



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 y Divulgación
Tributaria.

**ÁREAS DE ATENCIÓN
AL CONTRIBUYENTE**

Asistencia al Contribuyente
Teléfono 244-3585

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

Junio 2003

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

AGENTES DE RETENCIÓN RENTA E IVA..... 1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL

TRIBUNAL DE APELACIONES

DE LOS IMPUESTOS INTERNOS 13

CONSULTAS EVACUADAS

POR LA DIRECCIÓN GENERAL

DE IMPUESTOS INTERNOS 23

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

Agentes de Retención Renta e IVA

OBJETIVO

La Dirección General de Impuestos Internos, con el propósito de orientar a los Agentes de Retención para que el cumplimiento de sus Obligaciones se realicen de conformidad a la ley, en cuanto a plazo y forma, emite la siguiente **Guía para Agentes de Retención del Impuesto sobre la Renta, y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**.

AMBITO DE APLICACIÓN

Esta guía se dirige a los Agentes de Retención (sector público o privado), Jueces de la República que resulten obligados por el Código Tributario o la Ley de Impuesto sobre la Renta a retener u ordenar retener en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta. Así como también los sujetos designados por el Código Tributario o por la Administración Tributaria, como responsables en carácter de Agentes de Retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en operaciones realizadas con proveedores contribuyentes inscritos o con sujetos no domiciliados.

AGENTES DE RETENCION DE RENTA

Aspectos generales

Los artículos 155 al 160 del Código Tributario, establecen la obligación a las personas naturales o jurídicas, sucesión, fideicomiso, instituciones financieras, jueces de la Republica, Órganos del Estado, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas y semiautónomas que paguen o acrediten a personas naturales o jurídicas domiciliadas o no, sumas en concepto de: remuneración por servicios de carácter permanente, pagos por prestación de servicios, intereses por juicios ejecutivos, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país; intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero, premios o ganancias procedentes de loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad, a retener en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta un porcentaje de dichas sumas.

Obligado o responsable

Es agente de retención todo sujeto obligado por la ley a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto así como también aquellos que designe como tales la Administración Tributaria.

Disposiciones

Retención por servicios de carácter permanente

Toda persona natural o jurídica, sucesión y fideicomiso que pague o acredite a una persona natural domiciliada en la República, una cantidad en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente, está obligada a retener el valor que como anticipo del Impuesto sobre la Renta le corresponde (de acuerdo a las respectivas tablas de retención, contenidas en el D. E. No. 75 del 21 de diciembre de 1991).

Tablas de retención del Impuesto sobre la Renta

Se consideran sujetos pasivos de la retención, las personas naturales domiciliadas en el país que perciban rentas gravadas en concepto de remuneraciones por la prestación de servicios de carácter permanente; ya sea en efectivo o en especie, las que serán afectas a una retención de acuerdo a las siguientes Tablas:

Tablas de retención de renta

Remuneraciones pagaderas mensualmente

Si la remuneración mensual es:

<u>DESDE</u>	<u>HASTA</u>	<u>El impuesto a retener será de:</u>
¢ 0.01	¢ 2,770.82	SIN RETENCION
¢ 2,770.83	¢ 4,104.16	¢ 41.70 más el 10% sobre exceso de ¢ 2,770.83
¢ 4,104.17	¢ 6,666.67	¢ 41.70 más el 10% sobre exceso de ¢ 2,000.00
¢ 6,666.68	¢ 16,666.00	¢ 525.00 más el 20% sobre exceso de ¢ 6,666.67
¢ 16,666.01	en adelante	¢ 2,000.00 más el 30% sobre exceso de ¢ 16,666.00

Remuneraciones pagaderas quincenalmente

Si la remuneración quincenal es:

<u>DESDE</u>	<u>HASTA</u>	<u>El impuesto a retener será de:</u>
¢ 0.01	¢ 1,385.41	SIN RETENCION
¢ 1,385.42	¢ 2,052.08	¢ 20.85 más el 10% sobre exceso de ¢ 1,385.42
¢ 2,052.09	¢ 3,333.33	¢ 20.85 más el 10% sobre exceso de ¢ 1,000.00
¢ 3,333.34	¢ 8,333.00	¢ 262.50 más el 20% sobre exceso de ¢ 3,333.33
¢ 8,333.01	en adelante	¢ 1,000.00 más el 30% sobre exceso de ¢ 8,333.00

Remuneraciones pagaderas semanalmente

Si la remuneración semanal es:

<u>DESDE</u>	<u>HASTA</u>	<u>El impuesto a retener será de:</u>
¢ 0.01	¢ 692.70	SIN RETENCION
¢ 692.71	¢ 1,026.04	¢ 10.43 más el 10% sobre exceso de ¢ 692.71
¢ 1,026.05	¢ 1,666.66	¢ 10.43 más el 10% sobre exceso de ¢ 500.00
¢ 1,666.67	¢ 4,166.00	¢ 131.25 más el 20% sobre exceso de ¢ 1,666.66
¢ 4,166.01	en adelante	¢ 500.00 más el 30% sobre exceso de ¢ 4,166.00

Remuneraciones pagadas por día o períodos especiales

Se aplicará la tabla mensual, para lo cual buscará el salario equivalente mensual, lo mismo que la porción del impuesto que corresponda, y por el mismo método el impuesto que corresponda al período.

Caso especial

Cuando una persona natural domiciliada preste servicios de carácter permanente, para dos o más personas o empresas y la sumatoria de todas las remuneraciones mensuales o su equivalente fuere igual o mayor de ¢2,770.83 cada remuneración menor a ¢2,770.83 estará sujeta a una retención del 2%; la remuneración que fuere igual o mayor de, ¢2,770.83 estará sujeta a retención conforme a las Tablas anteriores según el caso. Para estos efectos el contribuyente como sujeto pasivo de la retención, queda obligado a informar a cada Agente de Retención para quienes trabaja y cual es el monto de la remuneración respectiva en cada caso.

Retención por Prestación de Servicios

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 o Semiautónomas que paguen o acrediten a las personas naturales que se encuentren dentro de los casos que a continuación se mencionan, sumas en concepto de pagos por prestación de servicios, asimismo, si se trata de anticipos por tales pagos en la ejecución de contratos o servicios **están obligadas a retener** en concepto del Impuesto sobre la Renta, los siguientes porcentajes, **independientemente del monto de lo pagado:**

- a) Profesionales con título universitario, inclusive servicios notariales, impuesto a retener: **10%**;
- b) Técnicos en cualquier especialidad, comisiones y bonificaciones, prestación de servicios contables, legales, deportivos o los prestados por conjuntos musicales, servicios de arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, transporte de pasajeros, artísticos y similares, y cualquier otra actividad que constituya un arte u oficio que no requiera título universitario, impuesto a retener: **10%**;
- c) Servicio de transporte de carga terrestre prestados por persona natural inscrita en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, impuesto a retener: **2.5%**;
- d) Servicios de transporte de carga terrestre prestados por persona natural que no esté inscrita en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, impuesto a retener: **5%**; y,
- e) Cualquier otro servicio prestado por persona natural que no tenga relación laboral con quien recibe el servicio, impuesto a retener: **10%**

En caso que las personas naturales se dediquen **exclusivamente** a la actividad referida en el literal d) (según la ley del IVA Art.28) cuando el valor de su activo es menor a ¢20,000.00 (\$2,285.71) y sus ingresos son inferiores a ¢50,000.00 (\$5,714.28) en el año, la retención se considerará como pago definitivo del impuesto sobre la renta, considerándose así pago único, con lo cual no tendrán la obligación de presentar declaración anual de impuesto sobre estos ingresos percibidos.

Retención en el caso de juicios ejecutivos

Todos los jueces de la República que, en razón de su competencia, tengan conocimiento de juicios ejecutivos, en la resolución final **deberán ordenar** al pagador respectivo¹ o a la persona encargada de los fondos que, una vez efectuada la liquidación correspondiente, sobre el monto de los intereses a pagar

¹ Pagador de la Institución

al acreedor, siempre que éste sea una persona natural, retenga en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta el 10%.

Retención a sujetos de impuesto no domiciliados

Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que paguen a una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, **están obligados a retenerle** por concepto de Impuesto sobre la Renta, el 20% de dichas sumas. Se exceptúa de esta retención los dividendos pagados a personas jurídicas y naturales, siempre que quien distribuye estas utilidades haya pagado el correspondiente impuesto.

Retención a rentas provenientes de depósitos y títulos valores

Toda institución financiera que pague a una persona jurídica domiciliada, intereses, premios y otras utilidades que provengan directamente de los depósitos en dinero que reciben **deberá retenerle** por concepto de Impuesto sobre la Renta el 10% de dichas sumas.

Igual obligación tendrán los emisores de títulos valores al momento que paguen o acrediten intereses producidos por la emisión y colocación de dichos títulos.

Retención sobre premios

Las personas naturales o jurídicas domiciliadas que paguen o acrediten en la República a cualquier persona domiciliada premios o ganancias procedentes de loterías, rifas, sorteos o juegos de azar o de habilidad, **están obligadas a retener**, por concepto de Impuesto sobre la Renta, el 5% de dicho monto.

Para el caso de los premios pagados por la Lotería Nacional de Beneficencia, o por las Fundaciones o Corporaciones de utilidad o derecho público, únicamente estarán sujetos a la referida retención aquellos premios o ganancias superiores a ¢50,000.00.

Cuando el beneficiario no tenga domicilio en el país, se le retendrá el 25%, cualquiera que sea el monto del premio o de la ganancia.

Plazo para enterar lo retenido

El agente de retención pagará la suma retenida al encargado de la percepción del impuesto, **dentro de los diez días hábiles** que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención, en el Formulario que para estos efectos facilita la Administración Tributaria (F-14)

Obligación de remitir informe de retenciones

Las personas Naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos que efectúen retenciones del Impuesto sobre la Renta, **tienen la obligación de remitir, dentro del mes de enero**, un informe por medios manuales, magnéticos o electrónicos, de las personas Naturales o jurídicas o entidades, a las que hayan realizado tales retenciones en el año inmediato anterior, estos informes así como sus modificaciones deberán estar firmados por el contribuyente, el Representante legal o su Apoderado.

Obligación de entregar constancia de retención de Renta

Cuando se trate de retención en remuneraciones por servicios de carácter permanente, el agente de retención está obligado a entregar al empleado, a más tardar un mes después que se le haya efectuado la última retención del ejercicio, una constancia que indique, en resumen, el total de remuneraciones pagadas, el período cubierto por ellas y el monto total retenido.

El agente de retención está también obligado a entregar constancia al sujeto pasivo, al momento de efectuar la retención, por las cantidades retenidas sobre rentas por prestaciones de servicios o por los adelantos que se perciban en la ejecución de contratos, así como por rentas pagadas a sujetos pasivos no domiciliados.

Dichas constancias deberán expresar el concepto del pago, su monto, la cantidad retenida y los datos relativos al cálculo en efectivo, cuando se trate de rentas en especie; así mismo el nombre, Número de Identificación Tributaria y Domicilio del Contribuyente.

Formularios a utilizar

El formulario proporcionado para efectuar el entero se denomina DECLARACIÓN MENSUAL DE PAGO A CUENTA E IMPUESTO RETENIDO (F-14), el cual puede ser obtenido en todas las dependencias de la Administración Tributaria. La presentación por parte de los contribuyentes de este formulario es solamente uno por cada período tributario, por lo cual está diseñado de tal manera poder cubrir todas las posibles retenciones que se puedan efectuar en el período.

El formulario para informar las retenciones efectuadas todo el año se denomina INFORME ANUAL DE RETENCIONES (F-910), el cual puede ser presentado manual o en medio magnético (disquete).

Para los que opten por utilizar medios magnéticos se deberá observar lo prescrito en las ESPECIFICACIONES TÉCNICAS PARA LA PRESENTACION DEL INFORME ANUAL DE RETENCIONES, EN MEDIOS MAGNETICOS.

Al utilizar este medio, se debe adjuntar el formulario F-910 con los siguientes datos:

1. Ejercicio Fiscal
2. NIT del agente de retención
3. Nombre, Denominación o Razón Social del agente de retención
4. Total Ingresos Sujetos de Retención
5. Total Impuestos Retenidos
6. Nombre del Archivo contenido en el disquete
7. Cantidad de Registros
8. Nombre, Firma y sello del Contribuyente o Representante Legal (según el caso)

Sobre la base del artículo 128 del Código Tributario, la Administración Tributaria requiere la presentación de este informe por medio magnético a todos aquellos agentes de retención que reporten haber efectuado retenciones que superen los 5 registros.

La Administración proporciona la aplicación para elaborar dicho informe, es importante que considere que debe presentar un informe consolidado en el cual incluya las diferentes retenciones efectuadas en el ejercicio según el pago realizado: Sueldos, salarios, prestación de servicios, arrendamiento de bienes muebles, transporte de carga terrestre, entre otros; asimismo, La Dirección proporciona el programa que permite efectuar la validación de los registros incorporados, ambos pueden ser descargados del sitio <http://www.mh.gob.sv>.

Causas por las cuales no se recibirán los informes presentados en medios magnéticos (disquetes)

- Disquetes diferentes de 3.5" MB.
- Disquetes en blanco, sin formato o con virus.
- Archivos grabados en formatos diferentes al archivo plano ASCII; tales como en paquetes de hojas electrónicas, procesadores de texto, etc.
- No se dispone del archivo de detalle.
- Registros no coinciden con las longitudes establecidas.
- Archivo de detalle no coincide con los totales del Formulario.
- El NIT y Nombre o Razón Social del Agente de Retención no coinciden con el formulario entregado.
- NIT del informante no existe o no corresponde con la obligación tributaria.
- Nombre o Razón Social del informante no coincide con los datos registrados en la DGII.
- No existe el número de informe que modifica (la modificación del informe deja sin efecto el original)
- El período o Ejercicio Fiscal fuera de rango o sea diferente al del Formulario.
- Código de ingreso sujeto a retención (sólo para F-910) diferente de la codificación establecida.
- Valores o montos negativos.
- Impuesto retenido mayor que los ingresos gravados.
- Impuesto retenido igual a cero.
- Que un mismo empleado sea informado más de una vez con el mismo código de ingreso.

Otras causas del rechazo de los disquetes:

- Incluir personas sin el correspondiente NIT.
- No consignar código de ingreso.
- No señalar el tipo de moneda utilizado en el informe.
- Incluir en los montos gravados la cotización al régimen de ahorro para pensiones.
- Reportar personas con nombres incompletos (debe ser tal como aparece en la tarjeta de NIT)
- Código de ingreso distinto al que realmente corresponde.

IMPORTANTE: EL TOTAL DE LAS 12 DECLARACIONES F-14 DEBERÁ COINCIDIR CON EL TOTAL DEL INFORME ANUAL DE RETENCIONES F-910 Y LAS CANTIDADES REPORTADAS EN LA CONSTANCIA DE RETENCION DEBERÁN SER LAS MISMAS QUE EL CONTRIBUYENTE DECLARE.

Cuando por alguna causa se deban efectuar ajustes o modificaciones al informe anual de retenciones se utilizará el FORMULARIO DE CORRECCIÓN Y ADICIÓN DEL INFORME ANUAL DE RETENCIONES (F-980) que deberá ser acompañado de un escrito en papel membretado, justificando la modificación, este deberá ser firmado por el Contribuyente, el Representante Legal o su Apoderado.

Sanciones por no informar

El Artículo 241 Literal “e” del Código Tributario establece lo siguiente: No Remitir o Remitir en forma Extemporánea, o remitir sin cumplir con las especificaciones contenidas en el artículo 123 de este Código, el informe de personas naturales, jurídicas o entidades sujetas a retención de Impuesto sobre la Renta, sea por medios magnéticos, manuales o electrónicos. Sanción: Multa de cuatro salarios mínimos mensuales;

Incumplimiento de la Obligación de Retener.

Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de retener:

- a) Retener y no enterar el impuesto correspondiente. Sanción: Multa igual a la cantidad que haya dejado de pagar, sin perjuicio de enterar la suma retenida dentro del plazo que la Administración Tributaria fije;
- b) No retener el impuesto respectivo existiendo obligación legal de ello. Sanción: Multa correspondiente al setenta y cinco por ciento sobre la suma dejada de retener;
- c) Retener y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo. Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento de las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente; y,
- d) Retener y enterar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal. Sanción: Multa equivalente al treinta por ciento sobre el monto no enterado dentro del plazo legal

En ningún caso las multas anteriores podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones ₡980.00 (\$ 112.00)

Los responsables del pago del impuesto que incurran en los ilícitos señalados en los literales a) y d) de este artículo, cometen infracción de Apropiación Indebida del Impuesto, por lo que las sanciones previstas en este precepto legal se aplicarán sin perjuicio de la sanción penal que corresponda.

AGENTES DE RETENCION DEL IVA

Son responsables directos en calidad de agentes de retención, los sujetos designados por el Código Tributario o por la Administración Tributaria, a efectuar la retención del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas.

Designación de Agente de Retención

La Administración Tributaria está facultada para 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.

Las retenciones se efectuarán en el momento en que según las reglas generales se causa el impuesto y solamente se aplicarán en las adquisiciones de bienes o servicios expresamente señaladas en la designación, pudiéndose efectuar dichas retenciones total o parcialmente, según lo disponga la Administración Tributaria.

Responsabilidad del agente de retención

Efectuada la retención del impuesto, el agente de retención será el único responsable ante el Fisco de la República del pago, por el importe retenido y deberá enterarlo en la forma y plazo establecidos en el Código y las leyes tributarias correspondientes. De no realizar la retención responderá solidariamente.

Todo sujeto que retenga o perciba impuestos sin norma legal o designación expresa que lo autorice, o que las efectúe indebidamente o en exceso, responde directamente ante la persona o entidad a la cual efectuó la retención, sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar.

Obligado al pago del Impuesto en las Transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios por personas no domiciliadas

El adquirente de los bienes y el prestatario o beneficiario de los servicios, cuando quien transfiere el bien o el prestador de los servicios no tenga domicilio ni residencia en el país, es el obligado al pago del impuesto.

Para este efecto deberá efectuar las retenciones pertinentes.

Obligación de expedir Comprobante de Retención

En los casos de retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los adquirentes de bienes y prestatarios de servicios deberán emitir y entregar un documento que se denominará Comprobante de Retención, el que deberá contener la especificación del monto del impuesto retenido y cumplir los mismos requisitos exigidos en el Código Tributario para los Comprobantes de Crédito Fiscal.

Obligación de enterar las retenciones efectuadas

Los agentes de retención deberán Pagar íntegramente al Fisco, el impuesto retenido sin deducción alguna de crédito fiscal, dentro del plazo legal estipulado en las leyes tributarias respectivas y de no hacerlo, será sancionado de conformidad a lo establecido en el artículo 246 de este Código.

Sanciones

Incumplimiento de la Obligación de Retener

Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de retener :

- a) Retener y no enterar el impuesto correspondiente. Sanción: Multa igual a la cantidad que haya dejado de pagar, sin perjuicio de enterar la suma retenida dentro del plazo que la Administración Tributaria fije;
- b) No retener el impuesto respectivo existiendo obligación legal de ello. Sanción: Multa correspondiente al setenta y cinco por ciento sobre la suma dejada de retener;
- c) Retener y enterar extemporáneamente el impuesto respectivo. Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento de las sumas retenidas o enteradas extemporáneamente; y,
- d) Retener y enterar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal. Sanción: Multa equivalente al treinta por ciento sobre el monto no enterado dentro del plazo legal.

En ningún caso las multas anteriores podrán ser inferiores a novecientos ochenta colones ¢ 980.00 (\$ 112.00)

Los responsables del pago del impuesto que incurran en los ilícitos señalados en los literales a) y d) de este artículo, cometen infracción de Apropiación Indevida del Impuesto, por lo que las sanciones previstas en este precepto legal se aplicarán sin perjuicio de la sanción penal que corresponda

Atenuantes de Sanciones

Los Contribuyentes gozan del derecho de que las sanciones les sean atenuadas en los casos y formas siguientes:

- 1) Cuando el Contribuyente subsane en forma voluntaria los incumplimientos, omisiones o inexactitudes en que hubiere incurrido, toda vez que la Administración Tributaria no le hubiere requerido o emplazado para obtener las correcciones, o notificado el auto que ordena la fiscalización por medio de auditores fiscales, según sea el caso, la sanción será atenuada en **un setenta y cinco por ciento. (75%)**
- 2) Cuando el Contribuyente subsane su incumplimiento dentro del plazo que la Administración Tributaria señale para hacerlo, al haberlo requerido, emplazado u otorgado audiencia, la sanción le será atenuada en **un treinta por ciento. (30%)**

Si la corrección se efectúa después de transcurrido el plazo dispuesto en el numeral anterior, no habrá Derecho al beneficio de las Atenuantes descritas.

Agravantes de Sanciones

Artículo 262.- Las sanciones serán agravadas en los casos y formas siguientes:

- 1) **Cuando exista reincidencia.** Se entenderá que hay reincidencia cuando el infractor sancionado por sentencia o resolución firme, incurre nuevamente en infracción respecto de la misma obligación dentro del plazo de caducidad de la facultad sancionatoria. En este caso la sanción se incrementará en un setenta y cinco por ciento; y,
- 2) **Cuando exista reiteración.** Entendiéndose como tal, cuando se vuelve a incumplir una misma obligación, sin que el infractor hubiere sido sancionado en resolución firme por las anteriores. En este caso, la sanción aplicable se incrementará en un cincuenta por ciento.

Lugares de presentación

La presentación y pago puede realizarse en Bancos del Sistema Financiero en todo el país. Además en:

- San Salvador:
Oficina Central: Condominio Tres Torres,
Centro Express del Contribuyente Soyapango,
Centro Express del Contribuyente Centro de Gobierno.
- Interior del país:
Centro Express Santa Ana,
Centro Express San Miguel

Minicentros Express en todo el país solamente reciben Declaraciones sin Impuesto a Pagar.

La Unidad de Defensoría del Contribuyente y Divulgación Tributaria, con el objetivo de mantener una política de acercamiento entre Administración Tributaria y el Contribuyente pone a disposición de los Agentes de Retención las Charlas Tributarias o Seminarios Talleres Tributarios en los cuales los Agentes de Retención Tienen la oportunidad de aprender a elaborar el informe anual de retenciones en forma magnética y evacuar todas las dudas que respecto a las Retenciones se tengan. Para consultas puede llamarnos o contactarnos en los lugares siguientes:

Unidad de Defensoría del Contribuyente y Divulgación Tributaria.
Condominio Tres Torres, Torre 3, Nivel 2, Ala "B" Teléfono: 244-3571 Telefax: 244-7213 E-Mail: defensordgii@mh.gob.sv

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIAS MODIFICATORIAS

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto por el Licenciado "A", en su carácter de Representante Legal, de la sociedad "E" contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día dos de abril de dos mil uno, en la que determina a cargo de su representada Remanentes de Crédito Fiscal que le corresponde reclamarse en los períodos tributarios de octubre y noviembre de mil novecientos noventa y ocho para ser utilizados en los períodos tributarios de noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y ocho; e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos de febrero, marzo, abril, mayo, julio, septiembre y diciembre todos de mil novecientos noventa y ocho.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El señor "A" en el carácter indicado expone, que cuando tuvo conocimiento de la resolución de mérito, ya había transcurrido el plazo legal para interponer el recurso de apelación. Asimismo de la resolución observa que existen períodos en los cuales ya había caducado la facultad de determinación oficiosa del Impuesto, por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, en razón de que ya habían pasado tres años desde el periodo fiscal y la notificación de la complementaria. Que en el procedimiento de Apertura a Pruebas, demostrará la ilegalidad de la resolución que apela.- Asimismo en cuanto a las *razones de hecho y de derecho* alega lo siguiente: 1) Que tal como consta en el Incidente de Apelación a nombre de su representada, según informe de fecha tres de septiembre del presente año, se pudo verificar la ilegalidad cometida por la

Dirección General de Impuestos Internos en el acto de Notificación, al no cumplirse con los requisitos previamente establecidos en la Ley, en el sentido de no haberse proporcionado el informe de auditoría en el momento procesal oportuno, es allí que de acuerdo a lo establecido en el Artículo 84 de la Ley del IVA, ya derogado pero vigente para el presente caso, se establecen los cómputos del plazo de la caducidad, señalándose que "El cómputo de los plazos de caducidad señalados en los numerales anteriores, comenzará a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria; y dentro de dichos plazos la Dirección General deberá emitir y notificar las resoluciones de mérito". En el presente caso no se ha cumplido con dichas reglas, por lo antes señalado y se ha pretendido determinar impuestos en períodos legalmente caducados, lo cual violenta la norma jurídica. 2) En vista que no se ha efectuado una Notificación en legal forma, no le corre término alguno, en consecuencia a esta fecha no se puede pretender cobrar impuestos de períodos ya Caducados Legalmente, en razón de que no están debidamente notificadas las resoluciones de mérito. 3) Que la Administración Tributaria actuó con dolo, ya que primeramente llegaron por medio de credencial a efectuar una completa fiscalización, pidiendo una serie de información relacionada al impuesto de IVA, sacando posteriormente varias observaciones. Con la credencial realmente efectuaron una fiscalización completa del año mil novecientos noventa y ocho, luego procedieron a *emitir una designación al auditor*, para validar o darle legalidad a todo lo actuado por medio de la credencial, tomando de la primera inspección con credencial todos los datos para calcular la supuesta omisión del pago del IVA, actuación

que vulnera el *principio de legalidad y seguridad jurídica por no ser un procedimiento normado* dentro de los procesos de fiscalización de la administración tributaria, llegar primeramente con credencial y luego validar todo por medio de la designación de auditor. De conformidad al Art. 144 de la Ley de IVA, derogado en la actualidad, con el cual actuó la Administración Tributaria. Sobre el CUERPO DE AUDITORES, INFORMES, en el inciso quinto se establece que los auditores tienen las facultades que de conformidad a la Ley les asigne la Dirección General, en el acto de designación. No establece que debe existir previamente una revisión por medio de credencial, para luego determinar impuestos omitidos o multas. Todas las facultades de los auditores deben establecerse por medio del auto de designación. No es que no pueda un auditor llegar a un contribuyente por medio de credencial, puede hacerse para aspectos específicos y *no generales, integrales o fiscalización completa*. Este procedimiento que emplea la Administración Tributaria, permite que el contribuyente de buena fe, colabore presentando toda la información, documentación y luego al detectar algún problema con tributos o de interpretación de Ley, le hace una carta por parte del auditor que todavía no ha sido designado, indicando que hagan las modificación correspondientes. Este procedimiento se ha utilizado coercitivamente, no teniendo validez alguna, sin embargo por este medio llega la administración tributaria al contribuyente solicitando información y lo que realmente hace es una *fiscalización completa*, que luego de recopilar la información le da validez por medio de la designación de auditor, retomando este auditor toda la información que se obtuvo por medio de credencial. Por lo que se pide a ese Tribunal declarar ilegal y revocar la resolución de la administración tributaria, bajo los siguientes argumentos de Derecho: **SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCESOS**. Considerando que la Administración Tributaria ha implementado procedimientos que se encausan a sancionar a los contribuyentes, sin ninguna base legal; por lo que no puede llegar primeramente con credencial y realizar una

fiscalización completa y luego, determinar posibles infracciones u omisiones de impuestos, validando su anterior fiscalización emitiendo auto de designación, es decir no puede de manera unilateral y arbitrariamente establecer procesos de fiscalización no normados o reglados en la Ley correspondiente, mucho menos que estos procedimientos sean de etapa previa a sancionar. **VIOLACIÓN A DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE**. El Tribunal de Apelaciones deberá revocar la resolución impugnada teniendo en consideración que se han violado derechos fundamentales, al emplear un método no reglado en las leyes tributarias, para sacar información general, es decir una completa fiscalización y luego pretender dar validez a las actuaciones de fiscalización previas al auto de designación.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre lo expuesto por la parte alzada respecto a que “LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA IMPUESTO NO ES LEGAL” la Dirección General considera Que: “HA HABIDO RESPETO AL DEBIDO PROCESO CON RELACIÓN A LA NOTIFICACIÓN” respecto a las notificaciones de los actos administrativos más relevantes del proceso de fiscalización como lo son: A) Auto de Designación, B) Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas y C) Resolución Liquidatoria. Puede observarse en el expediente respectivo que todas las actuaciones antes enunciadas fueron legalmente notificadas, y el informe definitivo que sirvió de base a la liquidación, le fue entregado a dicho contribuyente antes de la emisión de la resolución de liquidación de impuesto, tal y como consta a folios 336 del expediente. “DE LA CADUCIDAD”. En lo referente a lo expresado, de que existían períodos tributarios en los cuales ya había caducado la facultad de la Dirección General para determinar multas, se aclara que tal aseveración no es cierta, debido a que el primer período tributario que se sancionó es decir febrero de mil novecientos noventa y ocho; y cuya declaración fue presentada en

forma extemporánea el día veintidós de abril de mil novecientos noventa y ocho, y no dentro del plazo establecido por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en cinco años, o sea en el mes de marzo de dos mil tres, estando aún facultada esta Oficina para sancionar, por lo tanto dicha afirmación queda desvirtuada. “QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ACTUÓ CON DOLO”. Se aclara que las actuaciones que realiza esta Dirección General están previstas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y es de dicho cuerpo de Ley de donde se obtienen los parámetros que se van a utilizar y aplicar, por lo que es conveniente aclarar que el genuino significado de la palabra dolo: es mentira, engaño o una simulación, asimismo el dolo jurídicamente adquiere la forma de vicio de la voluntad de los actos jurídicos, que es toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo que es verdadero.- En tal sentido dichos argumentos no pueden ser atendidos, ya que la fiscalización inició por medio de auto de designación, por lo que corresponde a la Administración Tributaria probar que dicha aseveración no tiene fundamento real ni legal sobre el cual asentarse, para ello conviene citar que el auto de designación que se encuentra agregado a folios 142 del expediente, designó auditor para que fiscalizara y verificara si la parte alzada había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, durante los períodos tributarios comprendidos del uno de febrero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, tomando como base en la investigación realizada el referido auditor, la contabilidad formal de la apelante y su documentación de soporte, los libros de compras, ventas a contribuyentes y ventas a consumidor final, las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, presentadas ante esta Dirección General, correspondientes a los períodos tributarios de junio, julio, agosto,

septiembre, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y ocho, presentadas dentro del plazo legal. Declaraciones del citado impuesto presentadas fuera del plazo legal, correspondientes al período tributario de febrero de referido año; los Estados Financieros de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, documentación recibida; comprobantes de crédito fiscal de febrero a diciembre de mil novecientos noventa y ocho, la información recibida de la sociedad durante el proceso de investigación, información solicitada y recibida de terceros, la cual fue utilizada de base para la determinación de ingresos; como se hace en toda investigación que se realiza, por lo que se estableció en la misma investigación que la referida apelante omitió la emisión y entrega de los documentos exigidos por la Ley, omitió registrar contablemente las operaciones en los libros de ventas, llevar en forma indebida el libro de ventas a contribuyentes, presentación de declaración incompleta, omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal y pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal establecido, por lo que los argumentos sostenidos por la inconforme no deben ser atendibles. “*SOBRE LO EXPRESADO EN RELACIÓN AL ARTÍCULO 144 DE LA LEY DE LA MATERIA*”. Manifiesta el Representante Legal de la inconforme que en base al artículo 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los auditores tienen las facultades que de conformidad a la Ley les asigne la Dirección General, recayendo en síntesis su argumento de que la administración tributaria engaña al contribuyente y abusa de su buena fe; argumentos de los cuales esta Oficina expresa que no son ciertos, por cuanto es innecesario recurrir al engaño para demostrar la conducta antijurídica con que actúa la contribuyente, al margen de lo que la ley establece, principalmente cuando de sus propios registros se ha extraído la información que se ha constituido en base de la investigación y resolución pertinente, además es a partir del auto de designación de auditor anteriormente relacionado que se ha iniciado la investigación

ya que consta en el expediente respectivo que la documentación que soporta la investigación se obtuvo con posterioridad a la notificación de este, quedando evidenciado que dicha información se recopiló dentro del proceso de investigación estando facultado el auditor designado, por lo que en el presente caso no se ha realizado ninguna liquidación oficiosa por medio de credencial; sino que se ha hecho uso de las facultades de control y fiscalización que da la ley; por lo que los argumentos expresados por la impetrante en este sentido carecen de validez.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Después del análisis de lo expuesto, por la parte recurrente, y justificaciones de la Dirección General, este Tribunal se pronuncia en el sentido siguiente:

DE LA INVESTIGACIÓN REALIZADA MEDIANTE CREDENCIAL.

La contribuyente social, como prueba presentó a esta Oficina Credencial de fecha quince de febrero de dos mil, por lo que este Tribunal a efecto de verificar tal circunstancia emite con fecha veintinueve de mayo de dos mil dos, auto de nombramiento de auditor ordenando verificar la existencia de dicha credencial la cual fue dirigida a la apelante social la que no aparece en el expediente que a su nombre lleva la Dirección General; de los resultados del informe rendido por el referido auditor y al confrontar la credencial antes mencionada, se observa que es la misma anexada en los papeles de Trabajo del Auditor nombrado con Credencial 40520-NEX-0139-00 de fecha quince de febrero de dos mil, en la cual se facultaba al Auditor nombrado, para verificar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante cada uno de los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, asimismo, se constató sobre la existencia

de la Carta Sugerencia 40520-NEX-0710-2000 de fecha diecisiete de agosto de dos mil, por cuyos resultados se refiere a la credencial antes citada, razón por la cual algunos períodos en referencia, se ven afectados vía credencial. En el informe rendido por el auditor nombrado por la Dirección General, se cita que para el mes de febrero de mil novecientos noventa y nueve, la sociedad contribuyente omitió registrar en el libro de ventas a contribuyentes, ingresos y débitos fiscales por valor de CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS VEINTISIETE COLONES CATORCE CENTAVOS (¢479,627.14) y por SESENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES CINCUENTA Y TRES CENTAVOS (¢62,351.53), pero durante la verificación con credencial, se incluyeron hallazgos de ingresos y débitos no declarados por VEINTISIETE MIL DOSCIENTOS SEIS COLONES SETENTA Y CINCO CENTAVOS (¢27,206.75) y TRES MIL QUINIENTOS TREINTA Y SEIS COLONES OCHENTA Y OCHO CENTAVOS (¢3,536.88), respectivamente, que corresponden el primero, al anticipo de estimación número cinco del proyecto “ampliación de estacionamiento del Hotel E.” Lo cual se contabilizó, según partida de Diario CD cero cero veinticinco del veintiocho de febrero de mil novecientos noventa y ocho, observándose que en la fiscalización dicho valor y concepto fueron excluidos; pero al sumar la cantidad de VEINTISIETE MIL DOSCIENTOS SEIS COLONES SETENTA Y CINCO CENTAVOS (¢27,206.75), con lo determinado mediante Auto de Designación da un total de QUINIENTOS SEIS MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES COLONES OCHENTA Y NUEVE CENTAVOS (¢506,833.89), y Débitos por la cantidad de SESENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y DOS COLONES SIETE CENTAVOS (¢68,972.07) cantidades que al cotejarlas con las determinadas en el informe de auditoría respectivo, son las mismas determinadas vía credencial; en el mes de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, en el informe se menciona que omitió registrar ingresos y débitos fiscales por valor de SEISCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL

OCHOCIENTOS SESENTA Y CUATRO COLONES OCHENTA Y CINCO CENTAVOS (¢698,864.85) respectivamente, y en el estudio con credencial se determinaron ingresos omitidos por la cantidad de CIENTO CINCUENTA Y UN MIL VEINTISÉIS COLONES SESENTA CENTAVOS (¢151,026.60), existiendo una diferencia de QUINIENTOS CUARENA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y OCHO COLONES VEINTICINCO CENTAVOS (¢547,838.25). No obstante al establecer la omisión en la declaración de ingresos y débitos por CUARENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTICINCO COLONES (¢45,625.00) Y CINCO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y UN COLONES (¢5,931.00), respectivamente, el informe de infracción refleja una reclasificación de ingresos y débito fiscal que estaban declarados en exceso por las sumas de CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS SETENTA Y TRES COLONES (¢187,573.00) y VEINTICUATRO MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y CINCO COLONES (¢24,385.00), respectivamente, lo cual fue el resultado neto de restar a DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS COLONES (¢228,336.00), CUARENTA MIL SETECIENTOS SESENTA Y TRES COLONES (¢40,763.00) (ingresos) y a VEINTINUEVE MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y CUATRO COLONES (¢29,684.00), CINCO MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE COLONES (¢5,299.00), correspondiendo este último valor a una nota de crédito de enero de mil novecientos noventa y nueve, pero la información que se utilizó mediante fiscalización fue la misma utilizada mediante credencial (folios 365 del expediente); para el mes de diciembre omitió registrar en el Libro de Ventas a Consumidor Final ingresos y débitos por valor de CUARENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTICINCO COLONES (¢45,625.00) Y CINCO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y UN COLONES (¢5,931.00) respectivamente, además menciona el Auditor Fiscal en su informe que la sociedad registró en forma indebida en el Libro de Ventas a

Contribuyentes Nota de Crédito Número cero cero ocho de fecha seis de enero de mil novecientos noventa y nueve; y que fue registrada ajustando las ventas y débitos fiscales por valor de CUARENTA MIL SETECIENTOS SESENTA Y TRES COLONES DIEZ CENTAVOS (¢40,763.10) Y CINCO MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE COLONES VEINTE CENTAVOS (¢5,299.20), respectivamente, observándose que es lo mismo determinado mediante credencial, incorporándolos en el informe de Auditoría, y si bien es cierto la nota de crédito no se advirtió en la fiscalización vía credencial, sino hasta un momento posterior a la designación, ello no se ha constituido en un nuevo hallazgo, sino en una mera extensión de la actividad fiscalizadora iniciada por vía credencial, razón por lo cual también debe desestimarse. Sobre lo anterior ha sostenido este Tribunal en sentencias proveídas anteriormente, que la manera como las ha venido utilizando la Dirección General son expresiones de un actuar propio de las fiscalizaciones, entendida esta expresión en el lenguaje legal, según el Art. 143 de la Ley de IVA aplicable, como una de las facultades de la Dirección General, y que según el mismo artículo detalla, comprende 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. Al analizar lo actuado en el presente caso por el auditor asignado mediante credencial para verificar el cumplimiento tributario de las obligaciones, sean formales o sustantivas, lo que en verdad son actos de fiscalización de los comprendidos en la disposición citada, de ahí que se acometa por vía de Credencial, lo que debe hacerse por vía de FISCALIZACIÓN. La actividad de control entonces no puede trascender la esfera de la fiscalización, pues su actuar consiste en la obtención de información y culmina en trasladarla al seno de la Dirección General para utilizarse por ésta luego en aras a constatar el cumplimiento tributario e inclusive para orientar fiscalizaciones, debido a que la información recabada mediante el control propicia que con

carácter endógeno sea utilizable para efectos de requerir declaraciones, emplazamientos, constatación de infracciones y tantos actos más que no necesariamente pretenden la liquidación impositiva, la que desde luego es factible por vía de la fiscalización de manera directa e indirecta, por actos consecuentes de la Administración Tributaria, una vez se asiste de la información recabada. De lo anterior se hace necesario precisar que el procedimiento que utilizó el auditor en su dictamen y que culminó con la resolución liquidatoria impugnada no se ha apegado a los requisitos de Ley, ya que el contenido de la expresada liquidación deviene en síntesis de información recabada mediante credencial; de ahí que el acto impugnado no sustente legalidad alguna, ni tampoco permite asumir su función a este ente contralor, siendo que consta en el expediente, la utilización de la fiscalización bajo el ropaje de una credencial que no es más que expresión de la facultad de control, lo que acarrea otros efectos diferentes a los pretendidos de obtener mediante la fiscalización vía credencial, no advirtiéndose tampoco acto de convalidación alguno, razón por la cual debe desestimarse la pretensión liquidatoria para con los períodos antes mencionados, en lo que respecta a débitos y créditos.

Que dilucidado lo anterior, es necesario aclarar algunos aspectos jurídicos como son: 1) *La manera como se ha calificado por la Dirección General, la realización del hecho generador* en lo que respecta al período de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, tomando en cuenta para ello una estimación de fecha dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, en virtud de la cual se hace entrega dineraria en forma de anticipo a la sociedad reclamante por parte del Hotel E, según cheque número ocho mil novecientos cincuenta de fecha catorce de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, folio 324 del expediente, y de esa manera se incorporan para el mes de la recepción todos los ingresos objeto de anticipo bajo el entendido de que se trata de “anticipo” a los efectos del artículo 18 de la Ley de la materia, siendo que este Tribunal, según precedente de sentencia de

fecha dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve, destaca como el anticipo a que se refiere esa disposición trata de anticipos de pago y bajo ningún momento comprende a los anticipos por financiamiento. 2) *La objeción a la nota de crédito* número cero cero ocho, referida a “Descuento a crédito fiscal número quinientos quince de fecha diez de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, por cobrar trabajos no finalizados en proyecto ampliación de Pasillos del Hotel E, hecha valer en diciembre de mil novecientos por estar fechada con emisión seis de enero del siguiente año, por el valor de Cuarenta y Seis Mil Sesenta y dos Colones Treinta Centavos (¢46,062.30), ya que dicho crédito fiscal debió ser utilizado en el período tributario de enero de mil novecientos noventa y nueve, tal y como lo establece la Ley de la materia folios 239 del expediente, pero no obstante lo anterior, dicho crédito fiscal, podrá utilizarlo la sociedad alzada, de no haberlo hecho valer a la fecha incorporando al saldo de remanente en cualquier declaración, debiendo ser reconocido por la Dirección General de Impuestos Internos, tal y como se ha resuelto en sentencias anteriores, (Incidente No. I0201002T de fecha veinticinco de noviembre de dos mil dos), sin perjuicio de que proceda su confirmación a los efectos de la presente liquidación. 3) *El ajuste de remanentes*, que guarda relación con las modificaciones de las declaraciones realizadas por la sociedad reclamante para los períodos de enero, junio y diciembre de mil novecientos noventa y ocho y que consiste, en que habiendo declarado originalmente, remanentes a favor para trasladarlos al mes siguiente, por virtud de las declaraciones modificatorias, desaparecen los remanentes al principio declarados y en las mismas se computan impuestos a pagar; pero no obstante, para los efectos de los siguientes períodos, según correspondan, hay un arrastre de remanentes conforme a las declaraciones originales; sin que al respecto se hubieren ajustado, las declaraciones para los períodos consecuentes en donde resultó haberse utilizado indebidamente los remanentes, correspondiendo por consiguiente a la Dirección General, practicar los respectivos ajustes en las presentes

liquidaciones de oficio, si bien, no en virtud de la facultad de fiscalización, sino en base a las declaraciones mismas de la sociedad contribuyente, que se erigen así en base a liquidatoria, aunque a los efectos de caducidad les aplique el artículo 84 en lo que resulte procedente, esto es, para el período del mes de febrero, no así en lo que corresponde a los meses de junio y diciembre de mil novecientos noventa y ocho, en los que debe confirmarse en este aspecto lo que resulte pertinente, corroborándose en este sentido lo considerado en sentencia I0201002T de fecha veinticinco de noviembre de dos mil dos, por virtud de que se estableció ahí un criterio similar, si bien en dicho caso se relaciona el criterio con períodos en los que se manifestó credencial, siendo que ahora se hace con referencia a la caducidad. No obstante debe advertirse que en lo que respecta al período de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, a raíz de efectuarse el ajuste del remanente correspondiente aparecerá en la liquidación una cantidad superior como impuesto a pagar de la determinada por la Dirección General, pero que materialmente ello no constituye una reformatio in peius, dado que en dicha liquidación lo que se refleja es exactamente lo que ha declarado el contribuyente, con adición del ajuste de remanente que debió realizar oportunamente por lo que en ningún momento la determinación del impuesto a pagar se manifiesta empeorando la situación del contribuyente sino al contrario establece con certeza y seguridad el verdadero impuesto determinado por el contribuyente. 4) Se advierte que para los períodos de agosto, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y ocho, el contenido de la liquidación de oficio se corresponde con el de las declaraciones respectivas presentadas por la sociedad contribuyente, razón por lo cual procede su confirmatoria.

DE LA CADUCIDAD DE LOS PERÍODOS FISCALIZADOS

Refiriéndose a las inconformidades vertidas por la sociedad contribuyente, no obstante que los períodos fiscalizados de febrero, marzo, abril,

mayo y junio de mil novecientos noventa y ocho, han sido analizados a la luz de lo determinado mediante credencial versus Informe Pericial, de lo que ha resultado estar afectado vía credencial, por ello, es preciso mencionar que al adolecer la notificación verificada por la Administración Tributaria de irregularidades tal que ha impedido su inmediata eficacia, de ahí que la noticia del acto haya jurídicamente surtido sus efectos, a partir de la fecha en que la sociedad contribuyente se manifestó sabedora al impugnar el acto que ahora se resuelve en su reclamación, y sobre todo al considerar de esta manera el tiempo transcurrido desde la fecha en que surgió la facultad fiscalizadora hasta la fecha de la noticia cierta sobre la existencia del acto liquidatorio, ha sobrepasado el término de ley dentro del cual debió emitirse y notificarse, razón por la que la caducidad se muestra con plenos efectos. Ipso jure, para los períodos de febrero, marzo, abril, mayo y junio de mil novecientos noventa y ocho; del análisis de las respectivas declaraciones, se observa que la sociedad contribuyente presentó en tiempo las declaraciones de marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y ocho, no así las declaraciones de febrero y diciembre del mismo año, las que fueron presentadas en forma extemporáneas; y al respecto, es oportuno referirse sobre la presentación o no presentación de declaraciones, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y tres, que rezaba en el inciso tercero: “Sin perjuicio de lo establecido en el inciso anterior y únicamente para los efectos de la prescripción, se reputa no existir declaración cuando ésta fuere presentada después de transcurridos tres años a partir del último día del plazo en que debió presentarse”. Cómo se aprecia, una vez transcurridos tres años sin que se hubiere presentado declaración la prescripción para el ejercicio de la facultad para la determinación del impuesto se extendía por dos años más, es decir, se concretaba en cinco años, contados a partir del vencimiento del plazo legal para presentar declaraciones; algo similar ocurre de no presentación de

declaraciones, aunque en estos casos, por ser caducidad para emitir resoluciones sancionadoras, el plazo se extiende a cinco años de caducidad contados a partir del hecho infringido, una vez que transcurridos tres años no se hubiere presentado la declaración; lo anterior explica el porqué en el artículo 84 de la Ley de la materia, se establece: “1) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y liquidación de oficio del impuesto que corresponda; y en cinco años para la fiscalización y liquidación del impuesto en los casos en que nos se haya presentado liquidación...”, teniendo sentido que para efectos de ejercitarse la facultad fiscalizadora caduque en cinco años para los casos en que no se haya presentado declaración, pues no es posible establecer el hecho de la no presentación, si no es en referencia al tiempo, más aún cuando de conformidad al Art. 93 de la Ley de IVA puedan presentarse en cualquier tiempo y circunstancia; de ahí que el término “plazo debido” se relacione al plazo normal de caducidad, y si transcurrido todavía no la hubiere presentado, se concretaría la omisión declarativa, a los efectos de la credencial, dando así certeza jurídica a la figura de la no presentación de declaración; así, entonces queda en claro que, por el hecho de haber transcurrido tres años sin que se haya presentado declaración, se extiende el plazo por dos años más para los efectos de la caducidad referida en este caso tiene respuesta afirmativa para los meses de febrero, marzo, abril, mayo y junio de mil novecientos noventa y ocho, por haberse presentado antes del plazo de la caducidad ordinaria, los que asimismo han sido afectados vía credencial.

REFERENTE A LOS AGRAVIOS DE QUE EXISTE VIOLACION DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSAGRADOS EN EL ART. 11, 22 Y 14 CN.

Del análisis del Expediente respectivo, se observa que la Administración Tributaria, en ningún momento ha violentado dicho precepto legal, ya que la sociedad contribuyente ha tenido una participación real y oportuna de

defensa dentro del procedimiento.- Asimismo, las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, están previstas dentro de la Ley IVA, razón por lo que no ha actuado dentro del vicio de la voluntad de los actos jurídicos, que es toda aserción de lo que es falso o disimulación de lo que es verdadero; no existiendo violación a los artículos 11, 12, y 14 de la Constitución de la República, pues si bien es cierto, el Art. 11 establece que ninguna persona puede ser privada del derecho a la vida, a la libertad, a la propiedad y posesión, ni de cualquier otro de sus derechos sin ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, ni puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa, es oportuno mencionar las sentencias pronunciadas por la Sala de lo Constitucional de la Honorable Corte Suprema de Justicia, a las once horas del día dieciséis de junio de mil novecientos noventa y nueve (Ref. 28-S-96) y las diez horas del día doce de marzo de dos mil (Ref. 52-99) en la que la primera dice “que existe violación al derecho constitucional de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real de defensa, privándole de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen de forma evidente las formalidades esenciales procesales o procedimentales” y la segunda que expresa “en efecto nuestra Constitución, como se ha dicho, en su artículo 11 inciso primero parte final dice que ninguna persona puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa. Esta disposición establece como garantía que rodea con efecto concreto el derecho a la protección jurisdiccional a través del proceso de la misma naturaleza, que busca principalmente revertir de seguridad jurídica a aquellos que se siguen en contra de su persona, con la finalidad de evitar duplicidad de decisiones sobre la protección, o cuando nuestra constitución prohíbe el doble enjuiciamiento por una misma causa, se refiere a que nadie puede ser objeto de decisiones simultáneas o sucesivas con carácter definitivo sobre una misma pretensión”, razón por lo que se observa, que la Dirección General en ningún momento ha violentado dicho precepto legal ya que como anteriormente se menciona, la

sociedad contribuyente ha tenido una participación real y oportuna de defensa dentro del procedimiento, por lo que no ha habido un perjuicio de la Administración Tributaria.

SOBRE LA INCONFORMIDAD DE LA DIRECCIÓN GENERAL POR LA ADMISIÓN EN ESTA INSTANCIA DEL RECURSO CORRESPONDIENTE Y LA ILEGALIDAD DE LA NOTIFICACIÓN QUE DIO ORIGEN A SU ADMISIÓN.

Los argumentos expuestos no son valederos; ya que en efecto al considerar por una parte, la naturaleza de este Órgano Contralor, ADMINISTRATIVO, y por la otra, las disposiciones legales de su Ley de Organización y Funcionamiento para refutar los argumentos del caso. La afirmación base consistente en calificar la falta puntual de expresión de agravios, a la luz del Artículo 4 de la Ley de Organización referida, como ausencia de requisito de ADMISIBILIDAD, es a todas luces discordante, toda vez que la disposición legal es clara al señalar... “a fin de estudiar su admisibilidad con relación a la presentación en tiempo y forma, al constatar la legitimidad de la persona que recurre”. se habla de requisitos de forma y tiempo, así como de legitimidad de comparecencia; nada más, de ahí que los agravios sean manifestación de LA PRETENSIÓN articulada mediante la impugnación, que definitivamente la ha habido y atiende “al contenido del recurso; y por consiguiente, la falta de expresión suficiente, a lo sumo puede dar motivo a la desestimatoria de la pretensión lo que significa la confirmatoria del acto sometido a contralor tributario. De acuerdo a lo anterior no es posible incluir como requisito de forma, la expresión de agravios, lo que entonces atentaría contra el Derecho de Impugnación manifestado, ya que cuando en los casos en que no hubiere expresión alguna de declararse la inadmisibilidad violentaría la expresión de inconformidad manifestada. Por esta razón, el Tribunal de Apelaciones, de acuerdo al Artículo 5 inciso primero de la Ley respectiva dilucida sobre la legalidad de la actuación, una vez conocidas las justificaciones

de la Dirección General de Impuestos Internos, toda vez que la disposición reza en la parte segunda... “Podrá asimismo decidir todas las cuestiones que plantee el Expediente hayan sido o no alegadas por los interesados; en este caso se les oirá previamente”. En otras palabras, es de conformidad con lo transcrito cómo el Tribunal debe velar por la legalidad del acto, si bien no sobre cuestiones de hecho, pues en resumidas cuentas de lo que se trata es de plasmar la verdadera finalidad de los recursos administrativos y el mantenimiento de la juridicidad de las actuaciones administrativo tributarias. Siendo en base al PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD en sede jurisdiccional, que es la razón de ser de los jueces que imparten justicia resolviendo controversias de partes procesales que fundamentan sus pretensiones encontradas. Nada de esto sucede en sede administrativa, ya que lo que se persigue con la reclamación es asegurar que el acto administrativo impugnado se apegue a la juridicidad, siendo así como ante el Tribunal de Apelaciones, la Dirección General, no asume el papel de parte ni hace valer derecho de defensa alguno, sino que su participación es la de JUSTIFICAR SU ACTUACIÓN como apegada a Derecho y de acuerdo a la verdad material, según el Código Tributario señala con base al Principio de Eficacia contemplado en el Art. 3, el cual además requiere el respeto a los Derechos Constitucionales de los sujetos o administrados en sus actuaciones encaminadas a la recaudación tributaria o sea RECAUDAR LEGÍTIMAMENTE, lo cual permite que aquellos impetrantes que se manifiestan en los recursos reclamados omitiendo a veces expresarse en los hechos, toda vez que la garantía constitucional sea la de asegurarles el VERDADERO DERECHO DE RECLAMACIÓN, motiva la actuación del Tribunal de Apelaciones. En cuanto a la admisión del recurso correspondiente, de conformidad a lo dispuesto por el Art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dispone con relación al acto de notificación el envío de transcripción de informe o estudio base de las resoluciones, formalidad ausente en el caso de

mérito, por ello, este Tribunal al constatar que dicho acto procesal de comunicación no cumplía la formalidad legal relacionada, para poder reconocer en esencia el acto administrativo de liquidación de oficio, y que en el acta de notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas de las diez horas treinta minutos del día quince de marzo de dos mil uno, se consigna entrega del aludido informe, que si bien posibilitó oportunamente conocerse de su contenido, tal circunstancia lo fue únicamente a los efectos de que se ejerciera el derecho de audiencia conferido. Y por lo que respecta al Art. 144 antes citado, la transcripción del informe definitivo se exige como formalidad de notificación, que de no hacerse, convierte la notificación en irregular e imposibilita la eficacia del acto notificado, que lo adquiere desde el momento en la que el contribuyente se muestra sabedora e impugna, siendo esto último lo acaecido, es el caso de la admisión del recurso respectivo.

Por consiguiente es procedente la MODIFICATORIA de la resolución venida en apelación, en el sentido de: 1) DECLARAR LA CADUCIDAD Y REVOCAR la resolución impugnada en cuanto a los períodos mensuales de febrero, marzo, abril, mayo y junio de mil novecientos noventa y ocho, por virtud de manifestarse caducidad y credencial, y para el mes de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, prescindiendo de los efectos de la credencial. 2) Ajustar el contenido del acto liquidatorio para los meses de julio y diciembre de mil novecientos noventa y ocho, manteniendo en la liquidación el ajuste de remanentes, no así el ajuste verificado en el mes de febrero por haber caducado dicho período, haciendo nugatorio el ejercicio de la facultad

liquidadora. 3) confirmar los períodos de julio, agosto, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y ocho, por corresponderse el acto liquidatorio con lo determinado por la Dirección General mediante la resolución impugnada.

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: MODIFICASE la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día dos de abril de dos mil uno, a nombre la sociedad "E", en el sentido siguiente: 1) DECLARASE LA CADUCIDAD de la resolución impugnada, para los períodos mensuales de febrero, marzo, abril, mayo, junio de mil novecientos noventa y ocho, y asimismo reconócese la utilización vía credencial para los períodos antes mencionados, cómo para el mes de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, y en consecuencia, revócase tal resolución en lo pertinente. 2) AJUSTASE el acto liquidatorio impugnado en el sentido de que para el mes de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, el impuesto que corresponde pagar en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios queda determinado en la cantidad de DIECIOCHO MIL NOVECIENTOS VEINTITRES COLONES (¢18,923.00). 3) CONFIRMASE dicha resolución en lo que respecta a los períodos de julio, agosto, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y ocho, por corresponder el acto liquidatorio con lo determinado por la Dirección General mediante la resolución impugnada.

SENTENCIA No. 2

Recurso de apelación interpuesto por el señor "O", en su carácter 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, por la cantidad de CIENTO DIECINUEVE MIL NOVECIENTOS CINCUENTA COLONES (¢119,950.00) Y CIENTO SETENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y CINCO COLONES (¢173,875.00), respectivamente y Multas por TREINTA MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE COLONES CINCUENTA CENTAVOS (¢30,987.50) Y CUARENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS OCHO COLONES SETENTA Y CINCO CENTAVOS (¢43,808.75), 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, en el orden respectivo.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que la parte alzada al interponer el recurso y expresar agravios, en síntesis puntualiza su reclamación expresando: Que el acta de notificación de la resolución liquidatoria 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 recurso de rectificación. No está conforme con las razones que dice el perito fiscal que tuvo como base para establecer el complemento del impuesto. Una de las razones que menciona es la anulación del acta de notificación de la resolución de la autorización de indicios, las otras las agregará oportunamente. La investigación se hizo sin los términos legales pertinentes.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que tanto en la notificación de la resolución impugnada, como en la notificación para la utilización de indicios, se ha actuado conforme a derecho. Que existe legalidad de la actuación de la Dirección General y falta de consistencia de lo expresado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en la admisión del recurso. Que el motivo 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, por lo que pide se revoque la resolución de admisión del recurso.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:***RESPECTO AL NO LEVANTAMIENTO DEL ACTA CORRESPONDIENTE***

A este respecto el Tribunal advierte, que lo esgrimido en el recurso respectivo fue interpuesto fuera del plazo señalado por el Art. 2 Inciso 1° de la Ley de Organización que rige a esta 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 que así pudiese verter 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 de Impuestos Internos; por lo antes expuesto se hace necesario aclarar al apelante que por ser requisito de forma no acarrea efecto de invalidez alguna, sobre todo al haber hecho uso de las diferentes etapas en esa Instancia Contralora, garantizándole así su derecho fundamental de defensa.

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

Es pertinente por parte de este Ente Contralor de la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, hacer ver al apelante sobre la notificación de las trece horas cuarenta y cinco minutos del día 16 de junio de 2000, 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 Inciso 2º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que cerciorándose de tal deficiencia la Oficina en comento atinadamente toma 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, la que al ser notificada sí se dio 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

Por otra parte, 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 alegaba que todos los ingresos están facturados, coligiéndose de hecho que el señor "O" no expresó inconformidad sobre los ingresos del año mil novecientos noventa y ocho, 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 para mejor proveer analista Tributario Contable, para que verificara

sobre la utilización de la credencial y sobre los ingresos en relación a que todos habían sido facturados, obteniéndose como resultado que la Dirección General de Impuestos Internos, inició su estudio vía credencial de fecha veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, a fin de verificar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, 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 constató que los resultados obtenidos en la fiscalización con auto de designación para el ejercicio de 1997, son los mismos obtenidos en el estudio con credencial; que aún cuando existe la diferencia de SIETE MIL CUATROCIENTOS DIECISÉIS COLONES SETENTA Y DOS CENTAVOS (¢7,416.72) que incrementan los ingresos por no registrar ni declarar compras, ya que en principio el total de compras no registradas se consideró como ingreso, es decir a precio de costo y en la fiscalización se adiciona un margen de utilidad, reconociendo en el costo el 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 por dicho concepto en el estudio con auto de designación.

En lo referente a la objeción para el año de 1998, por CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS VEINTITRÉS COLONES (¢152,223.00), la Oficina Tasadora, establece en el informe de fiscalización, que fueron compras de mercaderías a nombre de otro contribuyente, es decir a nombre de IMPORTACIONES EFE, que en la carta sugerencia solo objetó NOVECIENTOS CINCUENTA COLONES (¢950.00) por este concepto y la objeción por corresponder a otro ejercicio por NOVENTA Y

CUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y CINCO (¢94,285.00) es la misma señalada en la carta sugerencia, ahora bien, con respecto a los ingresos omitidos en mil novecientos noventa y ocho por CUATROCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO COLONES (¢405,598.00), según informe del analista tributario contable 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 mil novecientos noventa y ocho 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 a esta instancia no se refiere a los ingresos determinados del ejercicio de mil novecientos noventa y ocho. En virtud de lo anterior este Tribunal, advierte: que el expediente y otros atestados muestran cómo en verdad ha habido actuación vía credencial para el ejercicio de 1997, este definitivamente en correspondencia a lo que posteriormente se ha pretendido actuar vía fiscalización, notándose en efecto la misma correspondencia de datos y confirmándose así los efectos fiscalizadores de la credencial y su ilegalidad a la manera alegada. En lo que respecta al ejercicio fiscal de 1998, si bien 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 a CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS VEINTITRÉS COLONES (¢152,223.00), no así el rubro segundo por NOVENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y CINCO (¢94,285.00), en donde la coincidencia es absoluta.

DEL ESTUDIO CON AUTO DE DESIGNACIÓN.

Para dilucidar si la diferencia de montos en lo que respecta 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 que *un nuevo hallazgo es aquel que surge de manera consiguiente 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 correspondía 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 aparecería a nombre de la sociedad Importaciones EFE, y la que para la época de la facturación según el contribuyente ya no operaba, pidiendo verificación y consideración al respecto, lo que no fue atendido, lo que afecta tanto al ejercicio 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 a folios 107 y 108 del expediente. 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 pudieran verificar lo declarado, lo que hizo actuar a la Dirección General, por medio del mismo auditor verificando la facturación de IVA. En ventas en contraste con lo declarado en Renta, tal como lo hizo mediante credencial para 1997 y que curiosamente no se actuó para el año de 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 antes aducidas, esto es, haber omitido comprobar eso mismo vía credencial.

En virtud de lo anterior y según lo argumentado por el contribuyente, si las compras que registró en IVA le han sido rechazadas, en la misma proporción debería 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 base cierta y estimativa, 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 dilucidar según lo señaló el contribuyente sin respuesta alguna, de ahí que al sostener el rechazo de esas compras, también se mostraría la carencia de una justa tasación. Por las razones expresadas, el Tribunal considera que ante la falta de registros contables que permitieran verificar el impuesto declarado y tratándose 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 solo respecto del ejercicio de mil novecientos noventa y ocho relacionado con los ingresos no declarados por la cantidad de CUATROCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO COLONES (¢405,598.00), y por otro lado deben aceptarse en esta instancia los costos objetados por compras en que la facturación está a nombre de la sociedad Importaciones EFE, cantidad que asciende a CIENTO

CINCUENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS VEINTITRÉS COLONES (¢152,223.00) y reclamadas como participativas en las ventas determinadas según facturación de ventas IVA, lo que de paso es consecuente con lo planteado por el contribuyente en sus actuaciones ante la Dirección General de Impuestos Internos en ocasión de proceder esta 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 por la cantidad de NOVENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y CINCO COLONES (¢94,285.00), detectados mediante fiscalización vía credencial. Que convencido este Tribunal que los resultados obtenidos del estudio con credencial así como los de la fiscalización para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, son los mismos; exceptuando la determinación de ingresos no declarados por CUATROCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO COLONES (¢405,598.00), que corresponde al ejercicio mil novecientos noventa y ocho, por lo que es bajo esa consideración que se procederá al ajuste liquidatorio, reconociéndole las deducciones declaradas.

MULTAS POR NO LLEVAR CONTABILIDAD FORMAL Y EVASIÓN INTENCIONAL

Respecto a las multas impuestas por esos conceptos se considera, que al emitir el auto de Audiencia y Apertura a Pruebas de las ocho horas quince minutos del día ocho de marzo de dos mil uno, dentro del procedimiento de fiscalización a nombre del señor "O", se omitió dar a conocer al contribuyente las infracciones imputadas; no pudiendo ante tal omisión, garantizarle constitucionalmente su Derecho de Audiencia, constituyendo esto a la luz de los principios constitucionales, 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 anteriormente expuesto, es procedente hacer los ajustes correspondientes, para el ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y ocho, partiendo de la base, que se han revocado aquellos valores producto del estudio con credencial, y la confirmatoria de aquellos nuevos hallazgos, por la sustentación debida.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE: MODIFICASE** la resolución venida en apelación de las ocho treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil uno, a nombre del contribuyente 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 del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y ocho, y b) **REVOCASE:** 1) La Cuota Original de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete, 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 mil novecientos noventa y siete y mil novecientos noventa y ocho, por la cantidad de UN MIL COLONES (¢1,000.00) en cada ejercicio y Multa por Evasión Intencional para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete, por la cantidad de VEINTINUEVE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE COLONES CINCUENTA CENTAVOS (¢29,987.50) y para el ejercicio de mil novecientos noventa y ocho, 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 su escrito presentado a esta oficina el día cinco de marzo del corriente año, mediante el cual en lo sustancial, solicita se establezca por esta Dirección General la forma de cómo aplicar la retención por la prestación de servicios establecido en los artículos 66 literal b) de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 156 literal e) del Código Tributario, y si para tales efectos importa la cuantía de lo pagado o acreditado o si existe criterio de excepción.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Sobre el particular esta Dirección General en virtud de las facultades conferidas por los

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

Que el mencionado artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ha quedado tácitamente derogado a partir de la vigencia del Código Tributario acaecida desde el día uno de enero del año dos mil uno; de tal suerte, que la disposición legal que le sustituye a partir de esa fecha es el artículo 156 del Código Tributario el cual obliga, en sus literales b) y e) en casos como el presente, a las instituciones usuarias o beneficiarias de servicios, a detraer en concepto

de impuesto sobre la renta el 10% de las sumas que paguen o acrediten a las personas naturales que les presten tales servicios, independientemente del monto de lo pagado, inclusive si se trata de anticipos por tales pagos en la ejecución de contratos o servicios convenidos.

A este respecto, no debe perderse de vista que el Impuesto sobre la Renta grava la obtención de rentas provenientes de cualquier clase de fuente, tal como lo disponen los artículos 1 y 2 de la Ley que regula el referido tributo, en consecuencia, si los prestadores de servicios son contribuyentes inscritos de IVA la retención de Impuesto sobre la Renta no deberá recaer sobre el valor que corresponda al IVA, pues ese valor no constituye un ingreso para el que lo recibe.

Consecuentemente, la retención que en concepto de Impuesto sobre la Renta, haya de efectuar por los servicios prestados a ella, sea que dichos servicios se hayan pactado por administración o mandato, por precio unitario o alzado o cualquier otra forma, debe corresponder al 10% de las sumas pagadas o acreditadas, independientemente del monto de lo pagado.

Para tales efectos se debe tomar en cuenta que si el contrato ha sido suscrito bajo modalidad de administración ó mandato, es decir, que únicamente se ha pactado el pago por el trabajo personal, mientras que su representada aportaría los materiales y otros gastos como transporte, la retención del 10% recaería únicamente sobre el valor que corresponde al pago de los servicios recibidos.

En cambio si se suscribe el contrato bajo la modalidad de precio alzado, es decir, en la ejecución del mismo incluyendo sus servicios, la mano de obra, materiales y transporte, el pago corresponderá a esos tres conceptos, porque en este caso la institución pagará al prestador de los servicios por todo el servicio que los incluye y en ese sentido, la retención del 10% deberá recaer sobre el valor total pagado, independientemente del monto de lo pagado.

La contribuyente consultante, como agente de retención está obligada a enterar tales retenciones al encargado de la percepción del impuesto, dentro de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se hayan efectuado, conforme lo establecen los artículos 62 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 164 del Código Tributario.

Sobre la anterior obligación, es preciso reparar en lo establecido en el artículo 47 del Código Tributario el cual dispone que son responsables directos en calidad de agentes de retención, los sujetos designados por este Código, a efectuar la retención del impuesto que corresponda, en actos u operaciones en los que intervengan o cuando paguen o acrediten sumas por servicios recibidos.

El artículo 48 del citado Código, refiriéndose a la responsabilidad del agente de retención estatuye, efectuada la retención del impuesto, el agente de retención será el único responsable ante el Fisco de la República de El Salvador del pago, por el importe retenido debiendo enterarlo en la forma y plazo que ya se acotaron anteriormente.

De no realizar las retenciones correspondientes, el agente de retención en un momento dado, sería responsable solidariamente con el deudor principal, siendo los efectos de tal solidaridad que el cumplimiento total de la obligación puede ser exigido a cualquiera de los obligados tributarios, conforme lo disponen en la parte final del artículo 31 del Código Tributario e inciso segundo literal a) del mismo artículo.

Finalmente, es necesario acotar que según lo dispuesto en el literal e) del artículo 156 del Código Tributario, cualquier servicio prestado por persona natural, que no tenga relación laboral con quien lo recibe, está supeditado a que se le practique la retención del Impuesto sobre la Renta correspondiente, independientemente del monto de lo pagado.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito de fecha catorce de octubre de dos mil dos, mediante el cual manifiesta, que atendiendo a lo dispuesto en el Código Tributario, están consientes de la obligación que tienen como contribuyentes del IVA de emitir los documentos exigidos por dicho Código; pero que por la naturaleza y giro de la institución que representa, existen operaciones como la captación de depósitos de ahorro y colecturía a favor de terceros, lo que considera no es necesario la emisión de facturas o comprobantes de crédito fiscal según el caso, por lo que solicita por no corresponder estos ingresos, hechos generadores del impuesto, se autorice a la misma para poder emitir “NOTAS DE ABONO”.-

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre el particular esta Administración Tributaria le manifiesta lo siguiente:

Que la transferencia de dinero en efectivo en moneda nacional o extranjera, los títulos valores y otros instrumentos financieros para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, son considerados bienes muebles incorporales, conforme lo estatuye el artículo 5 de la referida ley, consecuentemente, no se encuentran afectos al pago del impuesto en mención.

Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 literal d) de la referida Ley.

En esa perspectiva, esta Oficina advierte a la Institución consultante que por la captación de depósitos de ahorro, de conformidad a lo dispuesto en la disposición legal precitada, el Banco no estará obligado a emitir a los depositantes, comprobantes de crédito fiscal o facturas a que se refiere el artículo 107 del Código Tributario, ya que tal imperativo emerge a los efectos de documentar operaciones gravadas y exentas del aludido tributo.

En este mismo contexto, la colecturía a favor de terceros, efectuada, no deviene en operaciones reguladas por la ley tributaria y por consiguiente, tampoco está obligada a emitir comprobantes de crédito o facturas, para documentar tales operaciones.

Finalmente, en lo que respecta a su solicitud referente a que se le autorice emitir “NOTAS DE ABONO”, que sirvan para soportar tales ingresos, esta Dirección General se pronuncia sobre el particular manifestando, que por no estar comprendido el mencionado documento dentro de los que exige el artículo 114 del Código Tributario para el control del Impuesto en mención, no es competencia de esta Dirección General autorizar el uso de los mismos.

CONSULTA N° 3

En atención a escrito presentado a esta Oficina, el día veintiséis de marzo del corriente año, en el que en síntesis manifiesta que su representada es una sociedad mercantil cuya finalidad principal consiste en la producción, importación y comercialización de bebidas alcohólicas, generalmente importadas de la República de Guatemala, bajo un proceso de reutilización de tales envases a través de un mecanismo que asegura su retorno a las líneas de producción, lo cual lleva a considerar tales envases como

envases retornables, así lo consideran todos los fabricantes nacionales de bebidas alcohólicas que utilizan este mismo tipo de envases. Asimismo manifiesta que su representada, al determinar el impuesto ad-valorem establecido por la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, siempre ha excluido del precio sugerido de venta al público, el valor de estos envases, pero en atención de no existir un criterio uniforme, respecto de la procedencia de

considerar como envases retornables a este tipo de envases por parte de autoridades aduaneras, solicita a esta Dirección General, con base a lo dispuesto en el artículo 26 del Código Tributario, opinión indicándole si esos envases pueden considerarse como retornables o no y si es procedente descontar el valor de dichos envases del precio de venta sugerido al público para efectos de aplicar el impuesto ad-valorem.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre el particular, esta Oficina le manifiesta lo siguiente:

La Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, considera como sujetos directos del pago de los impuestos establecidos en la Ley, a los productores nacionales y a los importadores de las bebidas alcohólicas, conforme a lo dispuesto en el artículo 44 de la mencionada Ley.

El artículo 43 inciso primero de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, establece que tales bebidas, incluyendo las cervezas, están afectas al pago de los Impuestos siguientes:

Un impuesto sobre el contenido alcohólico, igual a cinco centavos de colón, por cada uno por ciento en volumen de alcohol por litro de bebida; y, un incremento ad-valorem del 20% del precio de venta al público declarado por el productor o importador, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el valor de los envases retornables.

Como puede observarse, para el cálculo del impuesto ad-valorem el legislador tributario permite deducir del precio de venta al público declarado el IVA y el valor de los envases retornables, obviamente en este último caso, en el entendido que efectivamente la bebida se vende envasada y que los envases sean de naturaleza retornables.

Ahora bien, como los aspectos consultados se centran fundamentalmente en la determinación de la calidad de retornables o no de los envases utilizados por dicha contribuyente, es preciso acotar, que el legislador tributario no definió en la Ley en referencia, lo que debe entenderse por “envase retornable” para efectos del cálculo del impuesto ad-valorem.

Ante esa falta de definición legislativa, corresponde a la Administración Tributaria hacer acopio de las reglas de interpretación de la norma tributaria a que hace referencia el artículo 7 del Código Tributario.

Dicha disposición legal prevé que las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a los criterios admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la Constitución. Además estipula, que los términos empleados en las normas tributarias deben entenderse conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, toda vez que no hayan sido definidos en el ordenamiento.

Sobre ese mismo punto, el artículo 2 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario en sus numerales 4) y 5) establece que para efecto de lo dispuesto en el Código Tributario debe entenderse por “criterios de interpretación admitidos en derecho”, los métodos de interpretación de las normas jurídicas siguientes: el Método Gramatical, el Lógico, el Histórico y el Sistemático; y por “sentido jurídico, técnico o usual” lo siguiente:

Jurídico, el que va inherente en las disposiciones del Código o leyes tributarias, que toman en cuenta instituciones jurídicas tanto de derecho privado como público.

Técnico, el que se refiere a la concepción técnica que posee cada palabra propia de toda ciencia o arte, las cuales se tomarán en el sentido que le otorgan los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente en el Código o en las leyes tributarias respectivas que se han tomado en sentido distinto.

Usual, el equivalente a lo aceptado socialmente o por el uso general de las palabras de la ley, a

menos que el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, caso en el cual se les dará a éstas su significado jurídico.

En el presente caso no habría lugar al establecimiento del sentido jurídico de la noción “envase retornable” en razón de que dicho término, no deviene propiamente de una institución de carácter jurídico de derecho privado o público.

Tampoco cabría hacer acopio del sentido técnico de la palabra, pues el término “envase retornable” no deviene de la terminología propia de una ciencia o de un arte.

En ese sentido, al prescindir de los supuestos anteriores, habría que desentrañar el alcance de la palabra “envase retornable” por medio del sentido usual, que se caracteriza por la utilización del término semántico o gramatical, de lo aceptado socialmente o por el uso, sin perjuicio de que sea corroborado posteriormente por un argumento de autoridad.

Así tenemos, que la noción “envase retornable” es un término compuesto de dos palabras: 1- envase y 2- retornable.

La palabra “envase” según el diccionario de la Real Academia significa: Recipiente o vasija en que se conservan y transportan ciertos géneros; y la palabra “retornable” deviene de la conjugación del verbo transitivo retornar que según el diccionario citado significa: Devolver, restituir hacer que una cosa retroceda o vuelva atrás. Volver al lugar o situación en que se estuvo.

En la práctica, lo que se acepta socialmente o

por el uso, como envase retornable, es aquél que una vez consumido puede ser incorporado nuevamente al proceso productivo para que en su interior se deposite nuevamente la bebida correspondiente.

La concepción anterior de “envase retornable”, descarta, que sean otros elementos tales como la disponibilidad jurídica del envase, así como el material con el que han sido fabricados, los que sean determinantes en el establecimiento de la calidad de retornable o no de un envase.

Bajo ese contexto, a juicio de esta Administración los envases que sean reutilizados por la sociedad solicitante, en el proceso productivo que les dio origen, ostentan el estatus de retornables, independientemente que la bebida que integra su contenido sea envasado en el país o en el exterior.

En ese sentido, es procedente que para efectos del cálculo del Impuesto ad-valorem regulado en el artículo 43 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, el valor de los mismos sea excluido del precio de venta sugerido al público.

Finalmente es pertinente acotar, que no obstante lo expuesto en esa nota, dicha contribuyente por la modalidad operativa muy particular que posee, deberá cumplir con los mecanismos de control que la autoridad aduanera establezca respecto de los envases que envía fuera del país y que ingresan nuevamente al mismo, así como con los mecanismos de control que dicha autoridad considere pertinentes establecer sobre otros aspectos conexos a 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 Y DIVULGACIÓN TRIBUTARIA

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



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

