzo de 2003 el Representante Legal de la misma, presentó escrito ante esta Oficina en respuesta al referido auto de audiencia, habiéndose manifestado en el sentido de que haría uso del aludido derecho por no estar de acuerdo con el referido informe y que presentaría las pruebas correspondientes; sin embargo, no se pronunció sobre la subsanación requerida, obviamente porque adujo no estar de acuerdo con los hechos principales que configuraban la infracción y tampoco posteriormente presentó ante esta oficina razones de hecho y de derecho, ni prueba alguna tendiente a controvertir los hechos atribuidos por esta Oficina en la auditoría practicada dentro de los cuales se encontraba también la infracción habida.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

A) DE LA NOTIFICACIÓN DEL AUTO DE DESIGNACIÓN.

Con relación a la falta de validez de la notificación impugnada por la sociedad recurrente e ineficacia de la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos,

mediante la cual ordena fiscalizar el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1999, a los efectos del impuesto sobre la renta. La afirmación base y demostración de tal alegación se basa en que la receptora de la notificación, no ha resultado ser persona al servicio de la sociedad apelante, lo cual prueba con el contrato y planillas del ISSS para el mes de junio de dos mil uno. La Dirección General por su parte, aduce que la notificación no adolece de invalidez toda vez que la persona receptora manifestó trabajar al servicio de la sociedad recurrente y a la vez estampó el sello social respectivo; además sostiene que en cuanto a la finalidad del acto se ha cumplido, en vista de que consta escrito del representante legal de la sociedad en cuestión, en donde manifiesta darse por enterado de la notificación y del auto de designación notificado. El Tribunal, repara en las circunstancias que rodean la notificación y advierte: 1) Que en verdad la receptora de la notificación estampó el sello y manifestó trabajar para la misma sociedad; 2) Que el representante Legal se manifestó sabedor del acto comunicado, si bien con fecha 7 de diciembre de 2001; 3) Que la persona receptora ha sido empleada de la sociedad RA., y no de la contribuyente; 4) Que en el lugar señalado, se encuentran ubicadas las sociedades ZF. y RA., siendo el representante legal de dichas sociedades el señor X., igual que la sociedad apelante, razón por la que es de advertir que son sociedades que se encuentran vinculadas entre sí. En consecuencia, El Tribunal razona: que la notificación se llevó a cabo en el lugar señalado; asimismo, que la receptora de la notificación dispuso del sello de la sociedad apelante, lo que indica que aunque no le asistía relación de trabajo con la sociedad apelante, sí prestaba servicios para beneficio de ésta. Que dadas las circunstancias de que en el lugar señalado se encuentren dos o más contribuyentes sociales, y en dicho lugar se manifiesta por la receptora estar al servicio de la notificada indica que sí presta servicios en su beneficio, aún cuando la relación de trabajo no se corresponda, lo que denota una particularidad que no debe tomarse con rigidez tal, que de sostenerse como indispensable la relación de trabajo para que la receptora se idónea en recibir notificaciones, restaría mérito al

principio de eficacia y celeridad en la notificaciones, por una parte, y por la otra, resultaría en los hechos y bajo esta circunstancias un medio fácil para evadir las notificaciones. Por consiguiente, para dilucidar sobre la validez o no de la notificación impugnada el Tribunal señala que dadas las circunstancias habidas, ésta encajan bajo la interpretación del Art. 165 del Código Tributario, cuando en la parte pertinente que reza: “Si no se encontrare el representante legal o apoderado, curador o heredero en dicho lugar se notificará por medio de persona mayor de edad que esté al servicio de éstos.” Deben entenderse que en la oportunidad de la notificación se advierte que en realidad la receptora ha estado al servicio de la misma, ya no en su condición de empleada, sino prestando algún servicio para su beneficio, del cual es obvio se lo prestó. Esto mismo se reafirma por el hecho de manifestar con posterioridad el representante legal de la sociedad recurrente, haber tenido noticia cierta del acto notificado y de la notificación misma, como bien lo expresa en su escrito ya relacionado, que contiene en detalle la identificación de los dos actos, el notificado y la notificación. Por consiguiente, el Tribunal concluye en que la notificación es válida y que para nada ha afectado derechos o garantías fundamentales o legales, cumpliéndose así enteramente la finalidad del acto de notificación, debiendo desestimarse la expresión de agravios en este punto.

DE LA FISCALIZACIÓN POR MEDIO DE CREDENCIAL

La sociedad impetrante manifiesta en su escrito de interposición de recurso: “Que existe nota de fecha 8 de marzo de 2001, emitida por la Administración Tributaria, mediante la cual se faculta auditor, para iniciar la fiscalización del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal de 1999, sin embargo dicha nota carece de legalidad por no reunir los requisitos de un acto de nombramiento, por lo que comenzaron a realizar la auditoría desde esa fecha”; y al respecto este Tribunal tiene a bien aclarar a la sociedad impetrante que al realizar análisis detenido sobre el alegato vertido, efectivamente existe en el expediente que a su nombre lleva la oficina fiscal, CREDENCIAL emitida en la

fecha manifestada por la sociedad apelante, mediante la cual se faculta auditor para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta durante el ejercicio impositivo de 1999, y en la Ley de Impuesto sobre la Renta durante el ejercicio impositivo de 1999, y en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios durante cada uno de los períodos tributarios antes citados, pero dicha credencial fue dejada sin efecto por la citada Dirección General, sin que se hicieren gestiones encaminadas hacia la Carta Sugerencia, ya que por medio de auto de fecha quince de octubre de dos mil uno, se revocó dicha credencial, en ocasión de ratificar y convalidar el auto de designación proveído a las once horas treinta minutos del día dieciocho de junio de dos mil uno, a efecto de validar la investigación ordenada, cuyo informe de resultado ha servido de base para la presente liquidación, deviniendo así improcedente la pretensión de la alzada sobre el punto reclamado.

DE LOS INGRESOS

En cuanto a la aseveración de la sociedad apelante de que no está de acuerdo con la determinación de ingresos realizada por la Oficina Fiscal, puesto que de conformidad al Art. 19 literal d) de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, le concede exención por la prestación de servicios de maquila, arrendamiento de terreno y de comercialización; a este respecto el Tribunal advierte, que de los análisis realizados a las presentes diligencias se ha constatado que la sociedad impetrante declaró como exentos la totalidad de los ingresos que percibió durante el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, de los cuales una parte de ellos eran gravables, los cuales provinieron de la prestación de servicios de maquilado de algodón transformándola en hilaza, el cual fue prestado a la sociedad RA., la cual goza de los beneficios de la Ley de Reactivación de la Exportación. Ahora bien, aunque la impetrante goza de los beneficios que otorga la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, se emitió resolución por parte de la Secretaría de Estado del Ministerio

de Hacienda, en la cual se resolvió autorizarla para que procesara temporalmente materia prima proveniente de la empresa RA., pero es del caso mencionar que la sociedad impetrante al estar acogida a la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización conforme al Art. 18 de la citada Ley y gozar de la exención del Impuesto sobre la Renta contemplada en el Art. 19 literal d) de la citada Ley, debe considerarse que ésta tiene como finalidad el incentivar las actividades de exportación, pero en el caso de autos lo que ha sucedido es que la prestación del servicio de maquila de algodón ha sido prestado a una sociedad que no goza de los beneficios fiscales que alude la Ley de Zonas Francas, no debiendo perder de vista lo estipulado en el Art. 2 literal e) de la Ley de estudio, la cual es clara al mencionar como requisito indispensable “que el servicio sea prestado entre Depósitos de Perfeccionamiento Activo a usuarios de Zonas Francas, requisito que no se cumple en el presente caso pues como ya se dijo la sociedad RA., está acogida a un régimen diferente, lo cual ha sido comprobado por la Administración Tributaria mediante consultas realizadas al Ministerio de Economía, quien ha manifestado que la sociedad en cuestión no ha gozado ni ha sido usuaria de Zona Franca, ni como Depósito para Perfeccionamiento Activo al amparo de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización”, siendo en el presente caso la sociedad RA.; la beneficiaria del servicio prestado por la sociedad apelante, de ahí que no se cumpla con lo estipulado en el Art. 16 de la Ley de Zonas Francas, para que la operación en referencia califique de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 2 literal e) de la Ley en referencia como de exportación indirecta. En consecuencia, los ingresos obtenidos por la sociedad fiscalizada provenientes de maquila de algodón prestado a la sociedad RA., se encuentran afectos al pago del Impuesto sobre la Renta, por no provenir de actividades de exportación directas ni indirectas, que es a las que incentiva la Ley de Zonas Francas, ya que el proceso de transformación de algodón en hilaza que realiza la sociedad impetrante para estar contemplado dentro de lo estipulado en el Art. 2 literal d) de la Ley en comento, debe el contratante del servicio tener la calidad de domiciliado en el

extranjero, circunstancia que no ocurre en el presente caso, puesto que la sociedad RA., es quien ha contratado los servicios de maquilado siendo una sociedad domiciliada no una sociedad extranjera, requisito señalado como indispensable para que las operaciones realizadas por la sociedad recurrente puedan ser declaradas como exentas. Por todo lo antes expuesto, es improcedente la aseveración hecha por la citada contribuyente debiendo en este caso estarse a lo resuelto por la Administración Tributaria. Respecto a los intereses sobre préstamos que percibió la sociedad en comento de la sociedad “Z”, es necesario retomar lo concerniente a la exención a que alude el Art. 19 de la Ley de Zonas Francas, específicamente el contemplado en el literal d), ya que en el presente caso, si bien es cierto la sociedad apelante al ser declarada como Depósito de Perfeccionamiento Activo goza de exención de Impuesto sobre la Renta, dicha exención sea de paso mencionar debe ser en cuanto a las rentas que se obtengan por parte de la sociedad y las que obtengan los socios o accionistas de la misma respecto de la actividad incentivada, siendo en el presente caso la de exportación, no pudiendo extenderse a otras actividades que no estén relacionadas con la actividad de exportación que incentiva la Ley en comento. Bajo esa circunstancia, los intereses percibidos por la sociedad apelante provenientes de préstamos de dinero no gozan de la exención a que se refiere el Art. 19 literal d) de la Ley de la materia, aunque hayan sido otorgados por una empresa situada dentro de una Zona Franca, la cual no tiene ninguna calidad de las refiere el Art. 5 de la Ley en estudio. Sobre los ingresos obtenidos en concepto de arrendamiento y que fueron cancelados por la sociedad “S”., aunque en el escrito de interposición de recurso manifiesta su conformidad con ellos, por no gozar dicha empresa de ningún beneficio fiscal, también hace alusión a que el 7 de mayo de 2003, ya había caducado la potestad del fisco para exigirle la modificación de la declaración del Impuesto sobre la Renta, por haber transcurrido más de 3 años desde que se declaró el ejercicio de 1999. Al respecto este Tribunal estima conveniente aclarar a la sociedad fiscalizada, que no ha operado caducidad alguna de la facultad de fiscalización por parte de la

Dirección General, ya que para que ello fuere así se tendría que reconocer irregularidad en la notificación de la resolución de oficio, y al revisar ésta, se advierte que dicha notificación es válida por tanto, ha surtido los efectos de eficacia de la resolución liquidatoria, sin que esa fecha se vislumbra caducidad alguna.

DE LOS COSTOS Y GASTOS

En el caso en estudio deben destacarse los alcances del Art. 28 inciso 3° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando reza: “Para los efectos del inciso anterior, el contribuyente deberá identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos, así como aquellos que afecten los ingresos no gravados. En el caso de que tales erogaciones no sean identificables, deberán proporcionarse entre la actividad gravada y la no gravada, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado.” Según esta disposición, en su aplicación debe tenerse presente el principio de afectación en la relación de gastos e ingresos gravados, siendo así como se prevé un método similar al de IVA, por virtud del cual el contribuyente que pretenda deducirse costos y gastos cuando los ingresos se reflejen por actividades gravadas y exentas, lo hará de manera clara, es decir, bajo demostración indubitable, y sólo cuando ello no sea posible, la proporcionalidad será el método en aplicación. De acuerdo a este método entonces, se aprecia cómo en el caso reclamado, la sociedad reclamante habría declarado como ingresos exentos, montos que reflejan la contraprestación de servicios por maquilado, y de esta manera se afectó la proporcionalidad, pues la fuente de ingresos se tornó gravable y exenta, entendiéndose que el proceso de producción de hilo a hilaza, si bien es una fuente de ingresos, tal proceso participó en parte para obtener los ingresos por maquilado, en particular, por lo que refiere a los costos por mano de obra y de fabricación, y en este sentido, sólo mediante llevarse registros separados que denotan la utilización de mano de obra y otros recursos diferenciados para emplearse en el proceso de maquilado es que se volvía clara la identificación de los mismos, y al no hacerse así por la sociedad apelante, lo que ha quedado en claro es la utilización indistinta

de esos recursos, tanto para producir el hilo a hilaza objeto de exportación y por ende exento en su referencia a la renta obtenida, como para maquilar el hilo cuyo insumo se lo aportó la usuaria del servicio. De esta forma, es procedente aplicar el método de proporcionalidad previsto por la ley, no siendo aplicable el método sugerido por la sociedad apelante, esto es, de afectar los costos y gastos en función de las unidades producidas, ya que este método para nada es expresión de una identificación clara de su afectación con la actividad gravada, sino una modalidad si se quiere, de proporcionalidad sobre costos y gastos, lo que debe desestimarse por existir un sólo método aplicable previsto por la Ley.

DE LA FALTA DE REQUERIMIENTO

La sociedad recurrente, manifiesta en cuanto a la imposición de la presente multa, inconformidad con la misma, además de que la Dirección General de Impuestos Internos, no le requirió en su oportunidad a fin de poder subsanar voluntariamente las supuestas deficiencias encontradas; al respecto es de hacer notar que la Dirección General en comento, emitió auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, de las ocho horas del día veintiséis de febrero de dos mil tres, a fin de que se pronunciara sobre los hallazgos plasmados en Informe de Auditoría de fecha veinte de diciembre de dos mil dos, dentro de los plazos ahí concedidos, además de ello también en dicho auto se requirió a dicha impetrante a fin de que dentro del plazo legal pudiera subsanar la obligación tributaria incumplida, en este caso la de Evasión no Intencional, auto que fue notificado en legal forma el día tres de marzo de dos mil tres, habiendo dado respuesta al mismo la impetrante social mediante escrito presentado a la Oficina Fiscal el día diez de marzo de 2003, desvirtuándose así lo manifestado a este respecto por la sociedad contribuyente.

DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL

Ahora bien, en cuanto a la Multa por Evasión no Intencional contemplada en el Art. 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se ha constatado la infracción por la Dirección General, de la que la sociedad ha hecho

reconocimiento mediante aceptar que ha omitido ingresos percibidos en concepto de arrendamiento de un inmueble a la sociedad "S"., y por lo que respecta a la sanción, ésta ha sido impuesta en la cuantía mínima del 1% sobre el impuesto determinado, no siendo necesario razonarse sobre su imposición, ya que no hay margen para ponderar administrativamente la sanción, y en este sentido procede su confirmación.

POR TANTO: De conformidad a lo expuesto, disposiciones legales mencionadas y Artículos 4

y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cinco minutos del día uno de abril de dos mil tres, que determina a nombre de la sociedad "H"., Cuota Original de Impuestos obre la Renta, respecto del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y nueve; y Multa por Evasión No Intencional del Impuesto antes aludido así como del ejercicio impositivo en mención.

SENTENCIA No 3

CONTROVERSIA

Vistos en apelación de la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas quince minutos del día trece de junio de dos mil tres, por medio de la cual se determinó a cargo de la sociedad "E" Remanentes de Crédito Fiscal en el período de mayo de dos mil, para ser utilizado en el período de junio de ese mismo año; asimismo, determinó dicha Dirección General a cargo de la impetrante social Impuesto de IVA, respecto a los períodos tributarios comprendidos de junio a diciembre de dos mil.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La impetrante social en síntesis dijo:

1) Referencia a la resolución que se impugna:

La Dirección General de Impuestos Internos, emitió resolución a las nueve horas y quince minutos del día trece de junio de 2003, notificada a su representada en esa misma fecha, por medio de la cual determinó a su representada, la cantidad de UN MILLÓN CUATROCIENTOS CATORCE MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y SEIS COLONES CINCUENTA Y SEIS CENTAVOS (¢1.414.756.56), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como impuesto complementario a pagar por los períodos

tributarios correspondiente a los meses de junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre, todos del año dos mil. La procedencia de la liquidación de oficio del impuesto a pagar la basa en lo establecido en el Art.183, Literal b) del Código Tributario, ya que durante la investigación realizada determinó que las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios presentadas por su representada durante los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del dos mil, ofrecen dudas sobre su exactitud, ya que en el período tributario de mayo de dos mil, declaró indebidamente Remanentes de Crédito Fiscal del mes anterior, por la cantidad de TRES MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y TRES COLONES OCHO CENTAVOS (¢3.435.053.08), el cual se encuentra relacionado con Crédito Fiscal proporcional acumulado correspondiente al porcentaje de ventas exentas; y además por declarar como exentas las ventas efectuadas a empresas acogidas a la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización.

2) Puntualización del reclamo:

La contribuyente en el período tributario correspondiente al mes de mayo de 2000, declaró indebidamente la cantidad de TRES MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y

TRES COLONES OCHO CENTAVOS (3.435.053.08), en carácter de remanente de crédito fiscal del IVA, por corresponder dicha cantidad a Créditos Fiscales proporcionales acumulados provenientes del porcentaje de ventas exentas. Las razones para objetar la resolución que se impugna, son de carácter estrictamente jurídico, atendiendo al fondo del punto debatido, es decir, sobre si la Ley permite o no la deducción de montos acumulados de Crédito Fiscal proporcional, que en la época en que dicha acumulación se produjo estaba relacionado con operaciones exentas, de los débitos fiscales generados a partir de mayo de 2000, habiéndose derogado la exención del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que afectaba las ventas de productos farmacéuticos; existen también otras razones jurídicas que afectan fundamentalmente la forma en que el procedimiento administrativo para la determinación complementaria ha sido llevado a cabo por la Dirección General de Impuestos Internos y que afectan derechos fundamentales de su representada.

Razones jurídicas de inconformidad:

a) Procedencia de la deducción de los Créditos Fiscales de IVA acumulados, de los Débitos Fiscales que se generan a partir de la eliminatoria de la exención.

A diferencia del criterio sostenido por la Dirección General, resulta claro que su viabilidad jurídica para la deducción actualmente, de los créditos fiscales que se acumularon por virtud de las transacciones realizadas en sus procesos productivos durante la época de vigencia del IVA en que existió la exención a la venta de medicamentos y productos farmacéuticos (septiembre de 1992 a mayo de 2000), de los débitos fiscales que hoy, derogada tal exención en la fecha últimamente citada, si se producen con las ventas de los productos referidos. Como ya se vio, la Dirección General sostiene que existe una prohibición expresa en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para tal deducción. Dicha prohibición legal está contenida, según la referida Dirección General en el Art.66 de la Ley, el cual establece que si las operaciones

realizadas en un período tributario son en parte gravadas y en parte exentas de crédito fiscal se distribuirá en la proporción que corresponde a unas y otras de acuerdo con el resultado de ese mismo período y será deducible como crédito fiscal sólo la parte proporcional a las operaciones gravadas. Este criterio no es válido para el caso que nos ocupa. No obstante antes de entrar en materia, se hace una breve relación de la evolución que la disposición que estableció la exención de las ventas de medicamentos y productos farmacéuticos ha experimentado desde la fecha de aprobación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, punto en el cual se hace una sinopsis tocante a “Modificaciones al tratamiento legal de las ventas de productos farmacéuticos y medicinales”; acto seguido señala en el apartado 1.2, sobre La derogación del Art.44 y la posibilidad de deducción del IVA acumulado, resumiendo lo siguiente: La derogación del Art.44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ha regulado la situación en que se encontraban los productos de medicinas, medicamentos y especialidades farmacéuticas a partir de la vigencia de dicha derogatoria, en el sentido de que sus procesos productivos se convirtieron en procesos normales desde el punto de vista de la aplicación del IVA (generación de Débitos Fiscales con el objeto de impugnar el Crédito Fiscal generado en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios en el proceso productivo), y además, ha posibilitado legalmente una solución al problema generado por la acumulación, en la contabilidad de su representada, de cantidades de dinero correspondientes a remanentes de Crédito Fiscal generado por sus actividades productivas anteriormente exentas. A esto se opone la Dirección General de conformidad a los argumentos vertidos por la misma en la resolución que se impugna, afirmando que el Art.66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios importa una prohibición expresa de hacer la deducción en los términos planteados. El análisis de la disposición citada, así como del Art.65 de la misma Ley, llevan a concluir que no existe, pese al criterio de la Dirección

General, disposición legal que se oponga o mucho menos que prohíba la deducción de los montos acumulados de remanente de Crédito Fiscal de ejercicios anteriores (cuando las ventas eran exentas), de los Débitos Fiscales que la actividad de comercialización de los productos medicinales genera con posterioridad a la derogatoria de la exención. Reiterando además, que la prohibición legal a la que alude la Dirección General de Impuestos Internos no existe; sostiene que no hay ningún impedimento u obstáculo de carácter legal para que su representada no pueda deducirse los Créditos Fiscales generados por la misma clase de operaciones que anteriormente eran exentas y que en la actualidad si generan Débitos Fiscales. Esto es expresamente permitido por la Ley, ya que el Crédito Fiscal, en los montos en que dicho Crédito Fiscal es un remanente acumulado que no fue utilizado en su totalidad como deducción de su impuesto sobre la renta, ni agregado al costo de los bienes producidos como lo posibilitaba el Art.70 de la Ley, conserva su naturaleza de Crédito Fiscal a favor de su representada, pues no existe disposición legal expresa que determine lo contrario. Por su parte, el Art. 67 de la Ley, establece que si el monto del Crédito Fiscal fuere superior al total del Débito Fiscal del período Tributario, el excedente de aquel se sumará al crédito Fiscal del período Tributario siguiente o sucesivos hasta su deducción total. Puede observarse que la disposición últimamente citada no establece límite alguno de tiempo o ejercicios fiscales en que los Créditos Fiscales hayan sido generados y por lo tanto, es legalmente permitido deducirse Créditos Fiscales generados en cualquier ejercicio anterior, sin límite de tiempo, hasta lograr su deducción total de los débitos que vaya generando la operación actualmente gravada. Esta afirmación es absolutamente consecuente con la naturaleza del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. En efecto, el impuesto del IVA está estrechamente vinculado con la operación comercial que cuenta periodos fiscales muy breves (Art.93 de la Ley) y que por tal razón no están concebidos legalmente como absolutamente independientes uno de otro, especialmente en lo que respecta a los remanentes de Crédito Fiscal, los cuales pueden

legalmente ser trasladados de un ejercicio a otro. Esto no ocurre por ejemplo, con el Impuesto sobre la Renta, el cual tiene períodos de imposición mucho más largos y se fija con carácter definitivo mediante la ficción legal de la percepción de la renta al 31 de diciembre de cada año, lo cual independiza totalmente los períodos fiscales. Por otra parte, en la resolución impugnada, la Dirección General de Impuestos Internos, ha manifestado que en el transcurso de sus investigaciones ha determinado que las cantidades aplicadas por su representadas como remanentes de Crédito Fiscal del ejercicio anterior en la declaración del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios correspondiente al período tributario de mayo de dos mil, son los excedentes resultantes después de la deducción efectuada de dichos montos al impuesto sobre la renta generada durante los años de 1996 a 1999, así como los remanentes de Créditos Fiscales acumulados durante los meses de enero a abril del 2000, Sobre el particular manifiesta la Dirección General en el apartado VI) Remanente de Crédito Fiscal Objetado, de su resolución: “Con base en lo establecido en los Arts. 66 inciso Primero y 70 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se objeta remanente de Crédito Fiscal reclamado en exceso en la declaración del período tributario de mayo de 2000, el cual la sociedad en la referida declaración lo identificó como “IVA – Crédito Fiscal acumulado de los ejercicios de 1996. 1997, 1998, 1999 y al 30 de abril de 2000, más IVA-solicitud reintegro a exportadores”, por valor de TRES MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL CINCUENTA Y TRES COLONES OCHO CENTAVOS (¢3.435.053.08), el cual se originó del excedente obtenido, al enfrentar la acumulación del Crédito Fiscal correspondiente a operaciones exentas contra el Impuesto sobre la Renta determinado en los referidos ejercicios impositivos y además el Crédito Fiscal vinculado con las operaciones exentas de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo y abril de 2000, lo cual se detalla en anexo cuatro del informe de auditoría respectivo”. Dicha determinación de la Dirección General de Impuestos Internos, sin dar oportunidad de

contradicción, es decir, que se haya hecho uso de la deducción permitida de los remanentes de Crédito Fiscal para deducírselos de su impuesto sobre la renta (tal como lo permitió el Art.44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, luego de la reforma efectuada mediante D.L. No. 370 del 8 de junio de 1995), no afectaría, si fueran cierto los argumentos vertidos en el presente escrito sobre la viabilidad legal de las deducciones de los Créditos Fiscales acumulados por la actividad exenta y actualmente gravada, y por lo tanto, generadora de Débitos Fiscales. En efecto, el Art.44 reformado de la Ley citada, permitió la deducción de los montos acumulados de Crédito Fiscal bajo ciertas condiciones, al disponer que los productores y fabricantes “podrán aplicar los Créditos Fiscales definidos en esta Ley y generados por sus propios procesos productivos como crédito contra su impuesto determinado de acuerdo a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dichos Créditos Fiscales deberán generarse en el mismo ejercicio fiscal para el cual el contribuyente declara su impuesto; no serán transferibles y en ningún caso podrán exceder al monto del impuesto sobre la Renta declarado por el productor o fabricante local”. Como puede observarse, este mecanismo de deducción establecido en la reforma del Art.44 de la Ley en comento, estableció fundamentalmente que los Créditos fiscales deducibles no podían ser transferidos, es decir, no podían utilizarse los de un periodo tributario de impuesto sobre la Renta, para su aplicación en otro periodo tributario del mismo impuesto, y adicionalmente no podían ser aplicados en su totalidad, desde luego que de haberse aceptado de esa forma, los excedentes de Crédito Fiscal acumulados, al superar el monto de impuesto sobre la renta a pagar en determinado período, hubiesen generado a su vez, un Crédito Fiscal contra el impuesto sobre la Renta que habría sido objeto de una nueva acumulación. En otras palabras, aún si se hubiere aplicado la disposición comentada, deduciendo los montos acumulados de Crédito Fiscal del Impuesto sobre la Renta, sobrevivirían los remanentes de Crédito Fiscal por exceder legalmente los montos a pagar en concepto de dicho impuesto sobre la Renta y continuarían dichos remanentes

acumulándose en el balance cuentas pendientes de liquidar. Es decir, permanece siempre el problema de los remanentes igualmente le sería aplicable la regla de la deducibilidad actual, en el sentido de que al generar la actividad de venta de productos farmacéuticos Débitos Fiscales en virtud de la derogación del Art.44, es posible y legal su deducción de dichos Débitos Fiscales. Por lo que se considera que la interpretación que hace la Dirección General de Impuestos Internos de las disposiciones contenidas en los Arts.65, 66 y 67 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios no es correcta y tutela en forma excesiva un pretendido interés fiscal, contradice el espíritu y la estructura impositiva del IVA tal como se encuentra plasmada en la Ley. Al no existir obstáculo o impedimento legal para que su representada realizara en la declaración del período tributario correspondiente a mayo de 2000 la aplicación de los Créditos Fiscales acumulados en los períodos anteriores (en se encontraba en vigor la exención del Art.44 de la Ley), la resolución que se impugna carecería de fundamento legal, por lo tanto, procede se revoque y deje sin efecto.

B) VIOLACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA DE LA SOCIEDAD IMPETRANTE:

Es evidente que ha existido una violación al derecho que su representada tiene a la seguridad jurídica, por las razones siguientes: al efectuar la aplicación de los remanentes acumulados de Crédito Fiscal en la declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios correspondiente al período tributario de mayo de 2000, la cual objeta la Dirección General, lo hizo en virtud no solamente de actos administrativos de la autoridad competente que establecían tal posibilidad legal, sino que además lo hizo previa consulta con los titulares del Ramo de Hacienda, cuya respuesta fue dada a conocer por escrito a la Asociación de Industriales Químicos Farmacéuticos de El Salvador, sobre el caso puntual del tratamiento que debía darse a los Créditos Fiscales acumulados antes de la derogatoria de la exención del Art.44 de la Ley. Así, mediante publicación periodística de fecha

13 de mayo de 2000, aparecida en el periódico La Prensa de esa misma fecha, efectuada por el Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General de Impuestos Internos, en cumplimiento al Decreto legislativo No.877 del 13 de abril de 2000, publicado en el Diario Oficial No.82, Tomo No.347 del 4 de mayo de 2000, e instructivo No. DG-001/2000 del 9 de mayo del mismo año, establecido en la parte final de su numeral iii), refiriéndose a los Créditos Fiscales acumulados al entrar en vigencia la derogatoria del Art.44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo siguiente: “Los Créditos Fiscales acumulados al entrar en vigencia el presente decreto podrán ser deducidos de los Débitos Fiscales en los siguientes períodos tributarios”. Lo anterior, es una comunicación pública hecha por la Dirección General de Impuestos Internos, lo cual llevó a su representada a realizar o dar cumplimiento a lo establecido textualmente en la misma. Asimismo existe una carta dirigida a la Asociación de Industriales Químicos Farmacéuticos de El Salvador, suscrita por el Ministro de Hacienda, de fecha 16 de mayo de 2000, es decir, tres días después de la publicación de la Dirección General de Impuestos Directos a la que se hizo alusión, por medio de la cual se remite a dicha gremial la opinión jurídica emitida en esa misma fecha por uno de los asesores del Ministerio de Hacienda a consultas hechas por la gremial. En dicha opinión jurídica, al cuestionamiento sobre el mecanismo para hacer uso de los Créditos Fiscales acumulados en cuentas por cobrar atribuibles a ventas exentas correspondientes a ejercicios anteriores para ser aplicables a futuros pagos del IVA se obtiene la respuesta siguiente: “Sobre el particular, la Dirección General de Impuestos Internos se ha pronunciado en el sentido siguiente: para los efectos del Impuesto sobre la Renta, no procedería actualmente su aplicación por la Derogatoria del Art.44. Para efectos del IVA, no obstante el Art.70 de la Ley señala el reconocimiento de costo para este impuesto, no limita su aplicación como Crédito Fiscal y por ende el contribuyente que no lo aplicó para el impuesto sobre la Renta, podría reclamarlo como remanente en sus liquidaciones de IVA”.

Manifiesta que como puede observarse, su representada no hizo más que certificar la aplicación de los Créditos Fiscales acumulados antes de la derogatoria del Art.44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a los débitos generados con posterioridad a dicha derogatoria, de conformidad a la posibilidad y viabilidad legal que las mismas le franquearon. Los dos actos administrativos referidos, generaron para su representada una certeza y seguridad jurídica sobre las actuaciones que había de realizar (demás está observar que la aplicación de remanentes de Crédito Fiscal que ahora objeta la Dirección General, se hizo con posterioridad a los actos administrativos de los que se habla). Recuérdese la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado en forma reiterada sus conceptos acerca de las manifestaciones de la seguridad jurídica y sus efectos sobre los administrados. Así, en la Sentencia de Habeas Corpus de referencia 290-2000 del 14 de mayo de 2001, dicha Sala ha manifestado: “La seguridad jurídica puede presentarse en dos manifestaciones: la primera como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e institucionales. La segunda manifestación de la seguridad jurídica que representa su faceta subjetiva, se presenta como la certeza del derecho, es decir, como proyección, en las situaciones personales, de la seguridad objetiva, en el sentido que los destinatarios del derecho puedan organizar su conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura bajo pautas razonables de previsibilidad”. Sobre este último punto, tal como ya se le hizo saber a la Dirección General, la “contradicción”, por llamarla de alguna manera, de dicha Dirección General, fue realizada a través de una comunicación dirigida a la Asociación de Químicos y Farmacéuticos, de referencia 12001-NEX- 001-2001, de fecha 29 de enero de 2001, observándose que la fecha de la comunicación aludida es 9 meses a los actos administrativos relacionados y naturalmente, a la fecha en que su representada, siguiendo la vía jurídica trazada por dichos actos, procedió a realizar la aplicación de los remanentes de Crédito Fiscal en la declaración

correspondiente al período tributario de mayo de 2000. En la carta de la Dirección General que se comenta, no se hace referencia a los actos administrativos relacionados en los párrafos anteriores, sino a una exposición o explicación realizada por la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en fecha no determinada, relacionada con la derogatoria del Art.44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sobre esa exposición manifiesta la Dirección General: “Que al realizar el análisis correspondiente al contenido de la respuesta desarrollada en el segundo párrafo del numeral 6 de dicha exposición se ha establecido que el planteamiento vertido en ella contraría disposición legal expresa, ya que los Arts. 64, 65, 66, 67 y 70 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no permiten la acumulación por la vía del remanente de Crédito Fiscal de los créditos vinculados con operaciones exentas, sino únicamente la parte proporcional correspondiente a operaciones gravadas cuando éstos sean superiores al Débito Fiscal del período, ni menos la devolución de ellos”. El punto fundamental a establecer el retraso de la Dirección General para emitir una interpretación distinta o más bien contraria a la contenida en la publicación periodística del 13 de mayo de 2000, emitida por ella misma y en la carta del Ministerio de Hacienda del 16 del mismo mes y año y que además, no se refiere a dichos actos, sino a otros. Cabe señalar que la misma doctrina citada por la Dirección General de Impuestos Internos en la resolución apelada y que está relacionada con la seguridad jurídica que dicha Dirección General alega haber respetado. El párrafo que dicha Dirección cita pertenece al “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” por Héctor B. Villegas y dice: “La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos. Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones que vayan para atrás, cambiando las expectativas precisas sobre

derechos y deberes. El contenido de la seguridad jurídica también implica certeza, lo que además de la confianza basada en la generación de normas por los representantes del pueblo y que las mismas reglas del juego no sean alteradas para atrás, el contribuyente debe tener una mínima certeza respecto a la legislación de fondo estable y coherente, así como una legislación adjetiva apta para hacer valer sus derechos. Por las razones anteriores, reitera y sostiene que la seguridad jurídica que es un derecho constitucional de su representada, contemplado precisamente en el Art.1 de la Constitución como uno de los fines fundamentales del Estado, ha sido violado por las actuaciones contradictorias, y providencias extemporánea de la Dirección General, tal como ha quedado demostrado. Por tal razón la interpretación que pretende hacer la Dirección General de la parte final del numeral iii) del instructivo publicado en el Periódico La Prensa del 13 de mayo de 2000, no tiene validez, debiendo mantenerse la norma establecida en la publicación referida; por lo tanto, es procedente que se revoque la resolución que se impugna.

C) VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE CONTRADICCIÓN DE LA PRUEBA POR PARTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL:

Por medio de escrito presentado dentro del término de audiencia conferido en base a los Arts. 10 literal a); 172 inciso segundo; y 186 del Código Tributario; solicitó que se practicara por parte de la Dirección General, en base a lo establecido en el Art.200 del Código Tributario, inspección en los registros contables con el objeto de comprobar si los remanentes de Crédito Fiscal correspondiente a los ejercicios de 1996 a 1999 y enero a abril de 2000 habían sido utilizados para deducción del impuesto sobre la Renta generado en esos mismos períodos. La prueba de inspección solicitada se llevó a cabo, los días 27 y 29 de mayo de 2003, sin que los resultados de la misma hayan sido dados a conocer a la sociedad apelante con anterioridad a la resolución final del procedimiento administrativo, que es la que se impugna.

D) ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO DEL ESTADO POR LAS ACTUACIONES DE LA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN
VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE
LEGALIDAD:

Finalmente, argumenta que las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en el caso que se impugna, propician enriquecimiento ilícito del Estado a costa de su representada, ya que el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios está diseñado para ser un impuesto al consumo y no debe ser amortizado por los contribuyentes (participes de los procesos productivos y comercializadores), sino por el usuario o consumidor final, mediante el sistema de deducción de crédito al Débito Fiscal (Arts.57 inciso 1° y 64 de la Ley IVA). Los montos de IVA acumulados como Créditos Fiscales por su representada en su carácter de empresa productora y comercializadora de productos farmacéuticos y medicinales y que no fueron compensados totalmente por los métodos establecidos en la Ley, permanecen pendientes de liquidar en los balances de las referidas empresas, no obstante haber obtenido el fisco el pago de dichas cantidades de impuesto en forma oportuna. En el caso de estas transacciones y transferencias de dominio de bienes exentos, la operación natural del IVA quedó incompleta, produciendo para los productores y comercializadores de productos medicinales, el efecto económico de una absorción o amortización del impuesto, aunque contablemente aún se trate a esas cuentas como pendientes de liquidar. El IVA no es impuesto que deba ser pagado por los contribuyentes, sino por los consumidores finales, por tal motivo la absorción del pago por parte de los productores y comercializadores es impropio, antitécnico e injusto. Naturalmente, al haberse eliminado la exención contemplada en el Art.44 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tal como queda sostenido, surge la posibilidad legal de efectuar la deducción, pendiente cuya viabilidad ha sido expresamente reconocida por la Dirección General en la publicación del 13 de mayo de 2000. Esa deducción, reitera, es actualmente posible pues no existe prohibición ni impedimento legal y adicionalmente, dicha deducción fue admitida por la Dirección General de Impuestos Internos, lo cual

constituye un enriquecimiento sin causa, y una violación a los principios de justicia tributaria. Por lo antes expuesto, considera que al establecer interpretaciones incoherentes con el espíritu y la estructura fundamental del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la Dirección General de Impuestos Internos ha excedido los límites al poder tributario que la Ley concede a su actuación. Dicho exceso ha configurado un enriquecimiento sin causa y naturalmente un perjuicio a su representada.

**EL TRIBUNAL DE APELACIONES
RESUELVE:**

Advierte este Tribunal de análisis del caso en estudio, que se circunscribe a aspectos de mero derecho, sobre los cuales hace las siguientes consideraciones:

La cuestión medular planteada en el caso de estudio se contrae a la manera cómo se ha determinado por la Dirección General el impuesto reclamado, que según sostiene la sociedad apelante, se ha verificado en contradicción al principio de seguridad jurídica, toda vez que se ha soslayado lo acordado por el Ramo de Hacienda según publicación dada el día trece de mayo del año dos mil, a raíz de haberse derogado las exenciones para las medicinas y preverse por vía de administración unas medidas de transición, por virtud de las cuales los contribuyentes afectados y particularmente los productores de medicinas podían, según tal comunicación, deducirse en los siguientes períodos tributarios aquellos créditos fiscales acumulados antes de la vigencia de la derogatoria. Además, mediante Instructivo No. DG-001/ 2000 de fecha quince de mayo de ese mismo año, se giraron instrucciones encaminadas a asegurar la aplicación de las ventas de stocks de bienes adquiridos antes de la vigencia, sin incorporar el trece por ciento, durante los meses de mayo y junio de ese año, siendo que para ello debía controlarse el inventario de mercaderías correspondientes.

Primeramente se destaca sobre las medidas administrativas: éstas no pueden jamás trascender el ámbito de ley, de ahí que

estrictamente, lo regulado por vía administrativa debió plasmarse por el legislador en todo caso; aún así, la sociedad apelante ha entendido que podía acumular aquellos créditos no susceptibles de deducirse en IVA y acumulados por dicha sociedad según consta en sus asientos contables, sin que ello encaje bajo los alcances del Instructivo de la Dirección General o publicación del Ramo de Hacienda, ya no se diga mediante Ley. Y de esta manera se aprecia cómo la Ley venía regulando situaciones de créditos fiscales no deducibles en IVA, por cuyo tratamiento las sociedades productoras tenían como opción la de trasladar esos créditos a costos para efectos de deducírselos en el Impuesto sobre la Renta, o en su caso utilizarlos como crédito contra la cuota misma de impuesto sobre la Renta, siempre que tales créditos se identificaren como relacionados con el proceso productivo, se afectaren dentro del mismo ejercicio impositivo hasta concurrencia de la cuota de impuesto y sin poder transferirse (Art. 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta). Bajo este aspecto, resulta claro cómo tales créditos, al no ser deducibles vía IVA jamás podrán ser considerados como remanentes de crédito, y por ende, no resultaba posible calificarles de acuerdo a la Comunicación del Ramo de Hacienda como “créditos fiscales acumulados”, pues ya carecían de esa connotación, sobre todo porque los efectos jurídicos para esos créditos no deducibles ya se habrían plasmado, en lo concerniente a los años 1996, 1997, 1998 y 1999; ello, de acuerdo a lo previsto en el Art. 44 de la Ley de la materia. Por consiguiente, no es posible reconocer para aquellos créditos calificados de acuerdo a la legislación IVA como no deducibles, el que sean acumulables para efectos de deducirse a consecuencia de la derogatoria aludida y en atención al comunicado del Ministerio de Hacienda, pero lo que sí resultaba posible era, o bien deducirse en su oportunidad de los ingresos brutos del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio correspondiente, o bien, utilizar esos montos de créditos no deducibles en IVA, como crédito sobre la cuota de Impuesto sobre la Renta en el ejercicio pertinente, lo que quiere decir que no era incompatible para estas sociedades utilizar las dos opciones, según su conveniencia. De esta manera queda en claro cómo la pretensión

de la sociedad resulta infructuosa, primero porque no se apega a los alcances contenidos en la comunicación Ministerial y segundo, porque tampoco se apega a los requisitos de la Ley de la materia, de ahí que en realidad no se aprecie violación alguna, ni mucho menos del principio de Seguridad Jurídica, debiendo desestimarse lo reclamado por la sociedad apelante en lo relacionado a este punto, si bien por lo que atañe al Instructivo de la Dirección General, es obvio que para nada se ha reclamado de él, como para tomarle en cuenta en la presente consideración y esto debido a que la sociedad contribuyente comenzó a gravar tasa trece por ciento a sus ventas a partir del día doce de mayo de 2000, es decir, durante la vigencia del decreto numero 877 del 13 de abril de 2000.)

AJUSTE DE PROPORCIONALIDAD

Por último, advierte el Tribunal en lo que respecta a la aplicación de la proporcionalidad, que se ha omitido el ajuste final de la misma, siendo que ello refleja un saldo a favor de la contribuyente social por TRESCIENTOS VEINTICINCO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS COLONES CON CUARENTA y CINCO CENTAVOS (¢325,976.45), el que deberá ser reconocido por la Dirección General de Impuestos Internos, siendo que el contribuyente lo podrá incorporar al saldo de remanente en cualquier declaración en período tributario posterior a la fecha de notificación de esta resolución; todo, de conformidad a las razones expuestas en sentencias dictadas a las trece horas del día veintiséis de agosto de dos mil tres, del incidente de apelación marcado bajo la referencia I0207005 TM y de las de las quince horas del día treinta de marzo de dos mil cuatro, con referencia I0303003 TM.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: A) CONFÍRMASE la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas quince minutos del día trece de junio de dos mil tres, por medio de la cual se determinó a cargo de la sociedad “E” Remanentes de Crédito Fiscal, en el período de mayo de dos mil, para ser utilizado en el

período de junio de ese mismo año; asimismo, determinó a cargo de la impetrante social Impuesto IVA, respecto a los períodos tributarios comprendidos de junio a diciembre de dos mil; y B) DÉJASE a salvo el derecho de la sociedad contribuyente para acumular y acreditar remanentes de crédito fiscal por la cantidad de TRESCIENTOS VEINTICINCO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y SEIS

COLONES CON CUARENTA y CINCO CENTAVOS (¢325,976.45), el cual deberá ser reconocido por la Dirección General de Impuestos Internos, siendo que la contribuyente podrá incorporar ese saldo de remanente, en cualquier declaración en período tributario posterior a la fecha de notificación de esta resolución.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a escrito presentado a esta Dirección General el día dieciséis de septiembre de dos mil tres, en el que en lo medular solicita de conformidad con el artículo 34 del Código Tributario, se le indique la base imponible para el cálculo del impuesto ad-valorem de las bebidas gaseosas simples o endulzadas.

La Ley del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas simples o Endulzadas establece, en su artículo 1, el impuesto ad-valorem del 10% del precio de venta al público sugerido por el productor, importador o distribuidor, precio que no deberá contener el monto del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios ni el valor de los envases retornables.

A diferencia de la disposición precedente, la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas dispone, en su artículo 43, que para el caso de la cerveza tampoco se deberán tomar en cuenta, para determinar la base del impuesto ad-valorem, los impuestos establecidos en la misma ley.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Sobre este particular, esta Dirección General le manifiesta lo siguiente:

En sujeción del principio de Reserva de Ley en materia tributaria, el artículo 231 de la Constitución de la República de El Salvador, establece que “no pueden imponerse

contribuciones sino en virtud de una ley para el servicio público”.

Por su parte, el ordinal 6° del artículo 131 de la Ley Primaria postula que corresponde a la Asamblea Legislativa: “Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos...”

En este contexto, han sido creadas a la vida jurídica por el legislador tributario, la Ley del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas y la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

Ambas instituciones legales gozan de ser autónomas y por lo mismo contienen y desarrollan sus propias normas, principios, base imponible, etcétera.

En este orden, el inciso segundo del artículo 43 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, expresamente, estipula lo siguiente: “El precio declarado de venta al público, señalado en el inciso anterior como la base del impuesto ad-valorem, deberá incluir todas las cantidades o valores que integran la contraprestación y se carguen o 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, el valor de los envases no retornables, los márgenes de utilidad, y excluyendo para la

cerveza los impuestos establecidos en la presente.

Mientras que en la Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, contenida en el Decreto Legislativo No. 641 del 22 de febrero de 1996, Diario Oficial No. 47 Tomo 330 del 7 de marzo del mismo año, en su artículo 1 regula: "Para las bebidas gaseosas simples o endulzadas, se establece un impuesto ad-valorem del diez por ciento del precio de venta al público sugerido por el productor, importador o distribuidor excluyendo el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios y el valor de los envases retornables".

Advirtiéndose en el caso de los productos importados que la base del cálculo será el precio de venta al público declarado por el importador en la Aduana respectiva, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 3 de la aludida Ley.

La Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, señala que el precio sugerido de venta al público tanto del productor nacional como de los importadores, puede ser

modificado para lo cual el productor nacional y el importador deberán entregar la nueva lista de precios ocho días antes de la entrada en vigencia de los nuevos precios, estos últimos deberán presentar la lista mencionada a la Dirección General de la Renta de Aduanas, lista de precios que tiene el carácter de declaración jurada y serán de conocimiento del público, conforme lo dispone el artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas.

Entendiéndose como precio sugerido de venta al público, el precio que tanto el productor nacional como el importador asigna para la comercialización de los diferentes productos, independientemente del precio en que lo adquiera el consumidor final al obtener la bebida.

En conclusión, al establecer la base para el cálculo del impuesto ad-valorem de las bebidas simples o endulzadas, deberá aplicar lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley del impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito de fecha quince de diciembre de dos mil tres, que refiere que dentro de la figura de confusión de deuda, según el artículo 81 del Código Tributario, aplicable en el caso de la deuda por IVA correspondiente al subsidio del GLP que se tiene con las compañías gaseosas, los pagos de impuestos que deben efectuarse contra esa deuda es el IVA por la venta local e IVA por importaciones, razón por la que solicita que en el procedimiento a seguir se consideren los dos impuestos.

OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al respecto, esta Dirección General con base a las facultades conferidas en los artículos 1, 3, 4 inciso primero, 6 literal d) y 7 literal a) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en relación con el artículo

26 del Código Tributario, le manifiesta lo siguiente:

Que mediante nota de fecha 12 de noviembre de 2003, evacuada a la Dirección General de Tesorería con relación al refuerzo presupuestario al Ministerio de Hacienda para el pago del déficit de subsidio por la comercialización de gas licuado de petróleo, esta Oficina se pronunció en el sentido que el caso planteado podía resolverse por la vía de la confusión a que se refiere el artículo 81 del Código Tributario, en relación con el artículo 20 del Reglamento de Aplicación del mismo, puesto que la confusión opera cuando en el Estado convergen simultáneamente la calidad de deudor y acreedor de la obligación tributaria, tal como ocurre en el presente caso, en el que el Estado es el acreedor de la obligación tributaria sustantiva de los comercializadores de gas

licuado de petróleo por el IVA que pueda causar la venta de dicho producto, pero también está colocado en la situación de deudor de tales comercializadores, en la medida que corre por su cuenta el pago del IVA que corresponde al monto subsidiado y no lo efectúa, por lo que, en el caso en mención, perfectamente se podría período a período o cuando vayan confluyendo las dos calidades, de acreedor y de deudor por parte del Estado, ir liquidando y extinguiendo la obligación tributaria por medio de la figura de la confusión.

En este respecto, no debe perderse de vista el carácter plurifacético de la recaudación del impuesto, en el que todos los que intervienen en el proceso de producción, distribución y venta recuperan totalmente el IVA que ingresan en las arcas fiscales, con cargo al eslabón siguiente. Es decir, actúan como meros recaudadores de un impuesto que se va trasladando hasta llegar al último eslabón de esta cadena, que lo constituye el “consumidor”, quien en su calidad de tal

asume íntegramente el impacto financiero de este gravámen.

En tal sentido, hay que hacer notar, que en su adquisición las empresas importadoras comercializadoras del gas licuado acumulan el IVA por cada operación realizada, crédito fiscal que al comercializarse localmente el producto, el importador se acredita contra el débito fiscal obtenido al venderse dicho producto, por lo que es procedente integrar el impuesto de importación del gas licuado dentro de la figura de la confusión para el pago de la deuda tributaria existente con el fisco.

En consecuencia de lo antes mencionado, AMPLÍASE la consulta evacuada por esta Dirección General, mediante la nota referida al inicio de la presente, en el sentido que la figura de la confusión aplicable por la comercialización local del gas licuado, es también aplicable para el IVA soportado por la importación de dicho producto.

CONSULTA N° 3

En atención a su escrito presentado a esta Oficina el día quince de diciembre de dos mil tres, mediante el cual expone:

Que esa compañía, está reestructurando sus sistemas administrativos a nivel mundial y la sucursal que posee en nuestro país no escapa a tales decisiones; razón por la cual, desea someter a consideración de esta oficina algunas medidas internas que tienen relación con las exigencias tipificadas en las leyes tributarias en vigencia, motivo suficiente para hacer las siguientes consultas:

Desea autorización de esta oficina para trasladar a Costa Rica y de carácter permanente la documentación original que se emite en el país de acuerdo con la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

De igual manera desea que cuando esta oficina decida fiscalizar a dicha sucursal y los auditores fiscales que representen al Ministerio de Hacienda consideren conveniente realizar tal

función en Costa Rica; esa compañía se compromete a responder por todos los gastos de transporte y estadía de sus auditores durante todo el tiempo que ellos utilicen para realizar el trabajo.

Reconoce que el artículo 141 literal d) y e) del Código Tributario define limitaciones y de igual manera el artículo 346 del Código de Comercio, también define otra limitación, aún así, solicita se les brinde los puntos de vista de esta oficina a la luz de la normativa tributaria, sobre las medidas que desean tomar.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular, esta Dirección General, le manifiesta:

El deber de emitir y conservar la documentación.

Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), deben cumplir

con la obligación de llevar y conservar los registros necesarios para el control de sus operaciones, los cuales deben ampararse por las facturas, comprobantes de crédito fiscal, libros o registros de compras y de ventas, registros contables y demás documentos que emitan o reciban, que servirán de base para la elaboración de las declaraciones de conformidad a lo dispuesto en los artículos 107 y siguientes, 139, 141, 147 del Código Tributario, 82 al 90 del Reglamento del Código Tributario.

La facultad de fiscalización.

La administración tributaria, en el ejercicio de la facultad de fiscalización, puede requerir a los sujetos pasivos los documentos en referencia y realizar las actuaciones administrativas encaminadas a determinar si un contribuyente ha declarado de conformidad a la ley o si es necesario liquidar de oficio el impuesto que corresponda, según el artículo 173 del Código Tributario, y dichos sujetos pasivos están obligados a presentar y a exhibir esa documentación, tal como lo prescribe el artículo 126 literal a) del citado Código.

La aplicación de la norma en el espacio.

El Estado de El Salvador ejerce jurisdicción y soberanía sobre el territorio de la República, según los artículos 83 y 84 de la Constitución de la República de El Salvador, mientras que de conformidad al artículo 6 del Código Civil, la ley, los reglamentos, decretos y demás disposiciones de carácter general, obligan en el

territorio de la República en virtud de su solemne promulgación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticia de dichas normas.

En ese sentido, la ley tributaria obliga a la sociedad peticionaria a llevar dichos documentos dentro del territorio de la República de El Salvador, que es el espacio territorial en el que la Dirección General de Impuestos Internos salvadoreña ejerce su potestad tributaria, y es el espacio en el que se gravan los diferentes hechos generadores, en virtud del Principio de Territorialidad que rige en nuestro sistema impositivo, y de cuya realización emergen dentro del país el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias, por ello, tampoco podría la administración ejercer fuera de él, facultades de fiscalización.

Por eso, el artículo 346 del Código de Comercio, es enfático al establecer que toda contabilidad debe llevarse en el país, aún la de agencias y sucursales de empresas extranjeras.

Por los motivos anteriores y tomando en cuenta que esta oficina no tiene más facultades que las expresamente otorgadas por la ley, como lo prescribe el artículo 86 inciso 3° de la Constitución de la República de El Salvador, no es procedente autorizar a su representada para trasladar a la República de Costa Rica, la documentación original que se emite en el país de acuerdo a la Ley del IVA, porque los documentos para el control de ese impuesto los debe llevar en el país.

CONSULTA N° 4

En atención a escrito de fecha dos de octubre de dos mil tres, mediante el cual manifiesta que en el mes de agosto de dos mil dos, adquirió un vehículo para poder realizar su trabajo de médico en su clínica particular y en dos instituciones públicas; que de acuerdo con el artículo 65 de la Ley del IVA, solicitó a la empresa distribuidora de vehículos que le extendieran comprobante de crédito fiscal, pero considerando que el vehículo lo ocupa para todas las actividades antes mencionadas, se me

aplicó en la declaración de IVA, solamente el 50% de crédito fiscal derivado de tal transacción. Que en el mes de enero recibió notificación de ésta Dirección General, en la que se le pedía presentarse para explicar el origen del crédito fiscal que estaba usando en sus declaraciones mensuales, en atención a lo cual llevó toda la documentación pertinente, y en forma verbal se le confirmó que tenía derecho al uso de dicho crédito; sin embargo en el mes de agosto del citado año, recibió la visita

de un auditor de esta Dirección General, quien le pidió liquidar totalmente el crédito fiscal, modificando su última declaración de impuesto de IVA. Por lo que solicita a esta Dirección General, si es obligación que liquide ese crédito fiscal, ya que considera que ya pagó el IVA correspondiente al adquirir el vehículo, lo cual le da derecho a ese crédito fiscal de acuerdo con el artículo 67 de la Ley del IVA, pudiendo usar hasta su deducción total. Además el crédito fiscal del cual está haciendo uso, reúne los requisitos establecidos en el artículo 65 de la referida ley, para su deducción, ya que se trata de la adquisición de un vehículo de trabajo, cuya compra se encuentra debidamente documentada.

OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

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

Que el artículo 65 en la parte final del inciso primero de la Ley del IVA, reconoce la procedencia de la deducción del crédito fiscal, originado por la adquisición de vehículos automotores, siempre y cuando “se trate de vehículos de carga o de trabajo pesado, en estos casos será deducible el cien por ciento del crédito fiscal causado por la adquisición de dichos bienes”.

Como puede observarse, la disposición legal referida, proporciona la pauta legal a seguir para establecer la procedencia de la deducción del crédito fiscal, estableciendo, el artículo 65 en mención, una regla especial de procedencia.

La regla general es que, para que el sujeto pasivo del impuesto esté en condiciones de poder deducir el crédito fiscal proveniente de la compra de un bien mueble corporal o prestación de servicio (IVA soportado), es menester conforme a la ley, que el bien o el servicio adquirido de que se trate, tenga vinculación directa con el giro o actividad del solicitante del mismo, pues de lo contrario, no emerge de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el derecho a la deducción del crédito fiscal. En el caso de los vehículos automotores hay una regla especial a seguir que es la que se enunció en el primer párrafo de la respuesta.

De lo anterior resulta, que para que proceda la deducción del crédito fiscal trasladado al adquirir vehículos automotores, es necesario que se cumpla con los requisitos que se indica en la citada disposición legal, lo que en el presente caso no ocurre, pues el vehículo que adquirió para su uso personal, no se enmarca dentro de los parámetros que exige el aludido artículo 65 parte final del inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que el crédito fiscal reclamado no será deducible y formará parte del costo del bien.

CONSULTA N° 5

En atención a escrito presentado a esta Dirección General el día veintidós de enero del presente año, en el cual manifiesta a esta Administración Tributaria, amparado al artículo 4 literal a) del Código Tributario, lo siguiente: Que las operaciones de su representada incluyen la obtención de créditos de sus socios sobre los cuales se les pagan intereses, existiendo la duda de que si dichos intereses están sujetos a la retención del 10% de Impuestos sobre la Renta.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

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

Que la compensación adicional en efectivo (intereses), que la sociedad peticionaria paga a sus socios por los créditos que estos le conceden para efectos de realizar sus operaciones, son constitutivas de renta gravable proveniente del capital, según lo dispuesto en el artículo 2 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero no están sujetos a retención; es decir, que dichos ingresos que reciben los socios, no son susceptibles de retención por parte de dicha entidad para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Lo anterior, en razón de que, para efectos que aplique la retención del 10% a que se refiere el artículo 159 inciso primero del Código Tributario, es indefectible que el pago de intereses devenga de una Institución Financiera por depósitos de dinero y que el receptor sea una persona jurídica, supuestos que no se configuran en el presente caso, ya que, dicha asociación no se ubica dentro de la categoría de Institución Financiera y los intereses que paga a sus socios no se originan de depósitos de dinero, sino de préstamos.

No obstante lo antes expuesto, dicha entidad

debe llevar control detallado referente a la identificación de sus acreedores, condiciones del préstamo, monto de las obligaciones entre otros, en razón de que con base en el artículo 125 inciso primero y literal d) del Código Tributario, a la Administración Tributaria le asiste la potestad de requerir a los sujetos pasivos de los impuestos bajo su competencia, la información relacionada con los acreedores de éstos, y los aludidos sujetos pasivos tienen la obligación de proporcionarla.

En ese sentido, no debe perderse de vista que no obstante que dichos ingresos no resultan sujetos a retención, constituyen renta obtenida para los sujetos pasivos para el ejercicio o período de imposición de que se trate, de conformidad con lo estipulado en los artículos 1, 2 literal c), 5, 12, 13 y 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debiendo consecuentemente, ser declarados en el ejercicio impositivo correspondiente por parte de quien los percibe como renta gravable, de acuerdo a lo regulado en los artículos 48 inciso primero y 92 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 91 y 94 del Código Tributario

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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

UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y DIVULGACIÓN TRIBUTARIA

Torre 3, Nivel 2, Ala B
Teléfono: 244-3571
Telefax : 244-7213
Email: defensordgii@mh.gob.sv



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

