



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

**Noviembre- 2004**

Diagramado:  
Unidad de Comunicaciones

# CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA .....	<a href="#">1</a>
SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS.....	<a href="#">15</a>
CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.....	32

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

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

## CONTROVERSIA

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por el señor "J" en carácter de representante legal de la sociedad "P", impugnando la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas veintitrés minutos del día once de febrero de dos mil dos, que determinó a cargo de su representada, cuota complementaria de IVA correspondiente a cada uno de los períodos comprendidos de enero a diciembre de 1999, más multas por diversos conceptos, y la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las trece horas y treinta minutos del día catorce de noviembre de dos mil dos, que modificó la anterior en el sentido que confirmó el impuesto tasado y revocó las multas impuestas.

## A. ANTECEDENTES DE HECHO

### ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

De los Actos impugnados

a) La parte demandante por medio de su representante legal, dirige su pretensión contra la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por la emisión de las resoluciones arriba mencionadas.

b) Circunstancias. El representante legal en sus argumentaciones básicamente manifiesta: 1) *Del hecho generador*. El giro económico principal que desarrolla su representada es la venta de productos comestibles o venta de comida rápida al público por lo que es la transferencia de bienes muebles corporales la que causa el hecho generador que cita el Art. 5 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (en adelante sólo Ley IVA) y no la prestación de servicios que afirma la Dirección General de Impuestos Internos, quien con base en el Art. 16 de la precitada ley, determina complementos de IVA por considerar como hecho generador el autoconsumo de servicios de parte del personal de la empresa. Reitera que no presta

servicios y que el hecho generador que causa su actividad es la transferencia de bienes muebles corporales y que el punto específico en la cuestión se trata de la transferencia de bienes comestibles que son utilizados para el consumo de sus empleados el cual se sustenta en el Art. 11 que define como uno de los hechos generadores del impuesto "el retiro de bienes" respecto: "Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles... *Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio*". Que en base a la parte subrayada (por la parte actora) de la anterior transcripción el legislador exceptúa dentro del hecho generador, *todos aquellos bienes que faltaren del inventario y cuya salida de la empresa se deba a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo, o actividades normales del negocio*. Por otra parte, cuando el legislador dice y *cuya salida de la empresa no se debiere a caso de fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones modalidades de trabajo o actividades normales del negocio*" no se considerarán retirados o desafectados. Por tanto de cumplirse con la anterior afirmación no existe hecho generador para el pago del impuesto ya que no existe transferencia del bien; y es que cuando se habla de causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o de actividades normales del negocio el legislador se refiere a aquellas que han sido establecidas por políticas administrativas, naturaleza del negocio y costumbres empresariales dentro de las que se pueden citar los siguientes ejemplos: bonificaciones, prestaciones laborales, proporcionar transporte, alimentos, uniformes; porcentaje de desperdicios en la producción, etc. Dentro de este contexto, el representante legal expresa que su representada se enmarca en la modalidad de trabajo, específicamente en las políticas administrativas, ya que proporcionar un tiempo de comida a los trabajadores que laboran en los restaurantes se considera como una

prestación laboral que tiende a beneficiar a dichos trabajadores, lo cual está dado por una causa inherente a las operaciones de la empresa debido a que al personal de cada turno se le imposibilita tomarse el tiempo operativo o de actividad normal para ingerir sus alimentos, tomando en consideración que su representada es una cadena de restaurantes de venta de comida rápida cuya atención al público es ininterrumpida desde las 7.00 AM hasta las 9:30 PM, por lo que los horarios de trabajo también son ininterrumpidos. Es en razón de lo anterior que los trabajadores que laboran en los restaurantes no tienen horario específico para tomar sus alimentos, sino que los ingieren cuando estiman que no desatienden al número de clientes en espera. En consecuencia sus alimentos los toman en los restaurantes porque les permite medir el momento apropiado para hacerlo, ya que al desplazarse a otro lugar ocasionaría una disminución en los ingresos y afectaría la fuente generadora del impuesto. Esta política administrativa se ha aplicado desde hace muchos años y se traduce en una modalidad de trabajo firme y constante durante el tiempo, por lo que considera que los productos consumidos bajo éstos términos no deben calificarse como retirados o desafectados y por lo tanto no se causa el hecho generador del IVA, por ser una consecuencia directa de la fuente generadora de ingresos a través de la modalidad de trabajo y a la naturaleza de sus operaciones. Por otra parte, esta modalidad de trabajo está tipificada en las cláusulas de los contratos de trabajo, en que se estipula que el suministro de alimentos forma parte de las prestaciones laborales a los trabajadores que laboran en los restaurantes, lo que demuestra que no es una generalidad sino una necesidad inherente al trabajo desempeñado. A lo anterior se debe agregar, que desde la óptica de la legislación laboral debe cumplirse con lo estipulado en los contratos de trabajo y en especial con los derechos laborales que establece el Art.24 del Código de Trabajo, como son "*los consagrados por la empresa*" y que en este caso se destacan los de proporcionar un tiempo de comida convenido en los respectivos contratos individuales de trabajo para los que laboran en los restaurantes y no así para los demás, de donde se desprende que el suministro de alimentos se debe a la modalidad del trabajo y por tanto con derecho a esa prestación laboral. Esta situación se tipifica en el Art. 18 del Reglamento Interno de Trabajo en alusión al

literal b) del Art. 24 del Código de Trabajo y desarrollado con mayor énfasis en el literal e) del mismo artículo que hace referencia a lo consagrado en la costumbre de la empresa. 2) *Nulidad absoluta en las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos.* En este acápite se señala que el procedimiento de fiscalización practicado se originó por medio de una credencial con la que se solicitó la información y documentación contable que sirvió de soporte para la tasación respectiva. En otros términos se alega que se aplicó un procedimiento viciado para la obtención de las pruebas que sirvieron de fundamento para la liquidación tributaria. Posteriormente, la Administración Tributaria dictó el auto de designación de auditor que ordena el Art. 174 inciso 2° del Código Tributario, con el objeto de enmendar la irregularidad cometida, sin lograr tal propósito puesto que al iniciar la fiscalización con credencial infringió un procedimiento reglado, cuya irregularidad se traduce en una nulidad absoluta la que por su naturaleza no es posible subsanar; y porque además, si bien se emitió el auto de designación de auditor, la DGII omitió revocar la credencial y devolver la documentación obtenida por ese medio y volverla a solicitar con base en el auto de designación de auditor para hacer surtir los efectos de este último acto, lo cual no ocurrió así. Por todo lo antes expuesto no existe la convalidación que señala el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ya que convalidar este tipo de actos través de una revocatoria es ilegal en razón a que se trata de una nulidad absoluta y no relativa como afirma el expresado Tribunal quien en diversas, oportunidades ha revocado actuaciones de la Dirección General por fiscalizar por medio de credencial y no con el auto de designación de auditor que establece la ley. 3) *Ilegalidad de la base imponible sobre la cual se fijó el impuesto complementario.* En el transcurso de la fiscalización la Administración Tributaria solicitó el detalle de los productos consumidos por sus empleados para establecer la base imponible y fijar el impuesto. Tal información no está disponible por ser innecesaria al sistema contable de la empresa, ya que para, fines de costeo, el consumo diario por ese concepto forma parte de los costos de operación al tratarse de una prestación laboral que técnicamente forma parte de los costos totales de las operaciones del

negocio. Ante la exigencia de los datos en mención, se preparó de forma estimada un cuadro que contenía el detalle de alimentos supuestamente consumidos, sobre el cual la DGII estableció un impuesto a pagar, tomando como referencia el listado de precios unitarios a la fecha, para valorizar el consumo y establecer el monto del impuesto complementario. Con base a la estimación anterior, la auditora dictamina bajo un supuesto de base cierta, lo cual está alejado de la realidad por la siguiente razón: el referido detalle no tiene base real por no proceder de registros contables sino de estimaciones sin *soporte* documental y en ese sentido no existe la base cierta que se menciona en el informe de auditoría. Para efectos contables existe la cuenta con código 22-22 denominada costo de venta, en la que se registran los costos del consumo de los diferentes productos; con éstos se conforma el costo total de cada periodo sin que exista una sub cuenta que clasifique el costo de la comida de los empleados. Además, el costeo que la auditora establece no representa el monto de los ingresos que se hubiesen percibido al comercializar los productos consumidos, pues no reflejan un precio corriente de mercado según las estrategias de comercialización de la empresa. Los productos que se comercializan se conforman por diversos tipos de menús que incluyen diferentes productos cuyo precio en conjunto no necesariamente representa la suma de los precios unitarios. Un ejemplo sería el de una taza de café vendida individualmente a un cliente que requiere sólo café, la cual tendría un precio específico de dos colones y así aparecería en el listado de precios unitarios, mientras que si esa misma taza de café acompaña al consumo de otros productos puede que al consumidor no le cueste nada, de donde se deduce que si se contabilizan 100 tazas de café a dos colones, el ingreso sería de doscientos colones, pero ese monto no sería un ingreso real si el consumo de ese producto formara parte de menús específicos que incluyen una taza de café según las estrategias de comercialización de la empresa; lo mismo sucede con otros productos, donde no es lo mismo comprar 2 piezas de pollo que comprar 50, pues los precios tienden a disminuir por el volumen de piezas vendidas. Todas estas explicaciones no se tomaron en cuenta y confirma que la Dirección General utilizó una base estimativa antojadiza, poco técnica y alejada de la realidad económica y no la base cierta como

se menciona, por lo incurre en violación al principio de verdad material contenido en el Art.3 del Código Tributario, y 4 ) *Violación al derecho de petición y respuesta regulado en el Art.18 de la Constitución, de parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos* . Ante el referido órgano se planteó que la DGII calificó la actividad principal que desarrolla la empresa como prestación de servicios cuando en realidad el hecho generador: está constituido por la transferencia de bienes muebles corporales. Sin embargo, el referido Tribunal no se pronunció sobre dicho argumento por lo cual se considera violado el derecho de petición y respuesta que establece el Art. 18 de la Constitución.

c) Argumentos Jurídicos de la Pretensión. Con las referidas resoluciones se consideran violados los Arts. 5 y 11 inciso 1° parte final de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios; Art. 174 inciso 2°, 184 y 3 del Código Tributario y Art. 18 de la Constitución. Siendo por lo anterior, que la parte actora solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos impugnados.

#### ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Dirección General de Impuestos Internos al rendir su informe sostuvo, en lo relativo al argumento invocado de que no presta servicios de restaurantes sino que vende productos comestibles por lo que le son aplicables los términos del concepto de bien mueble corporal regulado en el Art. 5 de la LITBMPS, para de ahí asegurar que el autoconsumo está excluido como hecho generador del impuesto por considerar que los faltantes de inventario se deben a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio. Que discrepa del anterior criterio debido a que la prestación de servicios de restaurante que es el giro principal de la contribuyente y como todo otro servicio, se caracteriza por ser una conjugación de elementos personales y materiales que convergen en la satisfacción de una necesidad o requerimiento. Dentro de ellos la presencia de bienes consumibles en los restaurantes constituyen el componente que induce en un error de apreciación a la contribuyente social. El hecho generador omitido y por el cual se tasa el impuesto es el autoconsumo de servicios producidos y la presencia de bienes consumibles en la operación

comercial que cuestiona no desnaturaliza la prestación del servicio mismo, ni desencadena en otro hecho con diferentes consecuencias jurídicas. El cambio de sujeto beneficiario de los servicios que en su caso son sus empleados de restaurantes, no hacen variar la esencia de la operación. La misma constituye una prestación de servicios que configura el hecho generador del impuesto con la variante que la norma aplicable es el Art. 16 parte final del primer inciso y Art. 48 literal k) de la Ley del IVA. Sostener que los faltantes de inventario se deben a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio resulta incongruente por cuanto la fiscalización cuyo resultado consta en el informe de auditoría, no se fundamenta en la figura de faltantes de inventario sino en haber omitido declarar el hecho generador específico de autoconsumo de servicios, al que se dio seguimiento con el detalle debidamente comprobado con la documentación anexa al expediente. En la fiscalización no se dio seguimiento de inventario porque se investigaba a una contribuyente cuyo giro principal es la prestación de servicios. La concesión de un tiempo de comida para sus empleados constituye una liberalidad de su parte y resulta insostenible alegar la existencia de la figura de los faltantes de inventario; y es que en su interpretación, la contribuyente se contradice al considerar que se transfieren bienes comestibles y que al ser consumidos por sus empleados generan faltantes de inventarios, lo que en su opinión constituye un hecho excluido. Parece olvidar en su apreciación *que en la estructura del impuesto, al adquirir aquellos bienes consumibles necesarios para la prestación de servicios se les cargó el IVA y que ese tributo pagado en sus compras lo integró a la estructura del impuesto al reclamar el ciento por ciento de los créditos fiscales; sin embargo, el siguiente elemento de esa estructura impositiva que se comenta -entiéndase débitos fiscales- fue omitido.* En una interpretación sana, objetiva y ajustada a Derecho no pueden desconocerse los elementos de la esencia misma del IVA, so pena de incurrir en infracciones al ordenamiento jurídico tributario. Esos débitos fiscales omitidos a partir de una construcción jurídica en la que se toma en cuenta una parte de la estructura del impuesto como la que favorece a sus intereses al reclamar los créditos fiscales, constituye uno de los principales hallazgos en la fiscalización. En

cuanto a las disposiciones del Código de Trabajo que cita la contribuyente y la modalidad de trabajo que describe, adoptada en los restaurantes de su propiedad para enfatizar la necesidad y obligación de proporcionar un tiempo de alimentación a los trabajadores que laboran exclusivamente en restaurantes, son circunstancias sobre las que la Administración Tributaria no tiene objeción alguna. Sin embargo, el cumplimiento de obligaciones de índole laboral no implica que deban incumplirse las obligaciones formales y sustantivas tributarias; exigir el cumplimiento fiscal no significa atentar en contra de la armonía del sistema jurídico. Respecto a que la fiscalización se realizó con base en una credencial, se advierte que sí existió tal credencial o carta que identifica a un miembro del cuerpo de auditores facultado para realizar actividades de investigación y control conforme al Art. 173 del Código Tributario. Pero se aclara que esa actuación con credencial tuvo una existencia jurídica efímera pues únicamente se constataron incumplimientos a las obligaciones tributarias y ello motivó emitir y notificar en legal forma el auto de designación de la auditora, para que fiscalizara y verificara el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, con el objeto que la referida credencial se pudiese interpretar como un atentado a la seguridad jurídica se revocó. Es de aclarar que la información y documentación que sustenta el informe de auditoría se obtuvo en legal forma tal como consta en los distintos requerimientos de información que se hicieron posterior a la notificación del auto de designación de auditor y que de modo alguno puede ignorar la peticionaria, quién los contestó con sendos escritos presentados a la oficina y que se encuentran anexos al expediente y se detallan en el informe de auditoría. En lo relativo a que se utilizó una base estimativa antojadiza, poco técnica y alejada de la realidad económica y que por ello no es base cierta, se advierte al respecto que una vez determinada en la fiscalización, la existencia del hecho generador omitido consistente en el auto consumo de los servicios producidos, la investigación se orientó a tomar en cuenta los elementos necesarios que permitieran identificar plenamente el hecho imponible como el quantum del impuesto. Con base en el Art. 184 letra a) del Código Tributario se dio seguimiento a la cuenta *costo de venta determinando* que en los registros consta la contabilización de valores generados por

consumo de alimentos servidos y consumidos por sus empleados. La determinación de las cantidades servidas y consumidas, el costo unitario y costo total del servicio aplicados al costo de ventas y el costo de ventas del servicio consumido  *fue informado por la misma contribuyente según escritos presentados los días catorce y veintidós de agosto de dos mil uno, informando sobre los precios de los productos consumidos, vigentes durante los períodos fiscalizados.* La anterior información constituyen elementos que según el citado Art. 184 permiten conocer de forma directa el hecho generador, la información proporcionada constituye la herramienta para determinar la base imponible y la cuantía del impuesto; y ésta fue extraída de la documentación de soporte y comprobantes que obran en poder de la contribuyente; no cabe entonces la aplicación de otra base que no sea la cierta para la liquidación oficiosa del impuesto como señala el Art. 184 letra a) Código Tributario.

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

En lo relativo al vicio de nulidad absoluta alegado, que según la doctrina, la naturaleza del vicio que acarrea la utilización de credenciales en el procedimiento de fiscalización, es propio de actos anulables y que la Dirección General al reparar sobre tal irregularidad y optar por conservar su actuación mediante la convalidación, se apega a la facultad que confiere el Art. 145 inciso 2° de la Ley del IVA. Lo anterior no vulnera ningún derecho o garantía constitucional, toda vez que la convalidación se dio en su oportunidad, previo a que dicho vicio fuese alegado por la interesada. En cuanto al hecho generador del autoconsumo previsto en el Art. 16 de la precitada ley, señala que no debe confundirse en un sólo acto jurídico las situaciones en discusión, que más bien devienen en dos actos jurídicos: 1) consistente en la contratación laboral que evidencia una contraprestación por parte de la empresa y una prestación de servicios de parte del empleado, si bien exenta conforme el Art. 46 literal c) de la ley de la materia, y 2) en el hecho que para cumplir con la contraprestación la contribuyente lo hace por medio de un servicio de alimentación y de esta manera concebido, el servicio se destina a cumplir una obligación laboral que puede significar que la contraprestación equivale al precio del servicio

dado al empleado, que de esta manera obtiene su satisfacción del derecho a la alimentación, lo que implica que la sociedad destina parte de los servicios de su empresa para cumplir con la obligaciones que tiene con sus empleados, de proporcionarles alimentación. Que al tratarse de una prestación de servicios, si bien motivada por exigencias laborales, ello demuestra que para efectos de renta, el ingreso a ponderar en la obtención del empleado lo sería por la sumatoria dineraria más las prestaciones sociales objeto de la remuneración laboral, lo que explica que el servicio prestado implícitamente lo es por el valor correspondiente al de la obligación alimenticia, por cuya razón al prestar el servicio y con ello saldar su obligación alimenticia se manifiesta la gravabilidad de la operación. Es evidente que cuando la sociedad presta el servicio de alimentación o en su caso transfiere alimentos al empleado; lo hace pensando en satisfacer una obligación de índole laboral en la que el empleado debería extender un documento alusivo, si bien amparado bajo la exención del Art. 46 lit. c). Por otro lado, al prestarse un servicio propio de su giro debería a su vez facturar sobre los servicios prestados, aunque sin incorporar impuesto alguno por separado; lo que significa que si bien la sociedad no recibió cantidad alguna por la prestación del servicio o transferencia alimenticia, así extinguió la obligación laboral que de otro modo hubiera satisfecho recurriendo a bienes o servicios alimenticios de otra empresa. De ahí; que en este caso es válida la observación de la Dirección General al requerir del débito correspondiente, de conformidad a los Arts. 16, 18 y 48 lit. k) de la ley de la materia, no afectando que la calificación definitiva recaiga en la prestación de un servicio propiamente o en la transferencia de bienes, toda vez que para los efectos IVA, ambas operaciones resultarían gravadas. Es por ello que en aras de la calificación jurídica, resulta intrascendente enfocar la atención a los efectos de dilucidar si por estar en juego un cumplimiento laboral debe enfocarse bajo esta apreciación estricta, que así deba concluirse por la no gravabilidad con IVA, pero que más bien tiene efectos para el impuesto sobre la renta, en vista de haberse procurado ese cumplimiento con bienes o servicios propios del giro. Lo mismo se puede decir en tomo a cual sea la calificación que deba corresponder, si la del Art. 11 ó la del Art. 16 de la Ley del IVA, ya que lo fundamental es considerar

que a los efectos del IVA, la operación resulta gravada, sea que se califique de transferencia de bienes o de prestación de servicios, pues en ambos casos estaría cumpliendo la obligación laboral con la entrega de bienes o prestación de servicios propios del giro de la empresa. Lo que pudiera crear aparente incertidumbre con relación a los "servicios propios del giro de la empresa" es el hecho de que los motivos por los que la sociedad presta sus servicios o transfiere bienes alimenticios a los empleados según cláusulas contractuales, es en atención a algunas legislaciones como de prestaciones sociales que se asimila por razones de política tributaria, al tratamiento que prevé la Ley de Impuesto sobre la Renta, pero que en todo caso para que surta efectos similares requiere en nuestra legislación de una previsión expresa en ejercicio del principio de Reserva de Ley. En tal sentido, si la alimentación se diera con bienes o servicios brindados por otra empresa, la cuestión se plantearía en si ¿es deducible el crédito por el impuesto trasladado en esas condiciones? resultando necesaria la previsión legal cuando se tratare de prestación por mera liberalidad, no así por razones laborales en donde calificaría de necesarios a los efectos del Art. 65 pero que definitivamente la deducción IVA lo sería cuando se hubiere trasladado créditos por tal Concepto y que siendo que la alimentación proviene de bienes y servicios propios del giro de la sociedad apelante, éstos deben debitarse sin derecho a crédito por (Art, 58 Ley IVA) lo que implica que el importe de esos débitos pasa a engrosar a los efectos del impuesto sobre la renta como un gasto necesario por ausencia de créditos específicos en tal Concepto. En definitiva, se reconoce que a efectos de renta se constituye en un gasto necesario, no así como créditos en lo que respecta al IVA por no poder trasladarse esos débitos mediante la emisión de Comprobantes de Crédito Fiscal. Pero a su vez queda claro que el caso en cuestión es estrictamente de autoconsumo o retiro, según se califique, pero entiéndase bien, por consistir en operaciones realizadas propias del giro y aunque con la finalidad de extinguir obligaciones laborales, despojados de toda posibilidad de su traslación vía créditos. La exigencia de causarse el impuesto es porque al haber realización de hechos generadores, por tratarse de bienes o servicios del giro, los insumos correspondientes ya habrían participado como deducción de créditos. También se debe apreciar

que como elemento que son de base imponible los montos de servicios autoconsumidos o de retiro (Art. 48 literales c) y k) respectivamente de la Ley IVA), a éstos montos debe detrarse el impuesto mismo, implícito en dichos valores según prevé el Art. 51 lit. d) de la ley de la materia; observándose que en cuanto a la prestación de servicios el artículo 16, el servicio y la transferencia los separa el legislador pero la sociedad apelante los mezcla, por lo cual fue intrascendente definir el hecho generador. Este Tribunal reparó que los retiros hechos por la demandante no serían faltantes sino retiros, razón por la cual no podría enmarcarse dentro de una modalidad de trabajo en razón a que el legislador sólo previó la afectación de estas circunstancias al stock de bienes que incidiera en Faltantes de Inventarios y la alimentación brindada no es más que entendida bajo los alcances del Art. 11 como calificación de "retiros" y no "faltantes". Al separar dichos bienes del activo realizable se calificarían a los efectos positivos bajo el supuesto de la parte primera del Art. 11 y no de su parte final puesto que la modalidad de trabajo y otras circunstancias se refiere a la modalidad propia, su naturaleza o modo de ser del manipuleo de inventarios, siendo meramente operativo el faltante en su resultado. En el presente caso el retiro resultaría ser voluntario, pues de manera deliberada se destinan para su consumo directo en esta oportunidad para satisfacer obligaciones laborales, lo que imposibilita calificar de faltantes, más aún, en su justificación objetiva circunstanciada como regula el Art. 11 inciso 1° parte in fine en que la justificación se previó sólo para la causal expresa de los "faltantes" sin hacer extensivo dicho concepto a los retiros.

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

FALLA:

### B. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. OBJETO Y LIMITES DE LA PRETENSION  
La demandante pretende que se declare la ilegalidad de los siguientes actos: a) Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas veintitrés minutos del día once de febrero de dos mil dos, en cuanto determina cuotas complementarias en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y



a la Prestación de Servicios, por cada uno de los períodos tributarios correspondientes al año de mil novecientos noventa y nueve; y b) La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las trece horas y treinta minutos del día catorce de noviembre de dos mil dos, que modificó la anterior en la parte que confirma la tasación de impuestos. Hace recaer la ilegalidad de dichos actos esencialmente en los siguientes aspectos: 1) Imputación errónea de un hecho generador del IVA que no realiza. 2) Aplicación del IVA a un supuesto que el inciso 1° parte final del Art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, exceptúa del hecho generador "retiro de las empresas de bienes muebles corporales". 3) Que existe nulidad absoluta en el procedimiento de fiscalización aplicado en su contra para la determinación de los complementos de impuestos cuestionados en este proceso. 4) Por afirmarse que la base imponible sobre la cual se aplicó el IVA se determinó sobre la base cierta cuando en realidad fue utilizada la base estimativa; 5) Violación al derecho de petición y respuesta establecido en el Art. 18 de la Constitución, de parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Como se advierte, los motivos de ilegalidad que se invocan son varios, entre ellos la existencia de un vicio de nulidad absoluta en el procedimiento de fiscalización, primer punto a examinar, puesto que de existir tal vicio, resultaría intrascendente pronunciarse sobre el resto de las demás alegaciones planteadas.

## 2. NORMATIVA APLICABLE Y CRONOLOGÍA DE LO OCURRIDO EN SEDE ADMINISTRATIVA.

El Código Tributario establece en el Art. 173 que corresponde a la Administración Tributaria "*Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias...*". Para ejercer las facultades en mención podrá aplicar las atribuciones que se especifican en la expresada disposición. Para el despliegue de las facultades antes señaladas, entre ellas la de "fiscalización", la DGII cuenta con un cuerpo de auditores especializados en materia tributaria y en ese orden el Art. 174 inciso 2° prescribe: "*En cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Administración Tributaria designe*". La lectura de las disposiciones legales

antes citadas permiten establecer que el ejercicio de la facultad fiscalizadora requiere que la autoridad competente así lo decida *mediante resolución en la que designe al auditor o auditores* que realizarán dicha labor, quien o quienes una vez notificada oficialmente al contribuyente sobre dicha decisión, procederán a cumplir con la función encomendada. Lo anterior tiene su razón de ser puesto que en un Estado de Derecho al contribuyente no se le sitúa como objeto del procedimiento de fiscalización sino como el sujeto pasivo con quien se establece la relación jurídica, y como tal ha de ser considerado en el desarrollo del procedimiento. De la documentación agregada al proceso y en el expediente administrativo que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la demandante, se extrae lo siguiente: 1) Que a folios 1719 del expediente aparece la credencial mediante la cual el Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes comunica a la contribuyente social, que la auditora nombrada estaba facultada para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de Impuesto sobre la Renta e IVA correspondiente al año de 1999, motivo por el cual solicita se le brinde la colaboración, la información y documentación que sea requerida para realizar la labor ordenada. 2) En base a la referida credencial, se solicitó a la contribuyente una serie de información y documentación contable y documentos relacionados con IVA; mientras que el Coordinador de Grupos de Fiscalización antes mencionado, requirió a terceros, para que remitieran informes relacionados con las ventas efectuadas a la contribuyente en cuestión durante los períodos tributarios del año de 1999, en los que debían especificar la clase del producto vendido, la fecha de la transacción y el número de documento emitido, el valor neto del IVA y otra serie de datos. 3) Asimismo, el referido Coordinador de Grupos de Fiscalización previno, presentar la credencial del representante legal debidamente inscrita, fotocopias de la Escritura de Constitución y la última Modificación de la Sociedad en caso de existir y si tenía apoderado presentar el documento idóneo. Además, que señalara el lugar para oír notificaciones. 4) Mediante auto pronunciado por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día once de junio de 2001, se designa

a la auditora Elizabeth del Carmen Mejía Torres para que fiscalice y verifique si ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante cada uno de los meses de 1999. 5) En ejercicio de la facultad de fiscalización antes ordenada, la auditora designada requirió la información que señala el Art. 173 letra a) del Código Tributario, así como también: a) *la lista de precios de venta de los productos comercializados*, b) *fotocopias de los contratos de trabajo del personal que labora en los restaurantes* y 3) *el detalle mensual de los valores que constituyen la prestación del tiempo de comida que proporciona a su personal, con el respectivo registro contable de esos valores*. 6) Como resultado a la documentación aportada por la contribuyente, la cuenta "22-22 Costo de Venta y su documentación de soporte", entre otros contabilizó los alimentos servidos y consumidos por sus empleados, etc, la Dirección General de Impuestos Internos pronunció *resolución a las catorce horas quince minutos del día 31 de agosto de 2001*, en la cual requirió a la contribuyente para que modificara sus declaraciones de los periodos de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en el plazo de cinco días tomando en consideración los datos detallados en el referido acto. 7) Según auto de las ocho horas diez minutos del quince de octubre de dos mil uno, la Administración Tributaria revocó la credencial de fecha 22 de febrero de 2001, además ratificó y convalidó lo actuado a través del auto de designación de auditor, y por resolución de las nueve horas del once de diciembre de 2001, revocó la resolución relacionada en el numeral anterior y continuó a su vez con el desarrollo de la fiscalización, al solicitar diversa información relacionada con los servicios registrados y clasificados contablemente como exportaciones. 8) Con fecha diez de enero de dos mil dos, la auditora encargada de realizar la fiscalización ordenada, rindió el respectivo informe de auditoría que contiene el resultado de la investigación efectuada y fue el que sirvió de base para la tasación respectiva, específicamente el hallazgo del autoconsumo no declarado por la contribuyente. sí los hechos, es importante mencionar que el vicio de nulidad absoluta que alega la parte actora consiste en que el procedimiento de fiscalización aplicado para la

tasación de los complementos de IVA cuestionados en este proceso, se inició con credencial y no con el auto de designación de auditor que establece el Art. 174 inciso 2° del Código Tributario, y que las pruebas que sirvieron de fundamento para establecer la respectiva tasación se obtuvieron con credencial, es decir, con base en un procedimiento viciado. Agregando que con posterioridad la Administración Tributaria emitió el auto de designación de auditor para subsanar la irregularidad incurrida, sin lograr dicho propósito; ya que por tratarse de una violación a un procedimiento reglado incurrió en un vicio de nulidad absoluta, el cual no es posible enmendar. Además, porque la información y documentación que se utilizó para liquidación impositiva fue obtenida vía "credencial", sin que la oficina revocara el referido instrumento ni devolviera las pruebas con ella obtenidas y las solicitara nuevamente con base al auto de designación de auditor para hacer surtir los efectos de este último auto.

### 3. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y LOS VICIOS DE FORMA.

El procedimiento administrativo, elemento formal del acto administrativo, desempeña una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en su emisión, y objetar si lo desea los puntos con que esté en desacuerdo, a través de las pruebas que considere pertinentes. Como regla general, la concurrencia de vicios en los elementos del acto administrativo conllevan su ilegalidad. Sin embargo, a tal aseveración es preciso acotar: Como en anteriores ocasiones ha expuesto este Tribunal, el Derecho no ha de propugnar por la protección de las formas en tanto meras formas, sino atender a la finalidad que las sustenta. El principio de instrumentalidad de las formas enuncia que éstas no constituyen un fin en sí mismas, " sino que trascienden la pura forma y tienen por télesis última garantizar la defensa en el juicio. No hay nulidad de forma, si la desviación no tiene trascendencia sobre las garantías esenciales de defensa en juicio". (Luis A. Rodríguez: Nulidades Procesales. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1994). En tal sentido, los defectos de forma o procedimentales, no condicionan indefectiblemente la ilegalidad del acto final. Un vicio de forma acarrea nulidad del

acto, cuando por dicho vicio el acto carece de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, o cuando da lugar a indefensión de los interesados en el procedimiento. En otros términos, los vicios de forma o procedimentales sólo acarrear la ilegalidad del acto, cuando éste se haya dictado colocando al administrado en una situación de indefensión, es decir, con una disminución efectiva, real y trascendente de sus garantías. Tal aseveración se encuentra en concordancia con el principio de trascendencia de las nulidades, en virtud del cual el vicio de que adolece el "acto debe provocar una lesión a la parte que lo alega. Así lo reconoce el Código de Procedimientos Civiles al expresar que "no se declarará la nulidad si apareciere que la infracción de que trata no ha producido ni puede producir perjuicios al derecho o defensa de la parte que la alega o en cuyo favor se ha establecido -Art. 1115 Pr.c. Tal cual se ha relacionado, en principio la Administración Tributaria pretendió mediante la credencial, verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenida en la Ley del IVA, durante cada uno de los ejercicios de 1999. Sobre las actuaciones con credencial, este Tribunal ha declarado en diversas resoluciones que su objetivo no es hacer una investigación exhaustiva con el fin de establecer el quantum tributario que legalmente corresponde, sino el de verificar el cumplimiento de las obligaciones de carácter formal contenidas en diversas leyes tributarias de parte de los contribuyentes. Queda demostrado entonces, que con base en la referida credencial se requirió a la contribuyente la presentación de los libros legalizados de contabilidad, los libros autorizados para registros de IVA, es decir, la documentación propia para la verificación o control del cumplimiento de ese tipo de obligaciones (formales); sin embargo, también se ha constado que el Coordinador de Grupos de Fiscalización requirió diversa información a terceros que denotan claramente el ejercicio de la facultad fiscalizadora tendiente a establecer supuestos de trascendencia tributaria. En este último caso, este Tribunal reconoce que efectivamente hubo extralimitación en la función encomendada en dicha credencial, por consiguiente se violó el Art. 174 inciso 2° del Código Tributario, al ejercer labores de fiscalización sin que ésta hubiese sido autorizada mediante el respectivo auto de designación del auditor. De igual forma se reconoce, que no obstante existir tal infracción,

ésta no quebrantó los derechos de la demandante, en razón a que no se emitió ningún informe como producto o resultado de la valoración a la documentación o información obtenida en dichas circunstancias. Lo antes expuesto permite afirmar que las pruebas o respuestas recibidas de terceros no fueron utilizadas para la determinación de impuestos como se alega; y que la referida credencial y sus consecuencias fue revocada mediante resolución de las ocho horas diez minutos del día quince de octubre de dos mil uno, lo que explica que el vicio en mención fue excluido completamente del espectro jurídico; por lo que el procedimiento de fiscalización que se aplicó para tasar el impuesto en cuestión se inició *con el auto de designación de auditor, dictado a las ocho horas treinta minutos del día once de junio de 2001*, notificado en legal forma a la contribuyente. Que la información y documentación utilizada para la determinación de los complementos de IVA fue requerida en base al referido auto de designación, en la que se destaca *"la cuenta 22-22 Costo de Ventas y su documentación soporte"*, que en resumen contenía el detalle mensual del costo por el consumo de alimentos de parte de los empleados en cada *uno* de restaurantes. Por otra la DGII revocó la resolución de las catorce horas quince minutos del día 31 de agosto de 2001, en la que requería la modificación de declaraciones fue por cuestiones de oportunidad y no para convalidar sus actos como afirma la parte actora; lógicamente al hacer caso omiso la contribuyente demandante sobre lo resuelto en dicho acto, la Administración procedió a revocarla y continuar con el desarrollo de la fiscalización para que en base al resultado de la misma poder liquidar el impuesto que corresponde tal como se ha relacionado. Con base en las fundamentaciones que anteceden, se concluye que el vicio alegado -como de nulidad absoluta- no trascendió en la esfera jurídica de la contribuyente y que aún cuando no generó consecuencias de ninguna índole éste fue excluido del mundo jurídico mediante la revocación de la referida credencial. También se ha establecido que las pruebas en que se fundamenta la tasación fueron requeridas con posterioridad a la notificación del auto de designación, por lo que resultan insostenibles los argumentos en que se hace recaer la nulidad absoluta. En razón de lo antes expuesto se desestima dicho punto alegado y se pasa en

consecuencia a conocer sobre los otros aspectos de ilegalidad invocados por la demandante.

#### 4. IMPUTACIÓN ERRÓNEA DE UN HECHO GENERADOR QUE NO REALIZA

El representante legal de la parte actora expresa que la actividad económica principal que realiza es la venta de productos alimenticios al público, servidos en diversos menús y por ello el hecho generador del IVA que se configura es la transferencia de bienes muebles corporales que establece el Art. 5 de la Ley del IVA. De ahí que discrepa del criterio de la DGII quien afirma que el hecho generador que se causa es la prestación de servicios que señala el Art. 16 de la precitada normativa. Sobre lo antes expuesto este Tribunal estima que en base a lo dispuesto en el Art. 1 en relación con los artículos 4 y 16 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es innecesario determinar si la actividad principal que realiza la contribuyente constituye una transferencia de bienes muebles corporales o una prestación de servicios, pues en todo caso la realización de ambos hechos generadores son gravados con la misma tasa del 13% IVA, y en ese sentido resultan irrelevantes los argumentos invocados al respecto. Reconoce que lo fundamental de la identificación de los hechos generadores mencionados sería para establecer el momento del devengo del impuesto y la obligación de la emisión del documento legal respectivo, ya que en términos generales, en el caso de la transferencia de bienes muebles corporales debe emitirse el documento correspondiente al momento de la entrega del bien y en el caso de prestación de servicios al momento del pago. Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto es importante resaltar, que las actividades económicas principales realizadas durante los períodos objeto de fiscalización, consistieron en la explotación de negocios de restaurantes de su propiedad, efectuando ventas de productos alimenticios para consumo humano dentro de sus instalaciones y/o en auto servicios, es decir, para ser consumidos fuera de las instalaciones físicas de los restaurantes aludidos. Es claro que para explotar los negocios de restaurantes, se requiere la combinación de bienes muebles corporales con el elemento humano quien se encarga de transformar los diversos insumos adquiridos y convertidos en productos alimenticios, para luego servir la diversa gama de

productos ofrecidos al público en diferentes tipos de menús como son: piezas de pollo, papas fritas, ensaladas, bebidas gaseosas, postres, plátanos, frijoles fritos, huevos cocinados, etc. Esta clase de actividades económicas no se encuentran expresamente descritas como tal en la normativa del IVA, pero que según la codificación de actividades económicas internacionales se clasifican como "*prestación de servicios de restaurantes*" y con ese término lo reconocen diversos ordenamientos jurídicos en el Derecho Comparado, tal es el caso de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de España, que al referirse al concepto de *prestación de servicios* en su Art. 11 ordinal 9º incluye: "*Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar*". Con tales antecedentes este Tribunal comparte la clasificación de "servicios de restaurantes" que la DGII ha asignado a la actividad económica principal que realiza.

#### 5. APLICACIÓN DEL IVA A UN SUPUESTO EXCLUIDO DEL HECHO GENERADOR "RETIRO DE LAS EMPRESAS DE BIENES MUEBLES CORPORALES", ESTABLECIDO EN EL ART. 11 1º PARTE IN FINE DE LA LEY DEL IVA.

Se ha establecido en autos, que como producto de la fiscalización efectuada, la DGII determinó impuestos complementarios de IVA resultantes del valor de los productos alimenticios consumidos por el personal de la empresa, al calificar el hecho generador de auto consumo regulado en el Art. 16 de la Ley del IVA. Según expone la contribuyente, ésta no incluyó dentro de sus ingresos gravables, el valor de los alimentos consumidos por sus empleados por considerar que el suministro de alimentos a sus trabajadores *se debe a una causa inherente a la empresa o modalidad de trabajo* y para dar cumplimiento a una de las cláusulas de los contratos laborales suscritos entre la empresa y sus trabajadores. En su opinión, gravar con el IVA el valor de los productos alimenticios consumidos por sus empleados infringe el Art. 11 que regula el "*retiro de las empresas de bienes muebles corporales*" como hecho generador del impuesto, en especial la parte final del inciso 1º que establece "*Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya*

*salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones modalidades de trabajo o actividades normales del negocio".* En base a la parte subrayada de la anterior transcripción legal, argumenta que el valor de los productos alimenticios consumidos por su personal no constituye hecho generador en razón a que la entrega de alimentos se debe a causas inherentes a las operaciones o modalidades de trabajo observadas dentro de la empresa, como lo es el horario de atención al público, el cual no permite que sus trabajadores puedan ingerir sus alimentos en un horario específico, ni a retirarse de las instalaciones de trabajo, ya que el hacerlo representaría desatender a los clientes, lo que originaría una disminución de los ingresos de la empresa y por tanto una merma en los impuestos computables. De las argumentaciones expuestas por la parte actora es claro que su tesis se centra en que el suministro de alimentos a sus trabajadores no constituye hecho generador del IVA, por deberse a causas inherentes a la modalidad de trabajo o actividades normales del negocio, cuyo supuesto está excluido del hecho generador "retiro de bienes muebles corporales" que cita el Art. 11 inciso 1° parte final de la Ley del IVA. El expresado artículo 11 inciso 1° establece: *"Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no" del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones. Modalidades de trabajo o actividades normales del negocio".* De la anterior transcripción fundamenta su alegación la peticionaria y así sostiene que en cuanto a las causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio que señala la referida disposición, el legislador se

refiere a aquellas que han sido establecidas por políticas administrativas, naturaleza del negocio y costumbres empresariales, de las cuales cita: bonificaciones, prestaciones laborales, transporte de empleados, proveer uniformes de trabajo y alimentos, etc. En tal sentido la demandante afirma que se encuentra en la modalidad de trabajo, específicamente en las políticas administrativas, al proporcionar alimentos a sus trabajadores que laboran exclusivamente dentro de los restaurantes de su propiedad. Esta Sala desestima totalmente la anterior interpretación que de la parte final del citado artículo hace la contribuyente ya que el contexto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, es claro cuando el legislador se refiere a las modalidades de trabajo no hace referencia a obligaciones de tipo laboral sino a modalidades propias de fábricas o manufacturas que por su naturaleza retiran bienes del Inventario para luego transformarlas en otros artículos mediante el correspondiente proceso productivo, lo que así se deduce al leer la frase final *"causas inherentes a las operaciones o modalidades o actividades normales del negocio"*. En el caso de estudio, cuando la recurrente adquiere insumos en sus presentaciones naturales (pollos, huevos, legumbres, papas, frijoles, plátanos, quesos, etc.) los cuales no son ofrecidos al público en su mismo estado de adquisición sino que se transforman en productos alimenticios. Esta es la modalidad de trabajo a que se refiere el artículo 11 parte última del inciso 1° y no a condiciones laborales propiamente dichas como las que plantea la parte actora. En la disposición que se analiza el legislador se refiere a los retiros de bienes adquiridos por los contribuyentes registrados, para ser comercializados previa a las conversiones o transformaciones necesarias para obtener los productos vendibles. En este sentido resulta claro que el legislador no considere como un hecho generador gravado el retiro de los bienes faltantes del inventario, ya que al obtenerse el producto final el impuesto ha de gravar la transferencia de dominio de éste y el impuesto que grava la adquisición de las materias primas será deducido íntegramente en el mes contra las operaciones gravadas. Conforme se ha expuesto, la razón por la cual en la parte final del inciso 1° del Art. 11 en referencia no se grava con el referido impuesto es porque el retiro o desafectación muebles corporales del activo

realizable de la empresa, previo el proceso de producción se convierten en otra clase de bienes comercializables y el IVA se percibirá cuando se efectúen las ventas correspondientes; es decir, que los créditos fiscales desembolsados al adquirir los insumos podrán deducirse contra los débitos fiscales que se perciban al momento de vender los productos terminados. Como ejemplo de una modalidad de trabajo sería el caso de un contribuyente registrado que adquiere telas para venderlas en su estado original y que también tiene un departamento de confección de ropa de cama, cortinas para ventanales, vestidos, camisas y otros. El retiro de telas que el contribuyente realice o efectúe del inventario respectivo para la elaboración de esta clase de artículos no constituirá un hecho generador ya que el IVA se causará al momento que se vendan las prendas confeccionadas. No ocurre lo mismo en el presente caso cuando se proporcionan los alimentos a sus trabajadores para cumplir con una obligación laboral, la que equivale a que el valor de los alimentos proporcionados a los trabajadores representan una parte del salario pagado en especie y que como sostiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, para los efectos de la Ley de Impuesto sobre la Renta deberían acumularseles entre sus ingresos percibidos, criterio que esta Sala también comparte; si con los trabajadores se acordaron jornadas continuas de trabajo y por ello como prestación laboral los empleados de los restaurantes gozan del derecho de un tiempo de alimentación con productos de su giro, eso no significa una modalidad de trabajo para los efectos tributarios, sino el fiel cumplimiento de una prestación laboral que en la práctica significa un pago parcial del salario en especie y no dineraria. Debe tenerse en cuenta que en el caso en estudio lo determinante es preservar el interés fiscal, ya que al amparo de actividades como las mencionadas pueden realizarse operaciones que constituyendo hecho generador gravado se escuden en circunstancias como las anotadas, con la consecuente defraudación fiscal. Ninguna empresa está supuesta a retirar habitualmente bienes de su activo ni a prestar servicios, destinados para su autoconsumo o para el cumplimiento de sus obligaciones laborales, si lo hace debe previamente cumplir con las obligaciones tributarias. Por todo lo antes expuesto se desestima el argumento que con base

en el Art. 11 inciso 1° plantea la parte actora, pues tal como se ha establecido el supuesto regulado en la parte final citado inciso se refiere a modalidades propias de fabricas o manufacturas que por su naturaleza utilizan bienes del inventario para transformarlos en otros productos diferentes a los insumos originales adquiridos para posteriormente ser comercializados y en los que al momento se realizarse su venta se obtendrán los débitos fiscales IVA.

#### **6- SOBRE EL HECHO GENERADOR DE AUTOCONSUMO.**

En primer término, este Tribunal tiene muy claro que el IVA no constituye costo ni gasto para los contribuyentes registrados, cuando éstos participan en su condición de intermediarios. Será el consumidor final quien absorberá como costo-gasto el valor del IVA pagado. El monto del IVA desembolsado por los contribuyentes registrados y que la ley de la materia define como créditos fiscales, son deducibles únicamente en contra del IVA que los contribuyentes registrados cobran cuando realizan sus ventas y que la respectiva normativa los clasifica como débitos fiscales. Cuando un contribuyente vende los bienes o servicios que le generaron créditos fiscales, económicamente traslada el impuesto al consumidor final o cualquier otro contribuyente registrado adquirente de los bienes o servicios, lo que confirma que el sujeto que absorbe el IVA será siempre el consumidor final. De lo anterior se establece que un contribuyente registrado cuando adquiere productos o servicios para ser comercializados o transferidos no es consumidor final, sino que actúa como una especie de intermediario, pero cuando adquiere bienes para consumo propio se convierte en consumidor final y por tanto deberá absorber el IVA como parte del costo o gasto. Al contrastar los anteriores conceptos al caso de autos, resultaría que si se hubiesen adquirido separadamente los insumos necesarios para ser convertidos en productos alimenticios que provee a sus trabajadores -sin contraprestación alguna- y cumplir así una de las cláusulas del contrato de trabajo, sus proveedores o vendedores le hubiesen emitido facturas de consumidor final, en cuyo precio se encuentra ya incluido el IVA, pues se estaría actuando como consumidor final, consecuentemente correspondería absorber entre sus costos-gastos el valor total facturado y en ese sentido el IVA

constituirá un valor no recuperable. Como se ha mencionado en el desarrollo de esta sentencia, la parte inconforme ha afirmado que para fines de costeo el consumo diario de los alimentos suministrados a sus trabajadores formó parte de los costos de operación al tratarse de una prestación laboral, que técnicamente forma parte de los costos totales de las operaciones del negocio, afirmación que contradice el hecho de que en sus declaraciones de IVA reclamó en su totalidad los créditos fiscales desembolsados al momento de adquirir los insumos necesarios para la obtención de los productos alimenticios proporcionados a sus trabajadores. En cambio, cuando adquiere los insumos necesarios para convertirlos en productos alimenticios vendibles a sus clientes, en su calidad de contribuyente registrado no absorbe entre sus costos-gastos el valor pagado en concepto de IVA ya que constituye un valor recuperable al poderlo deducir contra los débitos fiscales o IVA que cobrará a sus clientes al vender sus productos alimenticios. En el caso de autos, aparece en el informe de auditoría que sirvió de base para emitir la resolución de liquidación de impuestos complementarios, que se dedujo de los débitos fiscales el cien por ciento de los créditos fiscales que pagó cuando adquirió los insumos y servicios por los comprobantes de créditos fiscales expedidos a su nombre, y dentro de créditos fiscales se incluían los insumos utilizados en la alimentación suministrada a sus trabajadores. Del referido informe se desprende, que no separó de la compra de insumos que fueron convertidos en productos alimenticios, los que utilizó en la obtención de los alimentos servidos a su personal, de donde resulta que las ventas se vieron disminuidas y lógicamente el IVA resultó inferior a lo que hubiese sido si se hubiere facturado la totalidad de los productos alimenticios obtenidos de la transformación de los insumos comprados; es decir que se dedujo en su totalidad el valor del IVA pagado a sus proveedores y no incluyó entre los ingresos por ventas gravadas el valor de los alimentos suministrados a sus trabajadores. Lo anterior demuestra plenamente el incumplimiento a las disposiciones de la Ley del IVA, y en especial la parte final del Art. 16 que regula como hecho generador lo que técnicamente se conoce como autoconsumo el cual se define en los siguientes términos: *“También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el*

*contribuyente destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa”*. Precisamente por justicia tributaria el legislador creó la figura del autoconsumo y éste es el hecho generador al que la contribuyente demandante no ha dado cumplimiento; es decir, que en sus declaraciones de IVA se dedujo la totalidad los créditos fiscales y no incorporó dentro de sus ingresos generadores de débitos fiscales el valor de los alimentos suministrados al personal, incurriendo con ello en evasión del impuesto. Evidentemente al proporcionar los alimentos a sus trabajadores para dar cumplimiento a los contratos de trabajo, existió un servicio prestado a terceros que no generó créditos fiscales, situación que conforme al Art. 64 de la ley aplicable le inhibe deducir los créditos fiscales que correspondan a los bienes consumidos por sus trabajadores.

#### 7. ILEGALIDAD EN LA BASE IMPONIBLE PARA DETERMINAR EL IMPUESTO.

En este acápite se alega que la base en que se fundamenta la tasación del impuesto es ilegal en razón a que en el informe se sostiene que sirvió de base cierta cuando en la realidad se utilizó la base presunta. Que el detalle en que se fundamenta no tiene base real por no proceder de registros contables, sino de estimaciones sin soporte documental, situación que confirma la inexistencia de base cierta como se asevera en el referido informe de auditoría sino en base estimativa. Sobre el anterior planteamiento el Código Tributario en su Art. 184 dispone lo siguiente: *“La liquidación de oficio podrá realizarse a opción de la Administración Tributaria, según los antecedentes de que disponga, sobre las siguientes bases: a) Sobre la base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente. b) Sobre la base estimativa indicial o presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión normal con el hecho generador del impuesto permitan inducir o presumir la cuantía e Impuesto; y,…”*. Consta en el expediente administrativo, que la DGII solicitó entre otros, el detalle de los valores que constituyen la prestación relacionada con el otorgamiento de un

*tiempo de comida al personal, así como el registro contable de los mencionados valores.* Así como también aparece agregado escrito presentado por la contribuyente en el cual manifiesta que presenta entre otra información "el detalle mensual de los valores que constituyen la prestación relativa a tiempo de comida a sus empleados, así como el respectivo registro contable de los respectivos valores". Posteriormente la DGII, requirió fotocopias de partidas contables, documentos de soporte y Libros Contables respectivos, mediante los cuales contabilizó el costo de los servicios consumidos por los empleados. De igual forma solicitó proporcionar por escrito el detalle mensual del consumo de alimentos y por cada centro de costos de parte de los empleados de la contribuyente, información que fue proporcionada el día 14 de agosto de 2001, la cual sirvió de soporte para la determinación de la base imponible del hecho generador, al comprobarse contablemente que las compras realizadas por la contribuyente de los productos utilizados en la realización de su giro económico fueron deducidos como créditos fiscales en un 100%. En el referido informe se señala también que al detalle de la información proporcionada, se aplicaron los valores de la lista de precios de venta proporcionados por la contribuyente; todo lo cual confirma que la tasación se fundamentó precisamente en los documentos de soporte proporcionados por la propia contribuyente, los cuales permitieron conocer de forma precisa y directa los datos relevantes del hecho generador del IVA, y que constituyen la "base cierta" que señala el literal a) del Art. 184 del Código Tributario. El hecho que la información hubiese sido elaborada de forma estimativa es atribuible a la contribuyente y no a la DGII, y que se considera como una consecuencia negativa en su contra al no registrar debidamente el costo de los servicios consumidos por sus empleados.

#### **8. VIOLACIÓN AL DERECHO DE PETICIÓN Y RESPUESTA ATRIBUIDA AL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS.**

Señala la parte actora que uno de los argumentos que planteó ante el Tribunal de Apelaciones fue de que la Dirección General valoró un hecho imponible (prestación de servicios) diferente al real, es decir, a la transferencia de bienes muebles

corporales que es el que presta su representada, sin que el referido órgano contralor se pronunciara al respecto y que por ello violó el derecho de petición y respuesta alegado. Se ha examinado minuciosamente lo actuado por el referido Tribunal de Apelaciones y resulta que éste es claro en expresar lo irrelevante que es determinar si el giro económico que realiza la empresa constituye una prestación de servicios o una transferencia de bienes, toda vez que para los efectos IVA, ambas operaciones resultarían gravadas. A lo anterior añadió que lo mismo se puede decir en torno a cual sea la calificación, si la del Art. 11 o al del Art. 16 de la Ley del IVA, ya que lo fundamental es considerar que a los efectos del referido impuesto, la operación (entrega de alimentos de su giro a los empleados) resulta gravada, sea que se califique de transferencia de bienes muebles o de prestación de servicios, pues en ambos casos estaría cumpliendo una obligación laboral con la entrega de bienes o prestación de servicios propios del giro de la empresa. El pronunciamiento al respecto confirma que el referido órgano atendió el argumento planteado por la demandante, cuyo hecho desvirtúa totalmente la violación al Art. 18 de la Constitución atribuida. Como es sabido, el derecho de petición y respuesta no implica que la respuesta deba ser favorable a las pretensiones del peticionario, sino la de obtener una respuesta congruente sobre el motivo invocado, independientemente cual sea el resultado de la misma. De lo anterior queda establecido en el presente proceso que el hecho generador que causa la actividad realizada por la empresa son los servicios de restaurante; que la tasación se fundamenta en el auto consumo de alimentos de parte de los trabajadores de la empresa; que no existe el vicio de nulidad absoluta alegado; que la tasación se fundamenta en base cierta y que no existe violación al derecho de petición, y respuesta. En conclusión los actos impugnados son legales.

**POR TANTO:** Con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas veintitrés minutos del día once de febrero de dos mil dos, en la parte relativa a la determinación del IVA correspondiente a cada uno de los periodos



tributarios de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; b) Que es legal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las trece horas y treinta minutos del día catorce de noviembre de dos mil dos, en cuanto confirma la tasación del impuesto arriba mencionado; c) Condénase en

costas a la parte actora conforme al derecho Común; d) En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

## SENTENCIAS EMITIDAS POR

### EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

#### SENTENCIA No. 1

#### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; a las diez horas treinta minutos del día veintidós de abril de dos mil cuatro, que determina a cargo de la contribuyente social "I", Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios comprendidos de marzo a diciembre de dos mil uno; y Multa por Evasión no Intencional del Impuesto respecto de los períodos tributarios comprendidos de marzo a diciembre de dos mil uno.

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La sociedad apelante por medio de su Representante Legal al interponer su recurso y expresar agravios manifestó no estar de acuerdo con la resolución impugnada por los motivos siguientes: Que la Dirección General de Impuestos Internos, justifica su tasación, sosteniendo que los contratos que ésta celebraba con sus clientes, eran contratos de "ARRENDAMIENTO CON PROMESA DE VENTA" y no PROMESAS DE VENTA DE INMUEBLES PURAS y SIMPLES, como lo pretenden comprobar con la fotocopia de un contrato que se adjunta; basándose en el artículo 61 C.T. ya que al no tratarse de un contrato tipificado en ninguna ley, se tiene que atener a la intención real de los contratantes, y de acuerdo a la Dirección los contratantes en el presente caso celebraron un "ACTO SIMULADO", de promesa de venta, pura y simple. Sin embargo la apelante alega que al leer entre líneas la redacción del contrato, se concluye,

de que en ninguna parte del mismo se puede dudar, que la verdadera intención de los contratantes, fue celebrar promesa de venta, pura y simple, por consiguiente, la redacción coincide con la verdadera realidad efectiva, o sea la de una venta a futuro y lo cual esta siendo argumentado también por el artículo 1431 del Código Civil; además, cuestiona que si dicho contrato, es un contrato de arrendamiento, con promesa de venta, entonces la Dirección, está aceptando también que hay una promesa de venta, y supone que para que ésta tuviera validez entre los contratantes, tendría que reunir los requisitos del 1425 del Código Civil, entre los cuales esta el número 4, el cual exige que se especifique de tal manera el contrato prometido, para el caso, la venta, su precio y la forma en que se va a pagar; por lo tanto, para la Dirección todos los pagos que hizo el futuro comprador (Arrendatario) SIGNIFICABAN PAGOS DE CUOTAS DE ARRENDAMIENTO, ¿dónde quedó estipulado en el contrato el precio de venta? ya que al no haber "PRECIO CONVENIDO", no cabe hablar de una promesa de venta pues al considerar todos los abonos de capital, como cánones de arrendamiento, no le dejo nada al precio de venta. Al no haber respuesta a la pregunta anterior, la sociedad apelante manifiesta que se está demostrando, que lo que dice el contrato, coincide con la realidad efectiva que quisieron los contratantes. Que la Dirección, se confunde porque en los contratos hubo ENTREGA MATERIAL del inmueble, al futuro comprador, lo que para ella lo convierte en simple arrendamiento, con promesa de venta; sin haber reparado en que en el artículo 1425 número 4, también habla de "SOLEMNIDADES QUE LA

LEY PRESCRIBE", que para el caso de los inmuebles, cuando se hace ENTREGA JURÍDICA, tiene que ser en escritura pública, lo que le impide, a la sociedad, que pueda haber entrega material del inmueble, al futuro comprador, por el simple acuerdo de voluntades. Concluyendo que en ningún momento ha celebrado contratos de "ARRENDAMIENTO, CON PROMESA DE VENTA", sino "PROMESA DE VENTA, PURA y SIMPLE DE INMUEBLES", las cuales no se gravan con IVA, como lo ha interpretado la Dirección General.

#### ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General ha considerado que la sociedad apelante modificó la denominación de los contratos mediante los cuales pactaba los negocios *con* los clientes de las lotificaciones de "arrendamientos con promesa de venta" por "promesa de venta", pero sin modificar ni la esencia de las cláusulas contractuales, ni la realidad efectiva de la operación, solo para efectos de no gravarlos con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Jurisprudencia tributaria. Sostiene además, que si se atiende a la realidad económica sin tomar en cuenta la forma, se produce un arrendamiento, cuyos cánones están gravados en su totalidad, porque el hecho generador que en realidad se ha configurado es la prestación del servicio de arrendamiento, debiendo desde luego, gravarse con el impuesto el total del canon pactado según cada contrato, sin distinguir capital e intereses; pero en caso de que el adquirente del inmueble incumple con las obligaciones pactadas, no se perfecciona la transferencia del bien, y desde luego no se le devuelven las cuotas pagadas, sino que estas quedan como parte del servicio de arrendamiento, y las mismas fueran ingresadas al patrimonio del vendedor, además se entiende que el cobro que corresponde por el uso y goce percibido del bien durante el plazo, y que el bien inmueble puede volver a ser objeto de una nueva transferencia por parte del vendedor; es decir que la base imponible la constituyen el total de capital más intereses, que integran el precio por la prestación del servicio de arrendamiento, procediendo la confirmatoria de los ingresos imputados, ya sea por cánones pactados percibidos y por los devengados, y únicamente el último canon es con el cual se perfecciona el valor total

del lote, para realizar la compra venta y estará exento del impuesto, ya que con él se perfecciona la transferencia del dominio objeto de la contratación, que por ser un inmueble su transferencia no está sujeta al impuesto objeto de estudio. La realidad efectiva se contrae siempre a establecer la verdadera naturaleza jurídica del negocio en cuestión, por lo que traducido a la figura jurídica del "arrendamiento con promesa de venta" pudiera discutirse si en verdad se trata de una venta a plazos; no obstante ello, la ley tributaria por su parte califica tal negocio en su doble dimensión jurídica, el arrendamiento con todos sus efectos para la etapa de tenencia del bien en manos del futuro comprador tratándose así de cánones de arrendamiento, y sólo al momento de transferirse el bien, se causa el respectivo impuesto por la transferencia, siendo su base imponible el precio pactado en esa ocasión para el traspaso, de acuerdo al artículo 18 inc. Último de la ley de la materia. Por consiguiente, al señalar que el tratamiento a dar a los casos de arrendamiento de inmuebles, es causar el impuesto por estar gravados los arrendamientos de inmuebles. De ahí que la opción para los contribuyentes vendedores resulte en: (a) transferir de acuerdo al Código de Comercio utilizando la figura de venta a plazo, o (b) la venta a plazos con registro mercantil de la operación para que quede condicionada al pago del precio u otro evento convenido; o (c) se utilice la figura del arrendamiento con promesa de venta, pero que debe afectarse en dos momentos como ha quedado claro. Sobre el particular, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha considerado que de los contratos presentados, no existe transferencia de dominio ya que para que se dé la tradición deben observarse dos momentos; primero formalizarse en escritura pública y el segundo momento consiste en la inscripción de esos actos o contratos instrumentados en el registro de la propiedad, dando seguridad y eficacia a la tradición celebrada entre los contratantes frente a terceros. Si no se inscribe el contrato de compraventa en el correspondiente registro, su validez queda limitada únicamente a las partes contratantes, por no cumplirse con el requisito de la publicidad registral, lo que limita su eficacia frente a terceros, pero siempre y cuando se hubieren cumplido los requisitos antes señalados, lo cual no ocurren el presente caso, concluyéndose entonces que no

estamos en presencia de una compraventa a plazos de un inmueble. Que las partes convinieron respecto de las cuotas mensuales de arrendamiento, que en caso de mora caducaría el plazo y que en tal evento todo lo pagado por los arrendatarios quedaría en el dominio de los arrendantes en concepto de cánones de arrendamiento del inmueble, y mientras no sea cancelado el precio total acordado, los arrendamientos no podrían ni siquiera subarrendar el inmueble ni ceder los derechos derivados del mismo contrato sin previa autorización escrita de parte de los arrendantes, de lo que se deduce que los arrendatarios no poseían la libre facultad de disponer económicamente del inmueble como si fueren propietarios, con lo cual se verificó que se da el supuesto del artículo 17 de la ley de la materia, por constituir una operación onerosa que no consiste en la transferencia de bienes muebles corporales, independientemente que verse sobre inmuebles, ya que la ley para caracterizar a los servicios, dispone que tales operaciones no deben consistir en la transferencia de dominio de los bienes muebles corporales y respecto de los bienes inmuebles, los mismos no están sujetos al impuesto cuando se trate de su transferencia de dominio, salvo cuando se efectúen respecto de los mismos otras operaciones onerosas, tal como ocurre en los casos de las letras d), j) y k) del artículo 17 de la misma ley. El contrato de arrendamiento con promesa de venta de bienes inmuebles, es un contrato de cesión del uso o goce temporal de dichos bienes, en los cuales la ley ha permitido que el impuesto se pague sobre cada una de las cuotas que se perciben y el hecho de que las partes hubiesen pactado intereses sobre los cánones de arrendamiento de los inmuebles, no desnaturaliza la calidad de hecho generador del mismo. Realidad Contable. En la fiscalización practicada se constató, que en las partidas de diario de la contabilidad formal, se registran los ingresos provenientes de los pagos efectuado por los clientes de las lotificaciones como "ingresos por lotes arrendados", en la cuenta número 5101001; la cual se subdivide en "abonos a capital" en la cuenta 5101010101, y "abonos a intereses" en la cuenta 5101010102. Por tanto la sociedad contribuyente califica y contabiliza los abonos a capital como ingresos no afectos al IVA, por lo que no los declara la parte que si considera gravada y declara únicamente los pagos a intereses. Realidad Jurídica. Según esta Dirección

General la sociedad apelante, para formalizar los convenios con los dichos clientes había estado utilizando el contrato de arrendamiento con promesa de venta, en los cuales consta que a) Se entregaba materialmente el inmueble para el uso y goce del arrendatario o promitente comprador; b) que el plazo era de 154 meses, durante el cual se pagarían igual número de cuotas mensuales y valores que comprenderían abonos a capital e intereses, ordinarios y moratorios en su caso; c) que la mora en 3 cuotas haría caducar el contrato; d) que en consecuencia, el mismo se rescindiría automáticamente y la arrendadora o promitente vendedora recuperaría la posesión del inmueble; y e) las cuotas pagadas y mejoras efectuadas al inmueble quedarían en el patrimonio del arrendador en pago de los perjuicios ocasionados por el incumplimiento. Por lo tanto la sociedad contribuyente, para no pagar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios sobre el canon de arrendamiento, cambió la denominación del contrato, consignándole "promesa de venta", pero las cláusulas esenciales del contrato de arrendamiento con promesa de venta quedaron igual según se aprecia por a) Se entrega materialmente el inmueble para el uso y goce por parte del "prominente comprador" y a cambio paga una remuneración mediante abonos mensuales; b) El plazo es de 154 meses, generalmente, durante el cual se pagarán cuotas mensuales, que comprenden capital e intereses ordinarios y moratorios en su caso; esto último, determina que es un arrendamiento puesto que una simple promesa de venta no se pactara un plazo tan extenso; c) la mora en 3 cuotas hará caducar el contrato, en consecuencia, el "promitente vendedor" dispondrá libremente del lote, como si este contrato no hubiera existido, sin obligaciones de su parte de reconocer nada, pudiendo exigir la entrega del lote de terreno, sin necesidad de requerimiento judicial. d) las sumas enteradas quedan en el patrimonio del "promitente vendedor" como renta por el uso del lote de terreno. Estas cláusulas son las mismas que de los contratos pactados con los clientes de las lotificaciones las que demuestran que se trata de un arrendamiento con promesa de venta. Siendo por lo anterior que se considera que los contratos que la sociedad impetrante denominó como "promesa de venta", las mensualidades siempre quedan en poder del "promitente vendedor", en

realidad como renta por el uso y goce del inmueble concedido; ya que si se tratara de una indemnización procedería el reembolso a favor del cliente de la lotificación, mientras que la empresa lotificadora podría reclamar cierta porción de las cuotas mensuales por los gastos incurridos en las gestiones de cobro o administrativas. Realidad Económica. Si la forma jurídica adoptada por las partes no es coincidencia en lo absoluto con lo que en la realidad ocurre, entonces las partes han ocultado su verdadera intención; "disfrazando" la realidad económica con un ropaje jurídico que no corresponde a la operación y han comprobado que la sociedad apelante celebra con los clientes de las lotificaciones arrendamientos con promesa de venta, por las razones tales como a) Se hace entrega material del lote para el uso y goce; b) no se efectúa una venta a plazo; c) el plazo que consta en los contratos pactados con los clientes no corresponde a la naturaleza de la promesa de venta simple, sino al arrendamiento con promesa de venta, que es una combinación de diferentes figuras jurídicas; y d) las cuotas mensuales pagadas durante el plazo pactado, comprenden capital e intereses y en caso de mora incurrida por el cliente de la lotificación, quedan en poder de la empresa lotificadora; ya que si se tratara de una simple promesa de venta, únicamente reuniría las condiciones previstas por el artículo 1425 del Código Civil. Además en la fiscalización se comprobó que se trata de un arrendamiento con promesa de venta, porque durante el plazo del contrato se configuran las condiciones de un arrendamiento, y es hasta la finalización del plazo, cuando sí se han cumplido con las obligaciones pactadas por venta del arrendatario, se procedería a configurarse la opción de la promesa de venta. Por otra parte, sobre el artículo 1245 CC que alega la sociedad que no tiene nada que ver con el caso en cuestión, se observa que se cometió un error material, porque se estaba relacionando el arrendamiento y la promesa de venta, debiéndose citar el artículo 1703 CC y no el 1425 CC, además, dentro del contexto de lo expresado en el acto administrativo, dicho error material no vicia la legalidad del acto, en donde se motivaron las razones de hecho y de derecho en que se fundó la decisión de liquidar oficiosamente el impuesto correspondiente. Respecto al punto sobre la base legal de donde se obtiene que el arrendamiento con promesa de venta de los lotes es un hecho generador radica en el artículo 17 inciso primero

de la ley en materia, por tratarse de una operación onerosa que no consiste en transferencia de dominio de bienes muebles o inmuebles, para el caso, y los arrendamientos que enumera el literal d) son ejemplos de las clases de arrendamiento que se pudieran dar sin llegar a ser taxativos. En cuanto a la caducidad del mes de marzo de dos mil uno, la resolución fue notificada el día veintidós de abril de dos mil cuatro, estando dentro del plazo legal para hacerlo, porque el cómputo del plazo de caducidad de 3 años comienza a partir de dos mil uno, por lo que el plazo venció el veintitrés de abril de dos mil cuatro, de conformidad al artículo 175 del Código Tributario. Con relación a la resolución que cita la impetrante dictada por ese Tribunal en apoyo a su tesis de que la promesa de venta no se grava con IVA, esta Administración Tributaria considera haber comprobado que la operación en cuestión corresponde a un arrendamiento con promesa de venta; no obstante, cabe destacar que dicha resolución sostiene que el legislador ha calificado el arrendamiento como un hecho generador de prestación de servicios, sea que recaiga sobre muebles o inmuebles, y la promesa como transferencia una vez cumpla con ella; lo anterior es conforme al criterio de esta Dirección en cuanto durante el plazo del arrendamiento se configura esa operación y se grava, mientras que, si al finalizar el plazo se cumplen las condiciones a cargo del arrendatario, este puede optar a comprar el bien, en cuyo caso la transferencia ya no se gravará con el IVA, inclusive la última cuota con la que se completa el pago.

#### El TRIBUNAL DE APELACIONES

RESUELVE:

##### A) DE LA CADUCIDAD

Sobre el punto de la caducidad invocada por la parte alzada, se advierte que del expediente que a nombre de la sociedad impetrante lleva la entidad fiscal, aparece notificación de la determinación impositiva, la que se pretendió realizar en Tercera Calle Oriente de la ciudad y departamento de Santa Ana, ello a pesar de que en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, la sociedad apelante por medio de su Representante Legal señaló un lugar distinto para recibir notificaciones, cambio que no es aceptado por la Dirección General, según consta del Informe de Audiencia y

Apertura a Pruebas, por no haberse realizado conforme lo establece el artículo 90 del Código Tributario, o sea mediante Formulario F-210, considerando subsistente el domicilio señalado originalmente, lo que ha acarreado como consecuencia que la notificación de la liquidación oficiosa se haya efectuado en lugar diferente al últimamente señalado, de ahí que la eficacia de la resolución venida en apelación se adquiera al momento en que el recurrente comparece en esta instancia, de acuerdo a lo señalado en casos precedentes por este Tribunal, como el Inc. No. I0210012TM, de las once horas quince minutos del día de treinta de octubre de dos mil tres, en lo que respecta al Art. 90 inciso 4º) del citado cuerpo legal, en donde se ha señalado expresamente que: "...una vez notificada la iniciación de una fiscalización -que es el caso de mérito- el sujeto pasivo deberá mantener el lugar señalado para oír notificaciones hasta que dichos "trámites concluyan", por lo que es preciso plantearse: ¿cuándo inicia y cuándo concluye el citado procedimiento?. La respuesta se ve precedida de una interpretación sobre el artículo 90 en estudio para así entender en sus alcances que el procedimiento fiscalizador inicia con la notificación del auto de designación de auditor y concluye una vez el auditor designado emite el respectivo Informe de Auditoría en el cual se hacen ver los resultados de la investigación, no siendo valedera la aseveración de la citada Administración Tributaria cuando sostiene que el procedimiento de fiscalización concluye con la emisión de la resolución liquidatoria o sancionatoria." Según esto, la notificación de la resolución liquidatoria debió efectuarse en el lugar señalado en la etapa de audiencia ya que ésta concluye con dicha noticia de tal manera que al no efectuarse así, la certeza y seguridad jurídicas sobre la notificación se adquieren hasta el momento en que mostrándose sabedor del contenido resolutorio se manifiesta la impugnación correspondiente, lo cual acaeció el día cinco de mayo de dos mil cuatro, fecha ésta de la cual ya se había producido la caducidad. "Para el ejercicio de la facultad liquidadora del período tributario de marzo de dos mil uno, lo que así debe declararse. B) SOBRE LOS INGRESOS OMITIDOS POR ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES CON PROMESA DE VENTA. Analizados los argumentos de la sociedad apelante, se repara en el hecho de que el punto toral lo hace descansar en

la diferencia entre lo que sea una promesa de venta y lo que sea un arrendamiento con promesa de venta, de ahí que concluya por sostener que no es posible calificar el negocio como lo ha pretendido la Dirección General. Advirtiendo sobre el punto, que el reclamo se centra en la manera de calificar los contratos de Promesa de Venta, en los que además de la promesa en sí, se ha manifestado una entrega de inmuebles a cambio del pago de cuotas mensuales, sin especificar la modalidad de contratación en este último aspecto. La contribuyente social insiste en que no hay por qué calificar de arrendamiento lo que en sí constituye una promesa de venta, pues tan sólo se ha hecho entrega material del inmueble que no su tradición. La Dirección General por su parte, advierte en el pago de las cuotas y el goce del inmueble que se ha reflejado un verdadero arrendamiento y así ha pretendido gravar con el IVA tales operaciones, Sin embargo el Tribunal, reconoce que atendiendo a la intención real de la contratante social y las singulares cláusulas contractuales a interpretar, siempre bajo el principio establecido en el Art. 61 del Código Tributario, que en esencia pretende gravar la intención fáctica que más se aproxime a la naturaleza jurídica del negocio configurado que no la mera denominación jurídica utilizada en los contratos, anida un contrato innominado diferente a la simple promesa de venta que no requiere para su perfeccionamiento ni entrega material de inmuebles, ni pago de cuotas para su goce, de esta manera queda claro que debe analizarse si la relación entre las cuotas que se pagaban y el goce del inmueble son a causa de una venta a plazos o más bien se trata de concesión de uso de inmueble, bajo un precio determinado. En este orden de ideas se repara que se requiere de un análisis de las circunstancias singulares del caso y así resulta un hecho significativo que parece, dar en el centro de la discusión y consiste en la cláusula que inserta el no reintegro de las cuotas pagadas cuando sucede la mora, sin perjuicio de recuperar el inmueble dado en tenencia. Esto es lo que dilucida en sustancia el contenido del contrato innominado, pues lejos de aproximarse al de una venta, lo hace para con el arrendamiento, toda vez que de calificarse como venta, lo que se hubiera pactado sería la cláusula resolutoria o la del cumplimiento de las obligaciones, siempre con el resarcimiento de daños respectivos Art. 1675 C., esto bajo el entendido que se hubiere efectuado la

transferencia del inmueble; y es que si en verdad se hubiere querido contratar desde un principio la compraventa eso mismo se hubiera posibilitado mediante la tradición, según que la venta y transferencia del dominio se hiciera pura y simple o bajo las condiciones suspensivas o resolutorias Art. 661 C., y a lo expresado se aúnan los antecedentes de contratación habidos por la empresa en oportunidades anteriores, las que inician bajo la figura de arrendamientos con promesa de venta, pasando por los de promesa de venta con inserción de la cláusula de que en caso de mora se considerará lo pagado en cuotas como monto de resarcimiento de daños, hasta la mera contratación de promesa de venta con la inserción de un contrato innominado en el que se ha pactado para el reembolso de cuotas, el de considerarse renta obtenida para el titular del inmueble, habiéndose gravado catorce de los contratos, por estar comprendidos dentro del período fiscalizado, y en otros casos, estableciendo que los pagos efectuados quedarían a favor de la sociedad apelante por los perjuicios ocasionados ante el incumplimiento, de los que se han gravado dos contratos. En vista de las consideraciones anteriores, se concluye que la intención real de la contratante social ha sido desde un principio la de no transferir inmuebles sino hasta una vez se le abonen el total de las cuotas, mientras tanto, el goce del inmueble tiene por causa la entrega de las cuotas mensuales, que así adquieren el calificativo de contraprestación por el servicio en el uso del inmueble con ocurrencia del devengo del impuesto en anticipación a toda transferencia de inmuebles, de ahí que la calificación jurídica dada por la Dirección General a los contratos de promesa de venta objeto de afectación impositiva se corresponda con hechos generadores de prestación de servicios, Art. 18 inc. último de la Ley de la materia, sobre todo si se considera que el disfrute de los inmuebles y el pago de sus cuotas se anteponen a la tradición, de tal manera que al causarse el hecho generador se hace en atención del servicio sobre la tenencia del bien y su contra prestación dineraria que no las transferencias y sus pagos parciales, que se lleva a cabo al final en cumplimiento de las promesas de ventas sobre inmuebles, lo que hasta la fecha no habría acaecido, razón por la cual, tampoco se habría cumplido por las partes en sus respectivas obligaciones, sea de pago o transferencia, inclusive como para justificar daños y perjuicios

que no se advertirían en las obligaciones emergentes de la compraventa al no encontrarse ninguno de los contratantes en mora en cuanto a su cumplimiento Arts. 1423 y 1428C, quedando así al descubierto como algo cierto, que la entrega material del inmueble y el pago de cuotas, guardan relación directa con lo que sea el disfrute del inmueble en tenencia que no del dominio, por lo que respecta del adquirente, y esto es precisamente lo que destaca la intención fáctica de la sociedad contribuyente, la de no transferir el inmueble en tanto no se le cancelen todas las cuotas, siendo esta ausencia de tradición, lo que impregna a la operación en su naturaleza de contrato innominado que en sus efectos se antepone al de la transferencia del inmueble y por ende posibilita que el hecho generador de la prestación de servicios aflore en oportunidad, con los efectos impositivos ahora analizados, lo que se reafirma a todas luces en el hecho de que cuando el contrato no llega a feliz cumplimiento, acarrea como efectos el que lo pagado no se reembolsa y el inmueble queda sin traspasarse, ambos, en beneficio del titular del inmueble; y es que para calificarse de venta debió haberse realizado la transferencia para de esa manera el dominio y posesión reflejaran claramente y en oportunidad el hecho generador de transferencia del inmueble con sus efectos de no sujeción, que al no darse, tan sólo justifica la entrega del inmueble para su tenencia; de ahí que deba confirmarse la pretensión administrativa, desestimándose el punto de agravio respectivo.

### **C) DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL**

Respecto a la infracción y sanción contempladas en los Art. 93 y 94 de la Ley de la materia, se advierte que la contribuyente social no expresó reclamación de hecho alguna, por lo que en revisión del acto sancionador se observa que por medio del auto donde se le concede Audiencia y Apertura a Pruebas, fue requerida para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados cumpliéndose así lo establecido por el Art. 261 numeral 2) del Código Tributario, que debe hacerse requerimiento, o bien por medio de auto de requerimiento propiamente, o en su caso en ocasión de emplazarse o concederse la audiencia, el cual en el caso de autos, lo ha sido conforme al último de estos supuestos; por consiguiente, la actuación se manifiesta con base

legal, ya que se le ha dado a la recurrente la oportunidad de subsanación, al haberse requerido para ello conforme lo prescribe el mismo Código Tributario, de acuerdo a la disposición legal citada, lo que permitió que dentro de los plazos conferidos conforme a Ley, hiciera uso de la oportunidad de subsanación sin que al efecto se pronunciara corrigiendo los incumplimientos del caso; asimismo, en el informe de auditoría y dentro de sus facultades de investigación la DGII constató que la contribuyente social presentó en forma incorrecta las declaraciones del Impuesto en referencia, al no incluir parte de las operaciones gravadas que originaron ingresos percibidos en concepto de canon, por el servicio de Arrendamiento con Promesa de Venta de lotes de su propiedad, omitiendo por consiguiente el pago del Impuesto correspondiente, que no puede atribuirse a error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, durante los períodos tributarios de abril a diciembre de dos mil uno, lo cual se le hizo saber en el informe de auditoría respectivo con detalle en los anexos respectivos, por lo que la Oficina Tasadora calificó la omisión conforme a los artículos 23 Lit. g) y 239 CT y sanciona según el Art. 253 CT sanción consecuente a la infracción antes detallada. Por tanto, este Tribunal considera que también la sanción se ha impuesto conforme a la Ley, razón

por la cual debe modificarse la resolución venida en apelación, en lo que respecta al período tributario de marzo de dos mil uno, por haber acaecido la caducidad.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Art. 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas treinta minutos del día veintidós de abril de dos mil cuatro, en los siguientes términos: A) DECLÁRASE LA CADUCIDAD de la facultad para liquidar de oficio el impuesto y para la aplicación de sanción por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, y en consecuencia, revócase en cuanto a la liquidación de oficio del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e imposición de sanción para el período tributario de marzo de dos mil uno; B) CONFIRMASE en cuanto a: 1) la liquidación de oficio del impuesto en mención, respecto de los períodos tributarios comprendidos de abril a diciembre de dos mil uno; y 2) En cuanto a la sanción por Evasión no Intencional del Impuesto en referencia, para los períodos tributarios comprendidos de abril a diciembre de dos mil uno.

## SENTENCIA No. 2

### CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución proveída por la Dirección General de los Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día dos de febrero de dos mil cuatro, por medio de la cual se determina a cargo de la sociedad "C" Cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo de dos mil, e impone a cargo de la misma impetrante social Multa por Evasión no Intencional respecto del ejercicio impositivo de dos mil.

### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

El Apoderado General Judicial de la sociedad al interponer su Recurso de Apelación expone: Que La sociedad apelante, se reclamó como deducible seguros para Ejecutivos y Donaciones. Con respecto a la primera objeción o sea el Seguro de

Vida para los Ejecutivos, la Dirección General considera que dichas primas no constituyen gastos deducibles de la Renta Obtenida, en razón de que dicha prestación no se otorga de forma generalizada para que todos los trabajadores gocen de los beneficios como lo establece el Art. 32 Numeral 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Con relación a la segunda de las objeciones que se refiere a la Donación efectuada a la Academia "x", la Dirección General considera que no es deducible, debido a que dicho gasto no ha sido otorgado a Corporaciones, ni Fundaciones de utilidad pública, que esté previamente calificada por la Dirección General como lo establece el Art. 6 literal c) de Ley de Impuesto sobre la Renta. Que el Art. 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta expresamente regula que las erogaciones con fines sociales son deducibles de la renta

obtenida, tales como erogaciones para la construcción, mantenimiento y operación de viviendas, escuelas, hospitales y servicios de asistencia médica y de promoción cultural, pensiones por retiro, seguros de salud y de vida, y similares prestaciones generalizada a sus trabajadores, para la superación cultural y bienestar material de estos y de sus hijos. El mismo Código de Trabajo regula o establece, que en una empresa existen diferentes categorías de empleados y obreros y por lo tanto las prestaciones que el Código de Trabajo les concede o regula son irrenunciables y por lo tanto se entenderán incluidos los derechos y obligaciones correspondientes, emanados de las distintas fuentes de Derechos Laborales, Art. 24 del Código de Trabajo; pero lo anterior no quiere decir que fuera de las prestaciones que el Código de Trabajo establece para los trabajadores y obreros no se incluyan otras prestaciones en beneficio de los mismos. Todos sabemos que en una Empresa sobre las diferencias en cuanto a prestaciones y coberturas de riesgo y por ello no se desnaturaliza la prestación para que sean deducibles. Por todo lo anterior, SOLICITA se acepten como deducibles las erogaciones efectuadas en lo que se refiere a los Seguros de Salud y de Vida de los Ejecutivos y la erogación que se hizo a favor de la Academia "X".

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

#### **EN LO QUE RESPECTA A LA OBJECIÓN DEL SEGURO DE VIDA PARA LOS EJECUTIVOS**

El artículo 32 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta reconoce precedente las deducciones que los patronos hagan a su renta imponible de las erogaciones en que hayan incurrido para proveer ciertos beneficios a favor de sus trabajadores; pero para que las mismas sean aceptadas como deducibles deben estar destinadas como el nombre del artículo lo indica a erogaciones con fines sociales destinados al conglomerado de trabajadores que forman parte de la empresa, que beneficiará a toda la fuerza laboral y les permita mejorar su nivel de vida y el de su familia, un beneficio dirigido a todos, para que tenga el carácter de "erogación con fin social", procurando consecuentemente, un trato igualitario a todos los trabajadores de la empresa, pues dentro

del contexto del citado artículo debe privar el principio de igualdad con todos los trabajadores. Situación que para nada ha ocurrido en el presente caso, pues se constató que la impetrante otorga prestaciones para el personal de la sociedad a través de dos modalidades: a) Un seguro colectivo de vida en el cual se está protegiendo a todo el personal de la sociedad, y b) Un seguro de vida exclusivo para los ejecutivos de la sociedad, por este último la sociedad realizó un desembolso por valor de ¢642,785.75. Encontrándose a su vez que las primas del seguro colectivo pagado (en las que se incluye a todo el personal) de enero a diciembre de dos mil, únicamente asciende a ¢8,419.98; y respecto del monto ¢642,785.75 en concepto de "seguros de vida ejecutivos"; como podrá apreciarse es evidente la desproporcionalidad en los valores reclamados como primas pagadas en concepto de ambos seguros. Siendo importante aclarar por parte de esta Dirección General, que los atestados que corren agregados al expediente, únicamente se están objetando aquellos gastos relacionados con la póliza de seguro de vida PVR-0000298 por ser de carácter exclusivo para los cuatro ejecutivos antes relacionados; no así aquellos gastos relacionados con otra póliza de seguros identificada con el número PCV-0021/92, clase colectiva (general). Como puede apreciarse de lo anterior, la contribuyente apelante al haberse deducido el gasto relacionado con la póliza exclusiva para sus ejecutivos, no ha respetado el principio de igualdad de los trabajadores que conllevan los artículos 3 de la Constitución de la República de El Salvador y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta antes citado, para tener derecho a reclamarse la erogación como un fin social, lo que pretende el legislador en dicho artículo, es que todos los ciudadanos tengan las mismas oportunidades y beneficios que la ley concede, alcance que no se vislumbra en el presente caso, por lo que no se cumple con el requisito de la generalidad que estatuye el mencionado artículo.

#### **SOBRE LA DONACIÓN EFECTUADA**

Es importante hacer reconocer, que esta Administración Tributaria, en todas sus actuaciones se encuentra sometida al Principio de Legalidad, contemplado en el literal c) inciso cuarto del artículo 3 del Código Tributario,



reconocido en materia constitucional en lo dispuesto en el artículo 86 inciso tercero de la Constitución de la República de El Salvador que estipula que la deducción que la sociedad apelante está discutiendo que se reconozca no es necesaria para la producción de la renta, ni para la conservación de su fuente, que son las reguladas en el artículo 29 de la precitada ley, pero tampoco cumple con los requisitos de las erogaciones con fines sociales que la normativa legal estipula para tal efecto en el citado artículo 32, puesto que el inciso primero y numeral cuarto de este último artículo prescribe: "Son deducibles de la renta obtenida, las erogaciones efectuadas por el contribuyente con los fines siguientes: Las donaciones a las entidades a que se refiere el Art. 6 de esta Ley". Por consiguiente, las erogaciones consistentes en donaciones efectuadas a las entidades a que se refiere el artículo 6 de la aludida ley, serán deducibles de la renta obtenida siempre que se refieran a donaciones realizadas al Estado de la República de El Salvador, las municipalidades, las corporaciones y fundaciones de derecho público y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, con la única salvedad que éstas últimas (corporaciones y fundaciones de utilidad pública) cuenten con la calificación a que se refiere el mencionado artículo 6 inciso tercero de la referida ley. En virtud de lo antes expuesto, se considera que las donaciones serán deducibles de la renta obtenida, toda vez que cumplan con los requisitos siguientes: a) Que sean comprobables y se encuentren debidamente documentadas; b) Que hayan sido informadas por la entidad que las recibe (donatarios); c) Que el valor respaldado como donado por el aportante concuerde con el valor efectivamente recibido por el donatario y d) Que el sujeto que recibe la donación cuente con la calificación a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el caso de que se trate de Corporación y Fundación de Utilidad Pública. Se revisó la documentación de la sociedad apelante, habiéndose identificado que efectuó donaciones para instituciones previamente calificadas por la Dirección General de Impuestos Internos como instituciones de utilidad pública, sin embargo existen desembolsos aplicados que fueron entregados a la Academia "X", solicitándole fotocopia de la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos mediante la cual se calificó a la citada Academia,

para que goce de los beneficios establecidos en el artículo 6 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, obteniendo respuesta de la contribuyente impetrante, en el que manifiesta que la documentación de legalización fiscal de la Academia está en trámite en el Ministerio de Hacienda, cuya solicitud se hizo en el año de dos mil uno, expresando la contribuyente alzada al final en su escrito, que por lo tanto le fue imposible obtener lo solicitado por esta Oficina mediante requerimiento de fecha veintiuno de agosto de dos mil uno. Concluyéndose que la contribuyente apelante no poseía la documentación probatoria que permitiera demostrar que dicha Academia poseía tal calificación, de acuerdo a la disposición legal ya mencionada, en consecuencia no se admitió la deducción de tales erogaciones de la renta obtenida, con base a lo dispuesto en el artículo 32 numeral 4) de la Ley de la materia; pues no encajan en los supuestos legales, ni en los artículos 28 y 29 de la Ley en estudio. A la vez, la sociedad impetrante, no presentó pruebas sobre el presente punto, pues se ha limitado a manifestar su inconformidad con base a criterios subjetivos que no se encuentran conforme a la ley.

#### RESPECTO DE LA IMPOSICIÓN DE MULTA

Esta oficina efectuó el requerimiento de subsanación a que se refiere el artículo 261 numeral 2) del Código Tributario, el cual se realizó de manera expresa por medio de auto de audiencia y apertura a pruebas que le fuere notificado en legal forma a dicha contribuyente; en ocasión de dicho requerimiento, esta Dirección General realizó un llamamiento legal para que subsanara las circunstancias que a juicio de esta oficina la habían hecho incurrir en la infracción de evasión no intencional del impuesto, sin embargo dicha contribuyente no atendió el aludido requerimiento, ni se pronunció sobre el mismo. Asimismo, sobre la infracción atribuida le fue concedido el plazo de audiencia y aportación de pruebas sin que haya desvirtuado la existencia de la misma. La sanción impuesta fue con base a lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al establecer que la declaración correspondiente al año de dos mil presentada por la apelante era incorrecta.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

## RESUELVE:

Que la impetrante social ha mostrado su inconformidad con relación a las objeciones a) "gastos de Administración (Amortización seguro de vida ejecutivos) y b) Gastos de venta" (Regalías a la Academia "x"), puntos sobre los cuales señala: que no está de acuerdo con la resolución apelada, sobre el reclamo como deducible por seguro para ejecutivos, según póliza de seguro PVR002/98 al ser deducible de la Renta obtenida conforme al Art. 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo cual está plenamente comprobado; deducción que fue rechazada por la Dirección General al interpretar que cuando el legislador se refiere en dicha disposición a la expresión "y en forma generalizada a sus trabajadores", exige que todos gocen del mismo beneficio en condiciones de igualdad absoluta, aspecto éste, que a decir de la Dirección General, no ha demostrado la impetrante social. Por su parte, la impetrante afirma haber demostrado tener derecho a la deducción, a la vez que, comprueba ello por el medio probatorio pertinente, en este caso por medio de fotocopias legalizadas de los anexos de las pólizas que tiene con Seguros Universales, S.A., a favor de ejecutivos de dicha empresa, a la vez que el resto de trabajadores goza de seguro colectivo, lo que también se ha comprobado debidamente. Así las cosas, la cuestión se centra en calificar los seguros bajo la expresión "en forma generalizada a sus trabajadores". Y al respecto, el Tribunal considera lo siguiente: la expresión "en forma generalizada" debe dilucidarse en sus alcances interpretativos por lo que se plantean dos posibilidades o que se entienda que todos gozan del mismo beneficio, en este caso, de la contratación de seguro de vida bajo la modalidad de contratación colectiva, o bien que se entienda que todos los empleados y obreros gocen de un seguro de vida, sin importar si el beneficio es mayor o menor comparativamente. En este sentido el Tribunal se pronuncia por el último de los alcances mencionados, con base en las razones que enseguida se exponen: el elemento "en forma generalizada" que el Art. 32 numeral 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece como requisito indispensable para que la deducción sea considerada de carácter social, tiene íntima relación con el principio Constitucional de Igualdad contemplado en el Art. 3 de la

Constitución, que reza: " todas las personas son iguales ante la Ley" conlleva, el trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, que debe estar presente al momento de calificar la expresión generalizada a que se refiere la disposición en estudio. En este orden de ideas la finalidad de la Ley al permitir la deducción de los seguros de vida es que comprenda a todos los trabajadores y no sólo a un grupo de ellos, si bien dentro de esta generalidad de beneficio deba tener presente el principio de igualdad, bajo el concepto expresado, lo que excluye la consideración de la igualdad matemática, esto es, que todos los trabajadores deban gozar de seguros de vida en igual cuantía como beneficio. Así las cosas, el Tribunal considera que basta para aceptar la deducibilidad que la contratación de seguros de vida comprenda a todos los empleados y obreros, como es el caso venido en apelación, sin importar si la cuantía del beneficio redunda en diferencia específica en atención a los ejecutivos y resto de empleados y obreros, ya que la disposición aplicable para nada contempla requisito límite alguno en sus montos de beneficio, reafirmandose así el criterio sostenido en sentencia de las nueve horas quince minutos del día veinticinco de octubre de dos mil cuatro incidente con referencia número R030600S TM. Ahora, en lo que corresponde al Gasto de Venta por regalías a la academia en mención, este Tribunal advierte lo siguiente: la sociedad apelante aduce que por tratarse de una donación hecha a una institución sin fines de lucro, basta para que se acepte como deducible, que esté comprendida en el Art.6, como resulta ser, de acuerdo a lo que prescribe el Art. 32 numeral 4) que reza: "Son deducibles 4) Las donaciones a las entidades a que se refiere el Art. 6 de esta Ley". La Dirección General por su parte sostiene que dicha institución debió estar acogida a la calificación del Art. 6, para que la donación se entendiera bajo los alcances de la deducibilidad por parte del donante y de no afectación impositiva para la institución donataria. El Tribunal repara de inmediato que la cuestión se vuelve de mero derecho y se contrae a dilucidar sobre los alcances de las disposiciones legales citadas, en cuyo caso cabe expresarse bajo los dos sentidos; no obstante, y en aras de la interpretación razonable, considera que atendiendo a la finalidad de la Ley, lo que se pretende es fomentar aquellas instituciones que por su asegurada actividad en beneficio social, sea este

cultural, deportivo, gremial, sindical o cualesquier otro, sea efectivamente calificada y cumpla con las condiciones de destino de sus ingresos y patrimonio, exclusivamente a los fines de la entidad favorecida. De esta manera se aprecia cómo a la luz de la autonomía del Derecho Tributario, la Ley lo que ha querido es asegurar y fomentar aquellas instituciones que a los efectos impositivos sean calificadas como sin fines de lucro, es decir, la calificación adquiere relevancia para lo que reza al efecto impositivo tanto para el donante como para el donatario implicados, y si bien es cierto que toda institución sin fines de lucro adquiere la naturaleza de tal por virtud de una Ley ajena a la tributaria, es mediante ésta que se accede a los efectos impositivos, de ahí que la interpretación del Art. 32 No.4, deba considerarse en sus alcances bajo los términos siguientes: serán deducibles "las donaciones a las entidades a que se refiere el Art.6 de esta ley "EN SU CONSIDERACIÓN DE SUJETOS; PASIVOS EXCLUIDOS y NO POR SER ENTIDADES PROPIAMENTE"; de ahí que deba confirmarse la actuación de la Dirección General con desestimación del punto de reclamación analizado.

#### DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL

Con respecto a la multa por Evasión no Intencional aplicada en 1% del impuesto

determinado, conforme al artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, este Tribunal advierte que procede imponer la misma sobre el monto de impuesto que resulte conforme a la presente sentencia, toda vez que se manifiesta una diferencia de impuesto omitido y el monto de imposición es el mínimo lo que no requiere de mayor motivación. Lo antes expuesto se encuentra apegado a criterio externado por esta Oficina en Sentencia de las nueve horas del día veintiséis de julio de dos mil cuatro, en Inc. No R0305027. Por consiguiente, procede emitir sentencia modificatoria conforme a derecho corresponde.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos que rige a este Tribunal, así como 6 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, este Tribunal, RESUELVE: MODIFÍCASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día dos de febrero de dos mil cuatro, por medio de la cual se determina a cargo de la sociedad "C" Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil; y Multa por Evasión No Intencional del Impuesto sobre la Renta respecto al ejercicio impositivo en mención.

### SENTENCIA No. 3

#### CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintinueve de abril de dos mil tres, que determina a cargo de la contribuyente "S", Cuota Complementaria del Impuesto Sobre la Renta, respecto de los ejercicios impositivos comprendidos del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de dos mil, respectivamente, y la sanciona con Multa por Evasión Intencional del mismo Impuesto, para los ejercicios fiscales antes mencionados,

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE NULIDAD DE LA NOTIFICACIÓN

Que la notificación de la resolución recurrida se realizó de manera ilegal, por lo que los sujetos pasivos o representantes legales o apoderados deben dar estricto cumplimiento a lo establecido en los Arts. 90 y 169 del citado Código, indicando que dicha norma jurídica debe interpretarse en un sentido lógico, de acuerdo al Art. 2 del Reglamento de Aplicación, numeral cuarto literal b), en el sentido que su interpretación debe hacerse en una forma integral, examinando las diferentes disposiciones del Código Tributario, de tal forma, que toda actuación de la Administración Tributaria debe ser notificada de conformidad a

las reglas que ordena el Art. 165 del Código Tributario. Si la resolución fue inadecuadamente notificada, implica que el término perentorio para interponer el Recurso de Apelación, debe retrasarse o congelarse hasta que esta se realice en legal forma, y tomando en cuenta la fecha en que supuestamente se realizó, su consecuencia lógica, es que debiéndose inexorablemente notificar en una fecha posterior al treinta de abril del año en curso, también se ha producido el nacimiento del derecho para solicitar desde ya, la caducidad de las facultades de la Dirección General, para liquidar de oficio el impuesto, así como la aplicación de sanciones para el ejercicio de mil novecientos noventa y nueve. Que basándose en el principio de eventualidad, sino se decretare la nulidad de la notificación de la Resolución y de todo lo que fuere su consecuencia, sin convalidar o subsanar la nulidad alegada, de tal suerte que no pueda alegarse como válida dicha notificación por conducta concluyente, apela de la Resolución recurrida, fundamentando las razones de hecho y de derecho siguientes:

#### **INEPTITUD DE LA ACCIÓN**

Alegó ante la Dirección General, la excepción perentoria de ineptitud de la acción por falta de legítimo contradictor y se encuentra fundamentado el primer argumento en la diferencia que existe entre una casa matriz y su sucursal y el segundo en el artículo 8 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

#### **SOBRE LA DEFINICIÓN DE LEGÍTIMO CONTRADICTOR**

La Dirección General desestimó sobre la definición del legítimo contradictor, argumentando que esta se encuentra mayoritariamente contemplada en el ámbito jurisdiccional y no en el administrativo.

#### **SOBRE LA DIFERENCIA MERCANTIL ENTRE SUCURSAL y MATRIZ**

La Dirección General de Impuestos Internos manifestó que se trata de dos sociedades diferentes, sino que la actuación de la una es la continuación de la actividad realizada por otra en un ámbito territorial diferente, por lo que no hay independencia jurídica y económica de la sucursal con su casa matriz, sosteniendo que si existe cierta independencia económica, administrativa y jurídica.

#### **INCONFORMIDAD CON LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

Al respecto se plantean las razones de hecho y de derecho, en que basa su inconformidad de la manera siguiente.

1.- Determinación de la Omisión de Ingresos Gravables que fueron facturados como Devengados en la República de Francia.

Según consta en la resolución impugnada, se omitió declarar ingresos gravables correspondientes al ejercicio impositivo de 1999, debido a que los consignó y facturó como servicios prestados en la República de Francia. Dichas cantidades son una parte de los ingresos devengados por la ejecución del contrato para la realización del proyecto Sistema de Información Integral, celebrado con la contribuyente "S" y que no fueron incluidos en los ingresos devengados en El Salvador; sin embargo, a través del análisis efectuado por el Auditor Fiscal se determina erróneamente que dichos ingresos fueron devengados en El Salvador, ya que se generaron en la realización de actividades incluidas en las cláusulas del mencionado contrato, el cual especifica que la territorialidad de su ejecución se circunscribe a la República de El Salvador.

a) Concepto de Territorialidad.

La resolución se basa en lo estipulado en la cláusula 1.1 del contrato ya referido, al decir que éste se ejecuta en El Salvador, debiendo entender que las obligaciones que emanen del contrato se reputarán nacidas en el territorio nacional y por lo tanto sometidas a las disposiciones de nuestra ley, pero no que el cumplimiento de las obligaciones se reputa radicado en El Salvador, así las cosas, al amparo de la errónea interpretación que hace la Dirección General en la resolución debe aceptarse que las obligaciones del deudor o sea la contribuyente social apelante tendrían que cumplirse o exigirse únicamente en El Salvador, cuando por lógica es independiente el lugar en que se cumplan para efectos del cumplimiento del contrato.

b) Concepto de la Propiedad Intelectual y su vinculación con el de Territorialidad.-

Es importante mencionar que a la sociedad "S" se le practicó fiscalización de renta para el ejercicio de 1999 y no se le hizo ningún reparo en relación con no haber retenido el 20% de Impuesto Sobre

la Renta a la sociedad "S" por el pago de dichos servicios, no obstante que los valores que supuestamente debió haber retenido serían considerablemente importantes; tal situación difícilmente había pasado desapercibida; por tal razón se puede asegurar que si la sociedad recurrente no retuvo al pagar los servicios desarrollados en Francia, fue porque simple y llanamente estaba sabedora que no debían hacerse, puesto que dichas rentas no fueron obtenidas dentro del país, lo cual su vez fue tácitamente avalado por el auditor que fiscalizó a la Sociedad "S", al no efectuar como ya se dijo; reparo sobre el particular.

2. -Determinación de Ingresos representados por facturas No incorporadas en el cómputo para efectos de la Declaración de Impuesto sobre la Renta.-

No está de acuerdo con la determinación de ingresos omitidos por ya que la información y documentación proporcionada por la Sociedad "S", por sí sola no constituye prueba suficiente y competente; en el caso y suponiendo sin aceptar que la Dirección General quisiera mantener la determinación de ingresos omitidos, lo menos que pudiera hacer es reconocer los costos y gastos incurridos en la obtención de dichos ingresos, puesto que en ningún país del mundo se gravan los ingresos brutos. Lo lógico sería utilizar parámetros que permitan establecer la renta neta, caso contrario se estaría violando el artículo 28 de dicha ley. Como puede apreciarse el principio que priva para la configuración del hecho generador es la territorialidad, es decir que el factor determinante es el lugar en donde se desarrolla la actividad o servicio y no el de utilización del mismo. Además existe inconformidad con la determinación de retenciones del Impuesto Sobre la Renta reclamadas indebidamente y en cuanto al pago o anticipo a cuenta de la misma ley.

3. -Determinación de Costos y Gastos.

La Dirección General básicamente sostuvo, con relación al argumento de que el fisco debe reconocer los costos y gastos incurridos en la obtención de los ingresos determinados, ya que no se puede gravar con el impuesto los ingresos brutos.

4. -Inconformidad con la determinación de Retenciones de Impuesto sobre la Renta reclamadas indebidamente.

En la resolución impugnada se expresó que no existe error al considerarse como deducible la parte que se consignó como impuesto computado en su declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 1999, manifestando que le ha quedado a salvo el derecho a solicitar devolución. Con relación a que el Formulario Anual de Retenciones F-910, tiene mayor confiabilidad como fuente de información de las retenciones efectuadas durante el ejercicio impositivo de dos mil, sin embargo la información utilizada en la presente investigación fue proporcionada por el agente de retención en la cual establece cada una de las facturas que soportan pagos sujetos a retención, especificando además en que la declaración de Anticipo a Cuenta e Impuesto Retenido fueron enterados, valores que han sido confirmados por la Dirección General de Tesorería, elementos que no constan en el informe antes mencionado.

#### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

1) QUE EL ACTO DE NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN LIQUIDATORIA DE IMPUESTO, ADOLECE DE NULIDAD POR HABERSE EFECTUADO EN UNA FORMA ILEGAL.

Las notificaciones de las actuaciones realizadas se han hecho con absoluta eficacia, lo que se vuelve manifiesto cuando, el procedimiento administrativo que mediante el presente incidente se analiza, ha cumplido con las etapas pertinentes sin que exista irregularidad dentro del mismo que permita inferir siquiera una conculcación a los derechos de la administrada. Por otra parte, todos los actos de comunicación que constituyen la espina dorsal en el proceso de liquidación de impuestos, como el auto de designación de auditor, el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución de tasación de impuestos, fueron hechos del conocimiento de la sociedad fiscalizada cumpliendo con los requisitos que el Código Tributario estipula, habiendo satisfecho en todos los casos, la finalidad de dichos actos, cual es, la de permitir el ejercicio real e irrestricto de los administrados de sus derechos de audiencia y defensa. Respecto de la nulidad de la notificación alegada por la contribuyente, esta oficina manifiesta: Que en virtud del principio de Trascendencia de las Nulidades, el vicio de que adolece el acto, debe provocar una lesión a la parte que lo alega, tal como lo prescribe el Art. 1115 del

Código de Procedimientos Civiles. En el presente caso, la sociedad en referencia, ha interpuesto el recurso de apelación, dentro del plazo estipulado para tal efecto (en tiempo), razón por la cual, la supuesta irregularidad que contiene la notificación no le ha causado agravio alguno, ni afectación en la esfera jurídica de la referida contribuyente. En consecuencia, si la notificación ha logrado su finalidad, no hay motivos para declarar su nulidad.

**2) EN CUANTO A LA EXCEPCIÓN PERENTORIA DE INEPTITUD DE LA ACCIÓN, POR FALTA DE LEGITIMO CONTRADICTOR. SOBRE LA DIFERENCIA MERCANTIL ENTRE SUCURSAL y MATRIZ. DIFERENTES SUJETOS PASIVOS**

Respecto a la interposición de la excepción perentoria de ineptitud de la acción, la cual se basa en el argumento de falta de legitimo contradictor figura que se encuentra contemplada en el ámbito jurisdiccional, no en el administrativo, lo que lleva a delimitar que la figura jurídica del legitimo contradictor se da entre un demandado y un demandante, los que atendiendo a diversos principios jurídicos tales como el principio de independencia, imparcialidad y el de inmediatez, administra e imparte justicia, teniendo como presupuesto básico la fundamentación de las pretensiones de los incoantes y que luego se alimentan de las pruebas que cada uno aporte ya sean de cargo o de descargo, una vez han cumplido los requisitos de ley para la admisión de la demanda. La Administración Tributaria en ningún momento puede llegar a ostentar la calidad de parte, debido a que su papel se concreta al reclamo o aseguramiento del acto administrativo apegado a derecho y a la verdad material según lo consignado en el Código Tributario y en la legislación tributaria aplicable, situación que es congruente con lo establecido por el Tribunal de Apelaciones, en sentencia emitida el 29 de abril de 2002, referencia I0109004M.

**a) SOBRE LA DIFERENCIA MERCANTIL ENTRE SUCURSAL y MATRIZ**

No puede considerarse a la Sucursal en El Salvador, con independencia económica puesto que si gozara de esta independencia, la misma se ve restringida al funcionamiento administrativo, tan es así que el instrumento mediante el cual le fue conferido Poder General Administrativo con facultad de Representación Legal fue otorgado en

la República de Francia por el Director General Adjunto y Representante Legal, con lo cual rompe cualquier argumento de la pretendida independencia y consecuentemente se confirma que no son personas jurídicas diferentes sino que la Sucursal en El Salvador, es una extensión, y por ende constituye una continuación de la misma, sin dejar de lado el hecho que la sola autorización emitida por el Ministerio de Economía para que esta Sucursal, operara en El Salvador no constituye per se, el pacto social de creación de otra sociedad, pudiendo afirmarse entonces que no existen dos personas jurídicas diferentes e independientes, sino que es la misma persona jurídica. Sobre la diferencia mercantil entre sucursal y matriz argüida por la apoderada de la contribuyente, también se ha estimado con anterioridad y se ha demostrado documentalmente que la sucursal no es un ente jurídico independiente sino una continuación de la casa matriz situada en un ámbito territorial diferente.

**b) SOBRE LA DIFERENCIA DE SUJETOS PASIVOS**

Sobre la pretendida aplicación del Art. 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya fue expuesto por esta Oficina el hecho que, el literal a) del artículo 5 de la citada Ley se ajusta de manera puntual a la situación tributaria de la sociedad investigada, ya que dicho artículo contempla de forma específica los sujetos pasivos de la obligación tributaria sustantiva, debe también considerarse que la misma sociedad liquidó el Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de 1999 en el formulario correspondiente, por lo que se fortalece aún mas la aplicación del mencionado artículo.

**3) INCONFORMIDAD CON LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO**

a) Determinación de la emisión de ingresos gravables que fueron facturados como devengados en la República de Francia. Dentro del proceso de fiscalización realizado por esta Administración Tributaria, se determinó que la sociedad contribuyente, consignó y facturó como servicios prestados en la República de Francia, los ingresos devengados por la ejecución del contrato para la realización del proyecto sistema de información integrado, celebrado con la sociedad "S", y por lo tanto no lo incluyó en los ingresos devengados en El Salvador; sin embargo, a través del análisis efectuado sobre las actividades facturadas en dicha

forma, en relación con las especificaciones del contrato, se determinó que dichos ingresos fueron devengados en El Salvador, ya que se generaron en la realización de actividades incluidas en las cláusulas del contrato mencionado, el cual especifica que la territorialidad de su ejecución, se circunscribe a la República de El Salvador.

#### SOBRE EL CONCEPTO DE TERRITORIALIDAD

La apoderada de la sociedad manifiesta que aunque le diera la categoría de Ley entre las partes al referido documento, también lo son las enmiendas, modificaciones y cambios que estas quieran hacerle en cualquier momento, por ello siempre impera entre ellas, la "regla de oro"; respecto de lo anterior, la Administración Tributaria expresa su total respeto a la forma de contratación que se lleve a cabo entre los particulares, por ello es que en nuestra legislación constitucional se establece la libertad de contratación; no obstante lo anterior, se señala que en todo contrato, además de las obligaciones nacidas entre las partes, paralelamente nacen obligaciones para con terceros y especialmente para con el Estado, que en el caso concreto es el interés fiscal el que se persigue; de ahí que ya la legislación pertinente establezca que los contratos que hayan de surtir sus efectos en el país, se entenderán amparados bajo la legislación nacional, aunque hayan sido suscritos fuera del territorio nacional, tomando en cuenta que el contrato ha establecido la ejecución prueba y puesta en marcha de un sistema informático, todo esto se reputa que ocurrirá en El Salvador, y que aún siendo necesaria una capacitación fuera del país, tal capacitación es parte integrante del servicio ofrecido y contratado por las partes, nuevamente haciendo hincapié en que los efectos del mismo serán materializados en nuestro país, por ende no se comparte la posición de la sociedad, en la cual pretende asimilar la capacitación impartida como una parte independiente o no sujeta al contrato principal y consecuentemente desligándolo de los efectos de territorialidad mencionados.

#### CONCEPTO DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL Y SU VINCULACIÓN CON EL CONCEPTO DE TERRITORIALIDAD

a) Que no cabe dentro del contexto de la procuración del interés fiscal por parte de la Administración Tributaria, el gravar la tenencia de

un bien aun siendo este inmaterial o siendo estos derechos abstractos tal como lo son los derechos de autor de propiedad intelectual. De tal manera que es fácil concluir que lo que se están gravando no es la posesión de la marca registrada, patente o licencia de uso, sino la ganancia obtenida en virtud de la ejecución del contrato de prestación de servicios. b) Sobre la determinación de ingresos representados por facturas no incorporadas en el computo para efectos de la declaración de Impuestos sobre la Renta. Al respecto, debe tenerse claro que la competencia de una prueba esta enmarcada en su validez, la cual depende de las circunstancias en las que se ha obtenido; es decir allegadas al proceso por los canales correspondientes, acordes a la verdad, exentas de malicia, falsedad y de deformación para tratar de inducir al engaño, al respecto se aclara que la información obtenida de terceros aparte de estar revestida de validez, para efectos de la auditoria proporciona una mayor confianza. Así en el caso particular de la sociedad impetrante, si dicha información es aportada por la sociedad "S", que es con la cual se suscribió el Contrato de realización del Proyecto Sistema de Información; la prueba aportada es confiable, tiene validez y por ende competencia, llenando el requisito de suficiente, pues brinda la certeza sobre los hechos discutidos en el presente proceso administrativo.

#### 4) SOBRE LO ARGUMENTADO EN LA DETERMINACIÓN DE COSTOS Y GASTOS

Con relación a lo argumentado por la impetrante de que esta Oficina debería reconocer los costos y gastos incurridos en la obtención de los ingresos determinados, ya que no se puede gravar con el Impuesto sobre la Renta los ingresos brutos, resulta pertinente atenerse al artículo 28 de la precitada Ley.

#### 5) RESPECTO A LA INCONFORMIDAD EN LA DETERMINACIÓN DE LAS RETENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Al respecto, es de aclarar a la contribuyente que no existe error al considerarse como deducible la parte que la contribuyente ha consignado como impuesto computado en su declaración de impuesto de la renta del año 1999, ya que solamente se le está dejando a salvo el derecho de solicitar devolución o compensación de las sumas enteradas a cuenta del impuesto, por no ser legal

pretender compensar adeudos no liquidados ni exigibles, con cantidades que sí lo están.

#### 6) SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL PAGO O ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Al respecto, esta Oficina manifiesta que de acuerdo a sentencias pronunciadas por el Tribunal de apelaciones, esta Dirección General debe dejar a opción del contribuyente si solicita la devolución o compensación del excedente del Pago a Cuenta, reconociendo que la cantidad enterada por la contribuyente en tal concepto durante el ejercicio mencionado, contrario a ser en perjuicio de la contribuyente es a favor de esta, por asistirle el derecho a su acreditamiento o solicitar devolución.

#### EL TRIBUNAL DE APELACIONES

##### RESUELVE:

##### 1) De la caducidad alegada para el ejercicio 1999

La contribuyente social destaca irregularidad en la notificación de la resolución liquidatoria al notificarse en lugar distinto al señalado, lo que a su parecer ha provocado la caducidad en el ejercicio de la FACULTAD LIQUIDADORA. La Dirección General justifica por su parte que el lugar señalado de conformidad al último registro en el formulario F-210 es el que corresponde al lugar notificado. Así las cosas, este Tribunal advierte y considera una vez más que cuando se abre la etapa de audiencia, se comparece y señala ahí lugar para oír notificaciones, es éste el que debe observarse a los efectos de la comunicación dentro del procedimiento respectivo, sin perjuicio de que el lugar señalado registrado por la Dirección General conserve su idoneidad cuando se pretenda dar a conocer actuaciones oficiosas diferentes a las consideradas dentro del incidente de audiencia que incluye la notificación de la resolución liquidatoria en su caso. De esta manera, "se aprecia cómo le asiste la razón a la apelante social cuando enfatiza en la caducidad habida, toda vez que si tomamos en cuenta la fecha cierta de la noticia, que es conforme a como se da por enterada la contribuyente social al momento de interponer el recurso de apelación, y no como aparece en el acta de notificación de folios 1406 del Expediente de Impuesto Sobre la Renta, el plazo de caducidad ha transcurrido con los efectos de la invalidez de la noticia e ineficacia de la pretensión liquidatoria, y así debe declararse

respecto del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve. Y es que el Formulario F-210 lo que pretende es fijar de antemano un lugar cierto por medio del cual dar a conocer sus actuaciones al sujeto pasivo, lo que no impide que éste en la etapa de audiencia señale un lugar diferente para oír notificaciones e inclusive se apersona apoderado del mismo y señale lugar propio de comunicación, lo cual tendrá efecto solo en lo que respecta a la etapa del procedimiento de audiencia para el caso que nos ocupa, lo que se extiende hasta el momento de notificación de la liquidación oficiosa y sin perjuicio de mantenerse el lugar señalado conforme al Formulario F-210 correspondiente, en lo que concierne a los actos de comunicación que tengan que ver con diferentes actuaciones oficiosas de la Administración Tributaria. Por otra parte, si bien es cierto que una vez iniciada la fiscalización el sujeto pasivo no puede modificar el lugar señalado a menos que demuestre haber cambio efectivo de su domicilio, esto para nada afecta la situación del señalamiento del lugar en la audiencia, debido a que, como ha sostenido el Tribunal a la fecha, las etapas de fiscalización y audiencia son diferentes, no existiendo por tanto restricción del lugar señalado para esta última etapa, en el sentido de que deba corresponderse el lugar señalado con el cambio efectivo.

##### 2) De la liquidación del Impuesto para el ejercicio 2000.

El procedimiento utilizado por la Dirección General, para liquidar el impuesto de mérito, está regulado en la Ley de la materia, específicamente en el Artículo 173 y siguientes del Código Tributario, el cual enuncia la facultad y medios de fiscalización, informes, liquidaciones y notificaciones respectivas; que para ejercer dichas facultades, la Dirección General emitió auto en el cual designó y nombró a Auditor Fiscal para que fiscalizara el período en mención, quien al concluir su cometido emitió informe de fecha diecinueve de diciembre de dos mil dos, el cual fue notificado juntamente, con los anexos y el auto de audiencia y apertura a pruebas, en el cual: 1) Se determinan ingresos no declarados por parte de la sociedad contribuyente, provenientes de la prestación de servicios de asistencia técnica, capacitación de personal, instalación, mantenimiento de sistemas de software relacionados con telecomunicaciones, a la



sociedad "S", establecidos mediante constatación entre la sumatoria de las Facturas, y los Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por la contribuyente; con relación a los ingresos gravables declarados, se objetan por falta de comprobación los Gastos de operación declarados. Que este Tribunal, emitió resoluciones, de nombramiento para la producción de prueba ofrecida y para mejor proveer en aras de asegurarse sobre la procedencia o no de los ingresos gravables que se imputan no declarados. Una vez concluidas las diligencias encomendadas, se advierte que no hubo aportación de pruebas para desvirtuar los ingresos determinados, ni tampoco para comprobar el monto de costo declarado y rechazado por la Dirección General, por lo que es procedente confirmar lo actuado por la Dirección General, toda vez que ésta ha demostrado la existencia de ingresos omitidos, y por lo que respecta a la contribuyente social no ha comprobado el costo rechazado, siendo que la carga de la prueba le corresponde al sujeto pasivo, (Artículo 203 del Código Tributario) no obstante que el Tribunal le dio la oportunidad a la sociedad recurrente, de aportar las pruebas pertinentes, e inclusive verificó oficiosamente en la sede de la sociedad prestataria de los servicios generadores de los ingresos omitidos, a efecto de desvirtuar lo aducido por la sociedad alzada. En resumen se considera por una parte que la Dirección General ha actuado apegada a derecho conforme a los elementos de juicio razonables y en demostración de la imputación de ingresos, sin que por otra parte la sociedad apelante haya ofrecido prueba de descargo sobre el particular, ni tampoco demostrado tener derecho al costo objetado.

### 3) De las retenciones.

La contribuyente social reclama el acreditamiento de las Retenciones en las cuantías expresadas en la constancia anual respectiva del año dos mil, extendida por la Sociedad "S", por la cantidad de CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA y UN MIL SEISCIENTOS VEINTICUATRO COLONES (¢4,481,624.00), por su parte la Dirección General acreditó la cantidad de CUATRO MILLONES CIENTO SETENTA y SIETE MIL CUATROCIENTOS NOVENTA COLONES (¢4,177,490.00) según reporte de la Dirección General de Tesorería de fecha veintisiete de noviembre de dos mil dos, lo que fue confirmado por el Agente de Retención en

esta última cuantía. En vista de las circunstancias habidas se considera que le asiste la razón a la Dirección General para denegar el acreditamiento del excedente ahora reclamado toda vez que lo efectivamente enterado por el Agente de Retención, se corresponde con la cuantía acreditada por la Dirección General en la liquidación de oficio, y además, porque de conformidad al Artículo 82 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable, en el caso de discrepancia en cuanto al monto de lo Retenido, como es el caso que nos ocupa, prevalece la cuantía realmente enterada.

### 4) De la Multa por Evasión Intencional

Con respecto a las Multas por Evasión Intencional determinadas conforme al Art. 104 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, referente a los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y nueve y dos mil, este Tribunal advierte: a) Debido a la revocatoria del Impuesto determinado, del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, por la caducidad acaecida, se carece de base para establecer la sanción correspondiente, procediendo la revocatoria de la misma, lo anterior en atención a precedente, entre otros, el dictado por este Tribunal mediante sentencia de las nueve horas del día veintitrés de julio de dos mil cuatro, Referencia Inc. No. R040200STM; b) En cuanto a la multa impuesta para el año del ejercicio dos mil, el Tribunal considera que le asiste la razón a la Dirección General en relación a su imposición, en vista de que de conformidad al Artículo 104 de la Ley de la Materia la infracción ha quedado constatada según el presupuesto de presunción legal contenido en el literal e), lo que en ningún momento ha sido desvirtuado por la contribuyente social, no obstante haberse verificado sobre la naturaleza de los ingresos omitidos.

### 5) De la determinación del Pago o Anticipo a Cuenta del Impuesto sobre la Renta

La contribuyente social manifiesta, que del cálculo del impuesto para el ejercicio de dos mil, contenido en la resolución liquidadora acreditó de impuesto sobre la Renta computado únicamente el valor de CIENTO OCHENTA y SIETE MIL TRESCIENTOS CUARENTA y CUATRO COLONES (¢187,344.00), en concepto de Pago a Cuenta, no obstante que durante los períodos mensuales de septiembre de dos mil, que es cuando la sociedad comenzó a emitir

Comprobantes de Crédito Fiscal, como sucursal en El Salvador, hasta el mes de diciembre del mismo año, enterando en tal concepto la cantidad de CUATROCIENTOS CINCUENTA y SEIS MIL DOSCIENTOS TRES COLONES SETENTA y CINCO CENTAVOS (¢456,203.75). La Dirección General de Impuestos Internos, sostiene que no se puede acreditar el excedente del pago a cuenta reclamado, contra la liquidación del impuesto, en vista de que para ello se requiere que dicha liquidación se encuentre firme y exigible. El Tribunal por su parte, que ya se ha pronunciado en esos términos, considera que no es procedente la pretensión de la apelante sobre el punto reclamado, lo que no impide que la contribuyente social pueda hacer valer su derecho a los montos retenidos y de Pago a Cuenta no acreditados, compensando lo que estime pertinente, o en su caso la Dirección lo haga oficiosamente, e inclusive pueda hacer compensación con el impuesto complementario que ahora se confirma, una vez quedare firme la liquidación de oficio que ahora se resuelve; lo que se apega a precedente establecido en sentencia de las nueve horas del día doce de diciembre de dos mil uno, Referencia No. ROOO14TM. Por consiguiente es procedente la Modificatoria de la resolución apelada, bajo los conceptos arriba expresados.

**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:** MODIFICASE la resolución venida en apelación a nombre de la "S" pronunciada por la Dirección General de

Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintinueve de abril de dos mil tres, en el sentido de: a) DECLARASE INVÁLIDA la notificación de las quince horas cincuenta minutos del día treinta de abril de dos mil tres; así como DECLÁRASE LA CADUCIDAD de la facultad de fiscalizar, liquidar impuesto y sancionar por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, el ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, y en consecuencia, REVÓCASE en cuanto al impuesto complementario determinado y Multa por Evasión Intencional; y b) CONFIRMASE dicha resolución en cuanto al impuesto complementario determinado y Multa por Evasión Intencional, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil, de acuerdo a los conceptos y montos relacionados en la presente sentencia. Emitase por parte de la oficina respectiva el mandamiento de ingreso que contenga el impuesto para el ejercicio dos mil por la cantidad de SIETE MILLONES NOVECIENTOS SESENTA y DOS MIL CIENTO CUARENTA y TRES COLONES (¢7,962,143.00) y la Multa por Evasión Intencional del citado impuesto, por valor de UN MILLÓN NOVECIENTOS NOVENTA MIL QUINIENTOS TREINTA y CINCO COLONES SETENTA y CINCO CENTAVOS (¢1,990,535.75). Certifíquese esta resolución, Actas de Notificación y vuelvan junto con el Expediente del Impuesto Sobre la Renta a nombre de la Sociedad recurrente, a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE**

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

### **CONSULTA No. 1**

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, por medio del cual expone: Que su representada ha sido calificada como gran contribuyente y que con la finalidad de aplicar el artículo 163 del Código Tributario referente a la figura de la percepción, pregunta si deben efectuar la mencionada percepción, pues la actividad de su

representada consiste en la producción y venta de concreto.

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

El artículo 163 del Código Tributario regula de manera particular la figura jurídica de la

percepción en materia del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, conocido como IVA. La calidad de Agente de percepción puede adquirirse bajo dos modalidades: 1) Por Ministerio de Ley, que son los que la ley expresamente enuncia; y, 2) Por designación de la Administración, que son los que no se encuentran expresamente estipulados en la ley, pero la Administración Tributaria puede designar por medio de resolución. En el presente caso, nos referimos específicamente a la primera modalidad expuesta, atinente a la designación por Ministerio de ley. El inciso primero del artículo 163 del Código Tributario, se caracteriza por hacer una enunciación taxativa de agentes económicos a quienes por Ministerio de Ley se les confiere la categoría jurídica de Agentes de Percepción. En el caso particular de los materiales de construcción, como lo es el concreto, la disposición legal en mención se limita a atribuir el estatus jurídico de agentes de percepción, a los importadores de los productos en mención, sin que comprenda en ese caso a los productores de los aludidos bienes. De acuerdo a lo anterior, no surgiría para dicha

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

## CONSULTA No. 2

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual en síntesis manifiesta: Que su representada se dedica a la transmisión radiofónica de programas musicales, noticias y otros programas radiales cuyos costos son cubiertos por el cobro a sus anunciantes, pagando éstos últimos por el servicio un valor por pauta establecido en tarifas comerciales. En el ejercicio de su actividad económica ha estado promocionando espacios en las pautas comerciales en concepto de Donaciones a Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública y Fundaciones de Derecho Público, teniendo los primeros entes la calificación de no sujeción al pago del impuesto sobre la renta por la Dirección General de Impuestos Internos, conforme a lo que estipula el Artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Debido a que la normativa legal en referencia ha sido modificada por el Decreto Legislativo 496 entrando en vigencia el día uno de enero del dos mil cinco, solicita con base al artículo 26 del Código Tributario, la opinión sobre la deducibilidad de tales donaciones.

## OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que habiéndose tenido a la vista el escrito mencionado precedentemente y luego de realizar el análisis al planteamiento efectuado en el mismo, esta Dirección General, con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, le manifiesta: Que el artículo 32 numeral 4) de la Ley de Impuesto sobre la Renta admite para los donantes la deducción de las donaciones que éstos realicen a las entidades a que se refiere el artículo 6 de la referida ley. En materia Tributaria, que es la rama especial del derecho aplicable al caso que nos atañe, es admisible en concepto de deducción, tanto la donación de bienes como la de servicios. Lo anterior lo confirma el inciso segundo del numeral 4) del artículo 32 en referencia, el cual hace alusión a donaciones de Bienes, así como a donaciones de Servicios. En el presente caso, conforme a la actividad económica que desarrolla la sociedad consultante, las donaciones de las pautas publicitarias que realiza a las instituciones a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se enmarca en la categoría jurídica

de donaciones de servicios. A partir del ejercicio impositivo de 2005, que inicia el uno de enero y finaliza el treinta y uno de diciembre, las donaciones son deducibles bajo ciertas condiciones. Lo anterior en razón de que, el artículo 32 numeral 4) de la Ley de Impuesto sobre la Renta fue reformado mediante Decreto Legislativo 496, del 28 de octubre de 2004, publicado en el Diario Oficial número 231, Tomo 365, del 10 de diciembre de 2004, habiendo entrado en vigencia la reforma aludida el día uno de enero de dos mil cinco, tal como lo prescribe el artículo 18 del aludido decreto 496. Dichas condiciones son las siguientes: 1) El límite máximo admitido legalmente para deducir en concepto de donación es el 20% del valor resultante de restar a la renta neta o imponible del donante correspondiente al ejercicio o período de imposición de la donación, el valor de la donación. 2) El valor sujeto a donación debe de ser el costo de los bienes o de los servicios objeto de donación en que haya incurrido el donante; 3) Las donaciones deben ser gratuitas e irrevocables; 4) las instituciones que reciben las donaciones deben

ostentar la categoría de Corporaciones o Fundaciones de Derecho Público o de Utilidad Pública conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; 5) Las donaciones deben ser informadas por quienes las reciben; 6) Las numeraciones de los comprobantes que respalden las donaciones deben ser asignadas y autorizadas por la Administración Tributaria. Esas son las condiciones que conforme a la ley deben observarse en el presente caso a los efectos de establecer la procedencia o no de la deducción de una donación, sea ésta de bienes o servicios. Conforme a lo anterior y según lo expuesto en el escrito de mérito, las donaciones de servicios que realice dicha sociedad a las instituciones a que se refiere el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, bajo las condiciones expuestas, resultan deducibles de la renta obtenida en un límite máximo del 20% del valor resultante de restar a la renta neta o renta imponible del donante correspondiente al ejercicio o período de imposición en el que se realizó la donación, el valor de la donación. Lo anterior, conforme a lo dispuesto en el artículo 32 numeral 4) inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

# 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 : 244-7218  
Email: [defensordgii@mh.gob.sv](mailto:defensordgii@mh.gob.sv)



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

