



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

**Abril 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 ..... 9

CONSULTAS EVACUADAS

POR LA DIRECCIÓN GENERAL

DE IMPUESTOS INTERNOS..... 18

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

Juicio Contencioso Administrativo promovido por la Licenciada “S”, en carácter de representante legal de la sociedad “M” por medio del cual impugna de ilegal a) la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las nueve horas y diez minutos del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó cuotas complementarias de Impuesto sobre la Renta, respecto de los ejercicios tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de los años mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis e impuso multas por evasión no intencional; y b) la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil, por medio de la cual modificó la resolución antes detallada.

### ARGUMENTOS DE LA ACTORA

Que con el acto de la Dirección General de Impuestos Internos se violó el derecho de audiencia de su representada respecto a la imposición de multas, las cuales fueron incorporadas en la resolución que contiene la tasación complementaria del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis; que con respecto a dicho acto, únicamente se le informó respecto al impuesto que se pretendía determinar y no así sobre la imposición de las multas. Que otra de las ilegalidades cometidas por la Dirección General de Impuestos Internos, es la de haber fundamentado su resolución en un informe de fiscalización diminuto, que no es idóneo y además tiene errores que fueron señalados ante

el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien en lugar de verificar los errores que presentaba el mencionado informe de auditoría los avaló, tal y como lo señala literalmente el analista tributario de ese tribunal –la compra de un vehículo valorado en ochenta y ocho mil cuatrocientos noventa y cinco 58/100 colones (¢88,495.58), que efectuó su representada a una empresa periodística- la cual objetan por considerarlo un gasto no necesario para la obtención de la renta, y que ambas autoridades tipifican como el pago de un anuncio por venta de automóvil, no obstante tener el comprobante correspondiente. Finalmente alega que considera violados los derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia, seguridad jurídica, libertad y propiedad reconocidos en la constitución; que la están privando de una suma de dinero sin antes haber sido oída y vencida en juicio, así como la oportunidad de defensa en la imposición de las multas las cuales le fueron impuestas sin haberle concedido audiencia previa en legal forma.

### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General por su parte sostuvo: Que en base a los Artículos 11 y 14 de la Constitución y 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, concedió audiencia a la demandante y abrió a pruebas el procedimiento, entregándole copia del informe de auditoría y anexos antes de emitir el acto de tasación para que pudiera hacer uso de su derecho de defensa, con los argumentos y pruebas necesarias para desvirtuar los resultados de la fiscalización. La actora plantea que fue informada sobre los impuestos no así de las multas que se incorporaron en la

resolución. Al respecto se aclara, que en el citado informe de auditoría aparecen los incumplimientos tributarios de la contribuyente respecto al Impuesto sobre la Renta para los ejercicios impositivos de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis; que si no se incluyen las multas a que hace referencia, es porque la determinación de las sanciones no compete al auditor sino a la Dirección General mediante resolución; además, la sanción podría variar o ser exonerada dependiendo de los resultados que se obtengan en la fase de audiencia y apertura a pruebas. Por otra parte, la multa está en relación con los incumplimientos que se detallan en el primer informe, como son las objeciones a gastos que fueron las que originaron la tasación de impuestos. La sanción por constituir ilícito tributario de evasión no intencional para cada uno de los ejercicios fiscalizados -según el artículo 103 de la Ley de Impuestos sobre la Renta- no es conveniente incluir una especie de proyecto de sus cálculos ya que en el informe de auditoría el auditor sólo ilustra a la Administración, que es quien decide sobre la sanción a imponer. Que si lo anterior se compara con la materia penal sería como si el Tribunal tuviese que notificar al imputado la pena que se pretende imponer antes de pronunciar la sentencia. Además, las sanciones fueron reducidas a su mínima expresión por el Tribunal de Apelaciones, por considerar que no se habían determinado los elementos de gravedad, reiteración y otras circunstancias que motivaran la graduación de la sanción sin tomar en cuenta -el citado Tribunal- que en el acto impugnado se relacionan las circunstancias en que la sociedad reclamó cada una de las deducciones que no procedían conforme al principio general y a la ley de la materia, lo cual generó la evasión en el pago del impuesto. En cuanto a que el informe de auditoría es diminuto, se considera que el mismo instruye suficientemente para una justa tasación y que se ajusta a la realidad de la investigación practicada por la auditora designada. La idoneidad del informe tuvo la oportunidad de ser examinada en dos ocasiones diferentes en el incidente de apelación. En lo concerniente a la

objeción del gasto por la cantidad de ochenta y ocho mil cuatrocientos noventa y cinco 58/100 colones (¢88,495.58) que cita la demandante como ejemplo de las deficiencias del informe de auditoría, la Dirección General considera que en la contabilidad la apelante lo registró como un gasto de administración en concepto de publicidad y anuncios, así también fue declarado por lo que en ese concepto se objetó en el informe, aunque según el comprobante de crédito fiscal extendido por el vendedor, aparece bajo el concepto de venta de automóvil; sin embargo, dicho gasto se considera no deducible por lo siguiente: a) de ser por publicidad como se registró en su contabilidad, porque no se dedica a la venta de vehículos ni obtiene ingresos de ello, sino que se dedica al arrendamiento de inmuebles y venta de café en estado natural, por lo cual los gastos de publicidad que se le reconocieron en la fiscalización han sido los que se refieren al giro de la sociedad, como cuando publica avisos de los inmuebles que alquila; si es el precio que pagó para adquirir el vehículo tampoco es deducible porque el vehículo no está en el activo de la sociedad según consta en el balance general al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; y, c) porque no utilizó el vehículo para obtener ingresos afectos ni para mantener la fuente productora de los ingresos, por lo que no es deducible vía cuota de depreciación por los últimos tres meses de mil novecientos noventa y seis, artículo 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ni menos por el costo total del vehículo deducido en el mismo año, de conformidad al artículo 28 de la Ley de la materia.

## ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

En lo relativo a que no se concedió el Derecho de Audiencia que invoca la demandante sostuvo, que del análisis al expediente de Impuesto sobre la Renta, a folios 423 se encuentra agregado el auto mediante el cual se concedió audiencia a la peticionaria, quien hizo uso de la misma fuera del plazo concedido por medio de escrito agregado a fs. 425, en el que

sólo manifestó considerar las erogaciones por construcción como reparaciones; estableciéndose con ello, que solo se concedió el derecho de audiencia para que se pronunciara sobre las inconformidades del dictamen rendido por los auditores, que es la base del impuesto y de las multas recurridas, si no que también se permitió en debida forma defenderse del resultado de la determinación de los tributos que se establecen a su cargo. Que si bien la Dirección General de Impuestos Internos consideró no aceptar los argumentos expuestos, el procedimiento seguido por dicha oficina no adolece del vicio constitucional o la violación del derecho de audiencia consagrado en el artículo 11 de la Constitución que alega la demandante, más aún cuando en el recurso de apelación se conoció sobre el fondo del punto de inconformidad. En lo relativo al dictamen, menciona el Tribunal que fueron confirmadas las objeciones a gastos realizadas por la Dirección General, excepto la cantidad de doscientos veinticinco mil ciento cuatro 00/100 colones (¢225,104.00) la que modificó en doscientos tres mil setecientos noventa y un 00/100 colones (¢203,791.00) para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cinco y la suma de doscientos diecinueve mil doscientos treinta y nueve 00/100 colones (¢219,239.00) en ciento setenta y un mil novecientos setenta y un 00/100 colones (¢171,971.00), en atención al informe de fecha catorce de septiembre de dos mil, rendido por analista tributario de ese Tribunal. Finalmente ese Tribunal señaló, que las multas por evasión no intencional del impuesto para los ejercicios de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis, aplicada en los montos del 15% y 20% respectivamente por ser resultado del ejercicio de una facultad discrecional bajo límite fijado por el legislador en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, hasta un 25% del impuesto omitido que se determine, requería la calificación de presupuestos y circunstancias propias como de gravedad, reiteración y otras que considera pertinente la Administración Tributaria, que ausentes ante la infracción por presentación incorrecta de la declaración procede la sanción en su monto mínimo del

1%, por lo cual modificó las multas en el sentido que para el ejercicio de mil novecientos noventa y cinco corresponde pagar un mil 00/100 colones (¢1,000.00) que es la multa mínima y mil seiscientos treinta 00/100 colones (¢1,630.00) que es el 1% sobre la suma de ciento sesenta y tres mil doce colones.

#### LA SALA FALLA:

Actos impugnados y fundamentos de la legalidad.

Los actos objeto de la pretensión motivadora de este proceso son:

a) la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las nueve horas y diez minutos del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó cuotas complementarias de Impuesto sobre la Renta, respecto de los ejercicios tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de los años mil novecientos noventa y cinco; y mil novecientos noventa y seis, e impuso multas por evasión no intencional a cargo de la sociedad "M"; y b) la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil, por medio de la cual modificó la resolución anterior.

La sociedad demandante hace recaer la ilegalidad de dichas actuaciones básicamente en la violación al derecho de audiencia en lo relativo a la imposición de multas Artículo 11 Cn., y en el informe de auditoría que sirvió de base a la Dirección General para emitir la resolución es diminuto, no es idóneo y además tiene errores.

Este Tribunal considera oportuno hacer las siguientes consideraciones respecto a las argumentaciones expuestas por la actora, en escrito de fecha diez de enero de dos mil dos, presentado en el término de prueba, en el cual aduce que la Dirección General actuó con dolo, debido a que inicialmente por medio de

credencial nombró auditora, para que verificara el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y luego para darle validez a todo lo actuado procedió a hacer el respectivo auto de designación de la misma auditora, considerando que dicho procedimiento viola el principio de legalidad, seguridad jurídica, principio de proporcionalidad.

*Sobre la violación al derecho de audiencia en la imposición de las multas.*

La parte actora sostiene que existe violación al derecho de audiencia en lo que respecta a la imposición de multas, incorporadas en la resolución de tasación de impuestos complementarios, haciendo recaer dicha violación en el hecho que únicamente se le informó sobre la determinación de impuestos, no así de la imposición de multas, ni su valorización. En consecuencia no tuvo la oportunidad de defensa. Respecto al derecho de audiencia contemplado en el artículo 11 de la Constitución, se ha señalado que el contenido básico del mismo exige que, antes de procederse a limitar o privar de su derecho u otra situación protegible jurídicamente a toda persona, ésta debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes. La exigencia del proceso o procedimiento previo pues, supone dar a todos los interesados en el mismo, la posibilidad de exponer sus razonamientos y defender sus derechos de manera eficaz, esto es, haciéndole saber al sujeto contra quien se realiza el procedimiento, la causa del mismo así como facilitarle el ejercicio de los medios de defensa, independientemente de los motivos o causas que se alegaren como justificativas de privación de derechos o categorías jurídicas protegibles, ha de cumplirse con la exigencia del proceso previo que señala el Artículo 11 de la Constitución y es que, si bien puede existir por parte de una autoridad la facultad legal de limitar o privar determinados derechos a los particulares, ésta debe respetar el marco constitucional tal como lo impone el precepto constitucional en mención. En el presente caso a fs. 34 corre agregado auto mediante el cual se designa auditora para que fiscalice y verifique el

cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás disposiciones legales, respecto a los ejercicios impositivos comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis, comunicándole tal designación por medio de su representante legal. Como resultado de la investigación realizada, se determinaron deducciones reclamadas y gastos no reclamados por la contribuyente y objeciones hechas a los gastos reclamados por ésta; aclarándose además en dicho informe, que al haberse reclamado gastos que no le correspondían durante los ejercicios en estudio, se incurrió en Evasión no Intencional, de acuerdo a lo establecido en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Consta asimismo, que en cumplimiento a los artículos 11 y 14 de la Constitución, la Dirección General CONCEDIO AUDIENCIA a la demandante, para que dentro del plazo de diez días hábiles se manifestara por escrito sobre el contenido del referido informe, respecto al impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscalizados, así como de la infracción por el incumplimiento a la ley de la materia. En el mismo auto se abrió a pruebas dichas diligencias por un plazo de cinco días hábiles. A fs. 151 vuelto del proceso, aparece que a la contribuyente al momento de la notificación del auto antes relacionado, le fue entregado el respectivo informe de auditoría y sus anexos. Cabe señalar que la contribuyente social por medio de su representante legal, presentó escrito en el que se limitó a considerar como cuestión de mero derecho, que las erogaciones por construcción debían aceptarse como reparaciones; y además puntualizó –que no asistió a la audiencia por la razón que mi trabajo me obliga a viajar constantemente, pero solicito que sea exonerada mi representada, por los impuestos complementarios de los ejercicios 1995 y 1996-. Como puede advertirse la contribuyente es precisa en manifestar que no asistió a la audiencia, por lo que no desvirtuó por ningún medio de prueba las objeciones a los gastos determinados por la Dirección General; es decir no aportó prueba alguna tendiente a

desvirtuar las objeciones que dicha oficina efectuó respecto a los gastos reclamados.- Lo anterior permite establecer que si tuvo conocimiento oficial del informe de auditoría y además se le hizo entrega material de éste. En el informe de auditoría mencionado, también se hace relación a la infracción por evasión no intencional, por lo que resulta claro que la demandante tuvo la oportunidad de exponer sus razonamientos de hecho y de derecho, y aportar las pruebas pertinentes para desvirtuar las objeciones a los gastos que se reclamó en sus respectivas declaraciones, sin embargo no lo hizo, siendo por ello que la oficina fiscal procedió con base a los resultados contenidos en el informe pericial a tasar los complementos de impuestos respectivos; considerando que al reclamarse gastos no necesarios para la producción de su fuente de ingresos, omitió declarar correctamente sus impuestos. Es decir que al haberse deducido gastos que la oficina rechazó por considerar que no eran necesarios para la producción y conservación de sus ingresos, lógicamente se concluyó que la demandante presentó declaraciones incorrectas, lo cual constituye el presupuesto fáctico para la imposición de las multas.

El artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que regulaba dicha infracción establecía “Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por presentar declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Dirección General proceda a determinar la renta del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de esta ley, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a mil colones”. Del mismo texto legal se extrae que por la misma naturaleza de la infracción de que se trata, resulta imposible que su monto total o su “valor” se haga del conocimiento previo a la supuesta infractora, pues tal como se deduce, el porcentaje de la multa recae sobre el impuesto “omitido que se determine”. Se reitera que en el

presente caso es necesario establecer previamente el quantum del impuesto “omitido”, para luego determinar con exactitud el monto de la multa por “evasión no intencional” respectiva. Las cifras del informe de auditoría y los montos de los impuestos establecidos en él, pudieron variar en la etapa de audiencia y apertura a pruebas si la contribuyente hubiese hecho uso de la misma y es por ello que resultaba indebido el establecer los valores de las multas antes de agotar dicha fase procedimental. En conclusión en esta sentencia se ha demostrado plenamente, que a la contribuyente demandante se le confirió el derecho de audiencia no sólo respecto a la tasación de los impuestos complementarios, sino también sobre las multas que menciona. Por consiguiente, tuvo la oportunidad de defensa contra las mismas. También queda demostrado que no es posible hacer del conocimiento previo el monto o valor de las multas, pues como ya se mencionó, el porcentaje a aplicar recae sobre el quantum del impuesto omitido. En consecuencia, no existe la violación a la garantía de audiencia alegada. Sin perjuicio de lo anterior se advierte, que la Dirección General, aplicó el 15% y 20% sobre el impuesto omitido en los respectivos ejercicios tributarios objeto de fiscalización.

#### Del informe de auditoría.

La parte actora menciona que el informe de auditoría que sirvió de base a la Dirección General, para la emisión del acto impugnado es diminuto, no es idóneo y además tiene errores que fueron señalados por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. A fs. 136 y siguientes del proceso se encuentra agregado el informe de auditoría en mención, el cual –a juicio de este Tribunal– contiene los datos claros y suficientes que ilustran ampliamente la forma en que se llevó a cabo la fiscalización, así como los medios que se utilizaron para establecer los gastos no reclamados y las objeciones determinadas a los gastos reclamados por la contribuyente. Dentro del recurso de apelación, la sociedad demandante planteó una serie de observaciones

respecto a las objeciones a los gastos efectuadas por la Dirección General. Por lo anterior el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, nombró analistas tributarios adscritos al mismo quienes al rendir sus informes permitieron al Tribunal confirmar algunas objeciones a gastos efectuadas por la Dirección General; sin embargo de la cantidad de doscientos veinticinco mil ciento cuatro 00/100 colones (¢225,104.00) calificada por dicha oficina como gastos no necesarios para la obtención de ingresos en el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cinco, aceptó la suma de veintiún mil trescientos trece 00/100 colones (¢21,313.00) en concepto de Gastos de Mantenimiento de Bienes, Atenciones al Personal, Atención a Clientes y Proveedores y Mantenimiento de Vehículos en Comodato. De ahí que la suma primeramente mencionada modificase en doscientos tres mil setecientos noventa y un colones 00/100 colones (¢203,791.00). De igual forma para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis, modificó la suma de doscientos diecinueve mil doscientos treinta y nueve 00/100 colones (¢219,239.00) en ciento setenta y un mil novecientos setenta y un 00/100 colones (¢171,971.00) al aceptar como gastos deducibles el valor de cuarenta y siete mil doscientos sesenta y ocho 00/100 colones (¢47,268.00) en concepto de Gastos de Mantenimiento de Bienes, Atenciones al personal, Atenciones a Clientes y Proveedores y Mantenimiento de Vehículos en Comodato; en este último caso el Tribunal de Apelaciones fue de la opinión que la sociedad contribuyente, reclamó indebidamente gastos no deducibles por valor de doscientos tres mil setecientos noventa y un colones (¢203,791.00) durante mil novecientos noventa y cinco, y ciento setenta y un mil novecientos setenta y un 00/100 colones (¢171,971.00) en el ejercicio de mil novecientos noventa y seis. también queda claro, que con la aceptación de veintiún mil trescientos trece 00/100 colones (¢21,313.00) para el año de mil novecientos noventa y cinco, y cuarenta y siete mil doscientos sesenta y ocho 00/100 colones (¢47, 268.00) para mil novecientos noventa y seis, como gastos deducibles para los efectos

del impuesto sobre la renta, objetadas con anterioridad por la Dirección General, el Tribunal de Apelaciones corrigió los errores de apreciación que contenía el referido informe de auditoría. No obstante lo anterior, las correcciones efectuadas por el mencionado Tribunal no implican que éste haya calificado de diminuto el informe de auditoría que sirvió de base a la Dirección General para la emisión del acto impugnado. Y considerando que la parte actora no ha aportado criterios por medio de los cuales demuestre que dicho informe es diminuto o no es idóneo para una justa tasación; únicamente se limita a calificarlo como tal pero no concretiza las deficiencias o debilidades en su contenido. Por consiguiente se desestima dicho agravio. Finalmente, la objeción de ochenta y ocho mil cuatrocientos noventa y cinco 58/100 colones (¢88,495.58) relacionada con la compra de un vehículo, su rechazo obedece a que dicha erogación realizada constituye una inversión de capital y no un gasto de operación como pretende la parte actora. De la documentación agregada al juicio se ha establecido, que la contribuyente reclamó como gastos de operación erogaciones que debieron considerarse como inversiones, como es el caso de la compra del mencionado vehículo que indebidamente reclamó como gastos de publicidad, cabe aclarar que la contribuyente tenía el derecho de reclamar como gastos –vía depreciación- el costo de adquisición del vehículo adquirido, durante la vida útil del mismo, pero no debió reclamarlo como gasto al momento de su adquisición, con el agravante de que el reclamo como gasto lo registró contablemente bajo la cuenta de gastos de publicidad, concepto no aplicable al caso por cuanto sus ingresos los obtiene por alquiler de inmuebles y venta de café en estado natural. Por todo lo anterior se concluye que en este proceso no existe la violación al derecho de audiencia alegada y que las correcciones que efectuó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al informe de auditoría de la Dirección General de Impuestos Internos, no implica que dicho informe sea diminuto o no idóneo para la tasación de impuestos, y por tanto los actos impugnados son legales. Es necesario

mencionar que la declaratoria de legalidad de dichos actos se ha centrado en establecer que no existe la violación al derecho de audiencia alegada. De igual forma, por no existir criterios ni elementos de juicio de parte de la demandante tendientes a demostrar que el informe de auditoría de la Dirección General es diminuto; y, finalmente por que la objeción de parte de las autoridades demandadas por la suma de ochenta y ocho mil cuatrocientos noventa y cinco 58/100 colones (¢88,495.58) relacionada con la compra del vehículo, no constituye un gasto deducible sino una inversión.

**POR TANTO:** Con base en las razones antes expuestas y artículos 421, 427 Pr. C, 31, 32 y 53, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de

Impuestos Internos, a las nueve horas diez minutos del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó cuotas complementarias de Impuesto sobre la Renta, respecto a los ejercicios fiscales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, y mil novecientos noventa y seis, e impone multas por evasión no intencional; b) Que es legal la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil, por medio de la cual modificó la resolución anterior; c) Condenase en costas a la parte actora conforme al derecho común; d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Oportunamente, devuélvanse los expedientes administrativos, a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFIQUESE.

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

### SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto por el señor "O", en carácter de Representante Legal, de la "Asociación Cooperativa M" contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día trece de mayo de dos mil dos, que determina a cargo de la referida sociedad Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de abril y mayo de mil novecientos noventa y nueve; y Remanentes de Crédito Fiscal que le corresponden reclamarse respecto a los períodos tributarios de junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del citado año.

### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

La parte alzada al expresar las razones en que fundamenta su inconformidad manifiesta no estar de acuerdo con el resultado del informe de auditoría de fecha dieciocho de febrero de dos mil dos, correspondiente al período de abril a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, y a lo que aparece en el escrito de referencia No. 12302-TII-315R-202 de fecha catorce de mayo del dos mil dos, notificado por la oficina regional de Occidente; respecto al contenido del informe en el apartado de "COMPRAS Y CREDITOS FISCALES DECLARADOS" manifestando que "LA SOCIEDAD", de dónde

supone que se refiere a la Asociación Cooperativa que representa, pero que no es sociedad; realizó durante los períodos auditados compras y que corresponden en su mayor parte a desembolsos útiles y necesarios para el giro o actividad realizada para la obtención de los ingresos gravables; no así los comprobantes de crédito fiscal correspondientes a levantamiento planímetro del terreno y medición de lotes para la venta, esto último es medición de lotes para vivienda, no para la venta; los cuales manifiesta, están relacionados directamente con Bienes Muebles y por esa razón concluye que dichos créditos fiscales no son necesarios para el desarrollo de la actividad económica; que rechaza dichas objeciones a los créditos fiscales, debido a que la señora auditora no investigó a fondo que fue lo que motivó a contratar los servicios del levantamiento planímetro y medición de solares para vivienda; agregando que quiere aclarar que el levantamiento planímetro y medición de solares para vivienda, se debió a que la Asociación Cooperativa tienen sus activos fijos valorados con precios de hace aproximadamente veintidós años, cuando inició el proceso de Reforma Agraria, y por motivos de adquisición de créditos con el Sistema Financiero, se recomendó efectuar la medición perimetral de los terrenos para posteriormente poder evaluar los activos fijos y así tener un valor actualizado, mejorando la situación patrimonial de la Cooperativa y tener mejor calificación como sujetos de crédito en las Instituciones del Sistema Financiero, por lo que se contrataron los servicios de personal técnico en la materia; agregando a lo anterior que los servicios recibidos en ningún momento agregan valor a los terrenos, prueba de ello es que no se han realizado dichas erogaciones, además en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, estos Bienes Inmuebles se encuentran dentro del Activo Fijo de la apelante. Al mismo tiempo aclara que lo aseverado por la auditora fiscal, respecto a la medición de lotes para la venta, no es cierto que se han vendido dichos lotes y ello puede comprobarse en sus registros contables, algo que no hizo la auditora, pues de haberlo

hecho, seguro que hubiera visto y comprobado que no hay venta; Agregando además que, lo que ocurre es que la Asociación Cooperativa de conformidad con el artículo 83 del Reglamento Regulator de Estatutos de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias y artículos 105 inciso tercero de la Constitución de la República de El Salvador, las Asociaciones Cooperativas de la Reforma Agraria, a la cual pertenece su representada, pueden decidir libremente sobre el destino de su Patrimonio, dentro del marco legal y a fin de beneficiar a sus Asociados; entonces resulta que se midieron dichos lotes para vivienda de sus Asociados, no para la venta; o sea que el asociado tiene derecho de propiedad, pero siempre forman parte del total de la extensión de la Hacienda, ya que en ningún momento se les ha vendido a los asociados, cosa que la auditora no ha demostrado, pero si se ve como un incentivo para los asociados que también son trabajadores, pues se considera un gasto necesario, ya que en toda la empresa, recurren a una serie de erogaciones con fines sociales para sus empleados y trabajadores, con el fin de mantenerlos motivados y con mayor deseo de trabajar, por lo que considera que es necesario que el asociado se sienta seguro, con sentido de propiedad, de una vivienda digna, que es tomado en cuenta, esto lógicamente repercute directamente en la productividad de la Cooperativa, pues todos los Asociados trabajan con mas motivación y son más leales a la Asociación. Con lo antes expuesto se ha querido demostrar, que los créditos fiscales que se han objetado son necesarios para la generación de ingresos gravables, y que están relacionados con la productividad de la Asociación, considerando que de no haber incurrido en tales erogaciones, la producción sería menor, lo que repercute en la generación de ingresos.

#### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General justifica su actuación y contesta los puntos reclamados, en los siguientes términos: **LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES**, La Dirección General inició la fiscalización y verificación del cumplimiento

del as obligaciones tributarias, emitiendo auto de designación de auditor, en virtud de las facultades conferidas en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, el cual se notificó en legal forma al representante legal de la recurrente, en el lugar señalado para oír notificaciones; posteriormente se le requirió a la contribuyente asociada que proporcionara los libros de contabilidad relativos al Impuesto de la Ley de IVA, las declaraciones de períodos tributarios y demás documentos necesarios para la fiscalización, emitiendo posteriormente el respectivo informe d auditoría, en el cual se plasmaron los hallazgos determinados en la fiscalización practicada por esta Dirección General, puntualizando en lo relativo para los períodos tributarios de abril, agosto y octubre de mil novecientos noventa y nueve, encontrando que la recurrente se reclamó compras y créditos fiscales, no necesarios para el giro del negocio, originados al pagar el referido levantamiento planímetro del inmueble y medición de solares para vivienda. Que se concedió audiencia y apertura a pruebas de conformidad a los artículos 10 literal a), 172 inciso 2° y 186 del Código Tributario, el cual fue notificado y entregado el referido informe de auditoría, sin embargo la contribuyente no hizo uso de su derecho de audiencia; no obstante en el plazo concedido para la apertura a pruebas presentó escrito, manifestando que no estaba de acuerdo con el contenido del informe de auditoría antes mencionado, afirmando que la contribuyente gozó plenamente de la garantía constitucional de la audiencia resarcida, situación que dio lugar a emitir la resolución apelada, aclarando que esta administración Tributaria ha salvaguardado el debido proceso y la seguridad jurídica inherente al mismo, pues su actuar ha sido apegado a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y a lo normado en la Constitución de la República de El Salvador, al otorgar las garantías constitucionales respectivas. RESPECTO DEL ARGUMENTO VERTIDO EN ESCRITO DE APELACIÓN ACERCA DEL LEVANTAMIENTO PLANÍMETRO Y MEDICIÓN DE SOLARES PARA LA VIVIENDA. En relación, al rechazo

de las objeciones de créditos fiscales provenientes del levantamiento planímetro del terreno y medición de lotes para la venta relacionados con bienes inmuebles, hace la aclaración que se aplicaron los procedimientos de auditoría al momento de “cotejar los comprobantes de crédito fiscal registrados en el libro de compras, con sus respectivos documentos, verificando a la vez que cumplieran con los artículos 63, 65 y 104 de la Ley de IVA, determinándose la existencia de compras y sus respectivos comprobantes de créditos fiscales”, esto mismo fue analizado técnica y legalmente que dichas compras encontradas son para los períodos de abril a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, dejando en claro que la investigación realizada no se hizo superficialmente, ya que parte de la disposición del artículo 65 de la Ley de IVA, que para poder deducirse los créditos fiscales, trasladados de los comprobantes respectivos, los requisitos están ausentes, pues bien si la impetrante pretende adquirir créditos en el Sistema Financiero, esta pretensión no tiene relación ninguna con los gastos o egresos como útiles y necesarios para la producción del hecho generador del impuesto; que es el sistema financiero a quien le conviene efectuar la valoración de las propiedades para otorgar un crédito, es más cuando la garantía del crédito son propiedades, son ellos quienes actualizan el valor de las propiedades, por lo que no es valedero el argumento de la impetrante para desvirtuar el informe de auditoría base de la resolución impugnada. En cuanto al alegato de que pueden decidirse libremente de su patrimonio, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 105 inciso 3° de la Constitución de la República de El Salvador, al referirse, a las tierras que pertenezcan a las Asociaciones Cooperativas Comunes Campesinas y beneficiadoras de la Reforma Agraria, estarán sujetas a un régimen especial, asimismo al citar el artículo 83 del Reglamento Regulator de Estatutos de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, el cual textualmente expresa que “La Asociación esta obligada al estricto cumplimiento de la legislación cooperativa y de las disposiciones legales y reglamentarias

relativas al uso, conservación y explotación racional con base a criterios de desarrollo sostenible...” al respecto la Dirección General considera que dichos artículos se refieren en primer lugar a que la tierra de esas entidades se sujetaran a un régimen especial y en segundo lugar al compromiso que tienen las Asociaciones Cooperativas para hacer un buen uso, conservación y explotación racional de la tierra, lo cual no tiene relación a lo aseverado por la impetrante; además, quiere justificar con dichos artículos que los gastos realizados para la medición de los lotes es un gasto necesario, ya que los toma como erogaciones con fines sociales que incentiven, motiven al asociado el deseo de trabajar, den seguridad de una vivienda digna en sentido de propiedad, con todo esto no quiere decir que esas erogaciones sean para la impetrante necesarias y deducibles del impuesto tal, en ese sentido la Oficina Fiscal no tiene más que cumplir como lo exige el artículo 65 de la Ley de la materia, que para la Dirección General, dichas erogaciones están relacionadas directamente con bienes raíces, por lo tanto no son útiles y necesarias para el giro o actividad económica principal de la impetrante, la cual consiste en el cultivo y la venta de caña de azúcar y frutas; razón por la que se han objetado los créditos fiscales emitidos por la sociedad H. Ingenieros, S.A., ya que en ningún momento la apelante comprobó el vínculo de los créditos con la actividad generadora de los ingresos gravables.

#### **EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:**

El punto central de la reclamación planteada por el representante legal de la Asociación Cooperativa recurrente, se refiere al rechazo de los créditos fiscales, debido a que no se investigó a fondo que fue lo que motivó a contratar los servicios de levantamiento planímetro y medición de solares, ya que dichos servicios no agregan valor a los terrenos propiedad de la sociedad recurrente. La Dirección General, apunta sobre el particular que los créditos fiscales fueron objetados por no ser necesarios para la generación de ingresos

gravables declarados, pues corresponde a créditos fiscales originados por el pago efectuado a la sociedad H. Ingenieros, S.A., por servicios de levantamiento de planímetro en inmueble de la sociedad apelante.

Al respecto este Tribunal advierte, que de conformidad a las reglas que establece el artículo 65 de la Ley de IVA, es procedente la deducción del crédito fiscal, siempre que se origine por el desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente; y siendo que la actividad económica de la Cooperativa es el cultivo y venta de caña de azúcar, frutas y explotación de ganado bovino, no se ha probado por parte del contribuyente el vínculo de los créditos fiscales objetados por los servicios prestados según contrato celebrado con la sociedad H. Ingenieros, S.A., con la actividad generadora de ingresos gravables de la recurrente, pues dada la naturaleza de las erogaciones, no es posible tampoco relacionarles con gastos generales empresariales o laborales, ya no se diga con gastos propios de la actividad agrícola, como se ha indicado. Además la misma contribuyente manifiesta sobre la naturaleza de las erogaciones, los servicios de levantamiento planímetro y mediciones de solares para vivienda fueron utilizados con la finalidad de REVALUAR LOS ACTIVOS FIJOS con miras a la adquisición de créditos con el sistema financiero, siendo necesario explicar donde es aplicable la regla especial en relación al activo fijo, contenida en el Capítulo I “Normas especiales sobre operaciones relativas a Bienes del Activo Fijo o de Capital”, el cual específicamente lo desarrolla el artículo 72 inciso final, que en lo atinente dispone: “También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de Bienes Muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo sin aumentar su valor”, regla aplicable a las prestaciones de servicios que incorporan como parte de la contraprestación de bienes muebles corporales,

siendo necesario en estos casos para que proceda la deducción del crédito fiscal que los trabajos no excedan al concepto de mera reparación y no aumenten el valor de las edificaciones, situación que en el presente caso para nada se da, ya que de la simple lectura del contrato se observa que dichas erogaciones pagadas por los servicios prestados del contratista H. Ingenieros, S. A., han sido 1) Para la medición de terrenos solares de socios y no socios; siendo por consiguiente éstas, erogaciones que no atienden para nada a reparaciones. Es preciso referirse a consulta mencionada por el representante legal de la Cooperativa recurrente de fecha veintitrés de mayo de dos mil dos, ya que al analizar tal consulta, se observa que no tiene relación directa con el giro de lo aducido por la Asociación Cooperativa recurrente, pues tal consulta se refiere a la adquisición de materiales de construcción para los asociados afectados por el terremoto del año dos mil uno, formulada por otra Cooperativa. Respecto a lo aducido por la Cooperativa recurrente a que puede decidir libremente sobre el destino de su patrimonio dentro de lo establecido en el artículo 105 inciso tercero de la Constitución de la República de El Salvador y artículo 83 del Reglamento Regulatorio de Estatutos de las Asociaciones Cooperativas Agropecuarias, es procedente señalar que dichos artículos, si bien presupuestan que las tierras de las entidades

como las Asociaciones Cooperativas están sujetas a un régimen especial y al compromiso que tienen de hacer un buen uso, conservación y explotación racional de la tierra, tal situación prevista para nada tiene similitud con lo argumentado, por lo que no aplica tal disposición al caso recurrido. Por consiguiente, es procedente entonces la CONFIRMATORIA de la resolución venida en apelación, al observarse que la Dirección General de Impuestos Internos, ha salvaguardado el debido proceso y la seguridad jurídica inherente al mismo, pues su actuar ha sido apegado a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y a lo normado en la Constitución de la República de El Salvador.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución venida en apelación proveída por la Dirección General de Impuestos Internos de las ocho horas treinta minutos del día trece de mayo de dos mil dos, que determina a cargo de la “Asociación Cooperativa M”, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos tributarios comprendidos de abril y mayo de mil novecientos noventa y nueve.

## SENTENCIA No. 2

Recurso de apelación interpuesto por el señor “C”, en su carácter de personal por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil uno, que determina a su cargo Cuota Original y Complementaria de Impuesto sobre la Renta, respecto de los ejercicios impositivos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho.

## ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

La parte alzada al interponer el recurso y expresar agravios, en síntesis puntualiza su reclamación expresando: Que el acta de notificación de la resolución recurrida, no fue levantada por lo tanto no le da validez jurídica a la notificación mencionada, para poder hacer uso del tiempo y las facultades que la ley le otorga para interponer el recurso de rectificación: No obstante está conforme con las razones que dice el perito fiscal que tuvo como

base para establecer el complemento del impuesto; mencionando que una de las razones es la anulación del acta de notificación de la resolución de la autorización de indicios, las otras las agregaría oportunamente. La investigación se hizo sin los términos legales pertinentes.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que se ha respetado el debido proceso en relación a la notificación. Que la actuación del Tribunal al admitir el recurso es infundada y carente inclusive de base constitucional, lo que denota un inusitado interés del Tribunal por favorecer al contribuyente apelante. En cuanto al acta de notificación para la utilización de indicios, se ha actuado conforme a derecho, sin embargo existe la necesidad de defender las actuaciones legítimamente realizadas no solo contra los falsos argumentos esgrimidos por el contribuyente en su escrito de apelación, sino que además debe defenderse de los argumentos parcializados expuestos por el Tribunal en la admisión del recurso. Existe legalidad de la actuación de la Dirección General. Falta de consistencia de lo expresado por el Tribunal (en la admisión del recurso). El objeto de la notificación ha sido claramente cumplido, que el propósito de la garantía de audiencia al entregar el informe de auditoría previo a la liquidación de Impuesto personalmente a dicho contribuyente. Pide se revoque la resolución de admisión del recurso.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

### RESPECTO AL NO LEVANTAMIENTO DEL ACTA CORRESPONDIENTE.

Que lo esgrimido en el recurso respectivo fue interpuesto fuera del plazo legal señalado por el Artículo 2 Inciso 1° de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige esa Oficina, precisamente por la falta de noticia cierta del acto liquidatorio que ahora se discute, se admitió recurso extemporáneamente en forma

razonada a fin de poder garantizarle su derecho de defensa y vertir sus inconformidades respecto de la resolución de las ocho horas treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil uno, emitida por la Dirección General, por lo antes expuesto se hace necesario aclarar al apelante que por ser un requisito de forma no acarrea efecto de invalidez alguna, sobre todo al haber hecho uso de las diferentes etapas en esa Instancia, garantizándole así su derecho fundamental de defensa.

### EN CUANTO A LA INVALIDACIÓN DEL ACTA DE AUTORIZACIÓN DEL MÉTODO INDICIAL

Es pertinente hacer ver al apelante sobre la notificación de las trece horas cuarenta y cinco minutos del día dieciséis de junio de dos mil, agregada a folios 18 del expediente, en la cual se observa que el notificador de la Dirección General de Impuestos Internos, no ha cumplido con los requisitos de la notificación que señala el artículo 123 y 124 Inc. 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que cerciorándose de tal deficiencia la Oficina en comento atinadamente tomó la decisión de dejarla sin efecto, tal y como se aprecia en resolución de las diez horas cuarenta y cinco minutos del día cinco de julio de dos mil, cabe señalar que ésta al ser notificada si se dió cumplimiento a lo prescrito por los artículos antes señalados, considerando este Tribunal que no se afecta en nada al apelante al haberse dejado sin efecto una resolución que no cumplía con los requisitos que exige el instituto de la notificación, por el contrario se ha garantizado la noticia cierta de dicha actuación.

### DEL ESTUDIO CON CREDENCIAL

Dentro de las razones que aduce el impetrante se encuentra la referente a la utilización de credenciales con propósitos fiscalizadores tanto para el ejercicio de 1997 y 1998, lo que despoja de legalidad la actuación encaminada de la liquidación oficiosa de cuya resolución de mérito ha impugnado, así también se alega que todos los ingresos están facturados,

coligiéndose de hecho que el señor "O", no expresó inconformidad sobre los ingresos del año 1998, ya que sobre los ingresos omitidos en ese año la Dirección General de Impuestos Internos, tiene como prueba los ingresos facturados y registrados en los libros de ventas, por lo que para garantizarle su derecho de audiencia, este Tribunal resolvió nombrar Analista Tributario Contable, para que verificara sobre la utilización de credencial y sobre los ingresos en relación a que todos habían sido facturados, obteniéndose los siguientes resultados: Se ha Comprobado por parte del Tribunal, que la Dirección General, inició su estudio con la verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, vía credencial de fecha veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, sin haberse especificado los períodos o ejercicios tributarios a verificar; sin embargo, las respectivas cartas sugerencias, reflejaron resultados para los ejercicios de enero a diciembre de 1997 y 1998, en las que se establecieron infracciones por no llevar contabilidad, no declarar ingresos y objeción a costos que no le corresponden, sugiriéndole al apelante que modificara las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de 1997 y 1998; asimismo en su informe se constató que los resultados obtenidos en la fiscalización con auto de designación al contribuyente "O" para el ejercicio de 1997, son los mismos en el estudio con credencial; que aún cuando existe diferencia se han incrementado los ingresos por no registrar las compras, en la fiscalización se adiciona un margen de utilidad, reconociendo en el costo total de compras no registradas, es decir, que la misma información de compras utilizada en el estudio con credencial, ha servido de base para la determinación de ingresos en el estudio con auto de designación.

En lo referente a la objeción a costos en 1998, la Oficina tasadora, establece en el informe de fiscalización, que fueron compras de mercaderías a nombre de otro contribuyente, objetándose por este concepto lo mismo que la cantidad objetada por corresponder a otro

ejercicio, ya que esta suma asciende a la misma cantidad indicada en la carta sugerencia; con respecto a los ingresos omitidos en 1998, según informe del Técnico Contable del este Tribunal se indicó que por los ingresos no hay agravios de hecho por parte del recurrente, ya que cuando señala que las ventas eran facturadas y pasadas a los libros, se refería al ejercicio fiscalizado de 1997, ya que precisamente los ingresos que la Dirección General determinó como omitidos en el ejercicio de 1998, se fundamentan en los ingresos facturados y registrados en los libros de venta; concluyéndose en el informe respectivo que la inconformidad contenida en el escrito de alegaciones finales presentado en esta instancia, no se refiere a los ingresos determinados en el ejercicio de 1998. Así las cosas, el Tribunal revisa lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos sobre el particular y advierte que el expediente y otros atestados muestran cómo en verdad ha habido actuación vía credencial para el ejercicio de 1997, esto definitivamente en correspondencia a lo que posteriormente se ha pretendido actuar vía fiscalización trasladando la información recabada vía credencial hacia el informe pericial rendido a consecuencia del nombramiento de fiscalización. Notándose en efecto la misma correspondencia de datos y confirmarse así los efectos fiscalizadores de la credencial y su ilegalidad a la manera alegada. Con relación al ejercicio de 1998, no aparece claro que se haya actuado de lleno en la fiscalización vía credencial, sí aparecen dos rubros en los que la actuación vía credencial y fiscalización coinciden, y estos son, el rechazo de facturas de compras por estar a nombre de terceros y por pertenecer a otro ejercicio. En lo que respecta al primer rubro, lo que difiere es la cantidad de facturas objetadas, la cual se incrementó y por consecuencia el monto de costos rechazados, no así para el rubro segundo en donde la coincidencia es absoluta.

Es preciso mencionar que en el caso de autos, claramente se muestra que la actuación administrativa no fue ordenada mediante resolución que permitiera la actuación primera

de la auditora para efectos liquidatorios, conforme lo dispone el artículo 113 de la Ley de la Materia, por lo que no cabe duda que la pretensión se verificó al margen de la forma establecida en la Ley; por consiguiente, este Tribunal no puede avalar tal actuar, que trasciende el marco de legalidad, por utilizarse credencial para realizar tareas propias de fiscalización.

#### DEL ESTUDIO CON AUTO DE DESIGNACIÓN

Para dilucidar si la diferencia de montos relativas al rubro de rechazo de costos por corresponder a “nombre de terceros”, constituye un nuevo hallazgo o no, es necesario destacar lo que se entiende por tal, y efectivamente se ha sostenido por este Tribunal que un nuevo hallazgo es aquel que surge de manera consecuente y por virtud de investigación posterior, a raíz de ordenarse la fiscalización, tal es el caso de que en la fiscalización se obtuvieron nuevos informes sobre proveedores no considerados en la actuación credencial, o cuando el ejercicio de la fiscalización se extendiere a otros ejercicios no considerados vía credencial. En el caso de mérito es claro que la fiscalización se ha dado y ante la falta de precisión de los alcances de la actuación sobre el particular, es de entender que se abarcó para el ejercicio de 1998, el análisis de las facturas que correspondían a terceros, las que según el contribuyente afirma y hace ver a la Dirección General durante la actuación vía credencial que se trata de compras reales incorporadas por el contribuyente si bien aparecían a nombre de otra sociedad y que para la época de la facturación ya no operaba, pidiendo verificación y consideración al respecto, lo que no fue atendido, lo cual afectaba tanto el ejercicio de 1997 como 1998. Cabe destacar que la razón social de la citada sociedad coincide con el nombre comercial del negocio del recurrente tal como se aprecia en el expediente respectivo. Por otra parte, durante la fase de fiscalización fue autorizado el método estimativo o indiciario, en vista de no tener el contribuyente para ese entonces contabilidad ni registros que

pudieren verificar lo declarado, lo que hizo actuar a la Dirección General por medio de la misma auditora verificando la facturación de IVA, en ventas en contraste con lo declarado en Renta, tal como lo hizo mediante credencial para 1997 y que no se actuó para 1998, siendo la misma auditora y habiendo fiscalizado los costos por vía credencial para ese año y que en verdad se constituyeron los ingresos determinados en nuevos hallazgos por las razones recién aducidas, esto es, haber omitido comprobar eso mismo vía credencial. En virtud y consecuente con lo expuesto por el contribuyente ante la Dirección General, si las compras que registró en IVA le fueron rechazadas, en la misma proporción deberían detraerse las ventas, por considerar implícitamente que registró las ventas alusivas a esas compras, no obstante, la Dirección General de Impuestos Internos avala el mero rechazo de las facturas sin mayor verificación y como si estuviera actuando en base cierta, cuando lo correcto hubiera sido establecer estimativamente las ventas de acuerdo a las compras registradas en IVA, más el inventario inicial de 1998, menos el inventario final, de acuerdo a comparación de precios de venta y compra reflejados en las respectivas facturas como datos ciertos. Y por último, ante la mezcla de métodos a base cierta y estimativo, que según las circunstancias debió aplicarse sólo el estimativo, lo que se ha resentido es el principio de capacidad contributiva, al rechazar por vía directa la facturación que de otra manera se mostraba incorporada en las compras en la fuente de ingresos del contribuyente y presumiblemente reflejándose en las ventas las transferencias relativas a esas compras, lo que era de dilucidación según lo señaló el contribuyente sin respuesta alguna, de ahí que al sostener el rechazo de esas compras, también se mostraba la carencia de una justa tasación. Por las razones expresadas, se considera que ante la falta de registros contables que permitieran verificar el impuesto declarado y tratándose de la determinación de ingresos de una nueva actividad fiscalizadora con resultados de hallazgos es del caso confirmar lo determinado por vía de la resolución reclamada sólo respecto

del ejercicio de 1998, relacionado con los ingresos no declarados, y por otro lado deben aceptarse en esta instancia los costos objetados por compras en que la facturación está a nombre otro contribuyente y reclamados como participativas en las ventas determinadas según facturación de ventas IVA, lo cual es consecuente con lo planteado por el contribuyente en sus actuaciones ante la Dirección General, en ocasión de proceder ésta a investigar y comprobar sobre las declaraciones de 1997 y 1998, siendo que en este último ejercicio también debe hacerse caso omiso de la pretensión de objetar aquellos costos por pertenecer a otro ejercicio, detectado mediante fiscalización vía credencial. Convencido este Tribunal que los resultados obtenidos del estudio con credencial así como los de la fiscalización para el ejercicio de 1997 y 1998, son los mismos; exceptuando la determinación de ingresos no declarados que corresponde al ejercicio de 1998, siendo procedente efectuar al ajuste liquidatorio, reconociendo las deducciones declaradas.

**MULTA POR NO LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL Y EVASIÓN INTENCIONAL.**

Respecto de estas multas impuestas por la Dirección General, se advierte, que la mencionada Oficina Fiscal, al emitir el auto de Audiencia y Apertura a Pruebas de las ocho horas quince minutos del día ocho de marzo de 2001, dentro del procedimiento de fiscalización a nombre del señor "O" omitió dar a conocer al contribuyente las infracciones imputadas; no pudiendo ante tal omisión garantizarle constitucionalmente su Derecho de Audiencia, constituyéndose esto a la luz de los principios constitucionales, en una flagrante violación a tal Derecho, consagrado en el artículo 11 de la Constitución de la República, careciendo así de

legalidad las multas por evasión intencional y por no llevar contabilidad formal pretendidas, procediendo su revocatoria. En atención a lo expuesto anteriormente, procede este Tribunal, para el ejercicio impositivo de 1998, hacer los ajustes correspondientes, partiendo de la base, por una parte, que se han revocado aquellos valores producto del estudio con credencial, y por la otra, la confirmatoria de aquellos nuevos hallazgos, por la sustentación debida.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones citadas y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE la resolución venida en apelación, de las ocho horas treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil uno, a nombre del señor "O", en el sentido siguiente: a) DETERMINASE la cantidad de CIENTO DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y SIETE COLONES (¢102,357.00) en concepto de Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio de 1998, y b) REVOCASE: 1) La Cuota Original de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de 1997, por la cantidad de CIENTO DIECINUEVE MIL NOVECIENTOS CINCUENTA COLONES (¢119,950.00) y 2) Las Multas, por no llevar Contabilidad de los ejercicios de 1997 y 1998, por la cantidad de UN MIL COLONES (¢1,000.00) en cada ejercicio y Multa por Evasión Intencional para el ejercicio de 1997, por la cantidad de VEINTINUEVE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE COLONES CINCUENTA CENTAVOS (¢29,987.50) y para el ejercicio de 1998, por la cantidad de CUARENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS OCHO COLONES SETENTA Y CINCO CENTAVOS (¢42,808.75).

## CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

### CONSULTA N° 1

En atención a escrito presentado a esta Oficina, por medio del cual en síntesis expone, que su representada mantiene contratos de arrendamiento de inmuebles para sus agencias en el interior del país y algunos de estos, corresponden a personas naturales domiciliadas no contribuyentes del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a quienes con la finalidad de garantizar el beneficio fiscal, ha efectuado retenciones en concepto del citado impuesto, documentándolas con los comprobantes de retención respectivos y enterando íntegramente y en los plazos establecidos de conformidad con el artículo 94 de la Ley que regula dicho impuesto. Pero es el caso, que ni el Art. 162 inciso primero del Código Tributario, ni la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, contemplan retenciones del citado impuesto a personas no contribuyentes del mismo. En consideración a lo expuesto solicita, se conceda autorización a su representada, para que pueda retener el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a personas naturales no contribuyentes, o en su defecto, se indique un tratamiento alternativo del impuesto para esta prestación de servicios.

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre lo expuesto por el peticionario, con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, esta Dirección General le manifiesta lo siguiente:

El artículo 6 literal a) del Código Tributario, exige la emisión de una ley para establecer el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria estableciendo de esa manera un límite infranqueable a las actuaciones de la

administración Tributaria y a las de sus funcionarios.

Por su parte el artículo 162 inciso primero del Código Tributario, otorga la facultad a la Administración tributaria, para que ésta pueda designar como responsables en carácter de agentes de retención del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a quienes adquieran habitualmente determinados bienes muebles corporales o sean prestatarios o beneficiarios habituales de ciertos servicios, en operaciones realizadas con proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto, no regulando la posibilidad de que tal designación recaiga sobre contribuyentes que adquieran bienes o servicios de sujetos que no posean la calidad de contribuyentes inscritos de ese impuesto.

Dicha norma legal está en concordancia con el referido literal a) del artículo 6 del Código Tributario, pues el agente de retención actúa como responsable, pero quien tiene la calidad de contribuyente es la persona que presta el servicio, tal como lo regula el artículo 30 del Código Tributario, lo cual agiliza haciendo más práctica y efectiva la labor de recolección del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Es así, que en el presente caso, ante la previsión expresa de la ley, que únicamente faculta retener a proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto, no es factible conceder autorización a esa Administración de Fondos, para que efectúe retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a sujetos no inscritos como contribuyentes del aludido impuesto.

En ese sentido, la alternativa a seguir en el presente caso sería, que dicha Institución informe a esta Dirección General, el listado de

sus proveedores de servicios de arrendamiento, indicando sus nombres, Número de Identificación Tributaria y montos mensuales pagados en concepto de arrendamiento, para que con esa información esta Dirección General proceda conforme a lo establecido en los artículos 86 inciso cuarto del Código Tributario y 30 de la Ley de la Materia, a inscribir en calidad de contribuyentes a los arrendadores de

los inmuebles a la entidad que representa, pudiendo bajo esos supuestos esta Administración Tributaria, continuar con el trámite de autorizar a la peticionaria, como Agente de Retención en calidad de prestataria de servicios de arrendamiento de inmuebles destinados a actividades comerciales o industriales, realizadas por proveedores inscritos del impuesto en comento.

## CONSULTA N° 2

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual expone que su actividad económica consiste en la prestación de Servicios Contables y de Auditoría Externa, por lo tanto, no está obligado a llevar registros especiales de control de inventarios, por no efectuar operaciones que consistan en transferencias de bienes muebles corporales; por lo que consulta, si es posible que, los documentos de IVA que emite puedan prescindir de las columnas que consignan la siguiente información: cantidad, precio unitario, ventas exentas, fovial, número y fecha de nota de remisión anterior.

### RESPUESTA DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre lo antes expuesto esta Dirección General le manifiesta:

Que el artículo 107 del Código Tributario establece para los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la obligación de emitir y entregar a otros contribuyentes, por las transferencias de bienes muebles corporales o por la prestación de servicios que les realicen, un documento denominado Comprobante de Crédito Fiscal y a los consumidores finales uno denominado Factura. Tales documentos, indefectiblemente deben cumplir con las especificaciones y menciones que estipula el artículo 114 del citado Código inclusive aquellos denominados por el referido artículo 107 “documentos equivalentes”, o los emitidos por medio formulario único, según lo prescrito

en los artículos 113 inciso final y 115 literal a) ambos del Código Tributario.

De lo antes expuesto resulta, que si bien es cierto el legislador tributario, ha conferido facultades a la Administración Tributaria para que esta pueda autorizar el reemplazo de los referidos documentos, no ha facultado a dicha Administración para que pueda autorizar la omisión de alguno de los requisitos que la misma ley ha dispuesto para dichos documentos. De hacerlo, la Administración Tributaria incurriría en tratamientos diferenciados entre sus administrados y en el desbordamiento del marco legal, transgrediendo así los principios de igualdad y Legalidad, los cuales rigen sus actuaciones, según lo dispuesto en el artículo 3 literales b) y c) e incisos tercero y cuarto del Código Tributario.

Por lo anterior, no es procedente autorizar para prescindir en los documentos legales de IVA, de los requisitos que el Código Tributario estipula, ya que la norma que los regula, es de carácter general y obligatorio; y no hace excepción alguna en su aplicación estando destinada tanto a la transferencia de bienes muebles corporales como a la prestación de servicios.

Es importante aclarar, que la obligación de llevar registros de control de inventarios es una exigencia legal independiente de la relativa a la documentación de las operaciones y a la concerniente al cumplimiento de los requisitos que deben contener tales documentos, por lo que, el hecho que por la naturaleza de su actividad (prestación de servicio), no se encuentre obligado a llevar registro de control

de inventarios, no lo releva también de la obligación de emitir y entregar documentos legales que cumplan los requisitos que exige el artículo 114 del Código Tributario. Ahora bien si su propósito es ser más explícito en la descripción de los servicios prestados, podría adicionar a esos documentos otras especificaciones que le permitan cumplir con tal

fin, pero no prescindir de las expresamente exigidas por el artículo 114 del Código Tributario.

Lo anterior, sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a esta Dirección General, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario.

### CONSULTA N° 3

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual expone a esta Administración Tributaria lo siguiente: Que está excluido como contribuyente del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por no alcanzar los límites de veinte mil colones de activos, ni de cincuenta mil colones de ventas anuales, según el artículo 28 de la referida ley, por lo que solicita que se le informe si puede usar facturas u otro medio como vendedor.

#### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre lo expuesto en su escrito de mérito, esta Dirección General le manifiesta:

Que el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, claramente dice: Que estarán excluidos de la calidad de contribuyentes, quienes hayan efectuado transferencias de bienes corporales o prestaciones de servicios, gravadas o exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones.

Ahora bien, en cuanto al punto consultado, es pertinente exponer que los sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes a que hace alusión la disposición legal antes aludida, aunque no alcancen los límites exigidos por ésta, pero si realizan operaciones con sujetos del impuesto en estudio, deberán cumplir con lo establecido por el artículo 119 del Código Tributario, el cual estipula: Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la

Prestación de Servicios, deberán exigir que se consigne, tanto en el original como en la copia de los recibos, facturas u otro tipo de documentos que reciban de *sujetos excluidos* de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, los siguientes datos: a) Nombre del sujeto excluido del impuesto; b) Dirección del sujeto excluido del impuesto; c) Número de Identificación Tributaria del sujeto excluido, o en su defecto número de Cédula de Identidad Personal u otro tipo de documento que lo identifique plenamente; d) Fecha de emisión del documento; e) Los mismos requisitos establecidos en los literales a), b) y c) del referido artículo que correspondan al contribuyente que recibe el documento; y f) Cuando las operaciones sean superiores a mil novecientos noventa y cinco colones, deberá consignarse en la copia del documento que emita el sujeto excluido, la firma del contribuyente que adquiere el bien o reciba el servicio, según sea el caso.

En ese sentido, de acuerdo a lo antes señalado, los sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al realizar sus operaciones con sujetos inscritos del referido impuesto, a los documentos antes relacionados (recibos, facturas u otro tipo de documentos equivalentes) que emita, deberá consignarles los datos exigidos por la disposición legal antes mencionada, ya que dichos documentos servirán al sujeto excluido como un control de sus ventas y como un respaldo tributario de sus compras al contribuyente del impuesto.

Por lo anterior, el consultante deberá darle cumplimiento a las obligaciones formales previstas en el Código Tributario, si es que su caso en particular se encuadra dentro de los parámetros que la normativa legal antes citada establece.

Lo anterior, sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a esta Dirección General, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario.

#### CONSULTA N° 4

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, el día veintiuno de febrero del corriente año, mediante el cual en lo sustancial expone, que su negocio tiene como huéspedes regulares a vendedores de una empresa distribuidora comercial y que éstos, al hacerle efectiva las facturas por los servicios prestados no cubren el total que registra la misma, sino que aplican la retención del impuesto sobre la Renta, por lo cual requiere que esta Dirección General manifieste que no es objeto de retención, pues de lo contrario, el contador de la mencionada empresa continuará aplicándole la retención.

#### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre el particular esta Dirección General en virtud de las facultades conferidas por los artículos 1, 3, 4 y 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos en relación con el artículo 26 del Código Tributario, se pronuncia de la manera siguiente:

Que el artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, con la entrada en vigencia del Código Tributario, el día uno de enero de dos mil uno, ha quedado tácitamente derogado y ha sido sustituido por el artículo 156 del referido Código.

El artículo 156 del Código Tributario obliga, a las personas jurídicas, personas titulares de empresas, sucesiones, fideicomisos, los Órganos del Estado y las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas que pague o acrediten sumas en concepto de pagos por la prestación de servicios, anticipos en la ejecución de contratos o servicios convenios, a retener en concepto de

anticipo del Impuesto sobre la Renta el 10% sobre dichas sumas, independientemente del monto de lo pagado.

Lo anterior implica, que si el pago por el servicio hotelero que usted proporciona a sus clientes, es realizado por la empresa a la que pertenecen los vendedores y el correspondiente documento es emitido a nombre de la persona natural de la empresa que recibe, o en su caso, de la persona jurídica para la que laboran esos vendedores, existe para esa sociedad la obligación de retener a usted como persona natural por dichos pagos, el 10% en concepto de Impuesto sobre la Renta, independientemente del monto de lo pagado.

Ese impuesto retenido, representa para usted, un abono o anticipo a su pago anual de Impuesto sobre la Renta, el cual tiene derecho a amortizar contra el impuesto computado en su declaración del referido impuesto.

Para ello, debe exigir a la sociedad o sociedades que le retienen, que le expidan la constancia de retención respectiva, tal como lo exigen los incisos segundo y tercero del artículo 145 del Código Tributario.

Consecuentemente, la distribuidora comercial contratante de los servicios hoteleros que usted proporciona, está obligada a retenerle como anticipo del Impuesto sobre la Renta, según lo dispuesto en el literal b) del artículo 156 del Código Tributario, el 10% de las sumas pagadas o acreditadas, independientemente del monto de lo pagado y a enterar lo retenido dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención de conformidad a lo estipulado en los artículos 62 inciso primero de la Ley de

Impuesto sobre la Renta y 164 del Código Tributario.

### CONSULTA N° 5

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, el día catorce de diciembre de dos mil dos, mediante el cual expone que el artículo 141 del Código Tributario en lo que respecta al “Registro para contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”, explica en forma generalizada la información que deben contener los Libros o Registros de Compras y Ventas, así como también lo hacen los artículos 83, 85 y 86 del reglamento de aplicación del referido Código.

Además, agrega el consultante, ha logrado obtener formatos de lo que deberían contener dichos libros, según los artículos mencionados. Sin embargo, si los libros a llevar por su representada no requieren que se inserte determinadas columnas, porque no efectúa dichas operaciones como por ejemplo: número de máquina registradora, número preimpreso de formulario único, valor de venta por o prestación de servicios realizados por cuenta de terceros, y su correspondiente débito fiscal autorizado por la administración, es posible que, los Libros o Registros de IVA a llevar por parte de la sociedad que representa contengan únicamente las columnas que requiera de acuerdo a sus actividades propias.

### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre lo antes expuesto esta Dirección General le manifiesta:

Dentro de las obligaciones que la normativa tributaria establece para los contribuyentes de IVA se encuentra la de llevar Libros o Registros para el control del citado impuesto.

Dicha obligación se encuentra prevista en el inciso primero del artículo 141 del Código Tributario, el cual de manera expresa establece para los contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la

Prestación de Servicios, la obligación de los Libros o Registros de Compras y de Ventas relativos al control del referido impuesto, así como registros y archivos especiales y adicionales que sean necesarios y abrir las cuentas especiales requeridas para el control de cumplimiento de dicho impuesto.

Asimismo, la citada disposición legal establece para los importadores la obligación de abrir cuentas especiales para registrar los créditos fiscales trasladados en sus operaciones y las cantidades pagadas a título de impuesto originado en las operaciones de importación.

Los Libros o Registros Principales que el artículo 141 del Código Tributario en relación con los artículos 83, 85 y 86 de su reglamento de aplicación exige son los siguientes:

- a) Libro o Registro de Ventas a Consumidores
- b) Libro o Registro de Ventas a Contribuyentes, y,
- c) Libro o Registro de Compras.

Tales libros o registros deben cumplir con las características y requisitos que establece el artículo 141 del Código Tributario en relación con los artículos 83, 85 y 86 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

El anterior señalamiento, obviamente lleva intrínseca, la consideración de que, dentro de los requisitos exigidos por el Reglamento de Aplicación, existen algunos, cuyo cumplimiento esta supeditado a la realización o existencia de determinados supuestos, que en caso de no suscitarse no requieren que se detallen o especifiquen en las columnas de los Libros o Registros de Control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Para el caso del Libro de Ventas a Consumidores, los requisitos cuyo cumplimiento depende de la realización o

existencia de ciertos supuestos son los siguientes:

- 1) El estipulado en el inciso segundo del literal b) del artículo 83 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable a los contribuyentes que poseen facturas prenumeradas por correlativo único por series en forma correlativa e independiente por establecimiento.
- 2) El establecido en el literal c) del artículo 83 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable a los contribuyentes que poseen autorización para emitir documentos equivalentes en sustitución de facturas;
- 3) El estipulado en el literal f) del artículo 83 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable para los contribuyentes que realizan operaciones de exportación; y,
- 4) El regulado en el literal h) del artículo 83 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable cuando se hayan realizado ventas por cuenta de terceros.

Para el caso del Libro de Ventas a Contribuyentes, los requisitos cuyo cumplimiento depende de la realización o existencia de ciertos supuestos son los siguientes:

- 1) El regulado en el literal b) del artículo 85 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable a los contribuyentes que posean formulario único autorizado por la administración;
- 2) El establecido en el literal c) del artículo 85 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable para los

contribuyentes que tengan número preimpreso del formulario único, en caso de estar autorizado su uso por la Administración.

- 3) El regulado en el literal i) del artículo 85 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable cuando se hayan realizado ventas por cuenta de terceros.

Para el caso del Libro de Compras a Contribuyentes, los requisitos cuyo cumplimiento depende de a realización o existencia de ciertos supuestos son los siguientes:

- 1) El establecido en el literal g) del artículo 86 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable cuando el contribuyente haya realizado compras exentas, importaciones, e internaciones;
- 2) El estipulado en el literal i) del artículo 86 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, el cual es aplicable cuando el contribuyente haya realizado compras a sujetos excluidos del impuesto.

Con lo anterior, se puede observar que tales libros o registros de control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deben cumplir con las especificaciones y menciones dictadas en el artículo 141 Código Tributario en relación con los artículos 83, 85 y 86 de su Reglamento de Aplicación, salvo aquellas cuyo cumplimiento esté condicionado en la normativa en mención, a la realización o existencia de determinados supuestos.

Lo anterior, sin perjuicio del derecho de fiscalización que compete a esta Dirección General, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario.

# MINISTERIO DE HACIENDA

## DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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

## UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE

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



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

