



R Resoluciones

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

ÁREAS DE ATENCIÓN
AL CONTRIBUYENTE

Asistencia al Contribuyente
Teléfono 244-3585

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

Febrero 2003

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	1
SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS	18
CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	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, 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

FALLO 1

CONTROVERSIA

El presente proceso de contencioso administrativo, ha sido promovido por el doctor "A", actuando en su carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad "R", impugnado de ilegales las resoluciones dictadas por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, y a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, mediante las cuales esencialmente se decidió que la suma de ₡863,919.10 colones, determinada en concepto de devolución se tuvo por compensada con adeudos de la Sociedad demandante a favor del Fisco de la República, y se declaró sin lugar la solicitud de que se tenga por compensada la anterior cantidad contra el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

ARGUMENTOS DE LA ACTORA

La parte actora en lo esencial manifestó: "c) ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE SE IMPUGNAN: 1-) lo decido en los números 1) y 3) de la parte resolutive de la resolución proveía por dicha Dirección General, a las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, notificada el día veintitrés del mismo año, y que textualmente se lee: "POR TANTO: de conformidad con lo anteriormente expuesto esta Dirección General, RESUELVE: 1) ESTESE A LO ACTUADO mediante resolución emitida a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, en el sentido que la suma de OCHOCIENTOS SESENTA Y

TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS (₡863,919.10), determinada en concepto de devolución se tuvo por compensada con adeudos a favor del Fisco de la República. 3) DECLARASE SIN LUGAR lo solicitado por la referida sociedad en cuanto a que se tenga por compensada la cantidad de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS (₡863,919.10), en concepto de devolución de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios contra el impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho. ch) EL DERECHO PROTEGIDO POR LAS LEYES O DISPOSICIONES GENERALES QUE SE CONSIDERA VIOLADO. Los derechos protegidos por las leyes que se consideran violados son los amparados por las disposiciones legales siguientes: a) El derecho de propiedad y el de seguridad (artículo 2 de la Constitución), b) El de libre disponibilidad de bienes (artículo 22 de la Constitución), c) a hacer lo que la ley no manda (artículo 8 de la Constitución), ch) requisitos de la compensación y de su aplicabilidad (artículo 87 de la Ley del IVA), y d) Del reintegro del remanente de crédito fiscal IVA acumulado a exportadores (artículo 30 de su Reglamento). Argumentando su inconformidad de la forma siguiente: 1) LETRAS DE CAMBIO: Con relación a las letras de cambio aludidas en la resolución de las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, textualmente se expone: "serviría para compensar LETRAS DE CAMBIO emitidas por la contribuyente para garantizar el impuesto correspondiente de los períodos de diciembre de mil novecientos

noventa y cuatro, y parte de febrero de mil novecientos noventa y cinco, por las cantidades de etc... “En otra parte de dicha resolución, relativa siempre a las letras de cambio, literalmente se lee: “quedando cancelada la letra de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, y pendiente aún la cantidad de TRESCIENTOS CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y DOS COLONES NOVENTA CENTAVOS (¢341,682.90) para cancelar la letra de febrero de mil novecientos noventa y cinco; cabe aclarar que las referidas letras de cambio a esas fechas aún no habían sido canceladas etc...” Lo que considera ilegal por las razones siguientes: PRIMERA: El artículo 30 inciso último del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, (IVA), a la letra se lee: “La Dirección General establecerá mediante instructivo, los demás requisitos, plazos, formas, procedimientos y garantías necesarias para efectuar los reintegros.” Fue con base en esta disposición reglamentaria que la Dirección General de Impuestos Internos, emitió los instructivos siguientes: a) DG-024/93 de fecha 24 de mayo de 1993, que en su página No. 11, aparece el Número 8 que en lo pertinente dice: “8. Por cada reintegro en efectivo o en certificados de crédito recibido, el exportador garantizará al Fisco mediante una LETRA DE CAMBIO SIN PROTESTO, a la orden de la Dirección General de Tesorería. La cuantía de la garantía será del 100% del reintegro recibido y su vigencia será de tres años contados, a partir de la fecha de emisión del documento. En la resolución en la que se autorice el reintegro, deberá relacionarse la garantía otorgada y consignarse que la letra de cambio se remita a la Dirección General de Tesorería para su custodia. “ VII) Vigencia. El presente instructivo entrará en vigencia a partir del 24 de mayo de 1993; y b-) DG-027/93, de fecha 31 de mayo de 1993, que modificó el que antecede, y que en lo atinente textualmente se lee: “ MODIFICASE el Instructivo No DG-024/93 de fecha 24 de mayo del presente año,

según se expresa a continuación: 1. Déjense sin efecto los números 4 y 5 del literal A y numeral 3 del literal C, ambos del ordinal 1, así como los ordinales 6 y 8, todos del romano IV, “Procedimientos y Requisitos” referentes a la obligación de comprobar el ingreso de divisas y el REQUISITO DE GARANTIZAR AL FISCO, MEDIANTE LA ACEPTACIÓN DE UNA LETRA DE CAMBIO, SIN PROTESTO a la orden de la Dirección General de Tesorería, para cada reintegro recibido, por parte de los exportadores”. IV) El presente instructivo entrará en vigencia el 31 de mayo de 1993. De lo anterior queda claro que para los años de 1994 y 1995, y a la obligación que pesaba sobre los exportadores de garantizar a favor del Fisco en la forma apuntada (Instructivo No. DG 024 93) ya había sido DEJADA SIN EFECTO (Instructivo DG 027 93); por consiguiente tanto lo dispuesto en la resolución del 22 de Agosto de 1995, como lo regulado en la resolución de las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de 1999, las convierte EN NULAS DE NULIDAD ABSOLUTA, y las operaciones realizadas las cuales tienen como soporte la garantía del Fisco de la República y aceptadas por parte de la sociedad “R”, son completamente ilegales y las sumas de dinero entre otras, (¢863,919.10), constituyen apropiación indebida del Fisco; tal y como se plasma en la resolución de las 8 horas 15 minutos del día 17 de marzo de 1999, la que en su parte resolutive autoriza a la Dirección Administrativa del Ministerio de Hacienda para que elabore un CHEQUE NO A FAVOR DE SOCIEDAD CONTRIBUYENTE SINO A FAVOR DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TESORERÍA etc.” En todo caso los instructivos señalados adolecen del vicio legal siguiente: éstos tienen la calidad de disposiciones reglamentarias cuya génesis es el artículo 30 del Reglamento de la Ley de IVA, por consiguiente son los reglamentos, leyes en sentido material, por lo que deben ineludiblemente ser publicados en el Diario Oficial, para que puedan ser de obligatorio cumplimiento (artículo 140 de la

Constitución). para que tengan carácter general, obligatorio y vinculante, en otras palabras leyes de la República. En consecuencia, no tienen ninguna eficacia legal, pues adolecen de la deformidad legal de su NO PUBLICACIÓN, 2) COMPENSACIÓN Y DEVOLUCIÓN. Con relación a lo determinado en la resolución de las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, en su parte resolutive se lee lo siguiente: “POR TANTO: De conformidad con lo anteriormente expuesto, esta Dirección General RESUELVE: 1) ESTESE A LO ACTUADO mediante resolución emitida a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, en el sentido que la suma de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS (¢863,919.10), determinada en concepto de devolución se TUVO POR COMPENSADA con adeudos a favor del Fisco de la República”. Pero ante esto es destacable lo que aparece también en la resolución del 17/III/99, en su romano II) que literalmente dice: “siendo oportuno en ese momento que si no estaba de acuerdo con esa COMPENSACIÓN por no haber una deuda firme, líquida y exigible alegara su inconformidad ante las instancias correspondientes”. Con relación la cantidad de ¢863,919.00, recibida por el señor al señor J., tal como se afirma en la resolución de las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, firmando de conformidad de parte de la contribuyente social, ciertamente el referido señor bajo juramento declaró ante notario textualmente y en síntesis: a) Para que la suma de ¢863,919.00, pudiese ser devuelta obligatoriamente tenía que expedirse un CHEQUE por exigirlo así los artículos 93 y 94 de la Ley de Tesorería además cumplirse con el procedimiento señalado en el artículo 206 de la misma; la LEY VIGENTE al 30 de agosto, era LA LEY DE TESORERÍA, (D. O. de 12 de Enero de 1937), por consiguiente un DOCUMENTO FISCAL DE EGRESO, sólo

podría expedirse con base en el artículo 77 de la LEY ORGÁNICA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO (D. L. No. 516 DEL 23 DE NOVIEMBRE DE 1995, D. O. No. 234 Tomo 329 del 18 de diciembre de 1995), vigente 8 días después de la publicación en este Diario, de conformidad con su artículo 118. De donde se concluye que en la SUPUESTA DEVOLUCIÓN QUE SE HIZO SE APLICÓ UNA LEY QUE NO EXISTÍA TODAVÍA, ya que la única ley que existía al 30 de agosto de 1995, ERA LA LEY DE TESORERÍA, YA QUE LA LEY SAFI, como se le llama a la segunda está vigente desde el 26 de diciembre de 1995; demostrándose que dicha devolución es INEXISTENTE, por la por que nunca ha sido efectuada, por lo que en HONOR A LA JUSTICIA Y A LA VERDAD, nunca se ha recibido en calidad de DEVOLUCIÓN la suma de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES (¢863,919.00); y b-) La operación que se realizó el 30 de agosto de 1995, por parte de la dependencia correspondiente del MINISTERIO DE HACIENDA (de oficio), fue de COMPENSACIÓN Y NO UNA DEVOLUCIÓN, (Artículo 87 de la Ley del IVA y 30 de su Reglamento).” 3) LEGISLACIÓN APLICABLE. LEY DE TESORERÍA: (D. O. No. 7 del 12 de enero de 1937). Artículo 93 Todo pago por cuenta del Gobierno se HARÁ POR CHEQUES de pago contra la cuenta bancaria del respectivo pagador, abierta de conformidad con la presente ley. Artículo 94.- “Cheque: a favor de quien debe emitirse. El cheque deberá emitirse por regla general, a favor del titular del mandamiento en virtud del cual se haga el pago, o de su apoderado o representante legal; pero podrá emitirse a nombre de otra persona, siempre que esté presente autorización del titular del mandamiento para que así se proceda”. Artículo 206.- “Nueva redacción, artículo 34 Ley de Auditoría queda redactado así: “En el caso de devoluciones, será necesario que el Ministerio de Hacienda emita una

resolución aprobando la devolución e imputándola al artículo respectivo del Presupuesto vigente y que dicha resolución sea comunicada por la Auditoría. Para la emisión de esa resolución el Ministerio deberá oír a la Auditoría, acerca de la procedencia del reclamo”. LEY ORGANICA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO.- “Artículo 77.- Cada entidad o institución del sector público efectuará el pago de sus propias obligaciones directamente a sus acreedores, servidores y trabajadores por MEDIO DE CHEQUES, DOCUMENTOS FISCALES DE EGRESOS, u otros medios que determine el reglamento respectivo, con aplicación a la correspondiente cuenta subsidiaria dependiente de la cuenta corriente única del tesoro público; y siempre que exista una obligación legalmente exigible”. VIGENCIA: artículo 118.- La presente Ley entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial”. Con lo anterior queda demostrado que nunca existió una DEVOLUCIÓN de la suma de ¢863,919.00, sino que una COMPENSACIÓN, con lo cual la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, incurrió en contradicción en las resoluciones proveídas a las ocho horas y treinta minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete; y resolución de las 8 horas 15 minutos del día 9 de octubre de 1997. Por otra parte la declaración del señor J., confirma la inexistencia de una devolución y la verdad de una ilegal compensación, ya que él ha dicho que se le manifestó que se procedería a una COMPENSACIÓN, porque la sociedad “R”, tenía adeudos a favor del Fisco, según consta en resolución del 22 de agosto de 1995. Para comprobar la existencia de tales adeudos se solicitó ESTADO DE CUENTAS a la Dirección General de Impuestos Internos. De este Estado de Cuentas el resultado fue el siguiente: cero adeudos o completa solvencia de la sociedad recurrente con el Fisco; en consecuencia no es cierto que “TIENE

OMISAS”, las declaraciones de los meses de febrero y marzo de 1999, de pago a cuenta, retención e IVA. Por lo que no está de acuerdo con lo sostenido en el sentido que la suma en cuestión “fue devuelta según Documento Fiscal de Egreso No. 0001234, el día 30 de agosto de 1995, etc”; por otro lado se estima que es imposible la compensación, ya que para realizar una devolución es imprescindible la emisión de un cheque como queda explicado; pero también cuando se trata de la DEVOLUCIÓN DE UN REMANENTE DE CREDITO FISCAL ACUMULADO IVA EXPORTADORES, o sea el presente caso; la dependencia del Ministerio de Hacienda encargada para ello, tiene inexcusablemente que expedir una orden de devolución y operar contablemente con la anotación en el PASIVO. En el Presente caso no hay rastro de que se hubiere actuado con esa mecánica, ya que en su oportunidad se pidió a la administración tributaria la práctica de una compulsas (artículo 271 Pr.c) sobre esa práctica y ésta se abstuvo de responder. Siendo por todo lo anterior que impugnan el acto administrativo proveído por la ocho horas y quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que esta Dirección General, efectivamente, con fecha veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, determinó el reintegro de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS (¢863,919.10), cantidad que sería aplicada totalmente a adeudos que la contribuyente social tenía con el fisco en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo cual serviría para compensar letras de cambio emitidas por la contribuyente para garantizar el pago del impuesto correspondiente de los períodos tributarios de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y parte de febrero

de mil novecientos noventa y cinco, por las cantidades de NUEVE MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y TRES COLONES (¢9,643.00), y QUINIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS VEINTITRÉS COLONES DIEZ CENTAVOS (¢589,223.10), respectivamente quedando cancelada la letra de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y pendiente la cantidad de TRESCIENTOS CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y DOS COLONES NOVENTA CENTAVOS (¢341,682.90), para cancelar la letra de febrero de mil novecientos noventa y cinco; es por la situación anteriormente descrita que la contribuyente social no está de acuerdo con la resolución impugnada, básicamente en el sentido de no reconocer como una deuda con el Fisco de la República las cantidades que se encontraban respaldadas con las mencionadas letras de cambio. No obstante lo anterior consta a folios 299 del expediente que a nombre de la citada persona jurídica lleva esta oficina, el documento fiscal de egreso número ES0138204 emitido con fecha treinta de agosto de mil novecientos noventa y cinco, en el cual literalmente se expresa “REINTEGRO IVA EXPORTADORES”, según lo establecido en el artículo 77 de la Ley de IVA y artículo 30 del Reglamento e Instructivo Número 24 del veinticuatro de mayo de mil novecientos noventa y tres, de conformidad con el Decreto Número 495 publicado en el D. O. No. 370 Tomo No. 314 del diecinueve de abril de mil novecientos noventa y tres. Resolución No. 95-1104/1 C/F del veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco. Ded. ¢863.919.10 Imp. PENDIENTE DE PAGO ¢863.919.10, siendo éste documento firmado y sellado por el señor J., a nombre de la sociedad “R”, en el entendido que tal suma serviría para compensar el adeudo que la sociedad contribuyente tenía con el Fisco a esa fecha; asimismo, a folios 300 del expediente respectivo, consta firmado por el mismo señor J., siempre a nombre de la citada persona jurídica, se da por recibido por parte de este Ministerio de la cantidad de

OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS (¢863,919.10), en concepto de devolución según lo establecido en el artículo 77 de la Ley de IVA y Artículo 30 del Reglamento e Instructivo DG-024/93 del veinticuatro de mayo y DG-027/93 del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y tres, según resolución No. 65-1104/1 de fecha veintidós de marzo de mil novecientos noventa y tres y documento fiscal de egreso, antes relacionado; sin embargo, no consta en el expediente respectivo que al momento de efectuarse dicha transacción, los representantes de la sociedad demandante manifestaran su desacuerdo o que alegaran ante las instancias correspondientes su inconformidad por esa compensación, por no haber una deuda firme, líquida y exigible. Como puede apreciar esa Honorable Sala, del simple estudio del expediente respectivo en relación con las disposiciones legales pertinentes relacionadas por la misma demandante social, se establece que las letras de cambio aludidas no habían sido canceladas a la fecha en que se solicitaba la devolución, (situación que, por cierto, el demandante no niega, reconociendo la existencia de tales letras de cambio en su demanda pero pretendiendo que se deje sin efecto la cancelación de las mismas), y las tales, como documentos ejecutivos daban pleno derecho a esta Dirección General para su cobro en las circunstancias apuntadas, tan es así que el mismo representante de la sociedad “R”, en su momento, aceptara tal obligación con el Fisco de la República, obligación que en la presente demanda se pretende desconocer y mediante alegatos confusos se busca liberar a la sociedad contribuyente de la obligación antes mencionada.

LA SALA FALLA:

La demanda controvierte las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas y quince minutos del

día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve; y a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho. La emisión de tales actos administrativos se desarrolla de la siguiente forma: a) Según resolución emitida el día veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, la Dirección General de Impuestos Internos, vista la solicitud de reintegro de IVA a exportadores de fecha veintiocho de febrero del mismo año, presentada por la Sociedad Demandante por valor de un millón ciento setenta y cinco mil doscientos ochenta y siete colones noventa y siete centavos, como remanente de crédito fiscal de IVA acumulado en el período de noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y enero de mil novecientos noventa y cinco, resolvió, en consideración al informe de fiscalización de fecha catorce de julio de mil novecientos noventa y cinco, autorizar a la Dirección Administrativa del Ministerio de Hacienda para que elaborara un cheque a favor de la Dirección General de Tesorería por la cantidad de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS, cantidad que según el texto de la misma resolución que se comenta sería abonado al adeudo que la sociedad demandante tenía para el Fisco en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente a impuestos, multas e intereses por declaraciones incompletas de cada uno de los períodos desde septiembre de mil novecientos noventa y dos a enero de mil novecientos noventa y cinco y multas a deficiencias en obligaciones formales de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como deudas del período de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y parte de febrero de mil novecientos noventa y cinco, quedando sin efecto la letra de cambio emitida en el período de diciembre y pendiente de pago la cantidad de TRESCIENTOS CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y DOS

90/100 COLONES (¢341,682.90), para cancelar la letra de cambio emitida por el contribuyente en febrero de mil novecientos noventa y cinco. En resumen, de tal acto administrativo se obtiene: que la suma a reintegrar a la sociedad demandante, en concepto de reintegro como remanente de crédito fiscal del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, acumulado en el período de noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y enero de mil novecientos noventa y cinco, ascendía a la suma de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE COLONES DIEZ CENTAVOS; que se autorizaba a la Dirección General de Tesorería por la suma anotada, para abonar al adeudo que la sociedad demandante tenía para con el Fisco de la República en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tal como se detalla en la misma resolución.

b) En atención a escrito de fecha 18 de septiembre de 1997, se solicitó la declaratoria de nulidad absoluta de la resolución emitida el día 22 de agosto de 1995, antes relacionada y consecuentemente le fuera devuelta o compensada la cantidad de un millón ciento setenta y cinco mil doscientos ochenta y siete colones noventa y siete centavos, contra deudas generadas en concepto de impuestos, multas o intereses determinados por el fisco de la República, la Dirección General de Impuestos Internos, por resolución de las ocho horas treinta minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, resolvió, en lo pertinente, revocar la resolución emitida el día veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, en atención a que la compensación efectuada por la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, contra las deudas determinadas, plasmadas en el informe de fecha catorce de julio de mil novecientos noventa y cinco, fue realizada al margen de la ley, de conformidad al

artículo 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por no existir de parte de la sociedad recurrente una deuda legalmente determinada que fuera firme líquida y exigible, determinándose en la misma resolución que se comenta que el remanente de crédito fiscal a devolver lo constituía la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, respecto de los períodos tributarios de noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y enero de mil novecientos noventa y cinco, en vista de haber modificado la sociedad demandante las declaraciones presentadas por no haber aplicado la proporcionalidad, como se menciona en la misma resolución, declarando sin lugar la solicitud de devolución de la suma de un millón ciento setenta y cinco mil doscientos ochenta y siete colones noventa y siete centavos (¢1,165,287.97), por las razones dichas. c) En atención a escrito de fecha 9 de enero de 1998, se solicitó la devolución ó compensación de la cantidad de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones contra la deuda proveniente del impuesto sobre la renta computada en el ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete; y así sucesivamente con otras obligaciones fiscales, en la medida que las mismas sean firmes, líquidas y exigibles y referentes a períodos no prescritos, todo hasta el límite del monto de la suma mencionada, mediante resolución de las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, la Dirección General de Impuestos Internos, resolvió modificar la resolución mencionada en la letra a) anterior, en el sentido de dejar sin efecto el numeral primero de la parte resolutive de la misma, por medio del cual revocó la resolución de fecha veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, mencionada en la letra anterior, declarando que la cantidad que se determinó en concepto de devolución de ochocientos sesenta y tres mil

novecientos diecinueve colones en la resolución emitida a las ocho horas y treinta minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, materialmente ya había sido devuelta a la sociedad peticionaria, lo cual se tuvo por comprobado mediante el documento fiscal de egreso relacionado en el considerando IV de la resolución que se comenta, razón por la cual, dicha cantidad no podía ser nuevamente devuelta, compensada o acreditada, por lo que el derecho de la sociedad demandante a la devolución determinada ya se había hecho efectivo y consecuentemente dicha obligación ya estaba agotada, declarándose en consecuencia sin lugar lo solicitado. d) Finalmente, y en atención a escritos de fechas cinco de octubre de mil novecientos noventa y ocho; y veintiséis de enero de mil novecientos noventa y nueve, se solicitó declarar nula de nulidad absoluta la resolución de las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho relacionada en la letra anterior y se confirmara la resolución emitida a las ocho horas treinta minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, relacionada en la letra b) anterior, la cual deja sin efecto la resolución emitida el día veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, estimando que con la resolución primeramente mencionada, se había causado grave daño a su representada al declarar sin lugar su petición referente a que se tuviera por compensada la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, la Dirección General, mediante resolución de las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, resolvió estarse a lo actuado mediante resolución de las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos de mil novecientos noventa y ocho, en el sentido que la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, determinada en concepto de devolución, se tuvo por compensada con adeudos a favor del fisco de la República, declarando sin lugar lo

solicitado por la referida sociedad en cuanto a que se tenga por compensada la suma mencionada contra el impuesto sobre la renta del ejercicio de mil novecientos noventa y ocho. En dicha resolución, la Dirección General, consideró que según resolución emitida con fecha veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, relacionada en el literal anterior se determinó el reintegro de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, cantidad que sería aplicada totalmente a adeudos que la sociedad demandante tenía para con el fisco de la República en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo cual serviría para compensar letras de cambio emitidas por la misma sociedad para garantizar el pago del impuesto correspondiente de los períodos de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y parte de febrero de mil novecientos noventa y cinco, por las cantidades de nueve mil seiscientos cuarenta y tres colones y quinientos ochenta y nueve mil doscientos veintitrés colones diez centavos, respectivamente, quedando cancelada la letra de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y pendiente aún la cantidad de trescientos cuarenta y un mil seiscientos ochenta y dos colones noventa centavos, para cancelar la letra de febrero de mil novecientos noventa y cinco, aclarándose que las referidas letras de cambio a esa fecha aún no habían sido canceladas y es precisamente por eso que en la parte resolutive de la misma providencia, se autoriza a la Dirección Administrativa del Ministerio de Hacienda, para que elaborase un cheque no a favor de la sociedad contribuyente, sino a favor de la Dirección General de Tesorería, siendo en virtud de lo anterior que es emitido el documento de egreso que se relaciona en la misma.

Respecto al derecho protegido por las leyes o disposiciones que se considera violado por la parte actora, debe aclararse respecto al derecho

de propiedad y el de seguridad, el de libre disponibilidad de los bienes y el de hacer lo que la ley no manda, contenidos en los artículos 2, 22 y 8 de la Constitución de la República, que a la Jurisdicción Administrativa corresponde el conocimiento de las controversias que se susciten en relación con la legalidad de los actos de la Administración Pública, cuando dichos actos produzcan a los administrados violación a sus derechos o intereses legítimos, contenidos en leyes administrativas o disposiciones de rango inferior a la Ley, y que las violaciones de derechos de rango constitucional nacidas de actos de la Administración no constituyen materia de conocimiento de esta jurisdicción; por lo que en atención a lo manifestado por el apoderado de la parte actora en su demanda, el derecho protegido por las leyes se contrae a los requisitos de la compensación y de su aplicabilidad contenidos en el artículo 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y del reintegro del remanente de crédito fiscal IVA acumulado a exportadores, contenido en el artículo 77 de la misma ley y artículo 30 de su Reglamento. Referente a la ilegalidad de las letras de cambio aceptadas por la demandante a la orden de la Dirección General de Tesorería, para los períodos de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y parte de febrero de mil novecientos noventa y cinco, estima esta Sala que no es dable indagar sobre la causal que dio origen a las mismas, ya que tal cometido no puede ser ventilado en el juicio contencioso administrativo, por ser materia reservada a la jurisdicción mercantil, y por otra parte, dada la característica de autonomía de la que gozan tales títulos valores tenían su origen en los instructivos o en otro tipo de obligaciones a favor del Fisco de la República. Lo que se ha demostrado por el contrario, tanto de la demanda presentada, como de los expedientes administrativos que se han tenido a la vista, es la existencia de las mismas y que dichas letras no habían sido canceladas: se advierte pues que tales títulos valores existían y que constituían

obligaciones exigibles a cargo de la sociedad demandante. Se impugna también, la ilegalidad de la resolución de las ocho horas quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, argumentando que, si bien el artículo 30 inciso último del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dispone que la Dirección General de Impuestos Internos, establecerá mediante instructivo, los demás requisitos, plazos, formas, procedimientos y garantías necesarias para efectuar los reintegros, fue con base en esta disposición reglamentaria que la Dirección General, emitió los instructivos DG-024/93 de fecha 24 de mayo de 1993, el cual en su número 8 dispuso entre otras cosas, que por cada reintegro en efectivo o en certificado de crédito recibido, el exportador garantizaría al Fisco mediante una letra de cambio sin protesto, a la orden de la Dirección General de Tesorería, y el instructivo DG-027/93, de fecha 31 de mayo de 1993, modificó el instructivo ya citado, dejando sin efecto, entre otros, el ordinal 8, referente al requisito de garantizar al fisco, mediante la aceptación de una letra de cambio, sin protesto a la orden de la Dirección General de Tesorería, para cada reintegro recibido por parte de los exportadores, argumentando que para los años de 1994 y 1995, la obligación que pesaba sobre los exportadores de garantizar a favor del Fisco en la forma apuntada (Instructivo No. DG-024/V/93) ya había sido dejada sin efecto (Instructivo DG-027/93, -31/V/93); y que por consiguiente tanto lo dispuesto en la resolución del 22 de agosto de 1995, como lo regulado en la resolución de las ocho horas quince minutos del 17 de marzo de 1999, las convierte en nulas de nulidad absoluta, y las operaciones realizadas las cuales tienen como soporte la garantía de la aceptación de las referidas letras de cambio sin protesto a favor del Fisco de la República y aceptadas por parte de la sociedad "R", son completamente ilegales y las sumas de dinero entre otras de ochocientos sesenta y tres mil

novecientos diecinueve colones diez centavos, constituyen apropiación indebida del Fisco; con lo cual se pretende la existencia de nulidad absoluta de las resoluciones mencionadas, en vista de que las letras de cambio emitidas habrían sido aceptadas por la sociedad demandante sin que existiera obligación legal para ello, y de igual manera, pretende demostrar que su poderdante no se encontraba obligado a emitir letra de cambio alguna a favor del Fisco de la República y que por ende, la existencia de dichas letras y su utilización por parte de las autoridades demandadas, es ilegal. Consta de la resolución de fecha diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve, que la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, serviría para compensar las letras de cambio emitidas por la contribuyente para garantizar el impuesto correspondiente de los períodos de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y parte de febrero de mil novecientos noventa y cinco por las cantidades en la misma resolución mencionadas y que asimismo quedaba cancelada la letra de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro, y pendiente aún la cantidad de trescientos cuarenta y un mil seiscientos ochenta y dos colones noventa centavos (¢341,682.90) para cancelar la letra de febrero de mil novecientos noventa y cinco; aclarándosele en la misma resolución que las referidas letras de cambio aún no habían sido canceladas; en consecuencia, a juicio de esta Sala, se demuestra que las letras de cambio efectivamente habrían sido emitidas por la actora en diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y en febrero de mil novecientos noventa y cinco y que no habían sido pagadas, constituyendo una deuda a favor del Fisco de la República, hecho que no ha sido desvirtuado por la sociedad demandante en forma alguna. Por el contrario, de existir los vicios que señalan la sociedad demandante, en base a los mismos era posible que la misma se hubiese negado a la aceptación de los títulos valores o hubiese utilizado en tiempo, los recursos pertinentes

para convertir el requisito de la supuesta obligación de aceptar las letras de mérito. Situación respecto de la cual se ve inhibida esta Sala de conocer, por no ser tales actos los específicamente controvertidos mediante el presente juicio y debido a la independencia que los títulos valores tienen con su relación causal, cuya verificación no es materia del juicio contencioso administrativo, como antes se ha dicho. De igual manera en lo que atañe a los vicios que adolecen los instructivos antes citados, a los cuales la actora adjudica la calidad de reglamentos leyes en sentido material, que ineludiblemente deben ser publicados en el Diario Oficial, para que puedan ser de obligatorio cumplimiento (Art. 140 de la Constitución), por una parte resalta el hecho que la parte actora no ha enderezado su acción concretamente contra ilegalidades de tales instructivos, sino contra los actos administrativos puntualmente concretados en la demanda, emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos, razón por la cual esta Sala se Abstiene de conocer sobre tal punto, advirtiendo no obstante que tales instructivos no tienen una aplicación general y abstracta, sino que se trata de simples requisitos que debían llenar los exportadores para solicitar devoluciones de créditos fiscales por operaciones de exportación. Sobre lo referente a la compensación y devolución planteadas por la Sociedad Demandante, en el sentido de que la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos no ha sido devuelta, la única prueba presentada con el objeto de demostrar que la sociedad no ha sido satisfecha por la autoridad demandada en sus pretensión de obtener la devolución o compensación de la suma antedicha, se contrae a un documento privado suscrito por el señor J., contador de la sociedad, cuya firma aparece autenticada ante notario, documento el cual no tiene fuerza probatoria en el presente caso, ya que aparte de su calidad de documento privado, el mismo contiene una declaración del expresado señor en el sentido que no es verdad

lo resuelto por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, por las razones y disposiciones esgrimidas en tal documento; por el contrario, consta a folios 75 del presente juicio, fotocopia certificada del Documento Fiscal de Egreso número cero uno tres ocho dos cero cuatro, de fecha treinta de agosto de mil novecientos noventa y cinco, firmado y sellado por la Subdirectora Administrativa del Ministerio de Hacienda, así como también por el jefe de Administración Financiera de dicho Ministerio y por el Jefe de la Unidad Contable del mismo Ministerio, apareciendo en el mismo una firma y sello de la sociedad "R", haciendo constar la recepción de conformidad, y a folios 76, fotocopia certificada del recibo de la misma fecha, por medio de los cuales, en el primero, se hace constar que el Gobierno de la República debe a la sociedad "R", en concepto de reintegro de IVA a exportadores, según lo establecido en el artículo 77 de la Ley del IVA y artículo 30 de su Reglamento e Instructivo No. 24 del veinticuatro de mayo de mil novecientos noventa y tres, de conformidad con el Decreto no. 495, publicado en el D. O. 370 Tomo 314 del 19 de abril de 1993 y resolución número noventa y cinco-un mil ciento cuatro/I C/f veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, y un impuesto pendiente de pago por la misma suma, documento en el cual aparece una firma y sello de la sociedad demandante, haciendo constar que se recibió de conformidad la suma anotada; y en el segundo recibo el cual constituye un documento privado, del cual se colige que la persona que lo firma, cuya cédula de identidad personal es la número 00-000000-00, (que es la misma del señor J.,) hace constar que recibió del Ministerio de Hacienda la cantidad de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, en concepto de devolución según lo establecido en el artículo 77 de la Ley del IVA y artículo 30

del Reglamento e Instructivos DG-024/93 del veinticuatro de mayo y DG-027/93 del treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y tres, según resolución número sesenta y cinco-un mil ciento cuatro, de fecha veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco y documento fiscal de egreso número cero uno tres ocho dos cero cuatro. El documento fiscal de egreso relacionado, ha sido expedido por funcionarios que ejercen un cargo de autoridad pública relativo al ejercicio de sus funciones, razón por la cual, de conformidad al artículo 260 del Código de Procedimientos Civiles, el mismo hace plena prueba, habida cuenta además que los mismos no han sido impugnados por la parte actora ni aportado pruebas en contrario, ya que respecto del documento privado suscrito por el señor J., agregado a folios 28 del presente juicio y que antes se ha relacionado, si bien conforme lo dispuesto por el artículo 265 Pr. C., en su número tercero goza de plena fuerza probatoria cuando presentado al juicio no redarguye su legitimidad la parte contra quien se opone, esta Sala estima que no es suficiente la mera presentación de cualquier instrumento privado y que no se discuta su autenticidad por aquél a quien se opone para que funcione como prueba fehaciente, sino que es necesario que en el cuerpo del instrumento aparezcan las suficientes indicaciones, notas o afirmaciones que vuelvan creíble o al menos aceptables las argumentaciones de la parte que de él se vale, lo cual no ocurre en el presente caso, habida cuenta por otra parte la fuerza probatoria del Documento Fiscal de Egresos presentado por la Autoridad Demandada y del recibo que corre agregado a folios setenta y seis del presente juicio, el cual al contrario, no obstante constituir igualmente un documento privado, no ha sido discutida su autenticidad por la parte contraria, apareciendo a juicio de este Tribunal de tal documento, la afirmación de haberse recibido la devolución de la suma de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, según las disposiciones legales e instructivos mencionados en el mismo, según

resolución número sesenta y cinco –un mil ciento cuatro/I, de fecha veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco y documento fiscal de egreso número cero uno tres ocho dos cero cuatro, documento en el cual se hace constar igualmente la compensación mencionada, por lo que a juicio de esta Sala, tal documento contiene las suficientes indicaciones o afirmaciones que demuestran la devolución de la suma anotada por parte de la Sociedad Demandante, en los términos expresados en dicho documento. Alega también el apoderado de la parte actora que según la Ley de Tesorería, artículo 93, todo pago por cuenta del Gobierno se hará por cheques de pago contra la cuenta bancaria del respectivo pagador, emitido según el artículo 94 de la misma la ley a favor del titular del mandamiento en virtud del cual se haga el pago o de su apoderado o representante legal; pero podrá emitirse a nombre de otra persona, siempre que éste presente autorización. Que de conformidad al artículo 77 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, cada entidad o institución del sector público efectuará el pago de sus propias obligaciones directamente a sus acreedores, servidores y trabajadores por medio de cheques, documentos fiscales de egresos u otros medios que determine el reglamento respectivo, con aplicación a la correspondiente cuenta dependiente de la cuenta corriente única del tesoro público; y que exista una obligación legalmente exigible. Sobre el particular, consta de la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos de fecha veintidós de agosto de mil novecientos noventa y cinco, que dicha Dirección General autorizó a la Dirección Administrativa del Ministerio de Hacienda para elaborar un cheque a favor de la Dirección General de Tesorería por la cantidad de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos, para abonarlo al adeudo que la sociedad demandante tenía para con el fisco, según lo mencionado en la misma, lo que significa entonces que si existió la emisión del cheque de conformidad con la

Ley de Tesorería, pero a nombre de la Dirección General últimamente mencionada por las razones anotadas, consta del expediente administrativo denominado “Devolución IVA a Exportador” que ha sido remitido por la expresada Dirección General, correspondiente a la sociedad “R”, entre otras, las resoluciones 209-94/I y 95-1190/I, emitidas por la misma Dependencia, la primera el día diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cuatro y la segunda, el treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco, en virtud de las cuales la expresada Dependencia autorizó reintegros de IVA a Exportadores, en vista de la solicitud de devolución efectuada por la sociedad demandante, mediante la elaboración de un cheque a favor de la Dirección General de Tesorería, para ser abonado a los adeudos documentados mediante las letras de cambio mencionadas en las mismas resoluciones, procedimiento el cual ha manifestado su conformidad la sociedad demandante, incluso respecto de letras de cambio emitidas en el año de mil novecientos noventa y cinco. Adicionalmente, el Artículo 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, otorgaba a la Dirección General de Impuestos Internos facultades para compensar de oficio o a petición de parte, los saldos acreedores que los contribuyentes tuviesen por concepto del impuesto de esa misma ley pagados en efectivo indebidamente o en exceso e intereses y multas, o por los reintegros o devoluciones de este impuesto que les correspondan por exportaciones u otros casos establecidos en la ley, con sus deudas o saldos deudores de impuestos internos, comenzando por los más antiguos. Para que procediera la compensación, tanto la deuda como el crédito debían ser firmes, líquidos, exigibles y referentes a períodos no prescritos. La Dirección General de Impuestos Internos, en las resoluciones emitidas a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho y a las ocho horas quince minutos del día diecisiete de

marzo de mil novecientos noventa y nueve, los cuales constituyen los actos impugnados por la parte actora, en la primera en su Considerando III, manifiesta que para garantizar el impuesto retenido y no enterado al fisco, la sociedad demandante emitió Letras de Cambio a favor de la administración, las cuales serían canceladas con los reintegros de IVA a Exportadores solicitados, por lo que la suma de QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y SEIS COLONES 10/100 (¢589,866.10) fue utilizada para cancelar parte de estos adeudos, hecho que no ha sido desvirtuado por la parte actora, quien como antes se ha dicho, ha intentado que esta Sala conozca respecto de la legalidad de las letras de cambio mencionadas y sobre lo cual ya se ha pronunciado esta Sala, según lo arriba manifestado. La Dirección General de Impuestos Internos, en ejercicio de la facultad conferida por el Artículo antes mencionado, procedió a la compensación de las sumas en referencia dada la existencia de las letras precitadas; consta asimismo el escrito presentado por el doctor “A”, en carácter de apoderado de la contribuyente, ante la Dirección General, el día nueve de enero de mil novecientos noventa y ocho, en el que expresamente solicita le sea devuelta ó COMPENSADA la cantidad de ochocientos sesenta y tres mil novecientos diecinueve colones, contra la deuda proveniente del Impuesto sobre la Renta computada en el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete, solicitud que igualmente realizó el mismo apoderado mediante escrito presentado a la expresada Dependencia el día dieciocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete, respecto de la suma de un millón ciento setenta y cinco mil doscientos ochenta y siete colones noventa centavos, la cual, como antes se ha dicho, en virtud de las declaraciones modificatorias presentadas por la misma sociedad actora se estableció en la suma de ochocientos sesenta y

tres mil novecientos diecinueve colones diez centavos antes dicha. Siendo facultad de la Administración Tributaria compensar aún de oficio los reintegros o devoluciones por exportaciones con deudas o saldos deudores de impuestos internos, comenzando con los más antiguos, la Sociedad Demandante había igualmente autorizado a la expresada dependencia a verificar la compensación operada, todo lo cual se confirma plenamente con la afirmación del apoderado de la parte actora a folios 6 de su demanda, en el sentido que nunca existió una DEVOLUCIÓN de la suma de OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS DIECINUEVE 10/100, sino que lo que se realizó fue una COMPENSACIÓN, con lo que el apoderado de la parte actora expresamente acepta que ha existido uno de los modos de extinción de la obligación tributaria, lo que significa que habiendo compensado la Dependencia mencionada saldos acreedores de la Sociedad Demandante (el reintegro determinado en la resolución de las ocho horas treinta minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete) con las deudas o saldos deudores de impuestos internos a cargo de la misma, el derecho de exigir la devolución o compensación de la misma suma se había extinguido, por virtud de la compensación operada. En lo que se refiere al Estado de Cuentas con el cual la parte actora pretende demostrar la no existencia de adeudos, el mismo apoderado afirma que “este documento se expide con base en lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que en lo concerniente se lee: “En ningún registro público se inscribirá un instrumento en que se consigne alguno de los actos o contratos mencionados en el artículo siguiente, si los contratantes no se encuentran solventes de sus impuestos de renta, LO CUAL SE COMPROBARÁ MEDIANTE ATESTADO extendido por la Dirección General de Impuestos Internos, A juicio de esta Sala, el Estado de Cuentas referido es un documento que se extiende a los contratantes a

que se refiere el Artículo 77 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, respecto de dicho impuesto, como requisito para la inscripción de instrumentos en los registros públicos: con lo anterior se constata que la aludida solvencia tiene una finalidad específica, en virtud de la misma ley, razón por la cual resulta improcedente su valoración en el presente juicio, aparte de tratarse de un impuesto de naturaleza diferente al que se trata en el presente juicio. En lo que respecta al argumento de la inseguridad jurídica planteado, es claro a su parecer que el contexto del acto administrativo inmerso en la resolución de las ocho horas y treinta minutos del día nueve de diciembre de mil novecientos noventa y siete, hizo surgir directamente derechos subjetivos los cuales entran de manera definitiva en el patrimonio jurídico de los destinatarios de dichos actos y no pueden ser extinguidos directamente, o revocados por la propia Administración Pública, (caso de la resolución de las ocho horas del veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, en sede administrativa, ACTUANDO ESTA POR SI Y ANTE SI), debe observarse que como antes se ha señalado, en el desarrollo de los actos administrativos impugnados, se ha demostrado que los mismos tienen su origen en una solicitud concreta de la parte actora ante la autoridad administrativa demandada, es decir, que no son actos emitidos de oficio o lo que sería peor sin el conocimiento de la parte interesada, sino que los mismos han sido emitidos a instancias de ésta, por lo cual no resulta cierta la afirmación de la parte actora en el sentido que los actos que impugna hayan sido emitidos por y ante la administración. Como acertadamente lo manifiesta la actora en su demanda, la revocación es el retiro unilateral (de los efectos del acto) efectuado por la autoridad administrativa; su fundamento se encuentra en la finalidad que tiene dicha autoridad de satisfacer en la mejor forma los intereses públicos y de observar la ley; si el acto administrativo demuestra ser inadecuado, ya sea

porque posteriormente a su emisión las circunstancias o intereses generales en que se fundó se han modificado; o porque fueron mal apreciadas las circunstancias o intereses generales en el momento de su emanación, la administración que tiene la facultad de sustituirlos con otro más idóneo, pero siempre observando los preceptos contenidos en la normativa fundamental. En el presente caso, observa este Tribunal que la sucesión de actos administrativos emitidos por la autoridad demandada, han tenido como fuente precisamente una solicitud de la parte demandante y que la finalidad de los mismos, vistas las alegaciones hechas por la Sociedad Demandante en su momento, han sido el acto originalmente emitido, sustituyéndole por aquel que idóneamente refleje la realidad concreta respecto de los hechos. Por lo anterior, se concluye que los actos impugnados por la parte actora son legales y así deben declararse.

POR TANTO: en base a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y Artículos 421 y 427 Pr.C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la

Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la SALA FALLA: 1) DECLARANSE LEGALES las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas y quince minutos del día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y nueve; y a las ocho horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, mediante las cuales esencialmente se decidió que la suma de ¢863,919.10 colones determinada en concepto de devolución se tuvo por compensada con adeudos de la Sociedad Demandante a favor del Fisco de la República, y se declaró sin lugar la solicitud de que se tenga por compensada la anterior cantidad contra el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho. 2) Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho común; y 3) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta Sentencia a las Autoridades Demandadas y a la Representación Fiscal. NOTIFIQUESE .

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintitrés de mayo de dos mil dos, en la que se determina a cargo de la Sociedad "D", Multa por infracción cometida al Código Tributario, por valor de CUATROCIENTOS NOVENTA COLONES EXACTOS (¢490.00).

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que la parte actora al interponer el recurso y expresar agravios, en síntesis puntualiza su reclamación expresando: Que en la etapa de audiencia y apertura a pruebas expresó razones de hecho y de derecho y no se le consideraron, por ello a efecto de que se revoque la

resolución, expresa que conforme el artículo 181 del Código Tributario que en el acta de comprobación no se detallan circunstancias como el tiempo prudencial para hacer la factura, que en el caso se debe a considerar que es una gasolinera y era hora pico siendo entonces cuando se notificó el acta; no se notificó el auto de designación, violándose el procedimiento, que se confunde comisión con designación, que no se corresponde dependiente con servidor de pista, que se violó el principio de proporcionalidad y que ya se ha declarado la venta.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que el acta de comprobación conforme al artículo 208 del Código Tributario es prueba documental de verificación del incumplimiento, constatando mediante firma la recepción de la misma, además de que oportunamente se entrega el Informe de Infracción con lo que no existe indefensión; que la Administración se volvería ilegal si no aplica disposiciones del Código Tributario como obligación de emisión de factura y no existe relevación de emitirla, por sector económico u horarios; que la administración está facultada para ejercer actividades de control y fiscalización entre otras; entre las primeras se encuentra la que efectúa el fedatario y la designación es nomenclatura acuñada por el paso del tiempo, siendo el legislador el que ha empleado vocablos de comisión y designación. Interesa entonces haberse cumplido con los requisitos esenciales como identificación, misión encomendada, entre otros; en cuanto a la distinción entre dependiente y servidor de pista, las funciones del señor R., se enmarcan de una manera general en el concepto del Código de Comercio; se aclara que el fedatario verifica el cumplimiento de obligaciones formales y que la aplicación de la multa es una situación reglada, agregando que la actuación del fedatario es una verificación sui generis igual que sus procedimientos y que debería existir anuncio visible de existir una caja, en donde el fedatario

haría el pago. Asimismo, se indica la legalidad de lo actuado en el procedimiento y actos ejecutados. También al pronunciarse sobre violación a la garantía de audiencia se advierte que se autorizó prórroga de plazo previa solicitud, en el cual tampoco aportó pruebas, procediéndose a emitir Informe y posterior resolución. Acota y destaca el Informe de justificaciones que la obligación de emitir y entregar documentos es la ocurrencia única, por lo que no podría ser subsanada, como el caso de la declaración-pago en la liquidación de impuesto del IVA; relacionada además que la falta de motivación del auto de designación no causa indefensión alguna ni es recurrible. Pide entonces la confirmatoria de su actuación.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

La reclamación se contrae a dilucidar sobre la actuación, en virtud de la cual la Dirección General de Impuestos Internos ha impuesto multa a la contribuyente social "D", al no emitir ni entregar factura o documento equivalente por la venta de gasolina al fedatario comisionado, ya que la contribuyente en mención debe emitirlas por cada venta que realice. La sociedad contribuyente, por su parte manifiesta que el concepto de "Auto Servicio" no lo entiende la administración tributaria, ya que cuando una persona se sirve gasolina debe ir a solicitar la factura y cancelar en la caja y que por esta razón, en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, argumentó varias razones de hecho y de derecho para que se revocara la actuación del fedatario, pero la Dirección General, no las consideró ni las tomó en cuenta para efectos de garantizar su derecho de defensa; agregando que el acta del Fedatario así como de designación, adolecen de muchas deficiencias legales en su emisión, procedimiento y notificación y que por lo tanto son actos ilegales, que conforme el artículo 181 del Código Tributario en el acta de comprobación no se detallan circunstancias como el tiempo prudencial para hacer la factura, que en el caso se debe a considerar que es una

gasolinera y era hora pico siendo entonces cuando se notificó el acta; no se notificó el auto de designación, violándose el procedimiento, que se confunde comisión con designación, que no se corresponde dependiente con servidor de pista, que se violó el principio de proporcionalidad y que ya se ha declarado la venta.

Respecto a la violación del procedimiento y otras cuestiones legales este Tribunal antes de conocer puntualmente los agravios que plantea el recurso, considera que no se presentó la oportunidad legal de subsanación para el contribuyente mediante requerirle a esos efectos, de acuerdo a lo previsto en el artículo 262 Numeral 2) del Código Tributario. Ante tal proceder no cabe duda que la presente reclamación se orienta a centrar la atención a cuestiones de mera legalidad, revisando que el infractor en ningún momento fue requerido para que subsanara o corrigiera el incumplimiento bajo los alcances del precitado artículo; la Oficina Fiscalizadora, en cuanto a la apreciación del requerimiento considera que no se podía subsanar la obligación supuestamente incumplida porque la obligación de emisión y entrega de factura se manifestó en una acción de ocurrencia única, “pues en una operación con un consumidor común, una vez salga o exceda de radio o ambiente de acción del contribuyente difícilmente podría identificar a que persona le vendió un bien o le prestó un servicio”. A su vez señala “que tal acción no puede retrotraerse en el tiempo-espacio”, y más adelante en sus justificaciones, expresa: “Todo lo anterior, tiene como objeto calificar que lo dispuesto en el artículo 261 literal b) del Código Tributario en cuanto a la oportunidad que se le puede conferir al contribuyente a fin de subsanar la infracción cometida, es posible y necesario ubicarla en el contexto de la posibilidad lógica de que sea posible materialmente que dicha circunstancia de subsanación ocurra...”. Al respecto este Tribunal considera que la observación de la Dirección General, al señalar el hecho de que no es posible para todas las infracciones la aplicación de la atenuante en lo que respecta a la sanción respectiva, ante la imposibilidad de

corregir o subsanar exactamente la misma. Sobre éste particular, cabe expresar que sí la ley no distingue en absoluto cuáles sean las infracciones en concreto, a las que deba aplicarse el instituto de la atenuación de sanciones esto es, no contempla situaciones taxativas al respecto, sino de manera general, no corresponda entonces al administrador la tarea de calificar si determinada infracción está sujeta a dicho régimen, y esto, bajo la consideración subjetiva de que no pueda cumplirse voluntariamente por el infractor con todos los elementos de la infracción a subsanar, porque de ser así, en verdad se estaría atentando sin lugar a dudas y con toda probabilidad, en contra de la legalidad y del principio de seguridad jurídica en lo que respecta a los responsables tributarios, quiénes así no sabrían a qué atenerse en lo que reza a una facultad concedida por la ley y que redunde en beneficio, no sólo del infractor, sino de la administración misma. De esta manera es obvio, que el régimen debe mantenerse en su aplicación general, mientras no se busque la modificatoria de ley, para delimitar sus alcances, ahora generales, para todo tipo de infracciones. Pero es que en realidad no hay que ver la situación planteada con el dratismo y bajo un ejemplo que sólo es feliz retóricamente hablando. En efecto ¿cuál es la finalidad del instituto de la atenuación de sanciones?, para su respuesta, primero veamos su contraste con el régimen sancionador que prescinde de tal figura jurídica, y en ese sentido apreciamos cómo cuando se sanciona a un infractor, lo que se está logrando es sancionarlo por no haber cumplido con su obligación, pero nada más, lo que no garantiza para nada que cumpla en otra oportunidad, y sin embargo con el instituto en referencia, se da oportunidad al infractor para que subsane o corrija lo que corresponda, logrando con ello inducir hacia el cumplimiento voluntario por una parte, y por la otra, poniendo en condiciones a la administración para el efectivo control de tales obligaciones incumplidas pero reparadoras, lo que hace discernir al infractor que le conviene subsanar y así ver atenuada la sanción, la que en ningún momento deja de imponerse, y que de no hacerlo, le resultaría más gravoso.

Entendiendo así el instituto y sus ventajas, no cabe duda que la propia Dirección General puede resultar beneficiada evitándose así esfuerzos de control que en la mayoría de casos tendrían que repetirse, ante la falta de inducción al cumplimiento voluntario por parte de los responsables tributarios; considerando entonces que una vez que la Administración ha detectado la infracción cometida, debe señalar mediante el requerimiento respectivo, no sólo la infracción cometida, sino a su vez la sanción correspondiente, a la vez que deba mostrarse la manera en que se pueda subsanar o corregir el incumplimiento, desde luego, dentro de la razonabilidad del caso, siendo oportuno hacer alusión al ejemplo que pone la Administración y que tiene que ver con la actuación de los fedatarios, para notar que sí es posible lograr los resultados deseados para beneficio común, pues bastaría que el infractor, una vez informado, emitiera el comprobante correspondiente con sus respectivas copias, dejándose una en el expediente de la Dirección General, como prueba de la emisión y otorgamiento por parte del infractor, quién de esa manera y dadas las circunstancias habría cumplido cabalmente. Lo que sí no sería posible es que por vía administrativa se estrecharan los alcances generales del instituto legal de la atenuación de sanciones, bajo pretexto de que no quepa subsanarse con la precisa exactitud, toda vez que los efectos serían contraproducentes y violatorios de la normativa constitucional, con detrimento aún para los destinatarios mismos del instituto en cuestión.- Una vez explicada la situación que nos ocupa. El tribunal reafirma su criterio respecto a los diferentes institutos de la atenuación (Artículo 138 de la Ley de IVA ahora 261 del Código Tributario) y el procedimiento sancionador (Artículo 161 de la Ley de IVA ahora artículo 260 del Código Tributario), de usarse la oportunidad de apertura del procedimiento sancionador para requerir, este debe ser explícito y bajo los alcances mencionados, lo que demuestra el porqué no quepa considerar su aplicación bajo los alcances

de lo implícito, esto es, considerarlo requerido por el sólo hecho de emitirse los autos, sea de emplazamiento, fiscalización y de audiencia, entre otros pero en forma expresa.- Por consiguiente, el Tribunal estima que se adolece del presupuesto esencial de requerimiento para subsanar o corregir la infracción imputada conforme lo prescriben las disposiciones legales citadas. De esta manera sostiene el Tribunal de Apelaciones el precedente habido en los casos I0112005 M de fecha seis de septiembre de dos mil dos y el I0111002 M con fecha dieciséis de septiembre el año relacionado, orientando la resolución en tal sentido, si bien reconoce los esfuerzos de la Dirección General de Impuestos Internos al expresar las justificaciones, pero sus argumentos no comparte este Tribunal, por considerar de justicia y apegada a Derecho la interpretación precedida para la resolución de mérito; no siendo necesario por las razones precedentes dar respuesta al resto de las justificaciones expresadas por esa Oficina Fiscal. De consecuencia este Tribunal se pronuncia con apego a Ley, a efecto de revocar la resolución apelada por las razones expuestas.

POR TANTO: De conformidad a lo expuesto, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: REVOCASE la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos de las ocho horas treinta minutos del día veintitrés de mayo de dos mil dos, que sanciona a la contribuyente social, "D", con Multa por infracción cometida al Código Tributario por valor de CUATROCIENTOS NOVENTA COLONES EXACTOS (¢490.00).- Certifíquese esta resolución y acta de notificación a nombre de la contribuyente social "D", y vuelva junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios a la Oficina de origen.- NOTIFIQUESE.-

SENTENCIA No. 2

Vistos en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, División Jurídica, departamento de Tasaciones, a las diez horas quince minutos del día treinta de abril de dos mil dos, que determina a cargo del Banco "B", la cantidad de UN MILLON CUATROCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS DIECISIETE COLONES (¢1,494,417.00) en concepto de Impuesto sobre la Renta, respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El representante legal de la sociedad alzada, al expresar agravios expone: Que la fiscalización se realizó inicialmente por medio de credencial, de fecha dieciocho de agosto de dos mil, realizando una completa fiscalización, en la cual fueron objetados gastos por los mismos montos, según consta en carta sugerencia de fecha veintisiete de noviembre de dos mil, punto tres y punto cuatro, por los mismos montos y los mismos argumentos. Que vía credencial se entregó información, documentación y explicaciones a la Administración Tributaria la modificación de la declaración de Renta. Por lo tanto han existido actuaciones no legales vía credencial y luego, como un ropaje jurídico, revocar la credencial y pedirlos nuevamente con las actuaciones vía auto de designación; sin que existan elementos nuevos, al objetarse los mismos gastos y por las mismas razones expuestas en carta sugerencia; dichas actuaciones y elementos incluidos **NO ALTERAN DE MANERA SUSTANTIVA LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN LA VISITA VIA CREDENCIAL Y PLASMADOS CATEGÓRICAMENTE EN CARTA SUGERENCIA.** Que el informe de auditoría, únicamente retoma esos valores objetados, no obstante que en el mes de enero de dos mil uno,

dicha sociedad presentó escrito a la Dirección General, para desvirtuar esas y otras objeciones hechas, escrito del cual nunca se recibió respuesta, por lo que se violentó el derecho de respuesta; dentro de los argumentos planteados en dicho escrito se mencionan entre otros textualmente los siguientes: Observaciones tres y cuatro. La deducción de ambos valores, para el impuesto sobre la renta, procede legalmente por que el artículo 31 numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que el tratamiento de las reservas de cuentas incobrables por parte de Bancos, será propuesto por la Superintendencia del Sistema Financiero. Esta última entidad, según carta del treinta de noviembre de mil novecientos noventa y ocho. Instruyó a su representada para que iniciara la venta en pública subasta, tal y como establecería el inciso segundo del artículo 66 de la Ley de Bancos y Financieras, situación por la cual el Banco "B", constituyó el cien por ciento (100%) de reserva de dichos activos. Ambas operaciones, observadas bajo el numeral tres y cuatro, por parte de la Dirección General, no consideran que dichas transacciones se deben al giro ordinario y operaciones normales del Sistema Bancario, que ante no recuperaciones de crédito deben aplicarse reservas según instrucciones de la Superintendencia del Sistema Financiero. Según Art. 28 y 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sólo son deducibles los gastos o costos relacionados a la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos, que para este caso específico son plenamente identificables dichas operaciones a la fuente generadora de ingresos, más aún cuando proceden inicialmente de operaciones de crédito y deben revertirse por instrucciones de la Superintendencia. Además de los argumentos anteriores, se presentó fotocopia de documentos contables de partidas de diario, para que se pudiera comprobar por esa Dirección General, el por que se efectuaron tales deducciones, dicho escrito no fue contestado por la Administración, de la cual nuevamente se presentan fotocopias. Que la sociedad apelante según consta en los escritos

solicitó treinta días hábiles, y se le concedieron cuatro días, sin justificación o argumento técnico, a pesar que a otros contribuyentes se les otorgó diez días, teniendo dicha contribuyente trato desigual, por ello se violentó el principio de IGUALDAD del artículo 3 del Código Tributario. La administración tributaria rechazó declarando sin lugar, una prueba de hecho, como se solicitaba en el escrito del veintinueve de abril de dos mil dos, a la Superintendencia, referente a la aplicación de las reservas. Que al no contestar el escrito presentado también se violentó el Derecho de Respuesta. Que la Administración Tributaria MIENTE al decir que en su oficio mil ciento ochenta y uno del treinta de abril de dos mil dos, en su CONSIDERANDO IV, estableció que los resultados obtenidos con auto de designación son elementos nuevos que no forman parte de los resultados obtenidos con estudio vía credencial. Basta con la lectura de los puntos tres y cuatro de la carta sugerencia del veintisiete de noviembre de dos mil, y sus respectivos anexos. Que se ha violado de parte de la Subdirección de Grandes Contribuyentes el derecho de contradicción, ya que nunca se contestó el escrito de enero de dos mil uno. Que la Administración se ha negado a aplicar el artículo 5 último inciso del Código Tributario, referente a la doctrina legal, específicamente sobre las actuaciones vía credencial de referencias a) Inc. R0003008 T y M del veintitrés de abril de dos mil uno; b) Inc. No. I008009 T del veintiséis de marzo de dos mil uno; c) Inc. R0004012 T y M del veintidós de agosto de dos mil uno aplicable al Banco directamente; de) Inc. R004024 T y M de fecha diez de julio de dos mil uno. Que la administración actuó con DOLO al iniciar primeramente con una fiscalización encubierta por medio de CREDENCIAL, que dejó plasmado resultado en una carta sugerencia, luego pretendió dar legalidad al revocar dicha credencial y carta sugerencia y pedir nuevamente los mismos documentos, sin embargo la Administración ya tenía formado un juicio, resultados concretos de una investigación, así como también los gastos a objetar y aspectos sustantivos identificados

previamente. Sin dejar de paso el derecho a la INTIMIDAD, violado ya que las sociedades tienen plasmada una intimidad societaria, la cual se violentó al utilizar credencial.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre la invalidación de lo actuado mediante credencial, no obstante, esta Dirección General actuó conforme a derecho al revocar lo actuado con credencial. Que la actuación con designación lo es posterior al haberse revocado lo actuado con credencial, por lo que no existe vulneración al debido proceso. Que la notificación del Auto de designación se encuentra legalmente notificado, respetando el orden de prelación, pues al aludir que no se encontró al Representante Legal, ni Apoderado ello es válido pues la persona que ostenta poder no está debidamente acreditada ante la Dirección General de Impuestos Internos. Sobre el supuesto dolo ello no es cierto, pues al iniciar la investigación con designación no se hizo con un prejuzgamiento, al haberse desechado todo lo actuado con credencial, y que todo lo encontrado y objetado plantea un nuevo elemento configurador de obligaciones incumplidas. Sobre la vulneración de la intimidad societaria ella no se configura debido a que la administración tributaria ha actuado con discreción y confidencialidad conforme lo dispone el artículo 110-A Inciso 1º) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Y que el cambio de denominación de “B” a “C”, no afecta la relación con el fisco artículo 315 Código de Comercio. Sobre la violación al derecho de respuesta aducido, se aclara que el escrito de fecha tres de enero, lo fue en respuesta a Carta Sugerencia, las que fueron revocadas totalmente y lo que se buscaba era evitar un procedimiento que volviera exigible el resultado de la investigación con Credencial. Que la deducción reclamada en concepto de provisión por pérdidas tienen su asidero en el artículo 66 de la Ley de Bancos y Financieras vigente a mil novecientos noventa y ocho, pero a efectos tributarios es distinto pues se debe estar más en consideración de las leyes respectivas, a la

naturaleza de la operación y su regulación en la ley, pues de conformidad al artículo 31 numerales 2) y 3), prevé los requisitos para que proceda su deducción (deudas incobrables) en concordancia con el artículo 37 del Reglamento y que por el hecho de haber recibido el pago de deudas con bienes inmuebles ya no son deudas incobrables, las que deben incluirse como utilidades del ejercicio. Pero en el presente caso no estamos en presencia de una deuda incobrable, pues sin intentar la vía judicial, el Banco ya recibió en pago bienes inmuebles. De ahí que el artículo 66 de la Ley de Bancos y Financieras vigente para mil novecientos noventa y ocho, no se refiere a deudas incobrables, pues al recibir un activo extraordinario como pago, el cobro se ha hecho efectivo por medio de dación en pago de inmuebles. Ahora bien, situación distinta resulta cuando al realizarse la venta de los mismos por el Banco, no logre recuperar el costo y gasto del bien vendido, en cuyo caso debe declarar sólo la diferencia resultante como pérdida capital de conformidad al artículo 14 numeral 2). Que el procedimiento establecido en el artículo 66 de la Ley de Bancos y lo regulado en el artículo 31 numerales 2) y 3) plantean situaciones distintas: La primera atingente a la adquisición de activos extraordinarios por el Banco en concepto de pagos por parte de sus deudores a falta de otros medios; el segundo alude a deudas que no pueden ser cubiertas de ningún modo, y que el Banco debe soportar como pérdidas. Sobre el plazo adicional solicitado en Audiencia, por razones de querer dilatar el procedimiento y por la perentoriedad prevista en el artículo 10 del Código Tributario, se ajusta su no concesión a pesar de haberse otorgado. Sobre el rechazo de escrito de fecha treinta de abril de dos mil dos, relativa a que se considera como prueba opinión de la Superintendencia del Sistema Financiero, ante las evidentes tácticas dilatorias y orientadas a que opere la caducidad de las facultades y ante lo inminente de que tal opinión no puede contrariar lo dispuesto en la ley de Impuesto sobre la Renta por el principio de Supremacía y Reserva de Ley, lo procedente era el pronunciamiento sobre la liquidación oficiosa.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

El punto de reclamación planteado consiste en el reclamo de credencial mediante el uso de la función fiscalizadora, y que no obstante haber revocado la credencial y carta de sugerencia, dichas actuaciones y elementos incluidos no alteran de manera sustantiva los resultados obtenidos en la visita vía credencial y plasmados categóricamente en carta sugerencia y que al revocarla no se toman en cuenta principios constitucionales como el de seguridad jurídica y legalidad, inclusive violar el derecho a la intimidad, ya que las sociedades tiene plasmado una intimidad societaria, la cual se violentó al utilizar la credencial. Por su parte la Dirección General de Impuestos Internos al respecto aduce que actuó conforme a derecho, al emitir auto de revocatoria por medio del cual se dejó sin efecto todo lo actuado en atención a lo ordenado mediante la credencial proveída el día dieciocho de agosto de dos mil, incluyendo la carta sugerencia de fecha veintisiete de noviembre de dos mil, procedimiento posteriormente a emitir auto de designación de auditor el veintiuno de enero de dos mil dos, acotando que la revocatoria es el retiro unilateral y definitivo de un acto por un motivo superviniente efectuado por la autoridad administrativa para restablecer el imperio de la legitimidad. Al respecto el Tribunal advierte, La Oficina Fiscal en este caso, consiente de que las actuaciones vía credencial han provocado vicio procedimental con relación al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y ocho ha pretendido subsanar ello mediante aplicar la convalidación prevista en el artículo 122 de la Ley de la materia, que reza: ... “dentro de las respectivas competencias de la Dirección General, y en materia probatoria, se admitirá cualquier medio prueba permitido por la ley, ..., *sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad*”, y de esa manera deja sin efecto la Carta Sugerencia de fecha veintisiete de noviembre de dos mil y se Ratifica y Convalida lo actuado por esa Dirección General mediante

el auto de designación, según consta a folios 179 frente y vuelto del expediente, y si bien toda convalidación lleva el propósito de impregnar de validez a un acto que se manifiesta con vicios, esto explica cómo tal acto, mientras no se lleve la convalidación, estaría MANIFESTANDO INVALIDEZ E INEFICACIA.- Ahora bien, el efecto subsanante de la Convalidación lo que hace es dotar de validez y eficacia el acto defectuoso, de ahí que sólo sea posible acudir a esta figura jurídica cuando los efectos del acto sean factibles de conservar su validez; pero acaeciendo que en el caso de mérito la Dirección General ha utilizado la convalidación, mediante dejar sin efecto la credencial y carta sugerencia por una parte, y luego convalidando específicamente el auto de designación y que ordena de paso la fiscalización de la contribuyente social, lo ha intentado cuando ya no era posible dejar sin efecto la credencial, debido a que los efectos de ésta se manifestaron mediante la carta sugerencia, de acuerdo a la finalidad del acto de credencial, pues sea que se hubiere allanado a lo “sugerido” el contribuyente plasmando esos resultados o no haciéndolo, se haya procedido a ordenar formalmente la fiscalización con el posterior trasiego de los datos obtenidos vía credencial, motivaban en el primer caso la declaración modificatoria, y en el otro, que se emitiera la resolución formal de fiscalización, y constando del expediente que la Dirección ordenó la fiscalización mediante auto de las ocho horas y treinta y cinco minutos del día veintiuno de enero de dos mil dos, ello ha imposibilitado toda eficaz y posterior revocatoria del acto de la credencial o en su caso, la de dejarla sin efecto, pues al dejarse sin efecto la credencial, lo que se estaría logrando en verdad es que los resultados recabados ya no podrían manifestarse en juridicidad, lo que redundaría en volverlos inexistentes, ameritando que la fiscalización se manifestare como una nueva actividad con resultados diferentes a los datos recabados; de lo contrario, y al estar siendo utilizados esos datos, aún después de la pretendida resolución de dejar sin efecto la credencial y carta sugerencia, lo que se estaría

en verdad es reflejando es la consumación de los efectos vía credencial, que ya no su desaparición, lo que torna en nugatoria la pretendida validez y eficacia de la resolución de fecha treinta de abril de dos mil dos, posterior desde luego a la de la fiscalización y designación consecuentes. Así las cosas, este Tribunal advierte cómo en el caso reclamado, los efectos de la actividad ordenada mediante credencial se han manifestado en meras actividades de fiscalización, por cuyo resultado se le hicieron saber a la sociedad contribuyente objeto de la misma, junto con la pretensión modificatoria, que al no hacerse posible, motivó la fiscalización formal, y que es lo que ha imposibilitado el ejercicio de la potestad convalidatoria, bajo los alcances pretendidos por la Dirección General, toda vez que el efecto credencial ya se había consumado en su naturaleza fiscalizadora y con pretensión modificatoria de la situación jurídica de la apelante, de ahí que tanto en estos casos como en aquellos en los que la reclamación de credencial por la contribuyente antecede a la pretensión de convalidación, constituyan valladares a toda pretensión de convalidación. Así mismo, al analizar la actuación vía credencial, se advierte: Que los resultados obtenidos mediante el estudio efectuado por está vía se plasmaron en *Carta Sugerencia 20504-NEX-0131-2000* de fecha veintisiete de noviembre de dos mil, mediante la que se sugería a la contribuyente social que subsanara las deficiencias encontradas como son: 1.- Que se dedujo indebidamente gastos no necesarios para la fuente generadora de ingresos por la cantidad de VEINTITRÉS MIL OCHOCIENTOS QUINCE COLONES CATORCE CENTAVOS (¢23,815.14). 2.- Que se Reclamó indebidamente en concepto de gastos por depreciación, el cual debió reclamarse como pérdida de capital por el valor de CIENTO OCHENTA Y TRES MIL CIENTO NOVENTA Y OCHO COLONES NOVENTA Y SEIS CENTAVOS (¢183,198.96). 3.- Se reclamó el cien por ciento (100%) del valor de los activos extraordinarios que no fueron vendidos en los dos años. Castigo

de bienes recibidos en pago por el valor de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y CUATRO COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢857,664.41). 4.- Se reclamó gastos derivados de pérdida por la dación en pago efectuada por Inversiones Ideal, S.A., por valor de SETECIENTOS VEINTIUN MIL SETENTA COLONES TREINTA Y TRES CENTAVOS (¢721,070.33). De lo anterior al realizar análisis comparativo entre los resultados obtenidos mediante credencial y auto de designación pericial, se observa que en el informe pericial de fecha dieciocho de marzo de dos mil dos, ya no incluyen las objeciones a los gastos detallados en los numerales 1 y 2 antes mencionados, incorporando las mismas cantidades de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y CUATRO COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢857,664.41) reclamada en un cien por ciento del valor de los activos extraordinarios. Y castigo de bienes recibidos en pago, por SETECIENTOS VEINTIUN MIL SETENTA COLONES TREINTA Y TRES CENTAVOS (¢721,070.33) como gastos derivados de pérdida por la dación en pago efectuada por Inversiones I.; por lo que las actuaciones de la Dirección General mediante la utilización de credencial, han provocado vicio procedimental con relación al ejercicio fiscal mencionado, lo que se apega a precedente de sentencias pronunciadas en reiteradas ocasiones por este Tribunal, en las cuales ha sostenido que las credenciales, en la manera como las ha venido utilizando la Dirección General de Impuestos Internos, son expresiones de un actuar propio de las fiscalizaciones, entendida esta expresión en el lenguaje legal, según el artículo 113 y 114 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como una de las facultades de la Dirección General, y que según los mismos artículos detallan una serie de actividades que ahí se prescriben, lo que implica apreciar la realización de actos investidos de potestad para la consecución de resultados, en aras al cumplimiento de la obligación tributaria

sustantiva de los sujetos pasivos. En conclusión este Tribunal, toma en cuenta lo actuado por la Dirección General, respecto a la pretendida convalidación, estimando en lo pertinente lo reclamado por la sociedad apelante. Por consiguiente, en el caso de autos, no procede lo determinado por la Dirección General para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y ocho, al constatarse la utilización de credencial con fines liquidatorios. Por consiguiente, de todo lo expuesto en esta Sentencia es procedente entonces la REVOCATORIA de la resolución venida en apelación, dejando a salvo el derecho de la sociedad apelante de solicitar la devolución de las cantidades que como resultado de la presente revocatoria le corresponde, sin perjuicio de que la Dirección General de Impuestos Internos ordene la devolución de oficio en lo que corresponda, en conformidad al artículo 82 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 77 del Código Tributario.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: REVOCASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos de las diez horas quince minutos del día treinta de abril de dos mil dos, en cuanto determina a cargo de la sociedad "B", Impuesto sobre la Renta, por valor de un MILLON CUATROCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS DIECISIETE COLONES (¢1,494,417.00) en el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa ocho. Dejase a Salvo el derecho a la sociedad contribuyente como antes se menciona, de solicitar la devolución de las cantidades que resulten de la presente revocatoria, sin perjuicio de que la Dirección General de Impuestos Internos, la ordene de oficio en lo que corresponda.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a su escrito mediante el cual, expone formalmente las dudas que tiene sobre la obligación del proyecto que administra de actuar o no como agente de retención del Impuesto sobre la Renta por los pagos que efectúa a personas naturales y aquellos otros sujetos que define el artículo 156 del Código Tributario.

OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

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

En materia de Impuesto sobre la Renta, el legislador tributario ha previsto conferir la calidad de sujeto pasivo en carácter de responsable a los agentes de retención según puede apreciarse del tenor de lo dispuesto en los artículos 30, 47 y 48 del Código Tributario. Asimismo, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 85 del referido Código, los agentes de retención se enmarcan en el estatus de obligados formales.

En el contexto de la normativa tributaria el instituto de los agentes de retención reviste algunas particularidades que es preciso traer a cuenta, como son:

Que por ubicarse en la categoría jurídica de sujetos pasivos su consideración de tales (sujetos pasivos), debe estar expresamente prevista en la ley, según lo dispuesto en el artículo 6 literal a) del Código Tributario.

Que su investimiento en tal carácter (como agente de retención) lo adquiere fundamentalmente por la concreción de

cualquiera de las manifestaciones siguientes: 1) Por ministerio de ley; cuando la ley expresamente lo establece; artículo 154, inciso primero y tercero, 156 al 160 todos del Código Tributario. 2) Por designación de la Administración Tributaria; artículo 154 inciso primero del Código Tributario; y 3) A requerimiento de la Administración Tributaria; artículo 154 segundo del Código Tributario.

Que la función Básica del agente de retención consiste en detraer de la suma a pagar o acreditar a otro sujeto, el porcentaje que la ley le indique en concepto de impuesto sobre la renta, estando obligado a enterarlo al Estado, en la forma y plazo previstos en el artículo 62 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que las retenciones constituyen un pago anticipado del referido impuesto, de los sujetos a quienes se les ha practicado las retenciones respectivas.

Ahora bien, es necesario advertir, que el caso específico consultado se refiere a la aplicación del artículo 156 del Código Tributario, disposición legal que regula la retención del Impuesto sobre la Renta en diversos porcentajes, aplicable únicamente a personas naturales que prestan servicios o realizan determinadas actividades. En dicha norma puede observarse cómo el legislador ha hecho acopio de la regulación expresa de ley (ministerio de ley) para la determinación del agente de retención, y bajo ese contexto ha dispuesto de manera específica que poseen esa calidad:

- las personas jurídicas;
- las personas naturales titulares de empresas;
- las sucesiones;
- los fideicomisos;

los órganos del Estado y las dependencias del gobierno;
las municipalidades; y
las instituciones oficiales autónomas.

De lo antes expuesto resulta que, para que emerja la obligación de actuar en carácter de agente de retención indefectiblemente el sujeto debe enmarcarse en cualquiera de las categorías jurídicas antedichas. Lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la potestad de designación de agente de retención que la Administración Tributaria posee, según lo dispuesto en los artículos 23 literal d) en relación con el artículo 154 incisos primero y tercero, ambos del Código Tributario, en virtud de lo cual, aunque un sujeto no esté previsto en la Ley como agente de retención, la Administración Tributaria puede conferirle tal estatus a través de designación o a requerimiento. En ese orden de ideas, debe establecerse entonces, si el Proyecto en mención, se ubica o no, en algunas de las categorías jurídicas que establece el artículo 156 del Código Tributario, para de ahí

determinar si está obligado o no a actuar como agente de retención. En razón de ello, se hacen las consideraciones siguientes: Que según puede advertirse en el marco del convenio, éste constituye un proyecto de cooperación que no se ubica en ninguna de las categorías a las que el artículo 156 del Código Tributario les atribuye el carácter de Agentes de Retención. En ese sentido, a la luz de lo dispuesto en el aludido artículo 156, no surge para tal Proyecto la obligación de actuar en calidad de Agente de Retención. Sin embargo, sobre lo antes expresado, es pertinente hacer la aclaración, que tal circunstancia no libera a las personas que reciben pagos por parte del citado Proyecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustantivas (declaración y pago del impuesto), ni tampoco obsta para que esta Administración Tributaria en ejercicio de las facultades conferidas en los artículos 23 literal d) y 154 inciso primero del Código Tributario, designe en calidad de Agente de Retención a dicho Proyecto.

CONSULTA N° 2

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual expone que en los establecimientos comerciales propiedad de representada se presentan clientes que efectúan compras menores a diez colones (¢10.00) y que por incomodidades de tiempo evaden que se les emita la factura correspondiente, razón por la que, pretenden documentar estas ventas a través de un libro empastado y foliado, registrando cada venta efectuada y al tener cubierto el espacio de una factura, elaborar la factura correspondiente, dejando el juego completo en las facturas del día y en el libro dejar escrito el número de la factura que se utilizó para este fin.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Antes de la vigencia del Código Tributario y su Reglamento de Aplicación (1 de enero de 2001

y 20 de diciembre de 2001, respectivamente), se encontraba regulado, específicamente en el artículo 37 del Reglamento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, un procedimiento similar al propuesto en su escrito de mérito para las compras inferiores a diez colones (¢10.00), pero es el caso, que dicha disposición reglamentaria fue derogada de manera expresa por el artículo 147 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, de tal suerte, que a partir de esa fecha (20 de diciembre de 2001), la norma reglamentaria no puede ser aplicada a hechos acaecidos con posterioridad a su derogatoria, en ese sentido, es necesario indicar que el procedimiento a seguir de acuerdo a lo prescrito en el Código Tributario es el que a continuación se expone.

El artículo 107 del Código Tributario obliga a los contribuyentes del Impuesto a la

Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a emitir y otorgar, cuando se trate de operaciones realizadas con consumidores finales, un documento que se denominará “Factura” sin hacer distinción alguna respecto del monto de la operación. Dichas Facturas, deben cumplir en todo caso, con los requisitos previstos en el artículo 114 literal b) del mencionado Código. Sin embargo, el legislador tributario para facilitar a los contribuyentes la documentación de sus operaciones, cuando la emisión de Facturas resulte impráctica o de difícil aplicación, por la naturaleza propia del negocio o del sistema particular de ventas o servicios, ha previsto en los artículos 107, 113 y 115 del Código Tributario, la posibilidad de sustituir la emisión de Facturas por otros documentos equivalentes tales como tiquetes expedidos a través de máquinas registradoras o sistemas computarizados, previa autorización de la Administración Tributaria. En ese sentido, la referida contribuyente tiene la opción de solicitar a esta Dirección General el uso de una máquina registradora o de un sistema

computarizado para documentar sus ventas con valor inferior a diez colones (¢10.00) o su equivalente en dólares, pero no puede utilizar el procedimiento descrito en su escrito de mérito por carecer de respaldo legal, debiendo en todo caso, documentar sus operaciones independientemente del monto de ellas, pues de no hacerlo se hará acreedora a las sanciones previstas en el artículo 239 literal a) del Código Tributario. Finalmente es necesario señalar, que la Administración Tributaria y sus funcionarios no poseen más facultades que las que expresamente les confiere la ley, tal como lo regula el artículo 86 inciso tercero de la Constitución en relación con el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario, lo cual implica que el límite de sus actuaciones se circunscribe a lo preceptuado en el ordenamiento jurídico tributario, lo cual significa que se encuentra inhibida de poder avalar el procedimiento propuesto para documentar las ventas menores de diez colones respecto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pues conforme a la Ley no tiene facultades para ello.

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

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



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

