



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

Agosto 2003

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLOS EMITIDOS POR LA SALA DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA
HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA..... 1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL
TRIBUNAL DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS..... 11

CONSULTAS EVACUADAS
POR LA DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS INTERNOS 35

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

FALLOS EMITIDOS POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Licenciado “M”, en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad “C”, impugnando de ilegales: 1) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas y cinco minutos del día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve, que determina a cargo de su mandante Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y 2) La sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas diez minutos del día once de diciembre del año dos mil, por medio de la cual se confirma la resolución mencionada en el número anterior.

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

La parte actora manifestó en lo pertinente: “Que la Dirección General de Impuestos Internos, a través de credenciales SGC98/SGC9/DF02 CRE/0363 y DF02 CRE/0364 de fecha 31 de agosto de 1998, ordenó auditoría a la Empresa de su representada. Que con fecha 4 de noviembre de 1998, a través de los oficios SGC98/DF02NEX/0528 y No. SGC 98/DF02 NEX/0529, la Dirección General de Impuestos Internos, notificó el resultado de la visita ordenada, las objeciones señaladas en los mismos oficios. Que después de varias intervenciones realizadas ante la mencionada Dirección, únicamente se mantuvieron las objeciones que se refieren a violaciones a la “Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”, su reglamento y demás disposiciones legales. Que posteriormente, se ordena nueva auditoría, a través de oficio extendido, a las once horas quince minutos del día 23 de febrero de 1999.

Después de la auditoría ordenada en el oficio anterior, se dejan sin efecto las objeciones hechas a los créditos fiscales, números 51 y 52 y posteriormente, por caducidad, se deja sin efecto el crédito fiscal Número 53, reduciéndose la complementaria a un monto de ciento setenta y cuatro mil ciento cuarenta y tres colones (¢174,143.00) correspondiente a los créditos fiscales números 53, 54, 55, 56 y 57 resultado notificado el día 22 de julio de 1999, a través de oficio No. 4258 del mismo mes y año, a través de este se ABRE A PRUEBAS el juicio y hasta en esta notificación se concede derecho de audiencia. Complementaria con la que no está de acuerdo por las siguientes razones: Que los créditos fiscales que han sido rechazados, objeto de esta complementaria, han sido emitidos a título de ANTICIPOS, o sea que los servicios aún no se han recibido, y en cualquier momento se podría prescindir de los servicios y consecuentemente, los créditos fiscales serían objeto de anulación, anulando así el impuesto correspondiente. Que dadas estas condiciones, se recurrió a la empresa emisora de los créditos fiscales, para que los sustituyera, por otros que cumplieran los requisitos legales exigidos por la Dirección General, los cuales fueron sustituidos por mediante la emisión de las Notas de Créditos No. 005, 006, 0007, 0008 y 0009 quedando así corregida la deficiencia señalada en el oficio No. 4258, antes relacionada. Que no obstante las razones expuestas en el numeral anterior; la Dirección General de Impuestos Internos División Jurídica, emitió resolución el día 19 de agosto de 1999 y notificado en la misma fecha, RESUELVE: desfavorable y ordena que se emitan los mandamientos de pago correspondientes; orden de emisión que es violatoria a la Constitución de la República El Salvador, porque está actuando en una forma condenatoria, sin antes haber sido vencida en juicio, ya que la recurrente tiene derecho a recurrir ante el Tribunal de Apelaciones, sin

haber esperado el vencimiento de los plazos, que la Ley da para estos recursos. Pero si es cierto que el artículo 81 de la Ley de IVA, lo faculta para ello, el mismo artículo establece que la Dirección General tiene tales facultades únicamente, hasta que haya quedado firme la resolución liquidatoria del impuesto, esto quiere decir que aún no se habían agotado los recursos y nótese que el oficio 3639 del 19 de agosto de 1999, a través del cual se ordena la emisión de mandamientos de pago, no es una fecha, en la que se debería haber ordenado tal acto, porque de conformidad a la ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de apelaciones de los Impuestos Internos, la recurrente tenía 15 días hábiles para interponer recurso de apelación, y la Dirección General en el mismo oficio, en el penúltimo inciso le expresa ése mismo derecho. Que con fecha 3 de septiembre de 1999, se hizo uso del Recurso de apelación ante el referido Tribunal, el cual se recibió bajo en No. 9909001T, el cual se dio por recibido el día seis de septiembre de 1999, notificado a las trece horas del mes y año antes citados; en este mismo oficio dice Solicitase a la Dirección General, de Impuestos Internos “Remita a este Tribunal el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de la sociedad “C”, agregando también la copia debidamente confrontada de la declaración original y de sus modificaciones en su caso del mencionado impuesto respecto de los períodos tributarios antes relacionados dentro del plazo legal y fatal de Tres días de notificada esta resolución. De acuerdo con el texto de esta notificación, la Dirección General de Impuestos Internos violó la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ya que, de acuerdo a lo que dice el artículo 4 inciso 1 de la Ley, y a la notificación le conceden tres días para entregar el expediente, el cual se solicitó el día siete de septiembre de 1999, y de acuerdo con lo notificación de fecha 26 de noviembre de 1999, manifiesta que el expediente lo recibió el día 22 de noviembre de 1999, es decir 45 días después de habersele solicitado. Que a través de oficio emitido a las trece horas del día veintiséis de

noviembre de mil novecientos noventa y nueve, se notifica la admisión del recurso y en el mismo se le previene para que “puntualice las razones de hecho y de derecho, siendo contestado mediante escrito recibido por dicho Tribunal el día 10 de diciembre de 1999. Que estando en el proceso del incidente que nos ocupa, sin haber llegado a su finalización, donde tendría que haber una REVOCATORIA O CONFIRMACIÓN del caso, el día 18 de octubre de 1999, se recibió notificación de oficio No. 4980 de fecha 15 del citado mes y año, de la Dirección General, Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas a través de la cual se notifica el mismo caso, notificado en el oficio No. 4258 de fecha 22 de julio de 1999. Posteriormente a esta contestación, a través de oficio No. 5123 emitido en esta ciudad el 10 de noviembre de 1999 y notificado el día once del mismo mes y año, le tasan las multas correspondientes, por la supuesta complementaria notificada a través de oficio No. 4258, caso que se ventiló bajo el INC. No. I-9911013M, una vez más, mediante el oficio 5123 de la Dirección General de Impuestos Internos, se viola la Constitución de la República de El Salvador, en sus artículos 11, 12 y 14, ya que nadie puede ser sancionado, sin haber sido oído y vencido en juicio y en el presente caso, a la fecha de la notificación de las sanciones se encontraba en proceso de juicio. Que después de entrar en alegaciones sobre las multas se logró una revocatoria de las multas tasadas; y ante las pruebas presentadas por la recurrente, se nombró al Lic. “A”, para verificar sobre la naturaleza y ocurrencia de las operaciones objeto del incidente, dictamen que se notificó el día 22 de junio de 2000, sin que se diera a conocer el contenido del dictamen. Que posteriormente a este dictamen, se mandó a oír en sus alegaciones finales mediante oficio de fecha 3 de julio de 2000; alegaciones que fueron presentadas a través de escrito del 7 de julio del año 2000. Que no obstante haber hecho, las alegaciones finales en el tiempo y plazos señalados por la ley; se manda nuevamente a oír alegaciones, por el Tribunal de Apelaciones, mediante oficio emitido de fecha 20 de noviembre de 2000, las que fueron contestadas

mediante escrito de fecha 1 de diciembre de 2000, posteriormente el Tribunal de Apelaciones el día once del referido mes y año, RESUELVE, confirmar la resolución apelada. Resolución con la que no se está conforme por las razones antes expuestas y además porque en la resolución de Revocatoria del INC. No. I9911013. M, emitida por el Tribunal de Apelaciones el día 29 de noviembre de 2000, se exponen las razones por las cuales no procede la multa, mismas que son valederas por las cuales no procede la tasación, y éstas son: “Sobre la infracción cometida en el artículo 93 de la Ley en comento, sanción artículo 125 No. 2, por la presentación de declaraciones falsas, durante los períodos tributarios de octubre y noviembre de 1996. sobre la valoración hecha por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, respecto a la procedencia de la deducción de créditos fiscales incluidos en las declaraciones presentadas por la contribuyente social, como base para considerar que son falsas las declaraciones en cuestión, se vuelve necesario reiterar el criterio sostenido por el Tribunal, en el sentido de la procedencia o no, de la deducción de determinado crédito fiscal, no puede en ningún momento dar lugar al surgimiento de la infracción de presentación de declaraciones falsas, en consideración a que este hecho se constituye como una calificación jurídica de cada crédito deducido por los contribuyentes dentro de sus actividades, en razón de existir discrepancia entre el tratamiento otorgado a dichos créditos por la contribuyente y la Dirección General, discrepancia que no puede dar lugar al surgimiento y configuración de infracciones, y como consecuencia de sus respectivas sanciones; agregando además, que para configurar esta infracción debe demostrarse por parte del ente fiscalizador que las declaraciones en su contenido no fueron exactas ni verdaderas cuando los presuntos hechos consignados en la declaración, no corresponden a la realidad especialmente, cuando se trata de hechos sustanciales pero que no se refieren al mero enfoque interpretativo de sí se trata de una inadecuada manera de entender si proceden o no ciertos créditos, cuando se entiende como falsedad de

declaraciones la incorporación en las declaraciones de hechos que no se refieren al mero enfoque interpretativo de sí se trata de una inadecuada manera de entender si proceden o no ciertos créditos, cuando se entiende como falsedad de declaraciones la incorporación en las declaraciones de hechos que no corresponden a la realidad, procediendo así la revocatoria de la sanción así determinada. En cuanto al pago de una suma inferior al impuesto correspondiente dentro del plazo legal, incumplimiento del artículo 93 y 94, sanción impuesta, artículo 125 numeral 2). Con referencia a esta infracción imputada y tal como lo ha señalado en anteriores oportunidades este Tribunal, la aplicación en el presente caso no es procedente considerándose que la Ley respectiva presupone para la configuración que se de en dos momentos que pueden ser: 1) El momento resultante de la autoliquidación o liquidación voluntaria de los contribuyentes, momento estatuido en el artículo 94 de la Ley de la materia y 2) el resultante de la liquidación de oficio, todas vez que dicho acto administrativo, sea firme, situación que está contemplada en el artículo 81 de la Ley en comento. Asimismo, en lo concerniente a la base imponible, debe de advertirse que ésta solo es atinente si se entiende que medie obligación de pago y esta sea líquida y exigible, de manera que bajo tales circunstancias y ante la inconformidad manifestada ante esa instancia administrativa contra la resolución que contiene la liquidación de oficio, de tal suerte que al no encontrarse firme el impuesto determinado y utilizado para la aplicación de la sanción no sería procedente la infracción y en consecuencia, tampoco la aplicación de la sanción. Asimismo, se amplía la demanda ante esta Sala, alegando inconformidad y aduciendo que la resolución que apela ha sido suscrita por tres magistrados del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, uno en su calidad de Presidente, otro en calidad de Vocal Jurídico y un tercero en calidad de Vocal Contable Interino, sin embargo según el Reglamento la Ley de Organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos no existe la calidad de Vocal Contable

Interino, pues únicamente serán cargos Suplentes, por lo tanto, la sentencia pronunciada por ese Tribunal se vuelve nula de nulidad absoluta porque se encuentra suscrita por un funcionario que no está designando como tal en la ley, careciendo de todo valor jurídico; que el referido Vocal Contable Interino, tampoco cumple el requisito establecido en el artículo 1 incisos tres y cinco de la referida Ley del Tribunal de Apelaciones, ya que para optar a ese cargo debe tener por lo menos seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria, de lo cual carece dicho funcionario; por lo que el acto dictado fuera del marco de legalidad pertinente debe ser declarado nulo, de ahí que, las cosas deben volver al estado en que se encontraban antes del acto; desde luego un tribunal no puede conocer dos veces de la misma causa, ya que nadie puede ser juzgado en tales condiciones, el acto consiguiente debe ser revocado; de acuerdo a los artículos 1119, 1130 y 1121 Prc. EN CUANTO A LOS ARTÍCULOS VIOLADOS Y DERECHOS TRIBUTARIOS PROTEGIDOS. Se ha violado el artículo 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que en esta disposición legal en ningún momento se establece como hecho generador del impuesto los anticipos; se ha violado el artículo 121 de la Ley de Impuesto sobre la Renta el cual establece que: “Las resoluciones de la Dirección General que no sean recurridas en los términos señalados, se tendrán por definitivas”. Todo sin perjuicio de la caducidad. El fallo que resuelve el recurso de apelación se tendrá por definitivo siempre que no fuere impugnado en juicio contencioso administrativo”. En relación al artículo ciento cuarenta de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sin embargo en la resolución apelada se menciona: “En consecuencia emítanse los mandamientos de ingreso correspondientes...” La violación consiste en que la Dirección General, al utilizar la palabra “EMÍTANSE LOS MANDAMIENTOS DE INGRESO”, tácitamente esta condenando a pagar a la sociedad recurrente; asimismo, el artículo 140

establece que las multas deberán pagarse desde que cause estado el acto, resolución o sentencia que la impuso, pero no dice que deberán emitirse los mandamientos de ingreso, por tal motivo dicha resolución en la forma redactada, está violando la constitución, ya que no deja la posibilidad de Apelar ante la instancia correspondiente, pues ya se ha ordenado la emisión de los mandamientos de ingreso, para el pago de las multas. Además la Dirección General ha violado el artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, al remitir el expediente extemporáneamente.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General en lo pertinente manifestó: Que los argumentos presentados en el presente caso no tienen base legal en la cual puedan ampararse, debido a que los créditos fiscales objetados lo han sido precisamente en acatamiento a la normativa legal aplicable. Así, el artículo 63 inciso tercero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, estipula que: “con respecto a los comprobantes de Crédito Fiscal, Notas de Crédito y Débito que se reciban con retraso, el impuesto que de ellos resulte podrá usarse para aumentar o reducir el crédito fiscal, según corresponda, hasta los dos períodos tributarios que sigan al de la emisión de dichos documentos”, en el presente caso, los documentos en cuestión (Comprobantes de Crédito Fiscal), fueron emitidos en los períodos de julio, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y cuatro, y, la sociedad inconforme, ha pretendido utilizarlos hasta los períodos de julio, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y seis, lo cual a todas luces infringe lo establecido en la referida disposición legal. Por otra parte, en cuanto a que las cantidades reflejadas en los créditos fiscales objetados, constituyen nada más que anticipos ya que los servicios aún no se han recibido y en cualquier momento se podría prescindir de ellos y consecuentemente los créditos fiscales serían objeto de anulación; el artículo 18 de la referida

ley, establece: “que las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto, se entienden ocurridas y causado el impuesto según cual circunstancia de las señaladas a continuación ocurra primero: a) cuando se emita alguno de los documentos señalados en los artículos 97 y 100 de la Ley de la materia”, (que es el caso de los comprobantes de crédito fiscal en cuestión). En virtud de lo anterior, se comprende que los comprobantes de crédito fiscal emitidos en los períodos de julio, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y cuatro causaron por disposición de ley, el impuesto correspondiente a esa fecha y los mismos, sólo podían ser utilizados hasta los dos períodos siguientes a las fechas de su respectiva emisión y no dos años después, como fue utilizado por parte de la sociedad apelante. En cuanto al argumento de que corregida la diferencia señalada por esta oficina, es de hacer notar que las notas de crédito números 0005, 0006, 0007, 0008 y 0009 fueron emitidas en los períodos de julio, octubre y noviembre de 1994, y los nuevos comprobantes de crédito fiscal a los que hace referencia la apelante, son los números 0065, 0066, 0067, 0068 y 0069 que fueron emitidos el 30 y 31 de marzo del mismo año, según consta en el expediente que a nombre de dicha contribuyente lleva esta oficina, lo cual permite determinar que esto no corrige el incumplimiento señalado por esta Dirección General, como lo confirma la parte alzada en su recurso. En cuanto al argumento que esta oficina, ha señalado violaciones a los artículos 143 y 150 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se puntualiza que dicha argumentación no es cierta puesto que en la resolución de mérito en su parte resolutive, que es donde se mencionan estas disposiciones, no se menciona que la contribuyente social ha violado estas normas legales, sino que en base o en cumplimiento a ellas se procede a dictar la resolución en cuestión, en virtud de que las mismas señalan la facultad y medios de fiscalización que tiene esta oficina y la forma de proceder para las liquidaciones de oficio, respectivamente. Por lo que lo alegado en este sentido por la impetrante no tiene validez

alguna para desvirtuar lo actuado por esta Dirección General. Y en lo concerniente a que esta oficina ha violado los derechos establecidos en el artículo 11 de la Constitución de la República, al manifestar en la resolución de mérito la frase “En consecuencia EMÍTANSE los mandamientos de ingreso correspondientes, es un alegato sin fundamento legal, en el sentido que esta oficina ha actuado conforme a derecho de conformidad con lo dispuesto en los artículos 81 y 140 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los cuales estipulan: “Los impuestos liquidados de oficio por la Dirección General o la Dirección General de la Renta de Aduanas, deberán pagarse dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la fecha en que quede firme la resolución liquidatoria del impuesto”. Las multas deberán pagarse dentro del plazo de treinta días, contados desde que cause estado el acto, resolución o sentencia que la impuso. Por lo que se puede apreciar que dichas disposiciones se refieren específicamente a los plazos que la misma ley tributaria le determina al sujeto pasivo del impuesto para que dentro de los cuales, éste deberá cancelar los mandamientos de ingreso correspondientes, ya sean estos de tasación de impuestos o de imposición de multas, por lo que hay que dejar en claro que la frase antes referida no viola ningún derecho el apelante”

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que no fue posible la verificación en los registros legales de contabilidad (Diario Mayor) de la sociedad recurrente, respecto de la ocurrencia y pago de los servicios, amparados por los Comprobantes de Crédito fiscal objetados por la Dirección General, correspondiente a los períodos de julio, octubre y noviembre de 1996, debido a que para 1994 y 1996 no existieron anotaciones que se relacionaran con las objeciones, ni se poseían los documentos emitidos por la sociedad BE, las fechas de emisión de los comprobantes de crédito fiscal, de tal manera que el No. 53 corresponde a la fecha del 31 de julio de 1994,

los números del 54 al 55 al 31 de octubre de 1994 y los números del 56 al 57 tienen fechas del 31 de noviembre de 1994; respecto al pago y registros de éstos no fue posible su verificación ya que el Libro Legal de Contabilidad (Diario Mayor), se encontró con anotaciones al año de 1985, y en el Registro de Ventas a Contribuyentes del IVA no se encontró anotación alguna desde 1992, hasta febrero de 2002, y se determinó que los documentos objetados por la Dirección General, en ningún momento han sido declarados como ingresos por parte de la sociedad emisora. Que al verificarse los hechos por parte de éste Tribunal, se reflexionó sobre las operaciones que realizó la apelante social, respecto al momento de emitir los comprobantes de Crédito Fiscal objetados, los cuales no se pudieron verificar en sus registros, ya que el último movimiento registrado fue del comprobante de crédito fiscal número 0060, el cual nunca fue emitido por la sociedad BE, sin embargo a la fecha de la verificación por parte de este Tribunal, se pudo establecer que se han adicionado las Notas de Crédito Fiscal Números del 0005 al 0009 con fechas 30 de noviembre de 1994, las cuales sustituyen a los créditos fiscales números 053 y 057; con fecha 31 de julio de 1994, 31 de octubre de 1994; 30 de noviembre de 1994; que según Nota de Crédito No. 0003 emitida el día 20 de febrero de 1996, se relacionan honorarios que corresponden a los Créditos Fiscales del 0053 al 0057, extendidas el día 31 de julio de 1994, 31 de octubre de 1994 y 30 de noviembre de 1994, según orden recibida, de Crédito Fiscal No. 0060 en concepto de anticipo, el cual nunca emitió BE. De lo anteriormente expuesto se evidencian las deficiencias en que ha incurrido la sociedad apelante, en vista que el procedimiento aplicado contraviene lo dispuesto en el artículo 18 literal e) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual establece que en los hechos generadores del tributo, en los casos que se emitan los créditos fiscales, se entiende ocurrido y causado el impuesto cuando el pago ha sido parcial, siendo en este caso anticipo por prestación de servicios, el cual se relaciona con el artículo 63, de la ley en

comento, si bien procede utilizarlos en otros períodos ajustándolos cuando se reciban con retraso, y el impuesto en el que se declara según fecha de recepción que resuelve entendiéndose trasladado, podrá utilizarse para aumentar o reducir dicho crédito, según corresponda hasta los dos períodos siguientes al de la emisión; en el caso que después de emitido el documento que ampara el pago parcial, este ya no se lleve a cabo, procede entonces que se emita una Nota de Crédito Fiscal, donde se ajusta dicho crédito y sus valores; que al analizar las operaciones en el presente caso, según se verificó en informe rendido por el Analista Económico de este Tribunal; la sociedad apelante ante tales circunstancias procedió a anular los Comprobantes de Crédito, por medio de Notas de Crédito, lo cual no es procedente, en vista que al haberse causado el impuesto en la fecha del pago parcial toda resciliación del negocio ocurrida con fecha posterior, debió afectarse como ajuste a los créditos, según lo prescribe el artículo 63, y bajo tales condiciones que prescribe el artículo 62; pero nunca anular el impuesto causado con la entrega parcial del precio de los servicios, que es como se ha pretendido registrar y documentarse, aún de manera irregular. De lo anteriormente expuesto, verificación efectuada, fue procedente la confirmatoria de la resolución apelada.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FALLA:

Mediante resolución emitida a las nueve horas del día nueve de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, la Dirección General de Impuestos Internos, determinó a cargo de la actora la suma de cincuenta y siete mil sesenta y dos colones noventa centavos en concepto de multas, por infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de octubre y noviembre de 1996, por llevar en forma indebida los Libros de Compras y Ventas a Contribuyentes, por presentar declaraciones falsas al deducirse créditos fiscales fuera del plazo legal establecido y por pagar una suma inferior al

impuesto que corresponde dentro del plazo legal. No observa esta Sala violación a los artículos invocados de la Constitución de la República, ya que, por una parte, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en las Secciones Primera, segunda, Tercera, Cuarta y Quinta del Capítulo II de su Título IX, artículos ciento cuarenta y cuatro y siguientes, dispone los procedimientos particulares a los que la administración del impuesto debe atenerse para el caso de la liquidación de oficio del impuesto, para la repetición del pago indebido o en exceso del impuesto y multas, para la aplicación de sanciones y para el cobro coactivo del impuesto y multas a morosos. Esto es que tanto para liquidar el impuesto como para aplicar sanciones, la ley dispone procedimientos particulares, cuyas etapas procesales notoriamente pueden en algún momento confluir, como cuando mientras se ventila en el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el recurso de apelación, contra la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, de las ocho horas y cinco minutos del día diecinueve de agosto de 1999, se notifica con fecha 18 de octubre de 1999, y el auto emitido por la misma oficina a las ocho horas quince minutos del día quince de octubre del mismo mes y año, por medio del cual se concede audiencia y se abre a prueba las diligencias respecto de las supuestas infracciones que antes han sido referidas. El Tribunal de Apelaciones, al emitir el fallo respectivo en el incidente de apelación marcado con el número I 9911013.M de fecha 29 de noviembre de 2002, revocó en todas sus partes la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, de las nueve horas del día nueve de noviembre de 1989, la cual imponía multas por diversas infracciones a la sociedad demandante. Ya que la Ley expresamente estableció procedimientos separados para la determinación tributaria y para ejercer la potestad sancionatoria, en el evento que los actos procesales de ambos confluyeran en el curso de su respectiva depuración, ello no representa violación alguna de las garantías constitucionales alegadas por la actora, siempre

que se hayan respetado a plenitud las formas procesales establecidas en la ley, lo que en el presente caso no ha sido cuestionado. No obstante, cuando la ley establece sanciones para las cuales es necesario que previamente se haya determinado la existencia de una deuda tributaria y que tal determinación haya alcanzado el estado de firmeza, de manera que la obligación devenga en líquida y exigible, notoriamente el acto que impone la sanción adolece de ilegalidad. En ejercicio de su función contralora, el Tribunal de Apelaciones, dentro del incidente de apelación respectivo, ha resuelto en el sentido de evocar el acto administrativo portador de tal vicio, lo que naturalmente hace cesar el agravio invocado a este respecto por la actora en su demanda, ya que revocado el acto irregular, debe resolverse previamente el procedimiento administrativo de liquidación del tributo, para con ello, de ser procedente, se conozca lo relativo a la imposición de sanciones. De lo anterior se deduce que esta Sala desestima la violación de los artículos 11, 12 y 14 de la Constitución de la República alegada por la demandante. Sobre el incumplimiento de los plazos legales en el envío del expediente respectivo o en la respuesta extemporánea ocurrido en el incidente de apelación, considera esta Sala que de igual manera, habiéndose dado cumplimiento a dichos trámites como consta en el expediente del incidente de apelación sustanciado ante el Tribunal de Apelaciones en comento, ha desaparecido de igual manera el incumplimiento alegado. Tales actos serían, en todo caso, objeto de sanciones disciplinarias por parte del Tribunal Administrativo de alzada respecto del inferior jerárquico omisor o moroso en el cumplimiento de los términos legales, situación no prevista en la ley de la materia, la que tampoco sanciona que tales retrasos han de afectar en manera alguna la validez del acto administrativo que resuelva definitivamente la cuestión controvertida, por lo que en ese sentido, se desestima igualmente la ilegalidad alegada por la actora. Respecto a la violación del artículo 1 en relación con el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

manifiesta la actora que tales artículos en ningún momento mencionan que los anticipos serán gravados con el impuesto establecido en la misma ley en su artículo 18 letras a) y e), ya que en el caso específico de las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto, éstas se entienden ocurridas y causado el impuesto, entre otras, bien cuando se emita alguno de los documentos señalados en la misma ley o cuando se pague total o parcialmente la remuneración, se acredite en cuenta o se ponga a disposición del prestador de los servicios, aunque sea con anticipación a la prestación de ellos, lo que ocurra primero. En el presente caso, la Sociedad BE, emitió a favor de la sociedad demandante, los comprobantes de crédito fiscal números 0053, 0054, 0055, 0056 y 0057 los días 31 de julio de 1994 el primero, el 31 de octubre de 1994 el segundo y tercero y el 31 de noviembre de 1994 el cuarto y quinto, los que textualmente amparan “Anticipo a servicios de bordado de producto”, por las sumas en los mismos detalladas. El Artículo 97 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establecía para los contribuyentes del impuesto la obligación de emitir y otorgar a otros contribuyentes un comprobante de crédito fiscal, tanto por las transferencias de dominio como por las prestaciones de servicios, fueran gravadas o exentas. El artículo 98 de la misma ley, disponía que los contribuyentes deberían emitir el documento antes señalado en todo caso, cuando se causara el impuesto de conformidad con la misma ley. Según lo precedentemente expuesto, se comprueba que habiendo recibido la sociedad, sumas en concepto de “anticipo a servicios de bordado de productos de parte de la sociedad demandante, la remuneración por los servicios de bordado se puso parcialmente a disposición del prestador de los servicios, con anticipación a la prestación de los mismos, razón por la cual, se cumple el presupuesto legal respecto de uno de los momentos en los cuales se reputa configurado el hecho generador del impuesto en el caso de los servicios y legalmente existía obligación de documentar la operación y pagar el impuesto correspondiente, de conformidad a los artículos 97 y 98 recién

citados, en relación con el Art. 18 letra e) de la misma Ley. Ha manifestado la actora en su demanda, que los créditos fiscales rechazados, le habían sido emitidos a título de anticipos, pues los servicios aún no se habían percibido y cualquier momento podrían prescindir de ellos y consecuentemente, serían objeto de anulación, anulando así el impuesto correspondiente. Por lo anterior se recurrió a la empresa emisora de los créditos fiscales para que los sustituyera por otros que cumplieran los requisitos legales exigidos por la Dirección General de Impuestos Internos, siendo sustituidos por los números 0065, 0066, 0067, 0068 y 0069, emitidos los días treinta y uno de marzo de 1994, lo cual se comprueba con las notas de crédito agregadas de folios cuarenta y ocho al cincuenta y dos del presente juicio. Sobre lo anterior, de acuerdo al artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para calcular el crédito fiscal del período tributario, se debe restar el impuesto correspondiente a las partidas en el mismo artículo mencionadas, que consten en los comprobantes de crédito fiscal emitidos. El mismo artículo dispone que en el caso de comprobantes de crédito fiscal recibidos con retraso, el impuesto que de ellas resulte podrá utilizarse para aumentar o reducir el crédito fiscal, según corresponda, hasta los dos períodos tributarios que siguen al de la emisión de dichos documentos. Por su parte, el artículo 64 de la misma ley en comento, dispone que el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al contribuyente al adquirir bienes o al utilizar los servicios, en el mismo período tributario. Según lo anterior, los comprobantes de crédito fiscal deben deducirse del crédito fiscal causado en el mismo período tributario. Excepcionalmente, en el caso que tales documentos hayan sido recibidos con retraso, la ley permite su utilización pero hasta los dos períodos tributarios que siguen al de la emisión de dichos documentos. En el presente caso se ha constatado que la sociedad demandante durante los períodos objeto de investigación, no registró originalmente

comprobantes de crédito fiscal por compras, anotando solamente la frase “No hubo movimiento en este mes”, por lo tanto, según el libro de compras no existen documentos a deducirse; sin embargo, posteriormente efectuaron anotaciones de los comprobantes de crédito fiscal emitidos por la sociedad BE, los cuales fueron deducidos en los períodos de julio, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y seis, es decir dos años después de la fecha de su emisión. Consta asimismo, de los libros de ventas con crédito fiscal y compras de la sociedad demandante, las que no han sido contradichas por la parte actora, y de las cuales se corrobora que efectivamente, durante los períodos tributarios del impuesto objeto de la fiscalización, la sociedad demandante reflejó la inexistencia de movimiento durante dichos meses, lo que significa que la sociedad registro no haber efectuado ninguno de los hechos generadores previstos en la ley y no haber adquirido bienes o servicios gravados con el impuesto, amparados en sus respectivos créditos fiscales. De lo anterior resulta claro a esta Sala que efectivamente, la sociedad demandante pretende la utilización de créditos fiscales emitidos en los períodos de julio, octubre y noviembre de 1994 durante los períodos tributarios de julio, octubre y noviembre de 1996, lo cual es improcedente, ya que como antes se ha establecido la ley concedía únicamente dos períodos tributarios para la utilización de los créditos fiscales recibidos con retraso y además, de conformidad al Art. 65 de la ley en comento, para que procediera la deducción del crédito fiscal se requería que la operación que la origina estuviera debidamente documentada, que el comprobante legal fuera el original y figurara la cantidad trasladada como crédito en forma separada del precio o remuneración de los servicios o se comprobara documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación. De conformidad con el mismo artículo, todo ello debía estar debidamente registrado contablemente, requisito que como se ha visto no fue oportunamente realizado por la sociedad demandante. Además, según informe emitido por el analista económico tributario del Tribunal

de Apelaciones, consta que no fue posible la verificación en los registros de contabilidad de la sociedad demandante, respecto de la ocurrencia y pago de los servicios amparados por los comprobantes de crédito fiscal objetados por la Dirección General, correspondientes a los períodos tributarios de julio, octubre y noviembre de 1996, debido a que para 1994 y 1996, no existen anotaciones que se relacionen con las objeciones, ni posee los documentos contables como respaldo de las operaciones realizadas. Por otra parte, y lo que resulta más grave aún, es el hecho de haberse confirmado con los duplicados de los documentos emitidos por la sociedad BE, las fechas de emisión de los comprobantes de crédito fiscal, de tal forma que el número cincuenta y tres corresponde a la fecha del 31 de julio de 1994, los números del 54 al 55 al treinta y uno de octubre de 1994, y los números 56 y 57, tienen fecha 31 de noviembre de 1994; el mismo informe agrega que respecto del pago y registro de éstos, no fue posible su verificación, ya que el libro de contabilidad (Diario Mayor), se encontró con anotaciones al año de 1995, y en el registro de ventas a contribuyentes de IVA, no se encontró anotación alguna desde 1992, hasta febrero de 2000, y se determinó que dichos documentos objetados por la Dirección General, en ningún momento han sido declarados como ingresos por parte de la sociedad emisora. La parte actora no ha desvirtuado con prueba alguna lo señalado por las autoridades demandadas. La situación irregular de los comprobantes de crédito fiscal aludida determina que los mismos no tienen el carácter de crédito fiscal, ya que de conformidad al Art. 59 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no constituyen crédito fiscal las cantidades trasladadas o impuestos retenidos en comprobantes de crédito fiscal y notas de débito falsos, no fidedignos o que no cumplan con los requisitos legales, reglamentarios o administrativos, situación ésta última que se perfila en el presente caso, dadas la irregularidades advertidas por la administración del impuesto y el Tribunal de Apelaciones oportunamente, según lo establecido en el artículo 65 de la misma ley.

Además considera esta Sala que de la relación efectuada en el párrafo segundo de la demanda, se entiende que la demandante tuvo pleno conocimiento del dictamen pericial cuyo contenido alega no haber conocido, lo que además, se demuestra del auto emitido por el Tribunal de Apelaciones, a las nueve horas y treinta minutos del día nueve de noviembre de 2000, el cual fue debidamente notificado a la sociedad demandante. Respecto de la sentencia del Tribunal de Apelaciones, se alegó nulidad absoluta de lo actuado por parte de dicho Tribunal, en razón de que su sentencia ha sido pronunciada por el Presidente, el Vocal Jurídico y por el Vocal Contable Interino, quien en virtud de lo dispuesto en el Reglamento de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, no cumple con los requisitos establecidos en la misma, ya que la ley autoriza a funcionarios y suplentes pero no interinos y cumpliéndose con los requisitos correspondientes, los que no cumple el Vocal Interino. Sobre tales alegatos estima esta Sala que el funcionario que fungía interinamente en el cargo de Vocal Interno, lo que constituye una asignación transitoria de funciones a un funcionario, con el objeto de no interrumpir el normal desarrollo de un servicio público esencial como lo es el que presta la entidad demandada y que no se trata del nombramiento en propiedad de un funcionario o de su respectivo suplente: como tal asignación de funciones no es de carácter permanente sino que se encuentra sujeta desde su inicio a la eventualidad del nombramiento del funcionario en propiedad o suplente respectivo, se estima que no ha existido violación a la Ley de Organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en el sentido alegado por el actor en su demanda a este respecto, por tratarse de una asignación de funciones de carácter interina, hasta en tanto se nombrase el funcionario propietario o suplente respectivo. Y aún en el caso de ser atendible lo alegado por la actora respecto de la situación del vocal contable interino del Tribunal de Apelaciones, particularmente por el requisito de los seis años de experiencia profesional, dicho

funcionario habría desempeñado “de hecho” funciones de Vocal Contable del mismo. En ese sentido tratándose de una investidura irregular, esta Sala ha reconocido en anteriormente que la teoría de los funcionarios de hecho, desarrollada a nivel doctrinario y en fallos judiciales, se encamina a dar solución a una problemática concreta, cual es cómo han de entenderse los actos que estos funcionario emitan. Así, se ha establecido que los actos que éstos hayan dictado deben producir respecto a terceros los efectos jurídicos propios de los actos administrativos pronunciados por funcionarios regulares dentro de la competencia del cargo (Sentencia de lo Contencioso Administrativo 123-R-2000). Por su parte, la Sala de lo Constitucional, ha abordado la figura del funcionario de hecho como: “aquel que goza de una investidura que, aunque irregular, da la impresión de ser un funcionario legalmente designado, y que actúa bajo circunstancias de aquiescencia y reputación públicas que inducen a considerarle legítimo”. Bajo tal perspectiva, ha establecido que debe reconocerse la validez jurídica de las actuaciones realizadas por éstos “bajo condiciones que pública y razonadamente hacen creer que estaba regularmente investido de la función pública” (Sentencia de Amparo 190-97). Lo anterior, aunado a que esta Sala comparte el criterio oportunamente sustentado por el Tribunal de Apelaciones, en el sentido que dicha oficina administrativa es un cuerpo colegiado compuesto por tres funcionarios públicos, un Presidente y dos Vocales, lo que significa que la voluntad de la mayoría domina en el colegio, por lo que la actividad propia del mismo debe ser y es suficiente que sea, expresión de la mayoría, por lo que, sus actos administrativos permanecen válidos aún después de que se declare la anulabilidad del nombramiento de uno de sus miembros, por lo que su supuesta falta de idoneidad para firmar la resolución final o sentencia de esa oficina administrativa, no invalida todo el procedimiento de apelación administrativo y mucho menos el procedimiento llevado por la dirección General, lo que determina que ésta Sala encuentra que no es atendible lo alegado por el actor respecto del Vocal Contable.

Finalmente, respecto de lo manifestado por la actora sobre la situación de los mandamientos de ingreso respectivos, debido a que su cancelación está condicionada a la fecha en que quede firme el acto administrativo cuya legalidad se juzga, no existe la ilegalidad alegada por la actora, ya que por otra parte los mismos no constituyen en sí la determinación de impuesto alguno, sino que constituyen procedimientos administrativos para el ingreso de los impuestos determinados oficiosamente o de las multas, cuya operatividad está justamente vinculada al estado de firmeza del acto del cual dependen, según la misma ley. No habiéndose desvirtuado en forma alguna por parte de la sociedad demandante en el presente juicio las irregularidades encontradas por las autoridades demandadas, lo que aunado a las consideraciones antes planteadas y disposiciones legales mencionadas y por establecerse en el presente juicio que las resoluciones emitidas por la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones ambas oficinas de Impuestos Internos, están sustentadas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así debe declararse.

POR TANTO: Con base en las razones antes expuestas y artículos 421, 427 Pr. C, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cinco minutos del día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve, la cual determinó a cargo de la sociedad "C", la suma de ciento ochenta y nueve mil sesenta y tres colones en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por los períodos tributarios correspondientes a julio, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y seis; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas diez minutos del día once de diciembre de dos mil, por medio de la cual confirma la resolución mencionada en el número anterior; c) Condénase en costas a la sociedad demandante conforme al derecho común; d) Remítanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFIQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIAS MODIFICATORIAS

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las once horas diez minutos del día dieciocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho, por medio de la cual se deniega a favor de la Sociedad "A", la devolución de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, concerniente a los períodos de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y dos y de enero a mayo de mil novecientos noventa y

tres, por la cantidad de SEISCIENTOS SETENTA MIL DOSCIENTOS TREINTA Y DOS COLONES TREINTA CENTAVOS (¢670,232.30).

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La parte alzada al interponer su recurso en síntesis puntualiza su reclamación expresando: Que el inciso 3° del artículo 1 del Decreto

legislativo 557, es claro al señalar que los que contraten con la entidad X., estarán exentos del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales, inclusive derechos, tasas y contribuciones. Dicha disposición tiene varios elementos como son: 1º) Los sujetos del impuesto al percibir o utilizar los fondos provenientes de donaciones, *quedan exentos del pago de toda clase de impuestos fiscales,...*, en tal sentido la redacción del Artículo es claro en su redacción y no es viable hacer ningún tipo de interpretación subjetiva de la misma. En otras palabras si el legislador estableció que las actividades desarrolladas con los fondos provenientes del convenio de donación quedan exentos del pago de todo tipo de impuesto, el sentido lógico y natural en que debe interpretarse es que tales actividades no deben ser gravadas con ningún impuesto, y en caso de que el contribuyente verificase pago de impuesto alguno, tal acción necesariamente constituye pago de lo no debido, y por tanto el Fisco está obligado a devolver las cantidades enteradas indebidamente. Es necesario que el Tribunal analice sobre si se trata realmente de una exención o si es solamente una prohibición de utilizar los fondos provenientes de la donación en el pago de obligaciones tributarias. La consecuencia inevitable del poder “gravar” es la potestad de “desgravar”, es decir eximir de carga tributaria a un sujeto o a un objeto, siendo el Poder Legislativo en quien recae el poder desgravar. En el presente caso se ha cumplido a cabalidad, debido a que el Órgano Legislativo ha emitido el Decreto 557 que contiene la disposición legal de desgravar. De la redacción del inciso 3º del artículo 1 del Decreto 557, debemos inferir que el no pago del impuesto se trata de una verdadera EXENCIÓN, en otras palabras el hecho generador contemplado en I.V.A. se ha configurado en base a lo dispuesto por ley (Decreto 557). La Dirección General de Impuestos Internos ha interpretado de manera errónea el inciso 3º del Art. 1 del Decreto 557. Habiendo definido que se trata de exención analizaremos de que tipo se trata, todo en miras de la aplicación correcta del Art. 174 de la Ley. La exención aplicada no es de tipo genérica, sino de tipo específico, por haber sido creada

para un sujeto y actividad determinada, por lo que la derogatoria contenida en el Art. 174, simplemente le es INAPLICABLE. 2º) El hecho de que los sujetos que desarrollen actividades vinculadas directamente con los fondos del Convenio de Donación, se encontrarán exentos de todo impuesto establecido o que en el futuro se establezcan. La intención del legislador es que las actividades desarrolladas, en relación o a consecuencia de los fondos provenientes del Convenio de Donación, simplemente fueran exentas de todo impuesto identificable. Resulta claro que el ánimo del legislador era, precisamente, evitar que tales actividades en un futuro fueran gravadas, el legislador quería dejar establecido que mientras existiera una actividad desarrollada relacionada directa o indirecta con los fondos provenientes del Convenio de Donación, ésta no debería ser gravada hasta la extinción de la misma de tales fondos, por lo que pretender que diecisiete meses posteriores a la celebración del contrato, se cambie radicalmente una figura jurídica determinada. La Administración ha violado el derecho de seguridad jurídica, debido a que establece que la devolución del impuesto no es procedente, por otro lado el Viceministro de Hacienda, el 30 de octubre de 1996, al dar su opinión sobre el tema al entonces Alcalde de San Salvador, manifiesta que la restitución del I.V.A. procede, sin embargo dada la situación de las Finanzas Públicas...”

VIOLACIÓN AL DERECHO DE AUDIENCIA.

Al solicitar devolución de la cantidad de ¢670,232.32 (SEISCIENTOS SETENTA MIL, DOSCIENTOS TREINTA Y DOS COLONES TREINTA Y DOS CENTAVOS) pagados de manera indebida al fisco, se nombró auditor a fin de verificar si procedía o no la devolución, el informe del auditor fue tomado en todas y cada una de sus partes como cierto por la Dirección General de Impuestos Internos, no dando oportunidad para defenderse y consecuentemente, brindar la respectiva prueba de descargo, mediante la cual se puede comprobar que las afirmaciones citadas por el auditor carecen de

base, tanto fáctica como jurídica, debido a que el pago del I.V.A., NUNCA FUE APROVECHADO POR HABERLO INCORPORADO EN LA PROPORCIONALIDAD, tal como el auditor lo establece.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que por la vía tributaria es improcedente la devolución solicitada, por las razones expresadas en el acto administrativo recurrido, además, porque el Convenio de Donación antes mencionado, no exime las transacciones realizadas por los contratistas en la ejecución de los proyectos financiados con la donación. Mientras que el Decreto 557 del 21 de agosto de 1990, establece en forma genérica la exención de cualquier impuesto identificable, sin embargo, conforme al Art. 174 de la Ley, las exenciones genéricas no producen efectos con relación al impuesto en mención. Por otra parte como lo ha considerado ese Honorable Tribunal mediante sentencia de las 9 horas del día 2 de marzo de 2000 y alegaciones presentadas de ese mismo tribunal del 8 de agosto de 2001, presentadas a la Sala de lo Contencioso Administrativo, no le asiste a la sociedad el goce de exención del citado impuesto. De conformidad al Art. 174 de la Ley, sólo se puede gozar de exenciones concedidas luego de la entrada en vigencia de esa ley, a menos que se hubiese establecido la exención a los contratistas por los impuestos repercutidos lo que no hizo el legislador, porque lo dispuesto en el inciso penúltimo del Decreto se refiere a aquellos impuestos causados por el contratista y no los repercutidos como es el caso planteado, aún más, si como ha constado la Dirección General de Impuestos Internos la sociedad dedujo oportunamente los créditos fiscales estaba en lo correcto, sólo que esta manera no podría pretender a estas alturas ejercer la acción de repetición porque los impuestos están debidamente repercutidos. Asimismo, tampoco procede la devolución por la vía del Convenio pactado, debido a que la sociedad apelante ya utilizó los créditos fiscales que ahora pretende

reclamar, ya que los aplicó para efectos de calcular la proporcionalidad de conformidad al Art. 66 de la Ley de la materia, y cuando por efectos de esa proporcionalidad resultaron tales créditos como no deducibles se los llevó al costo de renta, disminuyendo el Impuesto de Renta a pagar para el ejercicio de 1993.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Que sobre el caso planteado y siendo el origen del presente recurso de apelación, Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, a las quince horas del día dos de diciembre de dos mil dos, relativa a resolución que declara sin lugar por improcedente la solicitud de devolución de pago indebido en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, realizada por la Sociedad "A", por considerar la Dirección General de Impuestos Internos: Que de acuerdo a Informe de Auditoría el Proyecto fue financiado con Fondos provenientes de Convenio de Donación 519-0333, "Proyecto de Reconstrucción Integral", que dispone en la Cláusula XXI exención de cualquier impuesto directamente identificable de conformidad al Decreto 557, de fecha veintiuno de Agosto de mil novecientos noventa; no obstante la exención contenida es genérica, lo cual en relación con el artículo 174 de la Ley del IVA, dispuso que aquellas no surtieran efecto, de manera que se debe pagar el IVA correspondiente, como se aclara en el mismo Decreto citado, ya que lo que se definió es que no debían afectarse los fondos del donativo con impuestos que pudieran causarse dentro del territorio, especialmente en la adquisición de bienes y servicios; que los créditos fiscales también fueron aprovechados vía proporcionalidad del impuesto en virtud de que las operaciones relacionadas con diversos proyectos fueron declaradas, unas gravadas y otras exentas; que el saldo de Seiscientos Cincuenta y Dos Mil Novecientos Ochenta y Siete Colones Once Centavos (¢652.987.11) que corresponde al Proyecto, fue liquidada

contablemente de la Cuenta Gastos de Fabricación, Sub Cuenta Otros No Clasificados a la Cuenta IVA crédito fiscal; que la sociedad contablemente registró que dentro del precio del contrato se incluyó el monto del valor de crédito fiscal aludido del Proyecto en referencia, ajuste que disminuyó el Impuesto Sobre la Renta al contabilizarse dicha cantidad en concepto de costo. Sobre lo expuesto, este Tribunal actuando en calidad de ente contralor de la legalidad de las actuaciones de la Oficina Fiscalizadora, en resolución dictada a las nueve horas del día dos de marzo de dos mil, con referencia I986033D, en el cual ya se dio respuesta a las inconformidades planteadas por la sociedad apelante en lo que se refiere a la devolución de impuestos repercutidos de la siguiente manera: Que se evidencia por parte de la alzada como de la Oficina fiscalizadora que la cuestión a dilucidar consiste en si el Impuesto del IVA repercutido al comprar bienes muebles y adquisiciones de servicios dentro del territorio, lo ha sido indebidamente y por ello da derecho a la recurrente a que se le devuelva el monto solicitado, por parte del Fisco de la República, por lo cual se ejerció la acción de repetición contenida en el Art. 158 de la Ley de la materia, en virtud de la exención especial que alega beneficiarle. Que de conformidad al Convenio de Donación No.519-0333, Proyecto de Reconstrucción del Territorio, Acuerdo Ejecutivo No. 506, del Ministerio de Relaciones Exteriores, aprobándolo y Decreto Legislativo 797, que lo ratificó, no se prescribió exención por la mera ratificación legislativa, sino se condicionó la misma en los siguientes términos: “ Este Convenio y el Donativo estarán libres de cualquier impuesto o gravamen impuesto bajo las leyes en vigor en el territorio del Prestatario, b) Al grado que cualquier contratista, incluyendo cualquier firma consultora, cualquier personal de tal contratista financiado bajo el donativo, y cualquier propiedad o transacción que se relacione a tales contratos y (2) cualquier transacción de compra de bienes financiados bajo el Donativo, no están exentos de impuestos identificados, aranceles, gravámenes u otros tributos impuestos bajo las leyes en vigor en el territorio del Donativo, el

Donativo pagará o reembolsará los mismos con fondos que no sean aquellos proporcionados bajo el Donativo al grado en que sea proporcionado en y de acuerdo con las Cartas de Implementación del Proyecto“; de lo anterior surgió la necesidad de emitir el Decreto 557 de fecha veintiuno de Agosto de mil novecientos noventa, mediante el cual se estableció: Conforme al Art. 1 que las personas naturales o jurídicas que hubieren celebrado o celebren contratos o cualquier otro documento contractual para diseñar, reconstruir, remodelar y refaccionar los terrenos y lugares afectados por el terremoto, gozarán de franquicia aduanera para la importación de maquinaria, equipo de construcción y otros que no se utilizarían en el desarrollo de las obras, además que dichas personas quedaban exentas del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales, inclusive derechos, tasas y contribuciones establecidas y que en el futuro se establezcan y que recaigan sobre los bienes de las personas y actividades o servicios que realicen o utilicen el cumplimiento de sus contratos, no debiendo ser en consecuencia objeto de retención de los pagos y remuneraciones que reciben. Con base al Decreto citado es indiscutible que la exención al IVA no estaba prevista, en primer lugar, porque ni siquiera se podía concebir este impuesto, ya que en esa época se aplicaba con el Impuesto de Timbres, surgiendo el IVA hasta el mes de Septiembre de mil novecientos noventa y dos, y en segundo lugar, porque de conformidad a lo prescrito por el Art. 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, el legislador dispuso la derogatoria de exenciones genéricas totales o parciales, otorgadas o que se otorguen por otras leyes, exceptuando nada más las beneficiadas por la Ley de Imprenta, no produciendo ningún efecto en relación con este Impuesto; lo que indica que sólo se puede gozar de exenciones concedidas luego de entrada en vigencia la Ley de la materia, a menos que se hubiese establecido la exención a los contratistas por impuestos repercutidos lo que no hizo el legislador, porque en efecto lo dispuesto por el inciso penúltimo del Decreto se refiere a

aquellos impuestos causados por el contratista y no los repercutidos como es el caso planteado por la sociedad "A", aún más, si como ha constatado la Dirección General de Impuestos Internos la sociedad dedujo oportunamente los créditos fiscales conforme al sistema IVA estaba en lo correcto, sólo que de esta manera no podría pretender a estas alturas ejercer la acción de devolución porque los impuestos están debidamente repercutidos, siendo que la acción de devolución por pago indebido se configura cuando se trate de hechos generadores inexistentes o en exceso y por los cuales se pagó el gravamen, es decir, la acción tiene como origen hechos generadores que habiéndose considerado afectados como tales no corresponden con la cuantificación del tributo, sea por no existir el hecho generador o por haberse cuantificado en exceso y consecuentemente haberse efectuado un pago de impuesto que no correspondía, que no es el caso planteado. Por consiguiente, el anterior análisis confirma que la disputa no se debe a que el reclamo que pretende el contratista deba resolverse por vía tributaria, sino por la vía del Convenio de Donación en virtud de la Sección B.4. Impuestos en relación con la Cláusula Vigésima Primera: Impuestos, del Contrato 120/90 celebrado en Abril de mil novecientos noventa y uno entre la alzada y M, relativo al Proyecto de Reconstrucción que dispuso en lo pertinente: "Que con el objeto de lograr el máximo beneficio económico de la asistencia donada, todas las adquisiciones de Bienes y Servicios proporcionados o contratados por personas naturales o jurídicas de los países donantes, así como las nacionales estarán exentas de cualquier impuesto directamente identificable, de conformidad al Decreto No. 557 relacionado", de manera que a la luz de los alcances del Convenio y Art. 174 de la Ley del IVA, se confirma que la compra de bienes muebles y utilización de servicios configuraron oportunamente hechos generadores del Impuesto de IVA en vigencia de la misma, lo que de conformidad al Art. 170 de la Ley de la materia fue previsto legislativamente en el sentido de que debían adecuarse los valores de los contratos, así: "Los precios, valores o

coeficientes estipulados en los contratos suscritos con anterioridad a la vigencia de esta ley, se entenderán modificados en lo que corresponda, considerando la incidencia en ellos del presente impuesto y la eliminación del impuesto de timbres. No obstante, las partes contratantes podrán prescindir de esta norma y acordar libremente lo que estimaren conveniente a sus intereses", de ahí que trasladado el IVA en los comprobantes de crédito fiscal y repercutido a la sociedad Arco Ingenieros S.A. de C.V. no puede pretender que se le devuelva el impuesto porque no fue causado por ella, lo único que puede pretender la contribuyente social es el reembolso de dichas cantidades toda vez demuestre que los pagos de los impuestos repercutidos han sido conforme a lo previsto por el Convenio relacionado, por tratarse de obligaciones contractuales que el contratista considera son reembolsables por el contratante, pero no a costa de concesión de devoluciones fiscales en contra del Fisco de la República. Sin perjuicio de que pueda pretender la sociedad apelante, el reembolso previa demostración del derecho que afirma le asiste de devolución del impuesto repercutido, por vía contractual amparada en el reiterado Convenio estima este Tribunal que no le compete conocer dicha cuestión, siendo infructuoso el seguimiento del procedimiento establecido por el legislador en los artículos 155 y siguientes de la Ley de la materia y por ende el tratamiento realizado en relación a la contribuyente social, al no ser presupuesto jurídico aplicable como ha quedado dicho, porque lo que se está solicitando es la devolución del importe de los créditos, lo que significa que el pago del impuesto y su repercusión por hechos generadores ocurridos en los períodos discutidos, se ha mostrado válido y por otra parte el artículo 155 y siguientes aplica a situaciones en las que el débito fiscal -impuesto causado- se ha trasladado indebidamente o en exceso, lo que tampoco ha sucedido en el caso reclamado y en este sentido, al no asistirle derecho alguno a la exención sobre los impuestos repercutidos, tampoco es viable solicitud de devolución por la vía del Art. 155 y siguientes, por lo que debe desestimarse la pretensión al respecto. Así las cosas, se advierte,

que en vista de haberse ordenado nuevamente la admisión del presente recurso por la Sala de lo Contencioso Administrativo, se mandó oír las alegaciones finales de la recurrente en mención, manifestando nuevos puntos de agravio que en su oportunidad no fueron planteados y a los cuales en la presente resolución se darán respuesta así: Con respecto a que existe nota suscrita por el señor Viceministro de Hacienda, de fecha 30 de octubre de 1996, en la cual dicho funcionario manifiesta que procede la restitución del I.V.A., es pertinente señalar que dicha nota no es vinculante para poder asegurar que procede la restitución del impuesto en estudio, pues el funcionario que emitió dicha nota si bien es de reconocer su imprecisión terminológica, lejos de reconocer la exención aludida lo que estableció en verdad es la situación de las Finanzas Públicas del Estado, pero en ningún momento con base a esa respuesta podía la impetrante social aducir que gozaba de exención en base al convenio de donación y por ende de la restitución de los impuestos pagados según ella en forma indebida y de los cuales solicitaba su devolución por considerar que se realizó pago indebido del I.V.A. Sobre la alusión a que existió violación al Art. 11 inciso 1º) de la Constitución de la República, al no haberse dado la oportunidad para defenderse y consecuentemente brindar la respectiva prueba de descargo, el derecho que invoca ha sido violado es concedido a los contribuyentes únicamente cuando estamos en presencia de una

fiscalización de oficio, tal y como lo señala el Art. 186 del Código Tributario, lo que no ha sucedido en el caso de mérito por tratarse de una solicitud planteada por la propia sociedad sobre la restitución de impuesto pagado indebidamente, por el contrario en los casos como en el presente la carga de la prueba corresponde al contribuyente, pues es quien debe probar ante la Administración Tributaria que le asiste el derecho a que se conceda la devolución que está solicitando en base a los hechos constitutivos de prueba, por lo cual le convence a este Tribunal que no ha existido violación alguna al Derecho de Audiencia como manifiesta la impetrante social, más aún que la cuestión se dilucidó por razones estrictamente jurídicas, no existiendo controversia sobre el monto de la pretensión devolutiva. Por las razones antes expuestas es procedente la confirmatoria de la resolución apelada.

POR TANTO: de conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Arts. 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las once horas diez minutos del día dieciocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho, a nombre de la Sociedad "A", por los conceptos y montos citados al inicio de la presente resolución.

SENTENCIA No 2

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día trece de junio de dos mil dos, que determina a cargo de la sociedad "A" Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por la cantidad de UN MILLÓN OCHOCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL

OCHOCIENTOS NUEVE COLONES CUARENTA Y SEIS CENTAVOS (¢1,853,809.46), respecto a los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y Multas por un monto de OCHOCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y OCHO COLONES NUEVE CENTAVOS (¢877,878.09) referente a Infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la

Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondientes a los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El Licenciado “R”, en su carácter de Gerente General de la sociedad antes mencionada, manifestó: Que interpone RECURSO DE APELACIÓN, en virtud de no estar de acuerdo con la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, en lo siguiente: Referente al informe de auditoría. Manifiesta que en dicho informe se menciona que los reembolsos de gastos, están debidamente documentados y tienen como base un contrato firmado con sus modificaciones entre las partes, no son erogaciones realizadas a nombre y por cuenta de la sociedad prestataria, señalando la apelante que el referido acto se encuentra señalado en el Art. 51 LIT. a) de la Ley en comento y que al respecto, el mencionado contrato reza lo siguiente: “b) Realizar a la estipulante el pago que adelante se indica, que habrá de comprender los servicios prestados y el reembolso de los gastos administrativos y operativos en que incurra por la prestación de los mismos; c) Proporcionar a la estipulante los fondos que correspondieren para cubrir campañas publicitarias, los premios de diversa índole para los tarjeta habientes y otros gastos en que incurriere dentro del objeto de este contrato”, aclarando que la cedente del contrato es la sociedad apelante y la prestataria es la Sociedad “F”. Por lo antes descrito, en repetidas ocasiones el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ha reconocido que el reembolso de gastos, “No constituye parte de la contraprestación del servicio y en consecuencia no forma parte de la base imponible por lo que no se encuentra gravada con el IVA”. Respecto a lo anterior existe pronunciamiento por ese Tribunal, en sentencia Inc. I9709012M del seis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, en la que dispone: “He determinado con base a las partidas contables y su documentación anexa examinada, que la

apelante no ha registrado ninguna ganancia por permitir a las compañías relacionadas... La utilización de sus números telefónicos en la realización de llamadas internacionales, ya que la alzada ha cargado contablemente en Deudores Varios/Otras Cuentas por Cobrar el mismo valor que por estas llamadas ha cobrado la Administración Nacional de Telecomunicaciones (ANTEL), EN LOS COMPROBANTES DE CRÉDITO FISCAL emitidos para los períodos tributarios comprendidos de ...”, así también en sentencia Inc. I9510034T, emitida el dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve, se expresa lo siguiente: “Para determinar la base imponible, deberán adicionarse al precio o remuneración cuando no las incluyeran, todas las cantidades o valores que integra la contraprestación y se carguen o cobren adicionalmente en la operación, aunque se documenten o contabilicen separadamente o correspondan a operaciones que consideradas independientemente no estarían sometidas al impuesto, tales como: a) Reajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores, pactados antes o con posterioridad; comisiones, derechos, tasas, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses por el retardo en el pago y otras contraprestaciones semejantes; gastos de toda clase, fletes, reembolso de gastos, excepto si se tratare de sumas pagadas en nombre y por cuenta del comprador o adquirente o prestatario de los servicios, en virtud de mando de este”. Referente a las multas. Existe opinión de ese Tribunal, en cuanto a la multa impugnada, en sentencia Inc. I0106012M emitida el 31 de enero del 2002, a nombre de mi representada, en la que deja claro lo siguiente: “Que los Arts. Citados para sancionar las infracciones que son 122 numeral 1) por la supuesta omisión de emitir comprobantes y la del 121 numeral 2) de omitir registrar contablemente en el Libro de Ventas dichas operaciones de reembolso, no son aplicables legalmente, por las razones legales muy bien expuestas por ese Honorable Tribunal y por tanto deben ser revocadas en su totalidad, por no corresponder o tipificar legalmente estas

sanciones a las supuestas infracciones determinadas por la administración tributaria”. Respecto al ofrecimiento de pruebas por las razones de hecho. Solicita, además se nombre técnico a fin de comprobar lo siguiente: Que por las operaciones de reembolso, no se registró utilidad o ganancia, por que en las referidas transacciones no existió onerosidad. Que por las operaciones antes citadas, se registra contablemente con una disminución de los gastos, por ser así la política contable implementada, con base al Art. 51 literal a), por tanto esta disminución de gastos no puede ser considerada como parte de la base imponible. En cuanto a las razones de derecho, la apelante manifiesta que existió violación a los siguientes principios y bases legales: Principio de Propiedad y Seguridad Jurídica consagrado en la Constitución de la República, al pretender gravar con el IVA los reembolsos de gastos. Principio de Igualdad, de conformidad al Art. 3 del Código Tributario, ya que al reconocer el Honorable Tribunal de Apelaciones, este derecho a otros contribuyentes en sentencias antes mencionadas y no ser reconocido por la Administración Tributaria. Principio de Verdad Material y Derecho de Defensa, con base a los Arts. 3 y 4 del Código Tributario, debido a que el informe de auditoría que sirvió de base para la determinación o liquidación, no ilustra lo suficiente para poder ejercer el derecho de defensa, debido a que no detalla o muestra cuales son los reembolsos de gastos objetados, ni tampoco especifica los atributos mínimos para una justa defensa. Violación al Art. 174 del Código Tributario, respecto a que en el informe de auditoría no ilustra lo suficiente para una justa tasación, por no detallar cada uno de los reembolsos de gastos que se objetan y la razón legal del por que se objetan y por que se gravan en contraposición del Art. 51 lit. a) de la mencionada Ley. Que la mencionada Dirección General no aplicó la jurisprudencia legal del Tribunal de Apelaciones, referente al tratamiento de los reembolsos, si existe pronunciamiento de éste, respecto a lo sancionado.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Esta por su parte justifica su actuación y contesta a los puntos esgrimidos en los siguientes términos: **SOBRE LAS RAZONES DE HECHO.** Respecto a las Adiciones a la Base Imponible, la Administración Tributaria es de la opinión que de acuerdo al texto legal del artículo 51 literal a) de la Ley de IVA, es contrario a lo argumentado por la recurrente en el punto uno, ya que su afirmación se ubica como excepción a la norma, señalando que el “Gasto” se hace en nombre y cuenta del prestatario de los servicios, lo cual no resulta ser cierto, porque al revisar el Contrato de Prestación de Servicios y Convenio de Cesión, término invocado por la recurrente como prueba de soporte dentro de sus aseveraciones, además de las cláusulas que ella cita, habría que considerar también la cláusula del Romano II) **DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS,** numeral 4) **PAGO,** en el cual están las partes que convinieron en la forma siguiente: “la prestataria reconocerá en concepto de honorarios...; y como gastos reembolsará a la administración de la cartera cedida, con base en las facturas o comprobantes de gastos que la estipulante le presente mensualmente”. Por lo que la Dirección General atiende al punto número tres de su inconformidad, en el cual relaciona la Sentencia emitida por este Tribunal, el día dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve Inc. I9510034T, que textualmente relaciona una parte, respecto a la objeción sobre hechos similares como el planteado en el propio caso de esa sentencia, ya que en dicha sentencia se refiere al artículo 51 como se había citado antes, en cuanto a las adiciones de la Base Imponible, partiendo del precio o remuneración no incluidas sus cantidades en la operación, aunque se documenten o contabilicen independientemente no estaría sometida al impuesto. Pues al analizar la cita de la referida Sentencia, la Dirección General observa que si adquirieron materiales por el mandatario en nombre del mandante es

decir la sociedad "F", y que los documentos que amparan dichas circunstancias se encontraban amparados en la excepción prescrita en el citado artículo 51 literal a) de la referida Ley de IVA; ahora bien, en el presente caso tal como se ha determinado por parte de la Oficina Fiscal, que las adquisiciones se han hecho a nombre de la sociedad "A" y no de la sociedad "F"; por lo que de las cláusulas legales y del pasaje de la Sentencia traída a cuenta, se colige, según artículo 51 literal a), la Dirección General sobre la falta de adecuación del contrato a la condición indispensable, para que pueda considerarse a la contribuyente en cuestión respecto a la excepción que alega, como se ha considerado en las anteriores argumentaciones, aspecto que ni el contrato lo estipula, como tampoco en la aplicación contable, relacionado a los gastos sujetos a reembolsos, éstos son considerados por la referida sociedad impetrante dentro de sus Gastos de Operación; es decir no se trata de sumas pagadas en nombre y por cuenta del prestatario de los servicios en virtud de mandato del mismo, sino por el contrario dichas sumas, se reconocen como necesarias para prestar el servicio de administración de cartera, y son asumidas por la sociedad "A" ya que posteriormente le son reembolsados en un cien por ciento; por lo que muy por el contrario de adecuarse a los parámetros de la excepción, se adecua a los parámetros de la adición a la base imponible del impuesto. Pues tales consideraciones adicionales relacionadas por el auditor en su estudio en lo que llegó a determinar, no es una mención simple y llana de que no son erogaciones que se realicen en nombre y por cuenta de la sociedad prestataria; sino que ha implicado todo un trabajo de investigación de campo a nivel documental y de análisis de las pruebas, a tal grado que el informe de auditoría llega a determinar los ajustes a la base imponible que: Con relación a los gastos sujetos a reembolso, se determinó que los comprobantes de créditos fiscales pagados por "A", en concepto de bienes y servicios adquiridos, necesarios para prestar el servicio de administración de cartera, son considerados por la contribuyente social recurrente dentro de sus Gastos de Operación, en sus diferentes

subcuentas, y cuando se determina el monto sujeto a reembolso al final de cada mes, la sociedad apelante la reconoce como una cuenta por cobrar, subcuenta "Honorarios y Reembolso de Gastos", a la vez abonándole los gastos registrados en las subcuentas de "Gastos de operación"; posteriormente y dentro del mismo mes, se liquida la cuenta por cobrar "Honorarios y Reembolsos de Gastos", con cargo a "Bancos" cuyo documento probatorio es la "Nota de Abono" (según anexo No. 5 del informe de auditoría de mérito) efectuado por el Banco "M" a favor de "A", como se ha dicho anteriormente, se entiende como hecho generador del impuesto cuando la contribuyente social fiscalizada, reconoce al final de cada mes la cuenta por cobrar, según consta en los depósitos efectuados por el correspondiente Banco "M", razón por la cual se toman de base las Notas de Abono y Partidas Contables como prueba del presente estudio. No obstante lo anterior, es preciso señalar que únicamente se consideran como adición a la base imponible, los reembolsos de gastos que generaron créditos fiscales, las partidas contables de reversión de gastos y las Notas de Abono por los pagos hechos por el Banco "M" en mención, y que respaldan los citados reembolsos de gastos, los cuales se agregan y se detallan los conceptos en el Informe del expediente respectivo, los cuales fueron entregados e informados a la referida contribuyente en estudio, por medio del acto de notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas, tal como lo ordena el artículo 186 del Código Tributario. Respecto al segundo punto, en que se expresa que el Tribunal, en repetidas ocasiones ha reconocido que los reembolsos no constituyen parte de la contraprestación del servicio y en consecuencia no forman parte de la base imponible por lo que no se encuentran gravados con el Impuesto de IVA; esta Oficina considera innecesaria la alusión a la sentencia INC. I9709012M, de fecha 6 de septiembre de 1999, siendo que ya existe un pronunciamiento de fecha 31 de enero de 2002 Inc. I0106012M, de la cual se pueden retomar como lo prevé el artículo 51 en los pasajes antes citados, a tal manera que dichos pasajes son claros y contundentes en cuanto a determinar que los

REEMBOLSOS deben adicionarse a la base imponible del impuesto en virtud de lo establecido por la Ley, no obstante la naturaleza de los mismos no sea el de la venta. Sobre el punto número tres, este en su contexto, fue abordado conjuntamente con el análisis del punto número uno de la reclamación. Respecto al cuarto punto de inconformidad, a la Dirección General le convence el alegato planteado, atendiendo las razones que sobre dicho punto ha expuesto este Tribunal en la sentencia INC. I0106012M antes mencionada, mediante la cual resolvió la alzada interpuesta por la misma sociedad apelante, respecto de las multas impuestas en la resolución proveída por la Dirección General, a las ocho horas quince minutos del día once de junio de dos mil uno, relacionando los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y ocho. Y en cuanto al quinto punto, sobre la petición de dejar sin efecto la diligencia de verificar operaciones que dieron origen a los ingresos determinados por la Oficina Fiscal en la sede de la recurrente, por el hecho de que se consideró innecesario por ser un aspecto de mera interpretación legal, en virtud de ser una petición dirigida de forma expresa a ese Ente Contralor, el que considerará lo pertinente. **SOBRE LAS RAZONES DE DERECHO.** La Dirección General, al hacer un análisis de las Razones de Derecho que apunta la contribuyente, manifestando que le ha sido violentada su esfera jurídica, arguyendo que al pretender gravar con el IVA los reembolsos de gastos, se gravaría el patrimonio de su representada; situación que violenta el Principio de Propiedad y Seguridad Jurídica, consagrado en la Constitución de la República; sobre el particular no se alcanza a entender hasta donde es posible que la Administración Tributaria, con su pretensión de reclamar lo debido a la contribuyente conforme a las leyes tributarias este violentando a la misma los derechos tutelados por los principios invocados, ya que en primer lugar, ésta en su argumentación no ha aportado los elementos configurativos de violación a los principios constitucionales invocados; valdría la pena entonces considerar como se perfilan e interactúan dichos principios

dentro de la Constitución de la República de El Salvador. Pues al tocar este principio de Seguridad Jurídica, es el valor que fundamenta la construcción de las “reglas del juego”, ya que dentro del Estado constitucional de Derecho, como se tienen en claro que el Estado se construya a partir de instituciones que contemplen definidas sus funciones y competencias, su capacidad normativa y los límites de su Poder; como se pueden fundamentar diversos principios Constitucionales, como el de legalidad, de juez natural, de irretroactividad de las leyes, de reserva de ley, el principio de cosa juzgada, el derecho de audiencia y de defensa y todo el conjunto de reglas procesales que en el presente caso aplicamos, todo con el fin de que exista Seguridad Jurídica; pues para ello no basta que los derechos aparezcan en forma enfática y solemne en la Constitución de la República, sino que es necesario que todos y cada uno de los gobernadores tengan un goce efectivo y cabal de los mismos. Así pues, Seguridad Jurídica se entiende que es la certeza que un individuo posee de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y autoridades competentes. Ahora bien, sobre el derecho de propiedad, el cual se aclara no es un principio propiamente tal, más bien un Derecho consagrado en la constitución; cuya génesis se encuentra en el artículo 2 de la misma, debe entenderse como la plena potestad sobre un bien, que a la vez contiene la potestad de ocuparlo, servirse de él de cuantas maneras sea posible, y la de aprovechar sus productos y acrecimientos, así como la de modificarlo y dividirlo. Pues el derecho de propiedad, se concibe conceptualmente como un derecho real –naturaleza jurídica- y absoluto en cuanto a su oponibilidad frente a terceros, limitado únicamente por el objeto natural al cual se debe: la función social; la que puede verse en cierto momento limitado o privado a través de un debido proceso legal, el cual sea oído y vencido previamente en juicio con arreglo a las leyes y otras que pueden circunscribir a la actividad financiera del Estado. Todo en sí estaríamos, ante los preceptos constitucionales, con el artículo 11 de la Constitución de la República

de El Salvador, pues la que conoce como derecho de Audiencia, el cual la contribuyente ha ejercido plenamente a través de la exposición de sus argumentos de inconformidad, ya que primeramente se caracteriza como un derecho de contenido procesal conforme la ley y en segundo lugar, es un derecho que se relaciona indiscutiblemente con las restantes categorías jurídicas subjetivas susceptibles de ser protegidas constitucionalmente. Tal referencia a la ley no supone que cualquier infracción procesal o procedimiento implique por sí violación constitucional, pero exige que se respete el contenido del derecho de audiencia. Aspectos generales de dicho derecho, de modo genérico y de carácter taxativo, son: a) Que a la persona pretendida a privarla de alguno de sus derechos se le aplique un proceso para cada caso, como es el presente caso en cada actuación ha sido soportada con base al proceso de fiscalización y determinación impositiva establecido por el Código Tributario; b) que dicho proceso se ventile ante entidades previamente establecidas, que en el caso administrativo supone la tramitación ante autoridades competentes; la cual ha sido la Dirección General, establecida su competencia en esta rama por su respectiva Ley Orgánica; c) que en el proceso se observan las formalidades esenciales procesales o procedimentales; d) que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad al hecho que la hubiere motivado, lo cual corresponde a una etapa posterior a la presente y se materializa en la resolución conforme a derecho. Lo cual implica que todo ello deben actuar de conformidad al ordenamiento jurídico y no sólo en atención a las normas que regulan una actuación, específicamente como lo refiere el artículo 172 inciso tercero de la Constitución de la República de El Salvador y el principio de unidad del ordenamiento jurídico. En virtud de lo anterior, el principio en cuestión se vería vulnerado cuando la Administración realizare actos que no tienen fundamento legal o cuando no actúan conforme a lo que la ley de la materia establece. Circunstancia no reprochable a lo actuado por esta Dirección General, ya que ha cumplido a cabalidad en su juzgamiento sobre

la capacidad y comportamiento tributario con las leyes específicas de la materia analizando la concurrencia y omisión del Hecho Generador de los Derechos o prestaciones económicas propias del Estado, el que a través de la Ley de IVA y conducido en el debido proceso configurado en el Código Tributario, amparado por la misma Constitución. Con respecto a esto último, en el Capítulo correspondiente a la Hacienda Pública, en el artículo 223 y asimismo con el artículo 231, en la que conforme a estas disposiciones cabe remontarse a lo establecido en el artículo 571 del Código Civil, el cual reconoce que los bienes nacionales cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes del estado o bienes fiscales, derechos derivados de las aplicaciones de las leyes relativas a impuesto, la que integrado a un sistema general económicamente financiero, de protección del Estado y de su constitucionalidad; teniendo como objeto controlar la utilización de los recursos económicos y financieros de la entidad estatal; lo que es misión de esta Dirección General materializar dicho control, en tanto y en cuanto perciba y compruebe que por parte de los administrados hay una actitud evasora en cumplir con las prestaciones pecuniarias establecidas como obligaciones tributarias sustantivas, objeto de reclamación estatal. Ya que tales contribuciones recaigan por igual sobre los bienes, servicios e ingresos, garantizando su cumplimiento, como función básica para las cuales fue creada la entidad, sin llegar a un menos cabo del interés público, para que ellos apliquen a su alcance las Reformas y Derogatorias, como lo establece el artículo 246 en el Título IX de dicha Constitución. Además la sociedad contribuyente arguye que como actúa la administración, está violando al Principio de Igualdad, basando su argumento en el artículo 3 del Código Tributario; ya que este Tribunal en sentencias dictadas, ha reconocido a otros contribuyentes el Derecho de Igualdad no así en el presente caso, la administración estaría dando un trato desigual, por lo que la mandante exige un trato igual, basado también en el artículo 3 de la Constitución. Pues, de este planteamiento se entiende que dicho principio como tal, bordea el plano de la igualdad en

términos formales; es decir una identidad de posición de los destinatarios de la norma o de la resolución administrativa, como una equiparación de situaciones frente a los efectos y alcances de la ley. No obstante, este el concepto de Igualdad tiene fundamento en el ámbito Jurídico Tributario, por el hecho de lograr notables transformaciones del igualitarismo ante la Ley. Habrá razón entonces en que el Tribunal, en su sentencia Incidente Número I0106012M de fecha treinta y uno de enero del año dos mil dos, donde resuelve para la misma contribuyente "A", para los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y ocho, de los cuales es analizado bajo las mismas circunstancias y bajo la misma óptica de los Reembolsos de gastos de operación recibidos del Banco de "M", incurridos por la contribuyente en comento, pactados según contrato de Prestación de Servicios de Administración de Cartera cedida, suscrito el día 9 de marzo de mil novecientos noventa y cinco. Dicho Tribunal establece que la Dirección General no incluyó los REEMBOLSOS efectuados por la sociedad recurrente, como parte configuradora de la base imponible, ya que esto repercute en el cómputo y pago del impuesto al disminuir débitos que por ley debió declarar la referida sociedad recurrente; siendo pues, que lo resuelto resulta aplicable al presente caso, para los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; por lo que el principio de igualdad, aplica en cuanto que el ente contralor idóneo de esta Administración, ha dado por correcto lo determinado para la misma contribuyente en pasadas oportunidades, sobre hechos semejantes, considerando las características propias de la misma sociedad apelante, en atención a sus condiciones contractuales, que lo difiere de los casos o situaciones de los contribuyente, a los cuales resolvió en las Sentencias antes invocadas por la propia mandante, en su escrito presentado en el término de la apertura a pruebas, respecto a que la sociedad estima que ha existido violación al Principio de Verdad Material y Derecho de Defensa, establecido en los artículo 3 y 4 del Código Tributario, aseverando que el Informe

de Auditoría base para la determinación o liquidación, no ilustra lo suficiente para poder ejercer el Derecho de Defensa, ya que en ningún anexo, informe o documento la Dirección General, muestra cuales son los reembolsos de gastos por detalle, de los cuales se objeta a su representada y se presume su gravabilidad que no especifica los atributos mínimos para una justa defensa y que la Administración tomó valores reflejados en la cuenta de balance, que en los reembolsos de gastos el informe de auditoría no ilustra lo suficiente y que esta Oficina Fiscal cita el artículo 17 y artículo 51 literal a), pero que en el reembolso de gasto no existe onerosidad y esos artículos se aplican cuando la hay; del análisis al Informe de Auditoría, se observan conceptos y cifras detalladas por mes de los reembolsos de gastos gravados, que devienen de los números y nombres de las cuentas y valores respectivos, los cuales le generaron crédito fiscal; así como el correspondiente detalle de las notas de abonos, para los períodos comprendidos de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, ya que dicho estudio se basó de los elementos existentes (base cierta), y en forma directa conoció el hecho generador y la cuantía del mismo, elementos que están en poder de la contribuyente; por lo que la verdad material está debidamente sustentada, tanto de hecho como de derecho, lo cual a su vez asegura el ejercicio pleno del derecho de defensa de la mandante, La misma recurrente expresa además, que las operaciones de reembolsos no son hechos generadores, que es falsa la afirmación de la Administración en cuanto al momento en que se causa el impuesto y que se inventa la base imponible, según la Dirección General, para ello es menester dejar en claro este argumento, ya que si bien es cierto dichos reembolsos de gastos no constituye en sí una venta, es el mismo diseño del legislador el cual en virtud del poder de imperio del Estado Soberano el que determinó que los gastos por reembolsos deben adicionarse a la base imponible, pues al liquidarse la cuenta de gastos respectivos, al cual se deberá disponer el quantum equivalente a los gastos a reembolsar, es en ese momento en que se causa el impuesto y con base a esa

liquidación se establece la base imponible que viene a ser la suma reembolsada, no entendiéndose lo contrario, como lo impone la sociedad apelante, con intención de eludir la responsabilidad tributaria que le corresponde, como de forma clara y para cada momento lo establece la Ley de IVA en su artículo 51 literal a). Con relación a que no existe el elemento de onerosidad en las operaciones de reembolso de gastos, se antepone la onerosidad tal como expresamente lo recogen los artículos 16 y 17 de la misma Ley, también es cierto que todas las operaciones soportan el gravamen, el caso concreto lo tenemos en las exenciones al impuesto; de igual manera el artículo 51 en su literal a) de la precitada Ley, prevé la situación fáctica, según la cual, una vez determinadas las operaciones se gravaran y en la misma se incluirá la excepción sujeta bajo condiciones específicas, y son precisamente estas condiciones las que no se cumplen por parte de la sociedad apelante, que no permiten darle el tratamiento excepcional que origina la controversia, obligando de esa manera a la Administración Tributaria a determinar el impuesto causado derivado de tales circunstancias. En cuanto a que se ha violado el artículo 174 del Código Tributario, en el sentido que el informe de auditoría no ilustra lo suficiente para una justa tasación, ya que el mismo no detalla cuales son los reembolsos de gastos y la razón legal del por qué se objetan, este argumento fue desestimado sobre la base del contenido del informe mismo y de sus anexos; pero para dar respuesta a este al mismo, se incluye el artículo 174 antes referido, donde la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores en cada fiscalización, podrá designar uno de ellos, quien(es) formularán un informe a la Entidad que representan, los informes podrán ser ampliados por el mismo u otros diferentes, en caso que dichos informes son diminutos, o podrán ordenar otros nuevos en caso de deficiencias y no la instruyan suficientemente para una justa liquidación basada a la realidad; y en consecuencia, la Administración Tributaria cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o varios informes que la misma escoja, los que

se transcribirán íntegramente para conocimiento del contribuyente. En efecto la normativa de dicho artículo se colige que para hablar de una “justa tasación” se impone como *conditio sine qua non*, el que los informes de los auditores deban instruir lo suficiente y a la vez estén ajustados a la realidad de la investigación que se practique, siendo estos informes sustanciales en todo sentido, con el material probatorio necesario, en atención a lo planteado en el artículo 203 del mencionado Código, el cual establece que el sujeto pasivo debe comprobar la existencia de los hechos declarados o aquellos hechos que aleguen en su favor, ya que corresponde a la Administración Tributaria comprobar por medio de la prueba la existencia de hechos no declarados por el contribuyente. Con relación al alegato relativo a que no se aplicó la jurisprudencia legal de ese Tribunal, referente al trato de los reembolsos de gastos, en las sentencias N° I9709012M y I9510034T y que en consecuencia deja a la impetrante en una inseguridad jurídica, además de confundir términos que son de vital importancia para determinar que los referidos reembolsos no son sujetos de adicionarse a la base imponible del impuesto, lo que demuestra, sobre este punto, es necesario, acotar que el hecho de invocar las dos sentencias antes mencionadas, estas no manifiestan vinculatoriedad tal como para acatarse normativamente por esta Dirección General, y el sólo hecho de aludir las no implica que indefectiblemente sean configurativas de Jurisprudencia o de doctrina legal, lo cual procederá cuando lo resuelto sea sobre materia idéntica para casos semejantes, tal y como lo previene el Código Tributario.

LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL

Cada una de las actuaciones de esta Dirección General, han sido realizadas con total apego a las facultades legales pertinentes, ya que ha iniciado con el auto de designación de fecha diecisiete de septiembre de dos mil uno, notificado el día dieciocho de ese mismo mes y año, según los elementos del artículo 165 inciso primero del Código Tributario. Que el inicio de

las facultades de verificación, investigación y control de esta Oficina comenzaron por medio del auto de requerimiento de información emitido el día dieciséis de octubre de dos mil uno, el que fue notificado el día, mes y año antes relacionado y en la misma forma de la notificación anterior. Que fue hasta el día diecisiete de octubre de dos mil uno que la mandante presentó escrito, dejando documentación a disposición e información requerida por esta Oficina, en adición se levantó acta de entrega y recepción de la documentación aportada el día diecinueve de marzo de dos mil dos, la cual constituye para la fiscalización que se realizó con posterioridad a la emisión y notificación del auto de designación de auditor. De conformidad a lo regulado en los artículos 10 literal a) 172 inciso segundo y 186 del Código Tributario, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, emite el día diecisiete de mayo de dos mil dos, Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, a efecto que la citada contribuyente social se pronunciara en el término legal perentorio CINCO Y DIEZ DÍAS, sobre el contenido del Informe de Auditoría de fecha veintinueve de abril de dos mil dos, el cual fue notificado en legal forma el día diecisiete de mayo de ese mismo año. Pero el día doce de junio de dos mil dos, la referida Unidad de Audiencia, emite Informe en el cual concluye que la contribuyente no obstante haber hecho uso de su derecho de audiencia hasta el día tres de junio de dos mil dos, al considerarlos dicha Unidad y luego de estudio de los argumentos vertidos, concluyó que no existe vulneración de derechos, ni de los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad por considerarse la fiscalización legítima y acorde con los lineamientos de esta Dirección General, por lo tanto la contribuyente no desvirtuó los incumplimientos señalados en el Informe de Auditoría cuestionado.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE

Es de aclarar que la Dirección General de Impuestos Internos ha investigado dentro de las operaciones realizadas por la sociedad

recurrente, (la no inclusión de ingresos por reembolsos de gastos recibidos del Banco “M”, como parte del pago del servicio de administración de cartera prestado a esta, según Contrato de Prestación de Servicios y de Compromiso de Cesión de Créditos, de fecha antes citadas, observando que ahí se manifiesta un acuerdo contractual entre ambas sociedades, por cuya ejecución se afirma el hecho generador en lo que respecta a la relación pública entre el Fisco y sujetos pasivos. Sin embargo, debe aclararse esta situación, en el sentido de que si bien, se obtienen ingresos en contraprestación, en lo que respecta al procurarse reembolsos de gastos incurridos para hacer posible la prestación de servicio de administración de cartera cedida al Banco “M”, estas no se constituyen en contraprestación de hecho generador alguno, sino que por disposición legal se incorpora su monto a la base imponible del hecho generador en donde se corresponde, toda vez que la sociedad al incurrir preliminarmente en esos gastos los acreditó contra sus débitos por aparecer los comprobantes a su nombre propio aunque por cuenta ajena; de ahí que en el presente caso la obtención de reembolsos califiquen como adición al elemento de base imponible y por consiguiente deban afectarse, tal como lo hizo la Dirección General de Impuestos Internos, en base al Art. 51 lit. a) de la Ley IVA, aunque no por tratarse directamente de un elemento de contraprestación al servicio prestado; y demás está decir que esta sentencia se apega a precedentes como el pronunciado en sentencia pronunciada por este Tribunal el día veintiocho de enero de dos mil dos, Inc. I0104002T, no correspondiéndose los precedentes mencionados por el Representante Legal de la contribuyente social en su escrito de expresión de agravios, ya que la sentencia pronunciada por este Tribunal del treinta y uno de enero del año dos mil dos Inc. I0106012M se refiere a elementos sobre reembolsos, pero para efectos de sanción; la sentencia del día seis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve Inc. I9709012M, referida asimismo a las sanciones; y la citada del día dieciséis de marzo de mil novecientos noventa y nueve Inc. I9510034T cita aspectos de anticipos sobre

construcciones, percibidos antes de la vigencia de la ley IVA.). Con respecto a las violaciones mencionadas en las reclamaciones aducidas por el Representante Legal de la contribuyente social, este Tribunal advierte que no se dan razones puntuales, por parte de la sociedad alzada, mencionándose las violaciones de forma genérica; no obstante, es preciso dar respuesta a ellas, primeramente, a la violación al derecho de propiedad, citada y en relación al hecho de gravar con el IVA los reembolsos de gastos; se fundamenta que la disposición aplicable, el Art. 51 lit. a) es preciso preveer la adición a la base imponible de los reembolsos de ahí que no quepa hablar de violación a derecho de propiedad alguno, pues tratándose de obligaciones tributarias, lo que está en juego es el interés legítimo de la contribuyente social, de que haya por la aplicación legítima de la ley. Con respecto a la violación al principio de seguridad jurídica alegado por la sociedad impetrante, repara el Tribunal en que no se advierte en la aplicación del Art. 51 literal a) confusión en cuanto a que la Administración actúe de manera dispar en relación a los reembolsos, pues en este sentido sigue el precedente establecido por este Tribunal, y por lo que respecta a la Ley que contempla esa situación jurídica, no se vislumbra violación alguna por parte del legislador, toda vez que la disposición no da lugar a dudas en cuanto a su correcta aplicación, cuya previsión se justifica, toda vez que en un primer momento la sociedad contribuyente ha hecho uso de los créditos fiscales, al estar a su nombre, siendo así como la previsión legal en correspondencia a la neutralidad de este impuesto, prevé que en caso de reembolso de gastos, se haga por parte de la misma sociedad ingreso de los mismos en la parte correspondiente a la base imponible, no porque constituya hecho generador en sí, sino como elemento adicional de base imponible, pero en fin, para equilibrar la imposición en su neutralidad, dado que el reembolso de gastos conlleva aumentar el débito en un trece por ciento, cantidad en correspondencia a la que se acreditó inicialmente, cuando hizo valer sus créditos. Y por último, en lo que respecta a la violación al principio de igualdad, este Tribunal

aprecia que la aplicación del presente Art. 51 literal a), al ser correcta no puede inducir a desigualdad de tratamiento alguna, en lo que respecta a la sociedad impetrante, mucho menos cuando la misma no ha justificado y apoyado con casos concretos la citada violación. En consecuencia, no se advierte para nada violación constitucional como para que la tutela haya de imponerse, debiendo desestimarse la reclamación al respecto.

DE LAS MULTAS

Multas por omitir la emisión de los documentos exigidos por la ley, respecto de los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por cada uno de los reembolsos de gastos recibidos del Banco “M”, recibidos con base en el contrato de cesión de crédito suscrito con el referido Banco Art. 122 numeral 1).

Sobre la primera de las infracciones, o sea por omitir la emisión de los documentos, la administración tributaria razona su argumentación centrándose sobre el hecho de no emitir lisa y llanamente el comprobante de crédito originado “por los reembolsos calificados por la Dirección General”, de forma a priori, como causantes del impuesto de conformidad a lo previsto en la ley IVA, incumpliendo el Art. 97 de la ley señalada previamente, al configurarse el supuesto que dicha disposición regula; pues al efectuar dichos reembolsos la sociedad “M”, a la sociedad impetrante, para los periodos objeto de la resolución impugnada, su origen lo establece la oficina sancionadora como el de una contraprestación por los Servicios prestados por la sociedad recurrente, a raíz del contrato de Prestación de Servicios y de compromiso de Cesión de Créditos del nueve de marzo de mil novecientos noventa y cinco modificado en las siguientes fechas: quince de mayo de mil novecientos noventa y cinco, doce de abril de mil novecientos noventa y seis, veinte de octubre de mil novecientos noventa y siete, doce de diciembre de mil novecientos noventa y siete y nueve de octubre de mil novecientos noventa

y ocho; lo que dio pauta al incumplimiento, según la Dirección General al tenor legal del Art. 97 y que es sancionado con el Art. 122 No. 1, ambos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Este Tribunal considera, que la oficina fiscal sancionadora debió, dilucidar, si se emitieron materialmente o no dichos Comprobantes de Crédito Fiscal ó si de haberse hecho dicha emisión, los comprobantes incluían como ingreso los discutidos “reembolsos”, sobre lo cual dicho sea de paso mencionar el Art. 104 No. 6 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no establece como requisito la descripción del “reembolso” con fines de control tributario, sino que se agregarán en adición, por así preverlo el Art. 51, según la eventualidad, sin que se configure en un requisito de especificidad legislativa que indica, que la operación como requisito se refiere estrictamente al concepto del precio como elemento de base imponible; de ahí, que se esfuma la configuración de la infracción legal hecha por la oficina sancionadora, pues lo que realmente sucedió fue “la no inclusión de dichos reembolsos en adición a la base imponible, en los comprobantes de crédito fiscal”. Es así, como la Dirección General de Impuestos Internos apreció la falta de emisión de comprobante al calificar la infracción bajo análisis como si hubiere habido obligación de emitir comprobante específico para reflejar el reembolso de gastos, de ahí, que el argumento “que por el reembolso debe emitirse comprobante de crédito fiscal”, carezca de fundamento legal, puesto que su monto debió incluirse en el comprobante alusivo a la verdadera contraprestación, esto es, el valor de las comisiones, y sobre las cuales sí hubo emisión documental. Por todo ello, es que la sociedad impetrante cumplió con la formalidad exigida de “emitir el Comprobante de Crédito Fiscal”, de ahí que la sanción a aplicar no se corresponde con el Art. 122 No. 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo que se apega a precedentes como el de la sentencia del treinta y

uno de enero del año dos mil dos Inc. I0106012M, mencionado en el escrito de expresión de agravios por la sociedad alzada. Demás está decir que este tipo de operaciones suelen documentarse y contabilizarse separadamente, tal como lo prescribe el Art. 51 inc. 1° citado, de ahí que se reafirme en este sentido, la ausencia de infracción, y sobre todo hay que destacar que los reembolsos, vistos per se, no constituyen hecho generador alguno, ni tampoco integran elemento de contraprestación, como bien se advertiría al tratarse, por ejemplo, de reajustes o actualizaciones de precios.)

Multa por omitir registrar contablemente en el libro de ventas a contribuyentes, los ingresos provenientes de reembolsos de gastos recibidos del Banco “M”, con el concepto “reembolsos” durante los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve Art. 121 numeral 2).

Cabe señalar que el registro de éstos, se llevó a cabo por parte de la sociedad “A”, si bien como reducción de gasto; pero no comparte el que deba hacerse en el libro de ventas, tal como lo exige la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido que dicho registro de los reembolsos objetados se efectúe en el libro de ventas, quizás por considerar que el reembolso es contraprestación de servicio. Sobre este aspecto el Tribunal, considera que el Art. 107 Inciso segundo establece “en especial el registro de compras y ventas” pero que de ninguna forma exige dicho inciso, “el registro en esos libros de los reembolsos per se”; pues su anotación puede registrarse contabilizarse por separado. De esta manera la oficina sancionadora, previendo la gama de operaciones comprendidas en concepto reembolsos, para el caso en particular, DEBIÓ EJERCER LAS FACULTADES DE CONTROL QUE LA MISMA LEY DA A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, invocando el inciso último del Art. 107, para que sólo así, SE ESTABLECIERA COMO EXIGENCIA TRIBUTARIA Y DE CONTROL EN LAS

OPERACIONES DE REEMBOLSO EJECUTADAS POR LA SOCIEDAD IMPETRANTE. Es así, como a razón de la complejidad operativa del impuesto IVA, por su naturaleza instantánea, y a la sistematizada llevanza de registros de las operaciones de la sociedad recurrente en particular, la Administración no debió pre-calificar, estandarizando como exigencia de ley, el asentar los reembolsos en el libro de ventas, pues estos pueden ser llevados separadamente, por dos razones, la primera, por diligencia empresarial, y la otra forma, como exigencia de control fiscal, siempre y cuando en éste último caso LA ADMINISTRACIÓN HAGA USO DE LAS FACULTADES DE CONTROL TRIBUTARIO QUE LA MISMA LEY IVA LE FRANQUEA EN EL ART. 107 INCISO FINAL; de ahí que la misma Administración, tiene la posibilidad clara de analizar y verificar de mejor manera las operaciones ejecutadas por los contribuyentes; según sea el control de sus registros, circunstancia que está ausente en la exigencia plasmada al momento de configurar la infracción imputada a la sociedad impetrante, POR NO REGISTRAR LOS REEMBOLSOS EN EL LIBRO DE VENTAS, pues para mencionar su diseño como ejemplo: Este libro, o sea el de ventas, físicamente en ninguna forma da pauta a configurar un libro de ventas Consumidor Final ó Contribuyentes, con ésas características exigidas, o sea para registro de reembolsos, máxime cuando NO ES DE LA NATURALEZA DE LA VENTA, EL REEMBOLSO, de ahí, que el objeto de dicha regulación, o sea la del Art. 107 inciso final, es para dar inclusive mayor claridad a la misma administración, a la hora de una verificación de obligaciones formales al LLEVAR REGISTROS ESPECIALES PARA OPERACIONES ESPECIFICAS, uno de ellos es EL REGISTRO DE REEMBOLSOS, el cual es permitido por el mismo texto del Art. 107

Inciso último de la Ley IVA. Es así, que la exigencia efectuada por la Dirección General de REGISTRAR LOS INGRESOS DISCUTIDOS EN EL LIBRO DE VENTAS, ESTA FUERA DE CONTEXTO EN EL CASO EN ESTUDIO, para sancionar calificando dicha infracción como omisión de registrar contablemente en el libro de ventas a contribuyentes, los ingresos provenientes de reembolsos de Gastos recibidos de Banco "M", lo que asimismo se apega a precedente como el de la sentencia del treinta y uno de enero del año dos mil dos Inc. I0106012 M, mencionado en el escrito de expresión de agravios por la sociedad alzada.) De todo lo anterior, así como a los principios generales de derecho administrativo y específicos como son de legalidad, juridicidad y tratamiento igualitario de los administrados, este Tribunal debe resolver conforme a ley en el sentido de Modificar la resolución recurrida.

POR TANTO: de conformidad a lo expuesto, disposiciones legales mencionadas y al artículo 4 Inciso 5° de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: MODIFÍCASE la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día trece de junio de dos mil dos a nombre de la sociedad "A", en los siguientes términos: A) CONFÍRMASE en cuanto a la determinación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; B) REVÓCASE en cuanto impone las multas siguientes: 1) Por omitir la emisión y entrega de documentos exigidos por la ley y 2) por omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de ventas, impuestas para cada uno de los períodos comprendidos de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

SENTENCIA No 3**CONTROVERSIA**

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día veinte de agosto de dos mil dos, que determina a cargo de la sociedad "A-T", Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación Servicios, por la cantidad de CIENTO CINCO MIL SETECIENTOS TREINTA Y CUATRO COLONES (¢105,734.00), respecto de los períodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

El Representante Legal la sociedad recurrente señor "F", básicamente expuso: Desacuerdo con la determinación de ingresos gravados con el 13% IVA, por servicios prestados a la sociedad "T", dado que esta última está calificada como exportadora de acuerdo a la Ley del Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales y que lo facturado a su proveedor debe ser facturado con TASA CERO POR CIENTO, lo que ha sido desestimado por la Dirección General; y con los ingresos gravados por la referida Dirección referentes al bono recibido de la Compañía contratante C, Inc., cuando no se ha podido comprobar la onerosidad del servicio que se presta a dicha sociedad al no haberse celebrado contrato con la sociedad no domiciliada, pues lo que existe es una carta compromiso entre su representada y C., de El Salvador, no siendo aplicables los artículos 16 y 17 de la Ley de IVA, careciendo de base legal dicha aplicación. Que la fiscalización inició con Credencial una vez emitido el auto de designación se procede a requerir información; asimismo, después que la Dirección General designó auditores, éstos y el Coordinador de Grupos procedieron a requerir información, cuando de acuerdo a la Ley, esta facultad es de la Administración Tributaria; y que la Unidad de Audiencia denegó ampliación del plazo para la presentación de pruebas, ya que el ejercicio se trataba del año de mil

novecientos noventa y nueve y dichos archivos se encontraban en una bodega especial para documentos contables, lugar donde se almacenaba la documentación de todos los años de existencia de la empresa, vulnerando de esta manera, los derechos establecidos en el Art. 11 de la Constitución de la República. De la misma manera, en la referida fiscalización se aplicó el Código Tributario y su Reglamento (este último puesto en vigencia en diciembre del dos mil uno), en actuaciones realizadas en mil novecientos noventa y nueve.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que el informe base de la determinación es lo suficientemente ilustrativo, en cuanto a los ingresos gravados con el 13 %, al no declarar ingresos por prestación de servicios de conformidad al artículo 16 y 17 de la Ley de la materia; que respecto del bono recibido por la prestación onerosa del servicio de continuar vendiendo en los restaurantes de su propiedad la bebida gaseosa "P" y que se aduce no constituye una remuneración por la prestación de servicios, en ella se realizó el Hecho Generador por estarse prestando un servicio de carácter oneroso, al comprometerse a continuar vendiendo la bebida en sus locales, estableciéndose que el fondo del mercadeo de "P" deberá cubrir todas las actividades de mercadeo a realizarse en conjunto, la que se establece mediante la firma del contrato, recibiendo la sociedad un bono de Treinta y Cinco Mil dólares (\$35,000.00) por lo que se está en presencia de una prestación de servicios previsto en los artículos 16 y 17 de la Ley de IVA. Sobre los ingresos declarados indebidamente como exportación, sujeta al 0% según la apelante, no procede, por no ser exportaciones de servicios proporcionada a cliente que si goza de tal condición, prestaciones que deben considerarse gravadas con 13 %, de conformidad al artículo 54 Ley de la materia. Con relación al plazo de sesenta días adicionales solicitado para la aportación de pruebas, si bien es cierto lo solicitó a la Administración Tributaria, es también cierto

que esta Oficina tiene que ser la primera en acatar y ceñirse al fiel cumplimiento de la Ley, ya que de conformidad a lo estipulado en el artículo 186 del Código Tributario, las deficiencias encontradas a la contribuyente, le fueron dadas a conocer por medio de Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas proveído a las quince horas quince minutos del día dieciséis de julio de dos mil dos, notificado a las trece horas cuarenta y cinco minutos del día diecisiete del mismo mes y año, entregándole en el acto de la notificación el informe de auditoría de fecha dos de julio de dos mil dos; que el plazo que se le concedió a la contribuyente para que hiciera uso de sus oportunidades procesales de audiencia y defensa fue de cinco y diez días respectivamente, plazo que es el mismo para todos los contribuyentes, sin ninguna distinción por parte de esta Administración Tributaria, ya que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 10 literal a) y el artículo 186 del Código Tributario, dichos plazos son hábiles y perentorios. El Represente Legal de la contribuyente alega además, que el estudio dio inicio por medio de Credencial, lo cual no es cierto, ya que en el expediente que esta Dirección General lleva a nombre de la sociedad contribuyente, constan credenciales de fecha trece de noviembre de mil novecientos noventa y siete y nueve de enero de mil novecientos noventa y ocho, las cuales han sido utilizadas para verificar las solicitudes de máquinas registradoras que han sido efectuadas por la misma contribuyente, las cuales pueden ser corroboradas por ese Tribunal en el expediente que esta Oficina lleva a nombre de la referida contribuyente, por lo que la investigación dio inicio por medio de auto designación proveído por la Subdirección de Medianos Contribuyentes de esta Dirección General, a las catorce horas treinta y cinco minutos del día veintiuno de agosto de dos mil uno, en la que se procedió a designar auditores, a efecto de que fiscalizara y verificara si la referida contribuyente social 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 enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve; auto de designación que fue modificado a las trece horas quince minutos del día diecisiete de diciembre de dos mil uno, por lo que es infundada la aseveración de la Sociedad impetrante de que el estudio realizado por esta Dirección General inició con credencial. Por otra parte, el requerimiento de información efectuado a la contribuyente social de conformidad a lo dispuesto en el artículo 173 literal a) del Código Tributario, por medio de nota identificada con la referencia 40546-NEX-0006-2001 de fecha veintidós de agosto de dos mil uno, a efecto de que proporcionara información y documentación relacionada con el impuesto y períodos tributarios investigados, se realizó con total apego a las disposiciones legales establecidas en los artículos 173 y 174 del Código Tributario. Cada una de las actuaciones de esta Dirección General han sido realizadas con total apego a las facultades legales pertinentes, iniciando con el auto de designación de auditor, con el fin de darle cumplimiento a las garantías audiencia y al derecho de defensa consagrados en la Constitución de la República de El Salvador y recogida en la Legislación Tributaria, específicamente en los artículos 10 literal a) y 186 del Código Tributario, se emitió auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, el cual fue debidamente notificado. Con tal noticia se tiene por cierto el hecho de haber otorgado a la contribuyente social la oportunidad de controvertir los hallazgos determinados por esta Oficina de una manera legal y eficaz, entregándole en el mismo acto el informe de auditoría de fecha dos de julio de dos mil dos emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, el Informe Técnico de fecha diecinueve de agosto de dos mil dos, en el cual consta que la contribuyente no ejerció su derecho de audiencia, pero si el de defensa al presentar escrito a esta Oficina el día doce de agosto del presente año, no obstante con los argumentos expresados no logró desvirtuar el contenido del informe de auditoría antes relacionado.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Del análisis de las actuaciones de la oficina fiscal, y de los argumentos esgrimidos por la sociedad recurrente podemos resumir en su desacuerdo con los ingresos gravados por los servicios de Restaurante (almuerzos) prestados a la sociedad “T” los cuales según su entender, están afectos a tasa del 0% y no del 13%; el no comprobar la onerosidad del servicio del Bono recibido de la Compañía C, Inc. por no existir contrato, sólo carta de compromiso, entre la recurrente y la sociedad C., de El Salvador; uso de credencial en el proceso de fiscalización; y denegación del plazo de sesenta días solicitado en la etapa de audiencia. Este Tribunal da respuesta a cada uno de los agravios expuestos por el Representante Legal de la sociedad recurrente, así:

1) Ingresos declarados indebidamente como exportación respecto de los servicios prestados a la sociedad “T”

Relativo a esta inconformidad, se hace consistir en el hecho de que la sociedad impetrante realiza actividades relacionadas con la preparación y distribución de alimentos para consumirse dentro de la Zona Franca para los empleados de la sociedad “T”, que ahí laboran, quienes desde luego lo hacen en su consideración de parroquianos, sin que la empresa patronal asuma gastos de la índole de alimentación. Así las cosas, la sociedad contribuyente aduce que conforme a consultas evacuadas y praxis habida sobre las actividades económicas que se desarrollan dentro de las zonas francas, la Administración siempre ha considerado de manera explícita que los hechos generadores realizados causan la tasa cero; pero ahora, con la resolución que se impugna se ha delimitado la aplicación que se ha venido haciendo, pretextando que la aplicación de la tasa cero sólo aplica a las empresas ahí instaladas, según correspondan a gastos necesarios relacionados con la misma, por lo

que el consumo que realizan los empleados directamente, escapa a la consideración de “extraterritorialidad”. Corresponde al Tribunal manifestarse en lo que respecta al caso reclamado y en atención al mismo destaca que la extraterritorialidad del hecho generador no justificaría para nada la aplicación de la tasa cero sino otra cosa, la no sujeción, lo que implicaría ausencia de hecho generador; de tal manera que no sería posible pretender que la tasa cero sea la consecuente conforme a la premisa de la extraterritorialidad establecida, y que según parece se ha dado por sentada, tanto por la sociedad impetrante como la propia Administración. El Tribunal ha establecido como precedente para casos en que se ha pretendido reclamar la tasa cero conforme a legislación de las Leyes del Régimen de Zonas Francas y de Régimen de Tiendas Libres, cómo la calificación jurídica de extraterritorialidad que en las mismas se prescriben sólo son de aplicación para los efectos ADUANEROS, sin que por ello deban trascender al ámbito de la tributación interna, en este caso al Impuesto IVA, y sobre este particular se apoyan los fundamentos jurídicos expresados en los precedentes Inc. No. I0103004 T, sentencia de las catorce horas treinta minutos del día treinta de noviembre de dos mil uno, Inc. No. I0104001T sentencia de las nueve horas del día veintidós de febrero de dos mil dos, Inc. No. I0109006T sentencia de las once horas del día treinta de septiembre de dos mil dos, e Inc. No. I0210013 T, sentencia de las diez horas treinta minutos del día diez de junio de dos mil tres. De esta manera, puede observarse que la Administración Tributaria en la resolución impugnada ha calificado jurídicamente como hechos generadores gravados con el trece por ciento, aquellas operaciones de transferencia de servicios que la impetrante ha realizado con la empresa “T”., amparadas al Régimen de Zonas Francas, consistentes en prestaciones de servicios destinados al uso o consumo de los empleados y no de la sociedad misma, aduciendo que no le es extensible a la sociedad apelante las consultas que proporcionó la sociedad “T”., ya que ésta fue efectuada por E.F.Z. considerando que la prestación de

servicios de restaurante (almuerzos) efectuados por la impetrante a la expresada sociedad "T", fueron para consumo de sus empleados y que las mismas no constituyen una prestación de servicios para el uso o consumo de la empresa usuaria de Zona Franca y que además se utilizaron dentro del territorio nacional, concluyendo que dichas operaciones constituyen hechos generadores, afectos a la tasa del trece por ciento (13%) del impuesto en estudio de acuerdo con lo establecido en los artículos 48 literal h) y 54 de la Ley en comento. Sobre este punto el Tribunal en atención a los precedentes primeramente citados, advierte que sobre la operación de venta realizadas a empresas que operan bajo el Régimen de Zonas Francas, tales operaciones no son exportaciones de servicios, puesto que la utilización del mismo con base al artículo 74 de la Ley de la materia el hecho se considera realizado en territorio nacional, generándose tal actividad dentro del mismo, por lo que se puede afirmar, que para gozar de la tasa CERO POR CIENTO (0%), la utilización deberá manifestarse exclusivamente en el exterior. Por consiguiente al quedar evidenciado que el suministro de alimentos, en la forma que se ha perfilado, no califica como una utilización exclusiva de servicios en el exterior, deben gravarse dichas operaciones con tasa del TRECE POR CIENTO (13%), afecta al IVA, tal y como lo ha hecho la oficina Fiscal, por no ser además extensible los beneficios de la Ley de Régimen de Zonas Francas y Recintos Fiscales, a dicha actividad, toda vez que la ficción de la extraterritorialidad prescrita en el artículo 2, tampoco es absoluta, mucho menos en el aspecto impositivo, ya que los beneficios que se conceden en el Régimen de Zonas Francas son exenciones, siendo que de considerarse extraterritorialidad en sentido amplio, la no sujeción es lo que se hubiera regulado. Ahora bien con respecto a las consultas presentadas en esta Instancia, en lo referente a la aplicación del Decreto 513 del Órgano Ejecutivo en el Ramo de Economía y a lo señalado por el señor Ministro de Hacienda, en conferencia de prensa, dirigida al Sector Exportadores y Maquilero del país, se aprecia que el Decreto 461, tampoco

podría en base al mismo desarrollarse la tasa cero por ciento reglamentariamente, pues con esta figura se está reconociendo LA REALIZACIÓN DEL HECHO GENERADOR como presupuesto, siendo que el Decreto justificaría otra cosa, la NO SUJECIÓN, "lo que significaría la no realización del hecho generador, a la vez que se observa que son de fecha anterior, a la entrada en vigencia de la Ley del IVA; pues la verificación fue del año dos mil uno; del artículo que aparece publicado en el Diario de Hoy de fecha ocho de junio de dos mil dos, al cual hace referencia la sociedadalzada, se puede apreciar que el señor Ministro expresó: "Lo que se ha iniciado es consecuencia del plan cien del Ministerio, porque se descubrió que algunos maquiladores no declaraban lo que exportaban... añadiendo que la Ley de Zonas Francas no le compete administrarla. Pero en el caso de que haya una firma que se sienta ofendida, el funcionario dijo que ésta tiene derecho de apelar al Tribunal de Apelaciones o a otras Instancias..., coligiéndose que dicho texto, en nada tiene que ver con la inconformidad planteada por la contribuyente social, procediéndose entonces a la confirmatoria de la determinación de ingresos que conforme a calificación jurídica se establece gravados con el trece por ciento y no como exenciones o exportaciones como aparecen registrados en los libros de ventas de la contribuyente, respecto de los períodos de julio a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por un valor total de QUINIENTOS CUARENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES VEINTICINCO CENTAVOS, (¢543,251.25) y débitos por un total de SETENTA MIL SEISCIENTOS VEINTIDÓS COLONES SESENTA Y SEIS CENTAVOS (¢70,622.66).

2) Respecto a los ingresos gravados con el trece por ciento (13%), por un Bono recibido de la Compañía C., Inc.

Este Tribunal, aprecia por parte de la contribuyente social la posición de estimar que con la bonificación recibida y que desde

luego no se discute, aún bajo los términos contractuales, no se está realizando hecho generador alguno, por tratarse de una remuneración unilateral y considerarse a los efectos de la gratuidad y la Dirección General advierte sin más, onerosidad en la operación, pretendiendo gravar con el impuesto los ingresos correspondientes, a la fecha de su recepción. Advirtiendo este Tribunal, que en realidad estamos en presencia de una verdadera prestación de servicios, en dónde se presenta una obligación DE NO HACER por parte de la contribuyente y concebida bajo los términos de comprometerse a no despachar bebidas en su negocio que no sean de la especie acordada, esto es, que se abstiene de acudir al mercado para obtener otra clase de bebidas sucedáneas o en la competencia para distribuirse dentro del negocio propio de la contribuyente social, a cambio claro está de recibir en contraprestación, una remuneración, que se denomina BONIFICACIÓN y cuyo importe fue entregado por la prestataria “P” en contraprestación de la obligación de no hacer comprometida. Ahora bien, lo que pretende la Dirección General, al advertir la existencia del hecho generador, por cuya naturaleza ahora se califica por el Tribunal y con ello se estima correcta la apreciación de la Administración, pero no en cuanto al hecho de gravar en el período en el que se manifiesta haberse entregado la remuneración o bonificación respectiva, ya que en verdad, a la luz del Art. 18 de la Ley IVA ello sería posible de gravar si entendiéramos que la contraprestación se habría recibido como pago anticipado; sin embargo, SALTA A LA VISTA EL HECHO DE QUE LA BONIFICACIÓN CONVENIDA, según Carta de Compromiso de fecha veinticinco de junio de mil novecientos noventa y nueve, TAN SOLO ES CONSTITUTIVA DE

CONSIDERARSE COMO CONTRAPRESTACIÓN, UNA VEZ LA CONTRIBUYENTE SOCIAL HAYA CUMPLIDO CON SU OBLIGACIÓN, CONSISTENTE EN ABSTENERSE DE VENDER O DISTRIBUIR BEBIDAS QUE NO SEAN LA “P” EN SU NEGOCIO HASTA UNA VEZ NO HAYAN TRANSCURRIDO CINCO AÑOS, Art. 18 lit. e) de la Ley IVA, lo que significa que mientras pende el plazo no es posible advertir hecho generador de impuesto al IVA alguno por el cual se pretenda cifrar como base imponible el importe de la contraprestación, a menos claro está que se hubiere anticipado el pago, (Art. 18 lit. e) Ley IVA con relación al Art. 7 lit. a) de su Reglamento) en cuyo caso no existiría cláusula bajo los alcances de estar sujeta a reintegro la bonificación adelantada, siendo que el ingreso para la sociedad impetrante lo sería patrimonial, es decir, ya tendría disposición económica de tal, pero que una vez no haya transcurrido el plazo se ha convenido que no haya de considerarse patrimonial o ingreso, para engrosar la hacienda de la misma, pues ello dependerá de que cumpla primero con la prestación consistente en abstenerse de vender o distribuir otra bebida que no sea la acordada. En consecuencia, el Tribunal considera que ante la falta de realización del hecho generador para el período en donde la Dirección General ha pretendido gravar, y al no haber prueba de si transcurrieron los cinco años en cumplimiento contractual por una parte, y si aún transcurrido tal plazo no hubiere a la fecha devolución o reclamo alguno en tal sentido, la obligación surgiría en un período diferente al período fiscalizado por el cual deba incorporarse el ingreso y su débito correspondiente; por consiguiente debe desestimarse la pretensión de la Administración Tributaria en este punto.

3) De la credencial y requerimiento:

La sociedad apelante, se circunscribe a citar que mediante credencial se recopiló información para liquidar el Impuesto; y que le hicieron requerimientos con fechas seis de marzo y cuatro de junio de dos mil uno, para que entregara toda la información pertinente, posteriormente se emitió auto de designación pericial de fecha veintiuno de agosto de dos mil uno. Este Tribunal al analizar el expediente respectivo, ratifica que se encuentran anexas las Credenciales 40540-NEX-00214-2001 de fecha cinco de marzo de dos mil uno y 40540-NEX-1146-2001 de fecha cuatro de junio de dos mil uno, como los requerimientos de fecha seis de marzo y cuatro de junio de dos mil uno, requerimientos donde se solicitaba información referente a los períodos tributarios investigados, no mencionado ni anexando como prueba en esta Instancia, que se le haya dado a conocer el resultado de lo determinado mediante credencial, en carta sugerencia. La Dirección General, opta en el presente caso, por aplicar la convalidación prevista como subsanación, según auto de fecha doce de octubre de dos mil uno, en donde no sólo revoca las credenciales antes citadas, sino que también ratifica y convalida lo actuado por el auditor designado mediante auto de designación pericial, proveído con fecha veintiuno de agosto de dos mil uno. Con respecto a la CONVALIDACIÓN este Tribunal se ha pronunciado mediante precedentes como el de las trece horas y treinta minutos del catorce de noviembre de dos mil dos, Inc. I0203001 T-M, ya que la facultad otorgada a la Dirección General se contempla para aquellos vicios que acarrear la anulabilidad, no así la nulidad absoluta, y es bajo este presupuesto que el Tribunal aprecia la ausencia de una Ley de procedimientos administrativos que permita por vía normativa LLEGAR A MANIFESTAR SU FUNCIÓN DE CONTRALOR EN LO QUE RESPECTA AL LIMITE DE EJERCICIO DE TAL POTESTAD DISCRECIONAL, es decir, si el acto que pretende convalidar la Dirección General es de aquellos anulables, o de nulidad radical o absoluta o de pleno derecho, como se suele

denominar en doctrina, según sea el autor que se consulte. Así las cosas, esta oficina, advierte como la Dirección General, al considerar la naturaleza del vicio que acarrea la utilización de credenciales dentro del procedimiento de fiscalización opta por conservar la actuación mediante el convalidar, está apegándose a la facultad otorgada por el legislador, no reparando este Tribunal que con ello se haya violentado algún derecho o garantía constitucional, toda vez que se ha convalidado en una oportunidad en la que no se había planteado por el contribuyente vicio sobre el particular o acaso se hubiere consumado el acto con la entrega de carta sugerencia. Por ello se reconoce nuevamente la facultad privativa de la Dirección General de convalidar lo anulable del procedimiento de fiscalización, de cuyo mérito y oportunidad no es posible entonces asumir en control por este Tribunal, al no haber otros requisitos legales adicionales, que solo el del “acto anulable”, previsto en la Ley respectiva. Es preciso ahora dar respuesta referente a los “requerimientos”, observando que la Administración Tributaria puede ordenar hacerlos de conformidad al Art. 175 literal b) del Código Tributario, lo que indica que en sus efectos tampoco se ha modificado situación jurídica alguna de la contribuyente social, toda vez que la facultad a ejercitarse desde luego es previa al inicio de la audiencia para la determinación de la liquidación oficiosa. En consecuencia, el acto en cuestión no ha podido afectar para nada a la sociedad alzada, dadas las circunstancias habidas el requerimiento tiene por objeto el allanamiento de la contribuyente a los resultados de la fiscalización que de no acatarse abriría la fase de la audiencia y liquidación oficiosa presentándose así el derecho de contradicción para la contribuyente, siendo así como para ponerla en condiciones de inseguridad jurídica con tal actuación según lo expuesto. Es preciso asimismo dar respuesta, en cuanto a que la Dirección General ha aplicado el Código y su Reglamento, éste último puesto en vigencia en diciembre de dos mil uno; que el fundamento de la Dirección General en aplicar las disposiciones pertinentes, se basa en el artículo 280 literal b) de la norma citada, por lo

que para nada se observa que existe en el presente caso violación alguna por parte de la oficina Fiscal, ya que cuando se dio el nombramiento por medio de auto de designación pericial, que fue el día veintiuno de agosto de dos mil uno, notificado el veintidós del mismo mes y año, estaba vigente el Código Tributario y por consiguiente los artículos 173 y 174 del mencionado Código Tributario, que entró en vigencia el uno de enero del año dos mil uno; y al observar que la Dirección General de Impuestos Internos, emitió resolución de las ocho horas quince minutos del día veinte de agosto de dos mil dos, o sea dentro de la vigencia del Reglamento de dicho Código, sin que por ello se hubiera manifestado inseguridad jurídica, sea por establecerse confusión en la propia norma jurídica, o por derivar de la actuación propia administrativa, lo que no se advierte en el presente caso; además que están vigentes los artículos 48 y 54 de la Ley en comento, lo que se reafirma en el artículo 281 del Código Tributario. Cabe mencionar que el artículo 280 del Código Tributario lit. b) da la pauta respecto a la normativa idónea, a aplicar por lo cual si la fiscalización inició con la vigencia del Código Tributario, es con dicho régimen jurídico que debe quedar finalizada, tal y como lo señala el artículo 280 literal b) del Código antes citado, no procediendo el agravio alegado por la sociedad recurrente, resultando a todas luces aplicables los artículos pertinentes de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en comento, y del Código Tributario y su Reglamento, ya que de no haberse aplicado las disposiciones antes mencionadas, significaría ir en contra de lo dispuesto en el artículo 21 de la Constitución de la República de El Salvador, que habla de la retroactividad de Ley la cual opera “salvo en materias de orden público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente”. Es preciso mencionar que lo anterior se apega además a precedentes pronunciados por este Tribunal, de las nueve horas veinte minutos del día veinticinco de marzo de dos mil tres, Incidente No. I0206007 M y de las nueve horas del día treinta de mayo de dos mil tres Inc. No. I0209008 T.

4) En relación a que se le violentó el derecho a la legítima defensa al no concederle el plazo solicitado para aportar pruebas.

En atención a lo establecido en el artículo 186 del Código Tributario, se observa que en la iniciación del procedimiento pertinente, concede audiencia en cinco días y el término para aportar pruebas en diez días, ratificando el artículo 10 del mismo Código Tributario, que los términos y plazos establecidos en el presente Código son hábiles y perentorios, razón por lo cual al observar el procedimiento de la Dirección General de Impuestos Internos, para conceder audiencia a la sociedad alzada, éste ha sido concedido dentro del marco establecido por el Código Tributario, razón por lo cual para nada se han vulnerado los preceptos constitucionales.

POR TANTO: De conformidad a lo expuesto, disposiciones legales mencionadas y al artículo 4 Inciso 5º. de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: MODIFÍCASE la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día veinte de agosto de dos mil dos a nombre de la sociedad “A-T”, en los siguientes términos: A) CONFÍRMASE en cuanto al Impuesto determinado para los períodos tributarios de agosto a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por las cantidades de Nueve Mil Setecientos Noventa y Dos Colones (¢9,792.00); Diecisiete Mil Setecientos Veinte Colones (¢17,720.00); Trece Mil Doscientos Cincuenta y Siete Colones (¢13,257.00); Ocho Mil Ochocientos Veintisiete Colones (¢8,827.00) y Dos Mil Ciento Noventa y Tres Colones (¢2,193.00) respectivamente, siendo la cantidad total a pagar del impuesto determinado de: CINCUENTA Y UN MIL SETECIENTOS OCHENTA Y NUEVE COLONES (¢51,789.00); B) MODIFÍCASE el período tributario de julio de mil novecientos noventa y nueve, en el sentido que le corresponde pagar en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a

la expresada contribuyente social, la cantidad de DIECIOCHO MIL OCHOCIENTOS TREINTA

Y CUATRO COLONES (¢18,834.00).

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a su escrito presentado a esta Oficina el día diecisiete de octubre de dos mil dos, mediante el cual expone que su representada ha celebrado contrato de Incentivos Fiscales con la Sociedad "G" en razón de lo cual le han sido otorgados los incentivos fiscales que concede la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, especialmente los que contiene el artículo 17 de la misma. Asimismo informa que su representada como usuaria, destinará una bodega ubicada en el Edificio de Multiservicios de la expresada zona franca, para la instalación, administración y operación de una bodega para prestar el servicio de consolidación y desconsolidación de mercaderías en general y otras actividades conexas, por lo que para facilitar la obtención de Comprobantes de Crédito Fiscal con tasa cero por ciento (0%) en concepto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con base en los artículos 107 del Código Tributario y 75 de la Ley de la materia, solicita se extienda certificación al respecto, como la que se acostumbra cuando se obtiene tales beneficios por medio de Acuerdo Ejecutivo en el Ramo de Economía.

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Al respecto esta Dirección General le manifiesta lo siguiente: Que previo a pronunciarse sobre la aplicación o no de la tasa del cero por ciento a las operaciones que dicha sociedad realiza, es necesario aclararle que en operaciones de

exportación no aplica la expedición y entrega de Comprobantes de Crédito Fiscal, sino que, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 107 inciso tercero del Código Tributario, en el caso de operaciones de exportación deberán emitirse y entregarse documentos idénticos como Facturas de Exportación, las cuales de conformidad con el artículo 42 del Reglamento de Aplicación del referido Código deben poseer un número correlativo independiente y diferente al utilizado por las Facturas que amparan operaciones locales en el caso de realizarlas, aplicando la tasa del cero por ciento (0%) estatuida en el artículo 75 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a las transferencias de bienes corporales o prestaciones de servicios que cumplan con los requisitos enunciados en el artículo 74 de la misma ley. De lo dicho anteriormente se desprende que, las actividades de su representada realiza, no se refieren a la elaboración de bienes muebles para ser exportados o a la exportación de servicios y a la tasa cero solicitada, únicamente aplica respecto a la actividad de exportación de bienes o servicios, con base a lo establecido en los artículos 74 y 75 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en ese sentido los servicios de consolidación y desconsolidación de carga, acopio logístico de distribución de mercaderías en general, no constituyen propiamente una actividad de exportación, por no configurar exportaciones consistentes en transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso o consumo en el exterior ni prestaciones de

servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

En ese sentido, la actividad que dicha sociedad realiza, está gravada con la tasa del trece por ciento 13% del Impuesto en comento; de acuerdo a lo establecido en los artículos 16, 17, 19, 54 y 76 de la Ley de Impuesto a la

Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de fiscalización que compete a esta Dirección General de conformidad a lo preceptuado en el artículo 173 del Código Tributario, a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes contenidas en el referido cuerpo legal.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito de fecha diecinueve de mayo de dos mil tres, por medio del cual expresa: Que se encuentra arrendando un local para funcionamiento de su oficina, y la inquietud es que si esta Dirección General designa al agente de retención o automáticamente tendrán que emitir comprobante de retención a la persona natural que les alquila el inmueble y que no se encuentra inscrita como contribuyente, o solamente debe retener el 10% de Impuesto sobre la Renta.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre el particular esta Administración Tributaria, le manifiesta lo siguiente:

De acuerdo a lo dispuesto en los artículos 161 y 162 del Código Tributario la calidad de agente de retención del IVA únicamente puede devenir por dos vías:

Por Ministerio de Ley (Artículo 161 del Código Tributario) Cuando la ley obliga expresamente a practicar la retención, y

Por designación de la Administración Tributaria (Artículo 162 del Código Tributario) cuando la Administración Tributaria a través de resolución

confiere la calidad de Agente de Retención a determinadas Instituciones, entes o contribuyentes.

La calidad de Agente de Retención por Ministerio de Ley únicamente se adquiere cuando el tradente del bien o prestador del servicio no tiene domicilio en El Salvador y la transferencia es realizada o el servicio prestado en el país a un usuario domiciliado en El Salvador que lo utiliza en el territorio nacional.

Es decir, que si en el presente caso, el prestador del servicio de arrendamiento es una persona no domiciliada en el país, la sociedad que representa está obligada a efectuar la retención correspondiente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 161 del Código Tributario y a emitir y entregar el Comprobante de Retención a que se refiere el artículo 112 del referido Código.

Pero, si el prestador del servicio de arrendamiento, en una persona domiciliada en el país, su representada no podrá efectuar la retención de IVA respectiva, mientras no haya sido designada para tal efecto a través de la resolución correspondiente, emitida por la Administración Tributaria y en tanto, que el prestador del servicio, no ostente el estatus legal de contribuyente inscrito de IVA. Lo anterior debido a que esas son las condiciones que el artículo 162 del Código Tributario, estipula

expresamente para que la retención de IVA proceda.

Por lo que, si la persona que da en arrendamiento el inmueble a su representada para el funcionamiento de sus oficinas, obtiene en el transcurso del año ingresos superiores a CINCUENTA MIL COLONES (¢50,000.00), o su activo total supera los VEINTE MIL COLONES (¢20,000.00), se encuentra obligada a inscribirse como contribuyente del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, según lo estipulado en los artículos 28 de la ley que rige el referido tributo, en relación con el artículo 86 del citado Código Tributario y una vez inscrito, estará obligado por Ministerio de Ley, a emitir y entregar a su representada el correspondiente comprobante de Crédito Fiscal y su representada podrá deducir en concepto de Crédito Fiscal el IVA trasladado en esa operación, según lo establecido en los artículos 107 del Código Tributario, 57 y 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Ahora bien, en materia de Impuesto sobre la Renta, si el propietario del inmueble es una persona natural, su representada estaría obligada por Ministerio de Ley a retenerle en concepto del aludido impuesto el 10% sobre las sumas pagadas o acreditadas, independientemente del monto de lo pagado, tal como lo prescribe el artículo 156 inciso primero literal b) del Código Tributario.

Dichas retenciones, deberá enterarlas la sociedad que representa al Fisco de la República de El Salvador, antes de los diez días hábiles que inmediatamente sigan al vencimiento del período en que se efectúe la retención, de acuerdo a lo previsto en el artículo 62 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de no efectuar la retención su representada responderá solidariamente, y se hará acreedora a las sanciones que establece el artículo 246 del Código Tributario; y de efectuarlas y no enterarlas fuera del plazo legal; o enterar una suma inferior a la que corresponde, se hará acreedora a la sanción establecida en el artículo 246 del Código Tributario, sin perjuicio de enterar lo retenido y no enterado, cuando ese sea el caso.

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

