



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

**Octubre 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.....	16
CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS .....	31

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 “J”, en carácter de Representante Legal de la sociedad “C”, impugnando de ilegales: 1) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día cinco de abril de dos mil, que determina a cargo de su representada cuota de complementaria de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, más multa por evasión no intencional; y b) La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día catorce de agosto de dos mil uno, por medio de la cual se modificó la anterior resolución en el sentido que confirmó el impuesto determinado y revocó la multa impuesta.

## ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

La parte actora literalmente manifestó: “A) DETERMINACIÓN DE IMPUESTO EN FORMA ILEGAL. “En el presente proceso de fiscalización, la Auditora y la Dirección General de Impuestos Internos, han cometido una serie de vicios al tomar como base para la determinación del Impuesto información ilegal recopilada mediante el uso de una Credencial para verificación de Obligaciones Tributarias concedidas a la Auditora J., puesto que la investigación fue ordenada por medio de AUTO DE DESIGNACIÓN de fecha dieciséis de agosto de mil novecientos noventa y nueve, notificado diecisiete del mismo mes y año, sin embargo, en el Informe Pericial de fecha 17 de diciembre de 1999, cuando se refiere a las OBJECIONES A LOS COSTOS, en el párrafo

cuarto textualmente dice: “Es importante manifestar que la documentación de soporte para las compras registradas mediante la partida contable No. 381 de fecha 31 de diciembre de 1996 antes relacionada, no fue posible comprobarlas por medio de compulsas a los proveedores debido a que los mismos carecen de dirección y generales de identificación o cualquier otra información que permita realizar dicho procedimiento, por lo que fue solicitado a la sociedad contribuyente por medio de nota de fecha 03 de diciembre de 1998, ref. SGC/DFOINEX/0605, la información pertinente cuya respuesta consta en nota de fecha 18 de enero de 1999, en la que afirma que son compras al sector informal, las cuales forman parte del expediente de la referida sociedad.”””Como puede observarse, la información que sirvió de base para emitir el Informe Pericial fue obtenida antes que se notificara el Auto de Designación para proceder a la fiscalización, por lo que la validez jurídica del referido Informe Pericial al haber ocurrido posteriormente a los hallazgos encontrados con la Actuación de “CREDENCIAL” evidencia la actuación de hecho en lo que respecto a los elementos jurídicos esenciales que luego quisieron fundamentar y dotar de robustez legal en los resultados de la fiscalización mediante incorporar en el contenido del Informe respectivo la información obtenida con anterioridad a la orden de Fiscalización, dado que el requerimiento de información efectuado con la designación es la misma información que fue requerida anteriormente con la credencial, lo que deja de manifiesto que lo que se estableció en el Informe Pericial base de la Tasación es el resultado de inquirir anteriormente la información vía Credencial, lo cual anula en el presente caso la Actividad Fiscalizadora al mostrarse deficiente por haberse desarrollado la actividad sin la resolución previa del funcionario competente, produciéndose así el

actuar ilegal de la Dirección General de Impuestos Internos, por lo que la resolución que se está impugnando carece de base legal y consiguientemente debe ser declarada Ilegal. B) DEL INFORME DE AUDITORIA: INEXISTENCIA DE BASE LEGAL PARA LA OBJECCIÓN A COSTOS. La base de la tasación es el informe de Auditoría del Impuesto sobre la Renta, de fecha 17 de diciembre de 1999, en el cual se afirma que para el ejercicio impositivo investigado, 1996, la contribuyente social investigada controló sus operaciones mercantiles por medio de CONTABILIDAD FORMAL, en hojas sueltas debidamente autorizadas, cumpliendo con lo establecido en el artículo 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y los Artículos del 435 al 455 del Código de Comercio; que las anotaciones en los libros contables se encontraron dentro del plazo establecido en los artículos 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 82 inciso 1º del Reglamento respectivo; agrega la Auditora que no obstante lo anterior el asiento de las operaciones no fue realizado en orden cronológico, debido a que la PARTIDA CONTABLE No. 381 de fecha 31 de diciembre de 1996, por OCHO MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y OCHO 21/100 COLONES, corresponden a compras efectuadas durante todo el ejercicio de 1996 y termina afirmando textualmente “sin embargo, debido a que los asientos contables registrados en los libros respectivos se encuentran documentados se determinó que éstos garantizan el interés fiscal”. A pesar de lo manifestado el informe se contradice con su afirmación al determinar en la OBJECCIÓN A LOS COSTOS, “que la documentación de soporte para las compras registradas mediante la partida contable No. 381 que antes se ha relacionado, no fue posible comprobarla por medio de compulsas a los proveedores debido a que los mismos carecen de dirección y generales de identificación o cualquier otra información que permita realizar dicho procedimiento” procediendo a desestimar los registros contables y estimando indicialmente el valor de un inventario final, por medio de una

operación aritmética en la cual valúa el inventario final en ¢4,122,719.20 que es la objeción determinada como COSTO RECLAMADO EN EXCESO, si se pretende establecer el valor de inventario en forma indicial legalmente se tiene que cumplir con la exigencia regulada en el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, de que el auditor debe constatar para ser autorizado que existen vacíos o irregularidades en los asientos contables, entre otros, y en el presente caso, la auditora Fiscal no ha sido autorizada para usar INDICIOS, y además éste método no era procedente, pues en el Informe Pericial base de la Tasación que se impugna se ha afirmado que la sociedad contribuyente lleva Contabilidad Formal, que sus Registros Contables son llevados correctamente y que garantizan el Interés Fiscal, consecuentemente debe desestimarse la OBJECCIÓN A LOS COSTOS que ilegalmente se ha establecido y dar por correctos los Costos que se ha hecho valer mi mandante así sin efecto la Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta del ejercicio de 1996, que arbitrariamente ha liquidado la Dirección General de Impuestos Internos, lo que reviste de nulidad la actuación fiscal, conforme lo dispone el artículo 110 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Consecuentemente la liquidación de Impuesto a pagar carece de los efectos jurídicos pretendidos. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES. La Sentencia del Tribunal de Apelaciones, también es ilegal e inconstitucional, por las razones antes expuestas, pues con el mismo criterio de la Dirección General, confirma la cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta por la cantidad de ¢775,555.60, no obstante que el mismo Tribunal de Apelaciones en su Sentencia reconoce que la Dirección General de Impuestos Internos, en la emisión de la Resolución de las ocho horas del día cinco de abril de dos mil, se manifestó con violación al Derecho Constitucional de Audiencia consagrado en el artículo 11 de la Constitución. Asimismo, alegó nulidad de lo actuado por parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en razón que la sentencia de las diez horas del día catorce

de agosto de 2001, ha sido pronunciada por el Presidente, el Vocal Jurídico, y por el Vocal Contable Intero, (cargo inexistente) lo que es inapropiado y vicia lo actuado en virtud que la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones en su artículo 1, autoriza a Funcionarios y Suplentes pero no Interinos y cumpliéndose con los requisitos correspondientes bien en calidad de Propietario o de suplente, lo que tampoco cumple el Vocal Contable Interino, Licenciado M., pues no cumple con el requisito exigido en el artículo 1 incisos 3 y 5 de la referida Ley del Tribunal de Apelaciones, de que dicho funcionario para optar a dicho cargo debe tener seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria, de lo cual carece dicho funcionario; encontrándose ante la ausencia de validez nombramiento dicho, el acto dictado fuera del marco de legalidad pertinente debe ser declarado nulo, de ahí que si las cosas deben volver al estado en que se encontraban antes del acto en tales condiciones suscrito, si el Tribunal no puede conocer dos veces de la misma causa, ya que nadie puede ser juzgado en tales condiciones, el acto consiguientemente debe ser revocado; a este fin invocamos los artículos 1119, 1130 y 1121 del Código de procedimientos Civiles, ya que no puede ser subsanada la sentencia que no esté autorizada en forma legal, de ahí que ésta sea declarada nula y así deberá ser declarada; en ese sentido se hace referencia a jurisprudencia citada por Gabino Fraga, en su Libro “Derecho Administrativo” páginas 267 y 168 que a su literalidad dice: “El sujeto del acto administrativo es el órgano de la administración que lo realiza. En su carácter de acto jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene la actitud legal. De igual manera que los actos jurídicos de la vida civil requieren una capacidad especial para ser realizados, así tratándose de los actos de poder público es necesaria la competencia del órgano que los ejecuta. Finalmente, es característico de la competencia el que ella es constitutiva del órgano que ejercita y no un derecho del titular del propio órgano” De manera tal que el titular debe actuar conforme la ley lo establece”.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General en lo pertinente manifestó: Que con base en los artículos 109, 112, 113 y 114 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículos 108 y 113 de su Reglamento, tiene la potestad para requerir todo tipo de información vinculada con la renta y egresos de un contribuyente, a los propios sujetos pasivos, a sus representantes, apoderados o responsables para ejercer sus facultades, las cuales no solo se limitan a la fiscalización sino a los registros y control de los sujetos pasivos o contribuyentes obligados al pago del impuesto, registro y control de los cumplimientos tributarios, la fiscalización de las liquidaciones oficiosas del impuesto, de la aplicación de sanciones y otras. En lo relativo a que se realizó fiscalización con credencial, actuación no puede constituir una actuación administrativa en si, sino un medio de acreditar al titular que la porta, pues la misma es producto del ejercicio de las facultades de control que ejerce la administración tributaria y por ello no puede servir de base a una liquidación oficiosa ya que en esos casos requiere de fiscalización para que el resultado de la misma se plasme un acto liquidatorio, por lo que requiere que la autoridad competente ordene la fiscalización y designe el auditor para que realice tal actividad dentro de los límites que estime conveniente asignar. En concordancia con lo anterior no se ha realizado investigación con fines liquidatorios mediante credencial, sino únicamente el uso de la facultad de control del cumplimiento de las obligaciones formales por parte de la contribuyente con el objeto de orientarla hacia el cumplimiento voluntario y respecto a lo que la ley de la materia ordena, lo cual es obligatorio para el que se encuentre dentro de su ámbito de aplicación. Por tal motivo no se tiene facultad para emitir resoluciones ni realizar investigación fiscalizadora por medio de credencial, sino que una vez realizado el control, se expone al contribuyente las inconsistencias para que cumpla con lo ordenado por la ley, pero no puede por si misma

liquidarse oficiosamente el impuesto y menos sancionar. La información que la demandante en aquel momento presentó a la Dirección General de Impuestos Internos pasa a formar parte de su expediente y en ese sentido al ordenar la fiscalización, dicha Dirección puede de conformidad a lo establecido en el Art. 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, utilizar otras fuentes de información, entre las que se pueden mencionar los documentos que la contribuyente haya presentado a la oficina, pero de modo alguno se ha efectuado fiscalización mediante credencial. El hecho de requerir información con base a las facultades que la ley otorga no significa haber emitido liquidación oficiosa del impuesto, sino para efectos de verificación y control, la cual estaba obligada la contribuyente a suministrar y no lo hizo, pues no facilitó las direcciones y generales de los proveedores por lo que incumplió con el artículo 112 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Se requirió la información referente a los costos por las compras registradas en la partida número 381 de fecha 31 de diciembre de 1996, y no cumplió; dicha Partida Contable no cumple con lo establecido en los artículos 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 82 de su Reglamento y 439 del C. Com. Que regulan los requisitos que deben cumplir los libros de contabilidad formal, tales como, que las operaciones se asienten a medida que se efectúen, con claridad y orden cronológico y sin señales de alteración, pero que en el asiento realizado por la demandante se nota la falta de cumplimiento a tales requisitos e inconsistencia en la misma, además de que la documentación por las compras efectuadas, las facturas comerciales y recibos, algunos carecen de firma y fecha de emisión. No obstante lo anterior, se consideró que podía realizarse la fiscalización y utilizar los mismos documentos de la demandante, sin necesidad de utilizar métodos estimativos e indicios, por considerar que se podía establecer en forma directa la renta y el monto del impuesto, pero al resultar no confiables para la aceptación de las compras de la citada partida contable es razonable que se mantenga la objeción a los costos, la cual se determinó con base a los procedimientos de

fiscalización que la ley de la materia establece. En lo referente a la aplicación de métodos estimativos e indicios para establecer la objeción a los costos, dicha afirmación no es procedente ya que no se han utilizado los procedimientos establecidos en los artículos 116 y 199 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para determinar tal objeción, lo que se realizó fue la valuación del inventario del contribuyente con la utilización del mismo método que ella aplica, el cual está regulado en el artículo 98 No. 1 inciso 4° del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, relativo al costo promedio por aligación directa. En ese sentido se aclara también que no se realizaron compulsas por lo cual no podía hacerse uso de métodos estimativos e indicios para la determinación de la Renta. Cabe señalar que la contribuyente no refutó sobre la objeción que se hizo a los gastos por depreciación de activos, de los cuales algunos ya habían sido depreciados en su totalidad en años anteriores y otros porque se aplicó una cuantía mayor a la que tenía derecho, pretendiendo de esta forma pagar un impuesto en una cuantía menor al que realmente corresponde y aumentar la cifra a su favor lo cual viola los artículos 28 inciso 1°, 30 inciso 1° y 3° numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 36 numeral 11 y 121 numeral 3 de su Reglamento.

#### ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

En lo relativo a que la auditoría realizada no tuvo ninguna validez por sustraerse información ilegal obtenida mediante credencial, que tal información –obtenida por medio de credencial– no sirvió de base para liquidar el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de mil novecientos noventa y seis, pues los hechos establecidos en la misma son diferentes a los que se señalan en la resolución respectiva. La Dirección General, determinó diferencias respecto a los saldos finales del inventario de frijol, al constatar en Registros Contables, balance general auditado y anexos correspondientes al inventario físico de

productos practicado al 31 de diciembre de 1996; de dicho producto no le quedó ningún saldo en existencia y al tomar la información de los registros contables, apareció que se realizaron compras mensuales las cuales se registraron mediante Partida Contable No. 381 de fecha 31 de diciembre de 1996, por compra de ocho millones cuatrocientos noventa y cinco mil ochocientos ochenta y ocho colones veintiún centavos (¢8,495,888.21), la cual, según documentos pertenece a los meses de enero a diciembre del ejercicio fiscal en estudio la cual se excedió con respecto al movimiento mostrado por esa cuenta durante todo el ejercicio, procediéndose a determinar el inventario de fríjol en quintales, por ser el producto que representa mayor movimiento de compra a través de todo el año, por lo que procedió a un análisis de inventario de fríjol, para lo cual tomó de base el inventario inicial en quinales reflejados por la sociedad (el cual era de cero) y sumó las compras efectuadas durante todo el año de 1996; de esa forma se obtuvo la disponibilidad para la venta, restándole los quinales vendidos según facturación correspondiente, determinándose así el inventario final al 31 de diciembre de 1996. Asimismo, la documentación que soportó las compras registradas mediante la partida contable No. 381 fue imposible compararlas por medio de compulsas a proveedores, ya que tales documentos carecían de dirección y generales de identificación o cualquier otra información que permitiera realizar dicho procedimiento; que al solicitar la información pertinente, la contribuyente manifestó que las compras realizadas son compras al sector informal. Para establecer el costo reclamado por la apelante se tomó en cuenta que ésta valúa su inventario utilizando el método de costo promedio por aligación directa, efectuándose los cálculos pertinentes con base al artículo 98 numeral 1 inciso 4º del Reglamento de la ley de la materia, a fin de establecer el costo por quintal del fríjol. Este Tribunal señaló sobre la irregularidad mostrada en los documentos contables que lleva

la sociedad apelante, específicamente respecto a las anotaciones de las compras que registra en la partida contable objeto de estudio, por la cual se registraron hasta diciembre de 1996, compras realizadas durante todo el año, y que la demandante argumenta que se realizó de esa manera en vista de error cometido por el contador; advirtiéndose que con dicha partida se está reflejando compras inexistentes y por ende un costo irreal, lo cual está fuera de orden, ya que de conformidad al artículo 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el 82 de su Reglamento y 439 del Código de Comercio, se establecieron los requisitos en cuanto a la llevanza de los libros de contabilidad formal, en lo que respecta a que las operaciones serán asentadas a medida que se vayan efectuando, es decir diariamente, con claridad, en orden cronológico y sin presentar señales de alteración y no como lo comprobó la Dirección General de Impuestos Internos, en su informe de auditoría y verificación efectuada por este Tribunal. Lo anterior demuestra la falta de seriedad y consistencia en la anotación de dicha partida contable, aunado a la documentación de las compras efectuadas, de facturas comerciales y recibos, algunos de los cuales carecen de firma y otros de fechas y por ende resultan no ser confiables, lo que evidencia el tráfico del sector informal, razones suficientes para que se mantenga la objeción determinada por la Administración Tributaria. Por lo antes expuesto las objeciones a los costos por parte de la Dirección General de Impuestos Internos y ante las irregularidades cometidas por la contribuyente, como son las deficiencias en los registros y documentación contable, y con base en los informes rendidos por parte del equipo de analistas adscritos al Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, en los que se detallan las irregularidades y la falta de documentación fehaciente, se procedió a confirmar la objeción hecha por la Dirección General de Impuestos Internos, sobre todo al considerar que correspondía a la contribuyente desvirtuar las objeciones hechas a los costos.

## LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

Los actos administrativos objeto de impugnación son los que se detallan así:

- 1) La Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día cinco de abril de dos mil, en cuanto determinó a cargo de la sociedad "C", Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; y,
- 2) La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día catorce de agosto de dos mil uno, en cuanto confirmó la resolución antes relacionada.

La parte actora hace recaer la ilegalidad de los actos en los siguientes puntos:

### Vicios en el procedimiento de fiscalización

Sostiene que en el procedimiento de fiscalización seguido en su contra se cometieron vicios tales como: tomar de base para la elaboración del *dictamen pericial* la información obtenida por la Dirección General, según "credencial" expedida antes del auto que ordena la fiscalización en su contra. Manifiesta que la resolución de la precitada oficina es ilegal porque el Informe de Auditoría en que se fundamenta se elaboró con la información obtenida mediante la "credencial arriba mencionada, por lo cual anula la actividad fiscalizadora, pues ésta resulta deficiente debido a que no fue autorizada por funcionario competente. Su alegación la fundamenta en el mismo informe pericial, el cual en lo referente a las objeciones a los costos relaciona que con fecha tres de diciembre de 1998, se solicitó a la contribuyente información relacionada con los soportes justificativos de la partida contable No.381 de fecha treinta y uno de diciembre de 1996, cuya respuesta consta en nota de fecha

dieciocho de enero de 1999, y dado que el auto que ordena la fiscalización es de fecha dieciséis de agosto de 1999, con la comparación de tales fechas se confirma que el mencionado informe de auditoría se elaboró con la información requerida antes de iniciar la fiscalización. Luego de verificar el informe de auditoría en mención, agregado a folios 341 y siguientes del expediente administrativo que a nombre de la sociedad "C", lleva la Dirección General de Impuestos Internos, advierte que efectivamente en dicho informe se hace referencia a la nota de fecha tres de diciembre de 1998, únicamente para destacar que la contribuyente manifestó en la nota de fecha 18 de enero de 1999, que la documentación que soporta la Partida Contable 381 se trata de compras de cereales al sector informal y que por tanto no puede proporcionar mayores datos o información de sus proveedores. Indudablemente las fechas que se mencionan son anteriores al auto pronunciado a las ocho horas treinta minutos del día dieciséis de agosto de 1999, mediante el cual se designó a la auditora para que efectuara la fiscalización tributaria a la contribuyente demandante; sin embargo, tal circunstancia no implica que al informe de auditoría se la hayan incorporado datos contenidos en información obtenida por medio de la credencial como señala la contribuyente. Partiendo que en el caso de autos la inconformidad de la peticionaria radica básicamente en la objeción que por valor de cuatro millones ciento veintidós mil setecientos diecinueve colones con veinte centavos (¢4,122.719.20) efectuó la Dirección General de Impuestos Internos a los costos reclamados, es claro según el referido informe de auditoría y sus respectivos anexos, que dicha objeción se realizó con base en la información contenida en los registros contables de la propia contribuyente y que aportó dentro del procedimiento de fiscalización. Del mismo informe de auditoría se desprende que la diferencia de cuatro millones ciento veintidós mil setecientos diecinueve colones con veinte centavos (¢4,122,719.20) corresponde a los saldos finales del inventario de fríjol; claramente se señala, que según registros contables, balance general auditado y anexos



correspondientes al inventario físico de productos, practicado al treinta y uno de diciembre de 1996, por la contribuyente, no le quedó ningún saldo en existencias de fríjol; sin embargo, de acuerdo con el examen de los documentos justificativos de las compras de fríjol realizadas durante todo el año de 1996, dió como resultado que al 31 de diciembre del año fiscalizado la contribuyente tenía fríjol en existencia equivalente a 8,287 quintales. En otros términos, la objeción a los costos antes mencionada se realizó con base en la documentación que la misma contribuyente aportó para justificar las compras de fríjol efectuadas durante enero a diciembre de 1996, las que fueron contabilizadas en sus fechas, así como los soportes de la Partida Contable No. 381, en la cual registró una compra de cereales por ocho millones cuatrocientos noventa y cinco mil ochocientos ochenta y ocho colones con veintiún centavos (¢8,495.888.21) y que según documentos corresponden a los meses de enero a diciembre de 1996. De dicha documentación se estableció que la contribuyente efectuó compras de fríjol por un monto de 8,805.14 quintales y la mayor parte de esas compras no las registró contablemente en las fechas que las realizó sino que las acumuló al 31 de diciembre de 1996, por medio de la mencionada Partida Contable 381; irregularidad que por si misma denota incumplimiento a las obligaciones que señala el artículo 94 de la ley de Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 82 de su Reglamento, como es, entre otras, que las operaciones se registren contablemente en cada una de las fechas en que se efectúen, es decir, en orden cronológico. De igual forma consta el expediente que según facturación respectiva que la auditora tuvo a la vista, que durante todo el año de 1996, se efectuaron ventas de fríjol por un monto de 507.38 quintales. Con base en los datos contenidos en los documentos y registros contables de la contribuyente se verificaron las compras y ventas de cereales, en especial de arroz y fríjol. Con la finalidad de establecer si todas las compras registradas estaban bien documentadas y que además fueron necesarias para la fuente productora de la renta obtenida, se procedió a determinar el inventario final de

fríjol en quintales, por ser dicho producto uno de los que representa mayor movimiento de compras durante el ejercicio. Para tal efecto se tomó en cuenta el inventario inicial registrado por la contribuyente el cual era cero, luego se agregaron las compras efectuadas de 8,805.14 quintales de fríjol durante el año de 1996, a las que se les restó el monto de 507.75 quintales vendidos. De esta forma se determinó el inventario final al 31 de diciembre de 1996, en 8,297.38 quintales, y que al compararlo con el inventario final de la contribuyente para esa misma fecha, el cual es cero, también dió como resultado un inventario final de fríjol al 31 de diciembre de 8,297.38 quintales según la auditoría practicada. Establecido el inventario final de fríjol para dicho ejercicio en 8,297.38 quintales, para efectos de determinar el costo de ventas reclamado en exceso por la demandante sobre dicha diferencia, se utilizó el método de costo promedio por aligación directa que es el mismo que aplica la interesada, de ahí que conforme al Art. 98 numeral 1 inciso 4º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta el costo promedio por quintal de fríjol se fijase en ¢496.87, el cual multiplicado por los 8,297.38 quintales que constituyen el inventario físico final determinado equivale a cuatro millones ciento veintidós mil setecientos diecinueve colones con veinte centavos (¢4,122,719.20), que constituye un costo reclamado en exceso por lo cual se procedió a su objeción. Resumiendo lo anterior, de la documentación aportada para justificar las compras de fríjol realizadas de enero a diciembre de 1996 y contabilizadas en cada una de las fechas de adquisición –orden cronológico-, y además con la documentación o soportes justificativos de la Partida Contable No. 381 se confirman que la sociedad “C” compró fríjoles por un monto de 8,805.14 quintales y registró contablemente ventas de 507.76 quintales, pero dentro de su inventario del fin del ejercicio de 1996, no registró cifra alguna de dicho producto. Si por un lado compró 8,805.14 quintales de fríjol y sólo vendió 507.76 quintales y por el otro, se ha establecido según su inventario final al 31 de diciembre de 1996, que no poseía quintal

alguno, no cabe duda que la diferencia de 8,297.38 quintales si no los poseía es porque los vendió y no contabilizó sus ventas. Lo anterior implica, que la contribuyente reclamó costos por compras de frijol no declaradas dentro de sus inventarios al 31 de diciembre de 1996, y que tampoco las declaró como ventas durante el ejercicio fiscalizado, por lo que es procedente la objeción a los costos efectuada por la Dirección General de Impuestos Internos y que confirmó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Por tanto además de quedar demostrado que en el caso de autos se utilizó la información y documentación aportada por la contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, también se desvirtúa totalmente la aplicación del método indicial alegado por la parte actora, puesto que es notorio que la objeción a los costos efectuada por la oficina tributaria se estableció de la misma documentación aportada por la interesada y con base al método de costo promedio que señala el Art. 98 numeral 1 inciso 4º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que es el mismo que aplica la sociedad demandante. Por consiguiente no existe violación a los artículos 116, 117 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta como señala la parte actora.

#### ***Del Vocal Contable Interino.***

La Parte actora señala que existe nulidad en lo actuado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en razón de que su resolución de las diez horas del día catorce de agosto de dos mil uno, ha sido suscrita por Vocal Contable Interino, quien en virtud de lo dispuesto en 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 propietarios y suplentes pero no interinos y cumpliéndose con los requisitos correspondientes bien en calidad de Propietario o Suplentes, los que no cumple el Vocal Interino, por no contar con seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria. Con relación al punto planteado, esta Sala por medio de la resolución de las quince horas del

día catorce de octubre de dos mil dos, en similar caso manifestó: “Que mediante Acuerdo Ejecutivo número Un mil trescientos treinta y dos, emitido por el órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, el día quince de agosto del año dos mil, se asignaron funciones en carácter Ad-Honoren de Vocal Contable del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a partir del día uno de agosto de dos mil, al Licenciado M., quien fungiría interinamente en sustitución del licenciado P., consta igualmente en dicho Acuerdo Ejecutivo que el expresado licenciado P., se encontraba a la fecha de asignación de funciones, nombrado como Jefe, de la misma manera, consta de la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de las quince horas cincuenta minutos del día seis de octubre de dos mil, que está fue suscrita por el licenciado P., en su calidad de Vocal Contable Interino. De lo anterior, advierte esta Sala que mediante el Acuerdo antes referido, el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda asignó funciones en carácter Ad-Honorem de Vocal Contable de Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al licenciado P., lo que constituye una asignación transitoria de funciones a un funcionario que ya forma parte de la misma estructura administrativa de la entidad, 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 al Art. 1 de 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 interino. De la documentación remitida por el Ministerio de Hacienda, se demuestra la idoneidad del Vocal Contable Interino en la materia propia del conocimiento, para el desempeño interino de las funciones de dicho Vocal, 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 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 funcionarios 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”.

**Violación al Derecho de Audiencia, Art. 11 de la Constitución.**

Finalmente, la parte actora también alega que la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, es ilegal e inconstitucional por cuanto reconoce en su resolución que el acto de la Dirección General de Impuestos Internos manifestó en violación al derecho de audiencia prescrito en el Art. 11 de la Constitución. El Tribunal de Apelaciones, manifestó al respecto que ciertamente reconoció que en el procedimiento para la imposición de la Multa por Evasión no Intencional a cargo de la Sociedad demandante, la Dirección General, violó el derecho de audiencia, por lo que revocó la resolución de mérito en lo que a ese punto se refiere. Sobre dicha objeción planteada, esta Sala considera que el hecho de haberse reconocido un vicio de ilegalidad en el procedimiento para imponer la multa, no implica que dicho vicio se haga extensivo a la determinación del impuesto, que es lo que se controvierte en el presente proceso. En el caso de autos el Tribunal de Apelaciones, determinó la falta de audiencia en el procedimiento administrativo respecto a la multa por lo cual procedió a su revocatoria. Sin embargo, en cuanto a la tasación del impuesto observó el fiel cumplimiento de todas las exigencias que la ley impone, lógicamente no podía trasladar el vicio constatado para la imposición de multa al hecho esencial de la determinación del impuesto, la cual conforme se ha establecido se hizo con base en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su respectivo Reglamento. Por haber sido dilucidados y desvirtuados los puntos en que la parte actora fundamenta su pretensión, se concluye que el acto de la Dirección General, en cuanto a determinación de Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta es legal, como también lo es el del Tribunal de

Apelaciones de los Impuestos Internos que lo confirma.

POR TANTO: Con base en las razones antes expuestas y artículos 421 y 427 Pr. C, 31 y 32 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 del día cinco de abril de dos mil, mediante la cual

determinó cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día catorce de agosto de dos mil uno, en cuanto confirmó la resolución antes mencionada; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) Remítanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFIQUESE.

## CONTROVERSIA No. 2

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el señor "R", en carácter de Representante Legal de la sociedad "M", impugnando de ilegales: 1) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las nueve horas treinta minutos del día trece de octubre de dos mil, que determina a cargo de su representada Cuota de Complementaria de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete; y b) La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día veintitrés de octubre de dos mil uno, mediante la cual se confirmó la anterior.

### ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

La parte actora textualmente manifestó: "Mediante el informe del 22 de febrero de 2000, después de analizar los registros contables, el perito designado por la Dirección General de Impuestos Internos, estableció que dichos Registros Contables garantizaban el interés fiscal, sin embargo como resultado de la fiscalización se reconoce que los ingresos han sido declarados, documentados y registrados

correctamente, por lo que no se le hacen modificaciones, pero si objetaron los Gastos en Materia de Deducciones por Intereses argumentando que el préstamo que dio lugar al pago de dichos intereses no fue invertido en la Fuente Productora. El préstamo que originó el Pago de Intereses fue concedido por el Banco X., el día veintisiete de diciembre de 1996, por la suma de (¢110.000.000.00) al 14% anual sobre saldos, desembolsados el día veintiocho de diciembre de mil novecientos noventa y seis, los cuales fueron aplicados según comprobante de diario, de los cuales una parte de ese préstamo recibido, la sociedad "M" otorgó a su vez préstamos a las sociedades "S" y "C", sociedades afines, por dichos préstamos no se cobró ni percibió ninguna cantidad en concepto de intereses, según acuerdo celebrado entre las empresas involucradas, que por ser afines entre sí y por dedicarse a la misma actividad de Construcción, se comprometieron a ayudarse en efectivo o en especie. En la Dirección General de Impuestos Internos, se presentó dicha documentación no para justificar el no devengo de intereses entre dichas sociedades sino para justificar que eran cargos reales a favor de terceros, respondiendo a la dinámica empresarial actual que redundan en mayores ingresos y por ende en mayor tributación para todas las sociedades involucradas, entre ellas la

Sociedad que represento, que incrementó sus actividades por el aporte o ayuda que efectivamente le prestaron las sociedades “S” y “C”, por lo que por una parte sí se invirtió en la Fuente Productora de Ingresos, con otros propósitos y representan cargos a favor de terceros, por lo que dichos INTERESES SON DEDUCIBLES de la Renta obtenida al tenor de lo dispuesto en el inciso segundo del Artículo 29 numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, óptica que pasó inadvertida por la Dirección General y por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; por lo que la resolución que se está impugnando carece de base legal y consecuentemente debe ser declarada ilegal. Deber desestimarse la OBJECCIÓN A LA DEDUCCIÓN POR INTERESES, que ilegalmente se ha establecido dar por correcta la Dedución que se ha hecho valer, dejando así sin efecto la Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta, del ejercicio de 1997, que arbitrariamente ha liquidado la Dirección General, lo que reviste de nulidad la actuación fiscal, conforme lo dispone el Art. 110 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Consecuentemente la liquidación de impuesto a pagar carece de los efectos jurídicos pretendidos. La sentencia del Tribunal de Apelaciones, también es ilegal e inconstitucional, por las razones antes expuestas, pues con el mismo criterio de la Dirección General, confirma la cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta, por la cantidad de ciento cuarenta y tres mil ochocientos ochenta y cuatro 14/100 colones (¢143,884.14), no obstante que el mismo Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en la emisión de la resolución de las nueve horas treinta minutos del día trece de octubre de dos mil, se manifestó con violación del Derecho Constitucional de Audiencia consagrado en el artículo 11 de la Constitución”. Considerando la sociedad demandante que con los actos impugnados se han violado los derechos de Seguridad Jurídica, de propiedad y del debido proceso consagrados en los artículos 2 inciso 1º y 11 de la Constitución, así como los artículos 116, 117,

110 y 29 numeral 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General en lo pertinente manifestó: Que con relación a la determinación del impuesto por haberse reclamado gastos financieros por un préstamo adquirido que no fue invertido en la fuente productora, al respecto los artículos 28 y 29 numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 36 numeral 11 de su Reglamento, son claros al regular que “la renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determina”, y que serán deducibles de la renta obtenida “Los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos”, lo que se confirma al establecer el Reglamento que “No se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida: No. 11) Cualquier otro gasto o erogación no especificado en este artículo, que a juicio de la Dirección General de Impuestos Internos, no sea indispensable para la producción de la renta computable o la conservación de su fuente”. En consideración a las normas legales antes citadas, los intereses pagados por la demandante en el préstamo obtenido del Banco “X”, no puede ser deducido de la Renta como gasto financiero, debido a que no fue invertido en la fuente generadora de la renta gravable, sino que fue prestado a otras sociedades, que a pesar de estar vinculadas, cada una debe presentar sus propios ingresos y deducciones. Asimismo, cuando la demandante relaciona que esta Oficina ha violentado el Art. 29 numeral 10) inciso segundo, se aclara que donde menciona “o con otros propósitos cuando representen cargos a favor de terceros”, se está refiriendo a intereses generados que no se

pagarán a otra persona sino a la misma, como podría ser a manera de ejemplo un autopréstamo, en cuyo caso no es pago de intereses a favor de terceros lo que se estaría haciendo sino a favor de la misma persona, quien tendría la calidad de deudor y acreedor al mismo tiempo no siendo correcta la interpretación que quiere aplicarle la demandante. Por tanto, al no haber generado ingresos, no puede aceptarse la deducción de dichos gastos financieros en atención a que el dinero obtenido mediante el citado préstamo no fue como ya se dijo invertido en la fuente generadora de la renta gravable, lo cual no puede ser relacionado con los beneficios que pudieran haber obtenido las otras dos sociedades a las cuales les facilitó el dinero, ya que constituyen una persona distinta a la demandante y ellas deberán computar por aparte su propia renta y pagar el impuesto que a cada una le corresponde.

#### ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que después de analizar sobre el único punto discutido relativo a los gastos financieros, en concepto de intereses bancarios por préstamos que no fueron invertidos en la fuente generadora de ingresos computables, en tal sentido al proporcionar la apelante social en esa instancia los acuerdos, se analizaron observándose que éstos fueron celebrados entre la sociedad recurrente y las sociedades “S” y “C”, en las cuales se mencionan, que cuando cualquiera de las sociedades necesite fondos en efectivo o en especie, y la otra disponga de ellos o tenga acceso a otras fuentes de crédito, los procure en calidad de préstamos, los que serán manejados bajo cuentas o acreedoras, sin que ninguno de dichos préstamos devengue o cause intereses, así como tampoco los saldos de dichos préstamos de la misma naturaleza que resulten devengarán intereses; también podrán recibir y conceder préstamos a sus empleados y socios sin que los mismos devenguen o causen intereses. En vista de lo anterior se verificó según informe rendido por analistas designados,

en la contabilidad de la apelante, las erogaciones y desembolsos realizados a favor de las sociedades en mención, de lo que dejó en claro, que los préstamos que realizó la sociedad recurrente a “S” y “C”, son de conformidad a contratos privados, celebrados entre particulares, los cuales no fueron utilizados o invertidos por la sociedad recurrente en su fuente generadora de ingresos, no pudiendo adecuarse ni pretenderse deducibilidad alguna por acuerdo de las sociedades toda vez que la ley pone las condiciones para su deducción, cual sea la principal el que “las cantidades tomadas en préstamo sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, lo que a todas luces no se perfila, siendo entonces procedente la objeción hecha por la Dirección General, por no ser gastos necesarios para la producción y conservación de la fuente tal como lo establece el Art. 29 numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Finalmente señaló que la objeción hecha por la Dirección General del crédito, por el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis, por la suma de veintiséis mil doscientos seis colones (¢26,206.00), la apelante no manifestó inconformidad alguna, al no ser objeto de reclamación. Se advirtió sobre ese punto sobre las declaraciones original y modificatoria, del citado ejercicio, que no existía disponibilidad de crédito para trasladarlo al ejercicio fiscal de 1997, por lo que obliga al ejercicio de facultades de cobro por parte de la Administración y no de liquidación.

#### LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

##### **Actos impugnados y fundamentos de ilegalidad.**

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

- a) La Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día trece de octubre

de dos mil, en la parte relativa a la determinación de la Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete; y,

- b) La resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día veintitrés de octubre de dos mil uno, en cuanto confirmó la anterior resolución.

El punto central a dirimir en este proceso consiste en establecer si procede o no la objeción a la deducción en los Gastos Financieros en concepto de intereses por la suma de quinientos setenta y cinco mil quinientos treinta y cinco 57/100 colones (¢575,535.57) pagados al Banco "X", en el ejercicio fiscal de 1997, que efectuó la Dirección General de Impuestos Internos y que confirmó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

***El origen del pago de intereses al banco X.***

- 1) Según testimonio de escritura pública otorgada el día veintisiete de diciembre de mil novecientos noventa y seis, el Banco "X", concedió un préstamo para capital de trabajo de ciento diez millones de colones (¢110,000.000.00) a la sociedad "M", al 14% anual sobre saldos, comprometiéndose a pagar dicha suma en el plazo de sesenta días contados a partir de la fecha de su otorgamiento. Dicha cantidad fue desembolsada bajo dos número de préstamos y depositados en la cuenta corriente No. 0113-19786 del mismo Banco, el día veintiocho del citado mes y año, así: No. 12428-1 por cincuenta y cinco millones de colones ¢55,000.000.00 y No. 12474-5 por cincuenta y cinco millones de colones ¢55,000.000.00.
- 2) Del anterior préstamo la contribuyente social efectuó a su vez, préstamo a favor de la sociedad "S", por treinta y cinco millones

doscientos mil setecientos setenta y un 60/100 colones (¢35,200,771.60) y a la sociedad "C", por cinco millones cinco mil trescientos cincuenta y nueve 47/100 colones (¢5,005,359.47), por los cuales no cobró ni percibió intereses.

- 3) Por el préstamo recibido del Banco "X", la sociedad "M", pagó en concepto de intereses la suma de dos millones seiscientos ocho mil veinticinco 90/100 colones (¢2,608.025.90), los cuales fueron registrados en la cuenta Gastos Financieros.
- 4) De la suma antes relacionada, la Dirección General de Impuestos Internos, excluyó la cantidad de quinientos setenta y cinco mil quinientos treinta y cinco 57/100 colones (¢575,535.57), ya que conforme al cálculo efectuado, tal suma es la que corresponde a la porción del crédito que no fue invertido en la fuente generadora de ingresos de la contribuyente "M", por haber sido otorgado a su vez en calidad de préstamo a favor de las sociedades "S" y "C". De lo anterior, se desprende que la sociedad demandante, al amparo de los acuerdos suscritos con las sociedades "S" y "C", en los que –por ser afines entre sí y por dedicarse a la misma actividad de construcción – se comprometieron a que *“cuando cualquiera de las sociedades necesite fondos en efectivo o en especie y la otra disponga de ellos o tenga acceso a otra fuente de crédito, los procure en calidad de préstamo, los que serán manejados bajo cuentas deudoras o acreedoras, sin que ninguno de ellos devengue o cause intereses, así tampoco los saldos de dicho préstamo, de la misma naturaleza que resulten devengarán intereses, también que las sociedades podrán recibir y conceder préstamos a sus empleados y socios sin que los mismos devenguen o causen intereses”*, de los valores recibidos del citado Banco otorgó préstamos a las precitadas sociedades sobre los cuales no cobró intereses lo cual no es materia de discusión. La agraviada señala, que las sumas entregadas a las sociedades

“S” y “C”, constituyen cargos reales a favor de terceros, respondiendo a la dinámica empresarial actual que redundará en mayores ingresos y por ende en mayor tributación para todas las sociedades por el aporte o ayuda que efectivamente le prestan las otras sociedades. Partiendo de lo anterior la peticionaria sostiene, que por una parte sí se invirtió en la fuente productora de ingresos, con otros propósitos y representan cargos a favor de terceros por lo que dichos intereses sí son deducibles de la renta obtenida conforme el Art. 29 numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Esta Sala ha declarado en diversas resoluciones que la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo referente a las deducciones de los costos y gastos para efectos de computar la Renta

Neta, se inspira en el principio universal de que los costos y gastos reclamados para ser deducibles de los ingresos, deben además de estar debidamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de la fuente de ingresos. Los gastos propiamente dichos, para que sean considerados deducibles para los efectos fiscales se requiere que reúnan los siguientes requisitos: 1) Que sean necesarios, es decir, aquellos cuya finalidad económica les atribuye tal carácter para obtener y mantener la fuente; 2) Que estén destinados a obtener y mantener la fuente. Este requisito incorpora aquellos gastos efectuados en el mismo período de obtención del crédito y en cuanto hayan servido a la intención indicada; y 3) Que estén documentados y registrados contablemente

Las deducciones de la renta obtenida se encuentran literalmente especificadas en los artículos 29 y 33 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; sin embargo, en la aplicación del citado principio general tributario sobre los gastos deducibles y Art. 29 No. 13 del referido cuerpo legal, pueden también considerarse deducibles aquellos gastos o costos que aún cuando no estén expresamente señalados, a juicio de la Dirección General de Impuestos Internos tengan

el carácter de indispensables para la producción de ingresos gravables y conservación de su fuente. Lo anteriormente expuesto permite establecer, que los costos y gastos incurridos por los contribuyentes, que estén expresamente señalados en la ley como deducibles y/o carezcan de la categoría esencial o indispensable para la producción de ingresos gravables y la conservación de su fuente, aún cuando se encuentren debidamente documentados y reflejados en los registros contables del contribuyente no son deducibles. En el caso de autos, el Art. 29 numeral 10) de la Ley de Impuesto sobre la Renta que menciona la parte actora establece: *“Los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamos toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, revocación o cancelación de dichos préstamos. No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros. Cuando el término “intereses” sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles”*. De conformidad con lo establecido en el inciso primero del citado numeral 10) es claro que la deducción de los intereses pagados al Banco X, respecto a las sumas que la contribuyente demandante otorgó en calidad de préstamos a las sociedades “S” y “C”, no procede debido a que dicho monto no fue invertido en la fuente generadora de ingresos de la sociedad “M”. Lo anterior está en evidente contradicción con el principio general de que la deducibilidad será aceptada siempre y cuando los gastos incurridos hayan sido necesarios para la producción de los ingresos gravables y/o para la conservación de la fuente de ingresos. Como señala el Tribunal de Apelaciones, el hecho que las sociedades hayan convenido entre sí a ayudarse mutuamente en efectivo o en especie y sin ningún tipo de interés, es una situación que únicamente surte



efecto entre dichas personas jurídicas y de modo alguno tal acuerdo podría tener incidencia en el ámbito tributario. Cada una de las sociedades involucradas son independientes entre sí y aunque sus socios sean los mismos en unas y otras sociedades, tienen que cumplir individualmente sus obligaciones tributarias. Lo anterior significa que para no lesionar el interés fiscal la sociedad M, debió considerar como gastos no deducibles del impuesto sobre la Renta, la proporción de los intereses que ella pagó al Banco X, o cobrar tal proporción de intereses a las sociedades deudoras. De haber actuado de esa última forma, ambas sociedades hubieran tenido derecho de reclamar entre sus gastos el valor de los intereses que ellas hubiesen pagado o reintegrado a M., y en consecuencia su utilidad se hubiese reducido en iguales cuantías. Como contrapartida la sociedad demandante hubiera tenido un incremento en sus ingresos equivalente al monto de los intereses que le hubiesen pagado las dos sociedades y lógicamente el computo del impuesto se hubiera incrementado en la misma cuantía que le ha establecido la Dirección General de Impuestos Internos. En el caso de autos es notorio que parte del préstamo otorgado al Banco X, no fue utilizado ni invertido en la fuente generadora de ingresos de la propia contribuyente; que sí se invirtió quizá los fue en la fuente de las otras sociedades. Por tanto, el pago de tales intereses no constituye gastos necesarios para la obtención de ingresos gravados de la peticionaria. La parte actora aduce que presentó los referidos acuerdos ante las autoridades demandadas no para justificar el no devengo de intereses entre las sociedades sino para justificar que eran cargos reales a favor de terceros, afirmación que pretende encajar dentro de los supuestos establecidos en el inciso 2° del citado artículo numeral 10). El inciso 2° en cuestión lo que regula es la posibilidad que se admitirán como deducibles los pagos de intereses computados sobre el propio capital o las utilidades de las empresas que fueran reinvertidas en cuyo caso evidentemente al no representar cargos a favor de terceros no pueden admitirse como gastos deducibles. Los cargos reales a que se refiere el

inciso 2° del expresado numeral 10) se circunscriben exclusivamente a los cargos o débitos que se realicen a la cuenta Gastos por Intereses y los valores que M, entregó a las sociedades “S” y “C”, fueron en concepto de préstamos, es decir, valores recuperables que no forman parte de la esfera económica contable de los Gastos de Operación, por lo cual no cumple con lo dispuesto en dichas disposición. En el presente caso no cabe duda que el pago de los intereses por el préstamo otorgado por el Banco X, representan un cargo real a favor de un tercero, que es el mismo Banco; que de haberse utilizado el 100% del préstamo indiscutiblemente se hubiese considerado todo el pago de los intereses como un gasto deducible. Por constatar que parte de ese dinero se trasladó a otras personas sin que ello le produjera renta, es lógico que el pago de intereses por dichas sumas no constituye un gasto deducible. Lo importante en todo caso no es si el interés pagado representa cargos reales a favor de terceros sino más bien si ese cargo constituye un gasto necesario para generar la renta, lo cual para la contribuyente demandante evidentemente no lo es. Esos intereses fueron necesarios para generar renta de las otras contribuyentes sociales y de manera alguna a la peticionaria. Por tanto, la objeción de los gastos en conceptos de intereses que generaron las sumas de dinero que la contribuyente dio préstamos a las sociedades tantas veces mencionadas es correcta. Finalmente, la parte actora señala que la resolución del Tribunal de apelaciones, es ilegal e inconstitucional por cuanto reconocer que la Dirección General de Impuestos Internos, en la resolución de las nueve horas treinta minutos del día trece de octubre de dos mil, se manifestó con violación del derecho de Audiencia consagrado en el Art. 11 de la Constitución. Debe aclararse que el vicio alegado por la parte actora se trata con relación a la multa por evasión no intencional, el cual reconoció el Tribunal de apelaciones, y por ello procedió a revocar la resolución en cuanto a la multa. El hecho de reconocer un vicio de ilegalidad en el procedimiento para imponer la multa, no implica que dicho vicio se haga extensivo a la determinación del impuesto,

máxime cuando en su procedimiento se han cumplido las exigencias que la ley impone. En consecuencia dicho punto resulta impertinente.

Por concluir que es procedente la objeción a la deducción en los Gastos Financieros la suma de quinientos setenta y cinco mil quinientos treinta y cinco 57/100 colones (¢575,535.57) en concepto de intereses que la mandante pagó al Banco X, por los valores concedidos en calidad de préstamos a las sociedades “S” y “C” resulta que el acto de la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos que lo confirma son legales.

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

pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día trece de octubre de dos mil, en la parte relativa a la determinación del complemento de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido de uno de enero al treinta y uno de diciembre mil novecientos noventa y siete; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas del día veintitrés de octubre de dos mil uno, en cuanto confirmó la resolución anterior; c) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común; d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y e) Oportunamente, devuélvase los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen.

NOTIFIQUESE.

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

### SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día quince de abril de dos mil, por medio de la cual determina a la contribuyente señora “S” Impuesto Complementario a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, concerniente a los períodos tributarios comprendidos de marzo y

de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; febrero y marzo de dos mil; y Remanente de Crédito Fiscal por valor de TREINTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS DIECIOCHO COLONES (¢39,218.00) y CINCO MIL NOVECIENTOS SETENTA Y TRES COLONES (¢5,973.00), en los períodos tributarios de abril de mil novecientos noventa y nueve y de enero de dos mil, respectivamente.

## ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La parte alzada al interponer su recurso en síntesis puntualiza que no está de conforme con la resolución antes relacionada por las razones siguientes: Que existe derecho de la Dirección General de Impuestos Internos de ajustar las declaraciones como son los meses de marzo, abril y mayo de mil novecientos noventa y nueve, dentro del plazo de la caducidad, situación que no podría cambiar las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, presentadas en su plazo legal de acuerdo al Art. 73 de la Ley del Impuesto, por ministerio de Ley solicita con base al Art. 86 de ese cuerpo legal. Argumenta otras inconformidades así: 1) La notificación se efectuó a las quince horas diez minutos del día doce de junio de dos mil, firmando sin levantar el acta correspondiente, no estando de acuerdo con el Art. 147 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que la notificación se realizó en una dirección distinta a la dirección señalada para oír notificaciones, no obstante en el Informe de Auditoría, "De la Notificación", se manifiesta que el referido lugar fue señalado para notificaciones, situación que no es cierta. 2) Que las notas de Crédito que detalla, emitidas por sus proveedores citados al inicio de ese Informe, fueron recibidas con más de dos meses de atraso colocándoles sello de fecha de recibido, pero en la fiscalización las reclasificaron al mes de emisión, ajuste que permitía la Ley de la materia. Que en el Informe de Auditoría se manifiesta que las Notas de Crédito de acuerdo a los emisores no dan certeza de dicha entrega, los que solamente describen la política de entrega que tienen y otros no explican. Si bien es cierto que las disposiciones legales permiten modificar las declaraciones del Impuesto en comento, existe la limitante de usarlos en los dos períodos tributarios, cómo es posible que si se paga en exceso y pasan los períodos ya no se puede modificar, lo tienen que solicitar después pero pasado un año no se puede, se entiende la Ley

sólo a conveniencia de la Dirección General, Art. 63 penúltimo y 157 de la Ley de la materia. 3) De la proporcionalidad explica que sobre los porcentajes de ingresos exentos y gravados, se exhibieron en forma separada porque la naturaleza del negocio lo permite y se proporcionalizaba la parte que no se puede identificar las compras gravadas y exentas, resultando impuesto complementario. Que si bien el Art. 66 inciso tercero de la Ley de la materia menciona que la Dirección General podrá admitir o disponer que se lleven registros separados, el término podrá es dubitativo y no enfático debiendo rezar, deberán pedir autorización a la Dirección General. Además en las visitas anteriores no se señaló deficiencia. Argumenta además, que le entregaron Credenciales y Resultados de Visitas de marzo, abril y mayo de dos mil, y nuevamente son vistos por Unidades Fiscalizadoras, como la Unidad de Fiscalización y Control de Obligaciones Tributarias, con Credencial, sin señalar mala aplicación de proporcionalidad, luego este último auditor si efectúa señalamientos. Considera asimismo, que éstas visitas con Credencial son ilegales, siempre ha proporcionado la información y colaboración necesarias. Debido a que en la primera oportunidad elaboraron inventario físico y revisaron todos los documentos de soporte, luego en el año de dos mil uno, le visitan y no encuentran deficiencias; por lo que no entiende como en esta oportunidad aparece un resultado que no es legal ni señalado en visitas anteriores.

## ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que en cumplimiento al principio constitucional de legalidad y en apego a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se practicó la Auditoría resultando complemento de Impuesto por medio de Resolución, aplicando el debido proceso, estableciéndose que la Administración Tributaria actuó conforme a la citada Ley y la Constitución de la República de El Salvador, desde el principio de la fiscalización actuó sometida al principio de

legalidad, es decir que se emitió el auto proveído a las diez horas treinta minutos del día veintiséis de mayo de dos mil, notificado a las quince horas diez minutos del día doce de junio de dos mil, personalmente a la contribuyente, procediendo posteriormente mediante nota de fecha veintinueve de mayo de dos mil, a solicitar a la contribuyente que proporcionara los libros de contabilidad general, los documentos emitidos y recibidos del Impuesto, declaraciones relativas a los períodos fiscalizados y demás documentos necesarios. Que después de la investigación y análisis, se emitió el respectivo Informe de Auditoría de fecha veintidós de noviembre de dos mil uno, en el que se plasman los hallazgos; consta que mediante auto de fecha cuatro de marzo de dos mil, se concedió Audiencia y Apertura a Pruebas de conformidad al Art. 144 inciso cuarto de la Ley de IVA, el cual se notificó a las quince horas del día seis de marzo de dos mil, entregando en ese mismo acto el Informe de Auditoría respectivo; habiendo hecho uso de su derecho la contribuyente al presentar escrito el día quince de marzo de dos mil dos, mediante el cual señalaba sus inconformidades, gozando plenamente de la garantía constitucional de audiencia y defensa otorgadas por esa oficina. Posteriormente, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas emitió con fecha nueve de abril de dos mil dos el informe técnico, en el que consta la valoración efectuada del argumento expresado por la apelante. Para luego emitirse la respectiva resolución tasadora, por medio de la que se determinó remanente de crédito fiscal en los períodos de abril de mil novecientos noventa y nueve; y enero de dos mil; asimismo se determinó complemento de impuesto respecto de los períodos tributarios de marzo, y de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, febrero y marzo de dos mil, por lo que no existen irregularidades que vicien las actuaciones de la Administración Tributaria, ni mucho menos que hayan imposibilitado el conocimiento de tales actuaciones, al haberse notificado a la recurrente en legal forma cada una de las actuaciones proveídas por esa Oficina. Al haber partido la investigación con la emisión de auto de designación de auditor y haberse otorgado las garantías fundamentales de audiencia y apertura a

pruebas, la Administración ha guardado la finalidad del proceso tributario.

### ***Sobre la notificación del Auto de Designación***

Esta se realizó en la dirección donde fue ubicada personalmente a la contribuyente, por lo que la misma cumplió con el objeto-fin del acto de comunicación, basándose en Sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, del dieciocho de noviembre de mil novecientos noventa y ocho; y siete de julio de ese mismo año, referencias 131-C-97 y 43-D-97 respectivamente, en las que se expresa: “Los actos que de alguna manera afecten derechos o intereses del administrado, deben hacerse del conocimiento de los sujetos afectados, aún cuando tal exigencia no esté contemplada en la Ley”. “La notificación va más allá de procurar el simple conocimiento de un acto, pues lo que en definitiva deja expedita es la facultad que confiere al particular para la defensa de sus derechos o intereses legítimos que pudiesen estar en juego en la controversia de que se trate”. “Es en razón de la finalidad que conlleva consigo la notificación, que ésta debe practicarse diligentemente, procurando para ello la observancia de todas aquellas formalidades prescritas en la ley, para que cumpla a plenitud su objetivo, el cual no es otro, que permitir al interesado conocida la resolución disponer lo conveniente para la mejor defensa de los derechos e intereses cuestionados. La notificación constituye el núcleo principal de las garantías y de los derechos del administrado especialmente en materia tributaria, donde el legislador reviste de solemnidades el acto procesal de la misma, y que el operador de la Ley debe cumplir estrictamente, es decir, debe completar todos los supuestos establecidos con el objeto que el contribuyente logre tener conocimiento real de los hechos que motivaron el acto, así como las consecuencias jurídicas que se le atribuyen a los mismos; obligación que se deriva del principio de seguridad jurídica y de la necesidad del administrado de ejercer las acciones que corresponden para la defensa de sus intereses”. “Por medio de la notificación se pretende hacer saber a determinado sujeto la existencia de un acto con el cual éste tiene

relación. Connatural con la finalidad cognoscitiva, la notificación marca la pauta para que el afectado defina su subsecuente posición respecto del acto comunicado”. “No obstante el incumplimiento de las formalidades que asegura una adecuada notificación no hace que la notificación sea necesariamente inválida, es suficiente que el administrado tenga real y pleno conocimiento de la resolución y pueda ejercer las acciones que considere convenientes tal cual es el caso de la recurrente. Por lo tanto, para considerar una notificación eficaz basta que la notificación cumpla con la finalidad prevista por el legislador”. Por lo antes expuesto, la Dirección General, actuó acorde a los pronunciamientos dictados por dicha Sala en las referidas sentencias, así como en sentencias R0105015TM y R0108007M, emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día veinticinco de julio de dos mil dos y a las trece horas quince minutos del día treinta de julio de dos mil dos, en las cuales el Tribunal sostiene que al comparecer en tiempo el contribuyente subsana y convalida lo irregular del acta de notificación y en lo que manifiesta que no se aportó prueba que sustente la afirmación de que el acta fue firmada en blanco y aunque ello hubiera sucedido, al comparecer la contribuyente al término de audiencia subsanó cualquier irregularidad que en la notificación pudiese haberse suscitado, cumpliendo así su finalidad; y en lo atinente en el presente caso que la impetrante ha demostrado desde el inicio de la fiscalización el conocimiento real de las actuaciones de la Dirección General; incluso utilizó la facultad al apelar la resolución objeto de la alzada dentro del plazo legal; de ahí que no exista en tales circunstancias la nulidad de la notificación, ya que la notificación cumplió con su objeto, por lo cual es carente de todo sustento legal la argumentación de la impetrante.

***De la aplicación del artículo 63 de la ley de la materia***

En el inciso tercero del citado artículo se establece que: “Respecto de los comprobantes e

crédito fiscal, notas de crédito y débito que se reciban con retraso, el impuesto que de ellas resulte podrá utilizarse para aumentar o reducir el crédito fiscal, según corresponda, hasta los dos períodos que siguen al de la emisión de dichos documentos” que tienen relación con el inciso cuarto del mismo artículo, vigente hasta para el período tributario de marzo a septiembre de mil novecientos noventa y nueve, que establecía: “Transcurrido este plazo sin que el contribuyente efectúe el ajuste del crédito fiscal, sólo tendrá acción para solicitar a la Dirección General, de acuerdo con el procedimiento que corresponda, la devolución de la suma que se estime pagada en exceso, por no haberse aplicado en el cálculo del impuesto todo el crédito fiscal a que se tendría derecho.” Éste último inciso fue reformado por el Decreto Legislativo No. 713, del dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el Diario Oficial Número 183, tomo 345 del cuatro de octubre de ese mismo año, el que señala que: “...Sólo se podrá modificar las declaraciones en que debieron incorporarse los citados documentos, para aplicarse todo el crédito fiscal a que se tendría derecho”. Por lo que el argumento esgrimido por la apelante carece de veracidad en cuanto a que las notas de crédito fiscal que son reclasificadas en los períodos de emisión de éstas, no se utilizan porque la misma legislación no lo permite debido a que se recibieron con más de dos meses de retraso, pues el inciso cuarto de la disposición legal antes citada regulaba el procedimiento a seguir en los casos que los contribuyentes no pudieran reclamar créditos después de transcurridos los dos períodos aludidos. La Ley daba la alternativa a la impetrante para hacer valer dichos créditos fiscales vía devolución si así fuere el caso. En la fiscalización se determinó que el presente caso se refiere a notas de crédito y precisamente el inciso quinto del Art. 93 de la Ley señala: “En cuanto a los plazos de presentación, las declaraciones se consideraran definitivas, pero pueden ser modificadas para aumentar o disminuir el impuesto en cualquier tiempo y circunstancias. “ Refieren que esa oficina no actuó de manera arbitraria, sino que siempre dentro del marco de legalidad, atendiendo la exigencia constitucional.

### **Sobre la proporcionalidad**

Respecto a que la disposición no es enfática en cuanto a que se deba solicitar autorización a la Dirección General para llevar registros separados, señalan que el Artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece el procedimiento para aquellos contribuyentes que han realizado operaciones gravadas y exentas, a efecto de determinar el crédito fiscal deducible, que es de cumplimiento obligatorio para todos los contribuyentes que cumplen los presupuestos plasmados en éste, no es una potestad del contribuyente utilizarlo o no y del inciso tercero de la mencionada norma se colige que la facultad de admitir o disponer que se lleven registros separados de las operaciones, es exclusiva de la Dirección General y no del contribuyente, quien tiene que ceñirse en principio a la regla general, pues sólo por excepción, la Administración podrá admitir o disponer que se lleven registros separados, o podrá autorizar la aplicación de otro sistema para determinar el crédito fiscal proporcional, situación que no ocurrió en el presente caso, pues la impetrante no solicitó la autorización ni la administración dispuso que así lleve sus registros.

### **Respecto a la fiscalización realizada por medio de credencial**

Al examinar detenidamente las fotocopias de los autos que presenta como pruebas, éstos se refieren a visitas efectuadas por la Unidad de Fiscalización y Control de Obligaciones Tributarias, facultando auditores para verificar el cumplimiento de Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y Ley de Impuesto sobre la Renta, emitiendo posteriormente resultado de visita sugiriendo subsanar la deficiencia consistente en atraso superior a quince días en las anotaciones, siendo de naturaleza eminentemente formal y en otra se le visitó con el objetivo de verificar la legal procedencia de las mercaderías que tenía en existencia, de la cual no se desprende resolución tasadora ni ajuste a obligación

sustantiva que denote ejercicio de facultad de fiscalización. A folios 5 del expediente respectivo corre agregada credencial de fecha dos de marzo de mil novecientos noventa y ocho, ésta se refiere a verificación de obligaciones formales para los períodos tributarios de enero a diciembre de mil novecientos noventa y seis, que no tiene nada que ver con la investigación iniciada a partir del auto de designación, que corresponde a los períodos de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a marzo de dos mil; en tal sentido el argumento de la impetrante no puede ser atendido.

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

que el informe de auditoria de fecha veintidós de noviembre de dos mil uno, mediante el cual la auditora nombrada por la oficina tasadora, consigna que los créditos fiscales por valor de UN MILLON TRESCIENTOS DOS MIL QUINIENTOS COLONES (¢1,302,500.00), han sido documentados, contabilizados y declarados en forma correcta dentro del plazo legal correspondiente; sin embargo, constató a través de compulsas a terceros, proveedores de la contribuyente y consulta a la contribuyente, que existe un comprobante de crédito fiscal y algunas notas de crédito, que fueron registrados en el Libro de Compras sólo con el valor de compra y fuera del plazo estipulado en el artículo 63 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es decir después de los dos meses de su emisión y no declaradas en los períodos en estudio, ni en los dos períodos a la emisión del documento, por lo que efectuaron ajustes a compras, por valor de CIENTO CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y NUEVE COLONES (¢142,469.00), y a crédito fiscal por el valor de DIECIOCHO MIL QUINIENTOS VEINTIUN COLONES (¢18,521.00), infringiendo según la entidad fiscal, lo previsto por el artículo 63 inciso tercero de la Ley en referencia, que el valor total de las notas de crédito registradas fuera del plazo y no declaradas, que tomó en

cuenta para establecer el impuesto, debió ser declarado por la contribuyente en el siguiente período tributario. La contribuyente por su parte aduce en lo que respecta a las notas de crédito, que no ha restado crédito fiscal alguno según operaciones posteriores de descuentos realizadas en su favor por determinados proveedores, porque al momento de recibirlas, ya habían transcurrido los dos meses a que alude el artículo 63 inciso penúltimo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, razón por la que sólo incorporó las compras en el libro respectivo. Así las cosas, resulta claro que la contribuyente se apoya en la literalidad del inciso legal mencionado, lo que de ser aceptable interpretativamente bajo esos alcances, la cuestión medular se contraría a demostrar el hecho del retardo mismo; pero sin embargo, se haría necesario verificar sobre la interpretación de la disposición legal que contempla la situación de los retrasos. De esta manera, analiza el Tribunal con el objeto de establecer los alcances interpretativos del artículo 63, en relación al contexto mismo de la disposición y de la Ley toda, que la norma presupuesta AJUSTES DE DEBITOS Y CREDITOS, cuando habiéndose realizado operaciones mercantiles entre proveedores y clientes contribuyentes, las mismas hayan sido modificadas con posterioridad, y por consiguiente, hayan así de afectar la imposición, por una parte, dependiendo de la clase de modificación contractual y su cumplimiento, adicionando o restando a los débitos fiscales del período en que se suceden los cumplimientos modificatorios en lo que corresponde al proveedor, y por lo que atañe al adquirente, restando o sumando a sus créditos del período en que afectan tales modificaciones contractuales en su cumplimiento; y que para ello deben emitirse las notas de débito y crédito que sean necesarias, las que denotarán, las de débito, la sumatoria para el proveedor en sus débitos y por el adquirente restando sus créditos, desde luego, por haber pagos o reintegros de cantidades equivalentes al de la traslación impositiva modificada. Bajo este entendido, no cabe duda que la interpretación a

dar al artículo 63 debe contener estas consideraciones y más aún, respetar el principio de neutralidad que subyace en la imposición de IVA, esto es, que su impacto económico vaya al consumo final sin aprovechamiento o en detrimento de los agentes económicos intermediarios en el circuito económico, en este caso los contribuyentes, quienes para ello utilizan la traslación del impuesto. Así las cosas, se advierte que tanto el artículo 62 como el 63 de la Ley de IVA comienzan por prescribir, el artículo 62...” Para el cálculo del débito fiscal del período tributario, al monto del impuesto determinado se le DEBE...” El artículo 63, por su parte reza..... Para calcular el crédito fiscal del período tributario, se le DEBE restar el impuesto correspondiente...” y el inciso antepenúltimo regula...” Por otra parte, se DEBERÁ agregar al crédito fiscal el aumento del impuesto que proceda...” Como se aprecia, cuando se dan los hechos de modificación contractual e inclusive la resciliación, en sus efectos de cumplimiento, se debe afectar la situación tributaria preexistente, mediante el ajuste de débitos o créditos del período en que ocurran los hechos nuevos, tanto para el proveedor como para el adquirente, quienes así DEBEN hacer los ajustes del caso, y desde luego corresponde a la Administración controlar o fiscalizar bajo esos alcances. Por consiguiente el inciso penúltimo del artículo 63, cuando reza...” Respecto de los comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y débito que se reciban 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 sigan al de la emisión de dichos documentos”... no constituyen excepción alguna al DEBER DE AJUSTAR, sino que prevén una oportunidad para hacerlo, no en la fecha de emisión del documento, sino el de la recepción del mismo, el que presupone a lo más un retardo razonable de dos meses, por lo que debe entenderse, primero, que la expresión PODRÁ, ya no es un derecho sino una oportunidad para el contribuyente que reciba con retraso los documentos aludidos, en particular, cuando se trata de NOTAS DE CRÉDITO, las que

debiendo afectarse dentro del período en que se dio la emisión, no obstante, por virtud del retraso en su recepción, lo que debe demostrarse, pueda entonces tener la oportunidad de incorporarlo en cualquiera de los dos meses que sigan, lo que supone como se ha expresado, un retraso razonable no mayor de dos meses contados a partir de la emisión correspondiente, pero en el entendido, de que siempre deben ajustarse los créditos en su detracción, no importa el período para el cual se le da la oportunidad del retraso, de ahí que si el retraso lo es un mes, es en ese mes que debe declararlo, y si lo es en el segundo mes, en ese es que debe hacerse, no concibiéndose que cuando el retraso sea mayor se deje de afectar, porque de haberlo, siempre habría que hacer el ajuste de acuerdo a la fecha de su emisión, en cuyo caso habría de modificar la declaración respectiva. Esto mismo equipara las dos situaciones tributarias, puesto que cuando los créditos favorecieren al contribuyente, la Ley prevé expresamente la modificatoria de declaración, y antes, la acción de devolución; y cuando se trate de detraer créditos, se haga ello mediante el ajuste o modificatoria respectiva, según el caso; por lo que de no hacerse la detracción al crédito por el contribuyente, deba la Administración vía fiscalización hacerlo de manera oficiosa, incorporándolo, sea en la fecha de emisión del mismo, o en el del mes de retraso según resultare conforme a las circunstancias, que de no hacerse, se rompería con el principio de neutralidad, y en los hechos denotaría un aprovechamiento ilícito del contribuyente, quien habiendo recibido parte del impuesto trasladado, lo habría en definitiva deducido en sus declaraciones por el todo. Y es que no sería razonable interpretar que cuando la fecha de emisión y la de entrega coincidan con la operación resciliatoria se haya de hacer el ajuste del crédito en su detracción, pero que una vez pasado el plazo de dos meses de retraso, ya no haya efecto alguno en cuanto al ajuste respectivo, lo que en verdad resultaría contradictorio; no más bien, el retraso es un supuesto de oportunidad para hacer ajustes con relación al retraso mismo, pero en ningún momento se prescribe que al hacer recepciones

fuera de plazo ya no haya obligación alguna de afectar la detracción de créditos, como si se tratara de una condición resolutive, debiendo entonces la administración actuar efectuando la detracción del crédito. Toda vez que la devolución respectiva se habría materializado dentro del período por el cliente contribuyente, salvo que se comprobase retraso en la recepción, en cuyo caso se le conceden hasta dos períodos para hacerlo en la oportunidad de la recepción del documento, siendo que recibido fuera de ese plazo, el ajuste declarativo se realiza para con la fecha de emisión de la nota de crédito por ser en dicho período en que surgen las obligaciones de ajustes, tanto para el emisor como el receptor. No es por tanto, factible la aplicación literal de esa disposición, ya que de nuevo se advierte en el inciso final del Art. 63 que, cuando la oportunidad lo es para que el contribuyente se sume los créditos por tratarse de una nota de débito y no se aprovecha, le quede siempre la oportunidad de hacer el ajuste mediante el ejercicio de la acción de devolución y ahora, por medio de la modificación declarativa. De esto se deduce que el vencimiento del plazo no significa caducidad alguna ni mucho menos que la obligación de ajuste quede condicionada a tal plazo. En definitiva, queda en claro que tanto los ajustes de débito como de crédito son

**OBLIGACIONES PARA EL CONTRIBUYENTE,** pudiendo la Administración Tributaria determinar eso mismo, si no lo hiciere. Es así como por virtud de una interpretación razonable se superan los aparentes vacíos y se refleja como finalidad de Ley la realización del interés público regulado, particularmente en lo que se refiere a la aplicación del impuesto IVA, que cumple con la recaudación tributaria en apego a los requisitos de Ley y en respeto a los derechos de los contribuyentes, pero a la vez en cumplimiento eficaz de sus deberes y obligaciones legales. En definitiva, y para resolver sobre el caso reclamado, se ha verificado sobre el hecho del retraso aducido por la contribuyente desde la audiencia y por cuyo planeamiento este Tribunal verifica ante la omisión de hacerlo por la Dirección General, que se conformó con



prescindir de tal hecho, lo que ha dado por respuesta según Informe agregado al incidente de apelación en el sentido de que ha demostrado la impetrante que lleva un registro de control de recepción de documentos desde mil novecientos noventa y seis, hasta la actualidad, en el cual se verifica que la fecha del registro de recepción de los documentos coincide con las anotadas en los Libros de Compras IVA y de Contabilidad legalizados. Así las cosas debe estarse a lo actuado por la entidad fiscal en lo que concierne a este punto de reclamo. Por consiguiente se confirma lo dictaminado por la Dirección General.

### **Determinación del Crédito Fiscal Proporcional**

La Dirección General, ha objetado la manera en que la contribuyente ha determinado los créditos que tienen relación con las operaciones gravadas, de conformidad al artículo 66 de la Ley de la materia, amparándose en que para la utilización de tal método se requiere de autorización previa, tal como lo ha sostenido la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en Sentencia No. 185-A-2002, de las quince horas del día dieciséis de octubre de dos mil dos, y que este Tribunal reafirma en lo que respecta a que debe existir resolución previa de la Administración Tributaria para hacer uso del método específico autorizado. Sin embargo, repara el Tribunal de Apelaciones que en este caso en particular, en dónde la fiscalización se ha remontado a períodos del año de mil novecientos noventa y nueve y dos mil, la contribuyente habría venido aplicando el método autorizado según Instructivo No. DG-010/92, emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, con fecha veintisiete de noviembre de mil novecientos noventa y dos, el cual tiene su base legal en el artículo 66 del Decreto Legislativo No. 296 del 24 de julio de mil novecientos noventa y dos, publicado en el Diario Oficial No. 143 Tomo 316 del treinta y uno de julio de mil novecientos noventa y dos, que en la parte correspondiente dispuso...”

Conforme a lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 66 de la ley, los contribuyentes pueden llevar registros separados de las operaciones gravadas y exentas, que les permitan deducir solamente el Crédito Fiscal que corresponda a operaciones generadoras de Débito Fiscal, es decir, gravadas con el Impuesto. en caso de compras de bienes y servicios comunes a ambos tipos de ventas o ingresos, se deberá aplicar a tales desembolsos efectuados, la proporción que corresponda a los ingresos gravados y exentos, de acuerdo al procedimiento general señalado en el Capítulo III de ese Instructivo, a fin de registrarlo separadamente en la contabilidad...” Como se aprecia, al pretender la Dirección General mediante la consecución de la fiscalización habida resolución, ahora impugnada, rechazar la aplicación del método utilizado por la contribuyente, para en su lugar aplicar el de la proporcionalidad, que es la regla general, estaría modificando una situación jurídica preexistente sin justificación alguna, lo que denotaría a todas luces violación administrativa al principio de seguridad jurídica, toda vez que la contribuyente no sabría entonces a que atenerse, puesto que declarando conforme al Instructivo, de repente, en fecha posterior, se le dice que no es correcta la forma en que ha presentado sus declaraciones, sustituyendo su utilización por el de la proporcionalidad absoluta. En este sentido, no es posible resolver en la manera intentada por la Dirección General, debiendo así, aceptarse el método aplicado por la contribuyente, lo que no impedía el que la fiscalización se hiciera en lo que corresponde a la calificación de los créditos para asegurar su determinación relacionada con las operaciones gravadas; y en este aspecto, requería entonces que la Dirección demostrara de manera concreta qué créditos en particular no se apegaban a la calificación dada por la contribuyente, tal como se hizo en otros casos con lo que respecta a las comisiones pagadas a agentes, que realizaron operaciones tanto gravadas como exentas, que de no hacerse, debía respetarse el método utilizado por la contribuyente, que dicho sea de paso no se ha demostrado, sí la impetrante lleva o no registros separados, constando del expediente, que el formato del libro de compras

llevado respeta los modelos ampliamente difundidos por la Administración Tributaria. Por consiguiente, no es posible, en el caso de mérito, sustituir la determinación de los créditos haciendo abstracción del método aplicado por la contribuyente, el que debe mantenerse a los efectos de la proporcionalidad, sin perjuicio de que la Dirección General hubiere comprobado caso por caso en cuanto a los créditos su relación equívoca, sea por referirse a operaciones comunes o sólo exentas, pero que debió manifestarse en el resultado de la fiscalización, y al no hacerse así, debe estimarse lo reclamado por la contribuyente sobre el método en cuestión; tratamiento aplicado por este Tribunal en los casos precedentes identificados como I0206003T e I0207016T según sentencias de fechas dieciocho de junio de dos mil tres y veintitrés de julio de dos mil tres, respectivamente. Como consecuencia de aceptar el método de proporcionalidad del crédito fiscal aplicado por la contribuyente, según lo establecido en ésta sentencia se retoman los valores concernientes a las ventas y débitos, las compras gravadas y exentas y los créditos declarados, según cuadro de proporcionalidad por ella preparado, a efecto de calcular el valor a reclamar como crédito fiscal al aplicar el porcentaje de la proporcionalidad y se dan por aceptadas las liquidaciones de Impuesto correspondientes a los períodos tributarios fiscalizados, tal y como fueron declarados originalmente, exceptuando lo que concierne al punto de las notas de crédito recibidas con retraso, siendo procedente la modificatoria de la resolución venida en apelación.

**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:** MODIFICASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas treinta minutos del día quince de abril de dos mil dos, que determina a cargo de la señora “S”, Impuesto a la Tráferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios respecto de los

períodos de marzo, de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; febrero y marzo de dos mil, así como también Remanentes de Crédito Fiscal en los períodos tributarios de abril de mil novecientos noventa y nueve y enero de dos mil, según se detalla a continuación: A) REVOCASE la resolución en relación al Impuesto determinado para los períodos tributarios de marzo, junio y noviembre de mil novecientos noventa y nueve, por las cantidades de ONCE MIL NOVECIENTOS OCHO COLONES (¢11,908.00), UN MIL QUINIENTOS SESENTA Y SEIS COLONES (¢1,566.00) Y VEINTICUATRO MIL TREINTA Y NUEVE COLONES (¢24,039.00); B) MODIFICASE la resolución respecto a la determinación de: 1) Remanentes de Impuesto a la Tráferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de abril de mil novecientos noventa y nueve y enero de dos mil, en las cantidades siguientes: SETENTA Y TRES MIL SETECIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES (¢73,735.00) Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO COLONES (¢2,355.00), respectivamente; 2) Impuesto a la Tráferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de los períodos tributarios de mayo, julio, agosto, septiembre, octubre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por los siguientes valores: TRES MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y CUATRO COLONES (¢3,494.00), UN MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y TRES (¢1,293.00), DOS MIL QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO COLONES (¢2,598.00) SEIS MIL TRESCIENTOS CINCO COLONES (¢6,305.00), CIENTO SEIS COLONES (¢106.00) Y UN MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES COLONES (¢1,693.00), respectivamente; 3) En los períodos tributarios de febrero y marzo de dos mil, determinase remanentes de crédito fiscal por las siguientes cantidades UN MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y SEIS COLONES (¢1,466.00) Y UN MIL CIENTO CUARENTA Y TRES COLONES (¢1,143.00).

**SENTENCIA No 2****CONTROVERSIA**

Recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día once de noviembre de dos mil dos, que determina a cargo de la contribuyente social "M" Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del período tributario de octubre de mil novecientos noventa y nueve, por la cantidad de DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO COLONES (¢292,355.00)

**ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE**

El Licenciado "C" en su calidad de Director Propietario y Representante Legal de la sociedad apelante, expresa: Que con fecha trece de noviembre de dos mil, le fue notificada resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos el día once de noviembre de dos mil dos, mediante la cual se le determina la cantidad de DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO COLONES (¢292,355.00), originado por rechazo de un crédito aplicado contra los débitos del mes de octubre de 1999. Dicho rechazo se efectuó mediante fiscalización efectuada por la citada Dirección General e incluido en el Informe de Auditoría del nueve de octubre de dos mil dos. *ANTECEDENTES* Que la apelante contrató los servicios de la sociedad "T", para realizar una construcción bajo la modalidad de precio alzado, por el cual se convino un precio global de CUARENTA Y OCHO MILLONES TREINTA Y TRES MIL CUATROCIENTOS DIECISIETE COLONES CUARENTA Y TRES CENTAVOS (¢48,033,417.43), constituyendo éste el precio total de la obra según cláusula quinta del

referido contrato. El pago de este precio global se realizó mediante varias estimaciones conforme se dio el avance de la obra y el último de ellos precisamente lo constituye el desembolso respaldado mediante el comprobante de crédito fiscal, que fue objeto de reparo en la auditoría ordenada por la Dirección General, identificada con el número 2546 del veintinueve de octubre de 1999, emitido por la sociedad "T", para realizar una obra de construcción, bajo la modalidad de precio alzado, por el cual se convino un precio global de CUARENTA Y OCHO MILLONES TREINTA Y TRES MIL CUATROCIENTOS DIECISIETE COLONES CUARENTA Y TRES CENTAVOS (¢48,033,417.43), constituyendo éste el precio total de la obra según cláusula quinta del referido contrato. El pago de este precio global se realizó mediante varias estimaciones conforme se dio el avance de la obra y el último de ellos precisamente lo constituye el desembolso respaldado mediante el comprobante de crédito fiscal, que fue objeto de reparo en la auditoría ordenada por la Dirección General identificada con el número 2546 del veintinueve de octubre de 1999 emitido por la sociedad "T", por valor de DOS MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y DOS COLONES DOCE CENTAVOS (¢2,248,882.12) con un crédito fiscal que representa el impuesto por DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO COLONES SESENTA Y OCHO CENTAVOS (¢292,354.68).

*Reformas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.*

Mediante Decreto Legislativo No. 713 del 16 de septiembre de 1999, publicado en el Diario

Oficial No. 183, Tomo 345 del 4 de octubre de 1999, se reformó entre otros el Art. 65 de la referida Ley. Dentro de la reforma a este artículo se consideró que los servicios que se refieran a la construcción de un inmueble nuevo, el crédito relacionado ya no sería deducible de los débitos fiscales, lo cual sí era deducible antes de la reforma. La reforma a la referida Ley entró en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

***Momento en que se causa el Impuesto de acuerdo con la Ley.***

De conformidad con el Art. 18 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se entienden ocurridos y causados el impuesto según cual circunstancia de las señaladas ocurra primero: en el literal a) de éste artículo se establece, entendiéndose que se causa el impuesto “Cuando se emita alguno de los documentos señalados en los artículos 97 y 100 de esta Ley”; éstos se refieren a la emisión de comprobantes de crédito fiscal y otros documentos, que actualmente quedaron regulados en el Código Tributario. Y luego en el orden que se desarrolla el artículo en el literal d) dice: “Cuando se entregue o ponga a disposición el bien o la obra, si la prestación incluye la entrega o transferencia de un bien o ejecución de una obra”, que fue justamente lo que convino por las partes en el contrato. *Nótese que el artículo establece un orden de prioridades* en la ocurrencia de los hechos, lo cual sustancialmente para la determinación del impuesto. Por otra parte, el Art. 17 literal k) de la citada Ley, ya define como servicio la construcción o edificación de inmuebles nuevos, convenidos por un precio alzado.

**Condiciones Contractuales**

De acuerdo con el contrato de construcción se estableció como obligación de la contratista, la ejecución de la obra en su totalidad, cláusula tercera del contrato, y por su parte la propietaria o contratante se obliga a pagar el precio

convenido. La forma de pago quedó establecida que se efectuaría por medio de estimaciones conforme al avance de la obra, cláusula sexta del contrato. El plazo de la entrega de la obra sería el 30 de septiembre de 1999 según cláusula séptima del contrato; no obstante esta se concluyó y entregó en el mes de octubre del mismo año, por lo cual el comprobante de crédito fiscal fue emitido al término de ese mes. De acuerdo con lo anterior, el momento en que se causa el impuesto de IVA concluyó con la terminación y entrega de la obra, tal como lo establece el artículo 18 literal d) ya relacionado, por lo tanto el último pago efectuado correspondiente a la última estimación, además de ser parte del precio total de la obra, corresponde a la complementación del hecho generador del impuesto que se consolida en el momento que se terminó la obra, tal como ha quedado establecido en la disposición final citada.

**ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Que como resultado de la investigación realizada, le fue objetado el crédito fiscal, reclamado por la impetrante, proveniente del comprobante de crédito fiscal número 2546 del 29 de octubre de 1999, emitido por la sociedad “T”, generado por el anticipo en la construcción de un bien inmueble, contratado a precio alzado, por la cantidad de (¢2,248,882.12) al que le corresponde un crédito fiscal por valor de (¢292,354.68) y registrado en el Libro de Compras según correlativo número 288, procediendo a deducirse los valores antes aludidos en la declaración correspondiente al periodo tributario de octubre de 1999; el contrato de construcción del proyecto, suscrito entre la recurrente y la sociedad “T”, el 3 de junio de 1998, el cual en la cláusula quinta señala: “La propietaria pagará a la contratista por la ejecución de este contrato en moneda de curso legal la suma de (¢48,033,417.43). El precio total de la obra comprende todos los gastos relacionados, tales como: proyecto, dirección de la obra, herramientas, equipo,

asistencia técnica y superintendencia, y en fin todos los objetos, actividades y servicios que fueren requeridos para la realización de la obra a que se refiere este contrato”, de tal forma que la sociedad contratista era la obligada a proporcionar todos los materiales y mano de obra y equipos necesarios para realizar la confección de la obra lo cual de conformidad a lo dispuesto en el Art. 65 de la Ley de IVA, son pagos que no generan deducción alguna de crédito fiscal para la sociedad investigada por tratarse de un contrato de construcción de un bien inmueble nuevo. La apelante plantea en su recurso de apelación su desacuerdo con el contrato de prestación de servicios de construcción a precio alzado realizado por la empresa constructora “T”, tanto así que pretende que se le de primacía o preponderancia al acuerdo plasmado en dicho contrato sobre la reforma al Art. 65 de la Ley en comento, en cuanto a que la reforma aludida vino a cambiar las condiciones de deducibilidad de los créditos fiscales provenientes de construcción de inmuebles nuevos a precio alzado; para tal efecto establece un esquema bajo el cual la entrega material de la obra o el pago de la estimación final cronológicamente no tienen relevancia para la impetrante, sino que por el contrario, trata de centrar como el momento más importante, la fecha en que se llevó a cabo el contrato, es decir el 3 de junio de 1998; en ese sentido retrotrae la ocurrencia material y cronológica de la entrega de la obra y del pago de la última estimación a una fecha anterior a la entrada en vigencia de la reforma efectuada al Art. 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Es importante resaltar de este contrato, que bajo el mismo se determinó en la cláusula séptima denominada PLAZO DE ENTREGA, que la fecha de entrega de la obra terminada sería *“dentro del plazo que vence el treinta de septiembre de mil novecientos noventa y nueve”*, lo cual carece de relevancia para eximir de responsabilidad o cambiar la situación jurídica que la Dirección General determinó a cargo de la recurrente, tanto la finalización de la obra como la subsiguiente entrega y pago de la última estimación se

retrasó hasta una fecha posterior en la cual el tratamiento tributario para el pago de ese tipo de servicios había sufrido un cambio y consecuentemente debió dársele el tratamiento correspondiente que regía de acuerdo a la Ley vigente al momento de su acaecimiento. De igual forma la cláusula sexta FORMA DE PAGO, REZA: *“El precio pactado en la anterior cláusula será cancelado por la propietaria a la contratista por estimaciones, dependiendo del avance de la obra, aclarándole que el equivalente al diez por ciento de esta última cifra será entregada por la propietaria contra entrega de la finalización de las obras previa autorización de la supervisión”*; Por lo que si la obra sufrió un retraso en la fecha de finalización y lógicamente en la fecha de entrega, lo que se puede confirmar mediante la lectura del escrito de interposición del recurso presentado por el Representante Legal de la recurrente, en el apartado denominado Condiciones Contractuales, del cual se lee: *“El plazo de entrega de la obra quedó establecido para el 30 de septiembre de 1999 según cláusula séptima del contrato, no obstante, esta se concluyó y entregó en el mes de octubre del mismo año, por lo cual el comprobante de crédito fiscal fue emitido al término de ese mes”*, es fácil concluir que la aceptación de la obra, la entrega material de la misma, el pago de la última estimación y la emisión del comprobante de crédito fiscal se hizo durante el mes de octubre. La base para la objeción del Comprobante de Crédito Fiscal que nos ocupa, se establece en virtud de la reforma al inciso primero del Art. 65 de la Ley de IVA, la que se materializó por medio del Decreto Legislativo No. 713 del 16 de septiembre de 1999, publicado en el Diario Oficial No. 183, tomo 345 del 4 de octubre de 1999, vigente a partir del 12 del mismo mes y año antes aludido y que en lo atinente dice *“o estén gravadas con tasa cero por ciento, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra...”* Por tanto puede reiterarse que la fecha de emisión del comprobante de crédito fiscal, es decir el 29 de octubre de 1999, la reforma al Art. 65 de la ley

apuntada ya tenía plena vigencia, además del hecho que se establece en el Art. 93 de la Ley pertinente la declaración: “Para los efectos de esta Ley, el período tributario será de un mes calendario, en consecuencia, los contribuyentes, y en su caso los responsables del impuesto deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas realizadas durante el período tributario, en la cual dejarán constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo período, así como de los remanentes de este traspasados de períodos tributarios anteriores,” es decir que en todo caso no podría existir una declaración tributaria parcial antes de la reforma y otra después de la reforma, sino una sola declaración que refleje las operaciones que se realizaron durante todo el período tributario de octubre de 1999 y aún si éste fuera el caso, la declaración contentiva de las operaciones posteriores a la reforma, tendría que incluir las operaciones de todo el período comprendido la operación del pago y la emisión del comprobante de crédito fiscal No. 2546 del 29 de octubre de 1999, emitido por la sociedad “T”, afectándose de igual manera dicha operación con la reforma en comento. Debe también sustentarse la posición de la Administración en principios fundamentales del derecho como lo es el principio de reserva de ley, atendiendo a que no puede crearse, aumentarse, disminuirse, modificarse, cualquier impuesto, tasa o contribución especial sino en virtud de una Ley, así como también la doctrina jurídica establece que la Ley no rige sino para futuro y en determinados casos y bajo ciertas circunstancias y condiciones tiene efecto retroactivo, tal como se regula en el artículo 21 de la Constitución de la República de El Salvador y en el Art. 9 del Código Civil; debe tomarse muy en cuenta el concepto de Ley que recoge el Código Civil en el Art. 1 el cual reza: “Ley es la declaración de la voluntad soberana que, manifestada en forma prescrita en la Constitución establece que: “Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda ni ha privarse de lo que ella no prohíbe”. A la luz de las disposiciones constitucionales, tributarias y civiles anteriormente citadas, puede establecerse

inequívocamente que la interpretación o más bien la aplicación que la recurrente pretende hacer valer es por demás errada, al considerar que los acuerdos entre los particulares son totalmente efectivos entre ellos, pero en el caso específico, el efecto de los acuerdos entre ellos se ven afectados por una situación específica regulada en la legislación tributaria, lo cual si bien no afecta el acuerdo que existe entre las partes, es decir entre la apelante y la sociedad constructora, si obliga a la impetrante a ajustar su conducta respecto de la obligación tributaria generada por los servicios de construcción de un inmueble nuevo, relativa al pago del impuesto que conforme a la Ley corresponde. De igual manera se determinó que no es aplicable lo dispuesto en el inciso último del Art. 72 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que en el mismo se regula la procedencia de la deducción de créditos fiscales derivada de la adquisición de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, sin aumentar el valor de dichos bienes; pero en vista de que el caso concreto se refiere a la construcción de una obra nueva, dicho tratamiento no aplica.

#### ***Legalidad de las actuaciones de la Dirección General***

El inicio de las facultades de verificación, investigación y control de la Dirección General comenzaron por medio del requerimiento de información, el cual fue notificado a la sociedad de conformidad a lo regulado en Arts. 10 literal a), 172 inciso segundo y 186 del Código Tributario, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, proveyó el 17 de octubre de 2002, auto de audiencia y apertura a pruebas por el término de cinco y diez días respectivamente, ambos términos hábiles y perentorios, contados a partir del día siguiente al de la notificación del mismo, a efecto de que la contribuyente social investigada se pronunciara sobre el contenido del Informe de Auditoría del 9 de octubre de 2002,

habiéndose procedido a notificar el auto relacionado, el 17 de octubre del mismo año, antes relacionado, lo cual al no encontrarse ni al representante legal ni apoderado de dicha sociedad, se efectuó por medio de la señora R., quién manifestó trabajar al servicio de la contribuyente investigada. Que dicha sociedad no hizo uso de su derecho de audiencia dentro del plazo concedido para tal efecto, puesto que no se pronunció de ninguna forma ni aportó argumentos mostrando su conformidad o no con el resultado de la auditoría; dentro del plazo concedido para la aportación de pruebas, dicha sociedad no hizo uso de su derecho, ya que no presentó alegatos ni pruebas de ningún tipo. En virtud de lo anterior, la unidad de audiencia y apertura a pruebas, concluyó que la contribuyente no aportó argumentos ni pruebas tendientes a desvirtuar los hallazgos señalados en el Informe de Auditoría del 9 de octubre de 2002, lo cual se plasma en el informe técnico emitido por dicha unidad de fecha ocho de noviembre de dos mil dos.

#### EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE

Que según lo afirma la impetrante social, le asiste el derecho a deducirse los créditos fiscales, por virtud de haber recibido servicios de ingeniería relacionados con la obra de construcción. Al respecto, aduce en primer lugar que el hecho generador se ha realizado en lo que respecta a la construcción, antes de la reforma del Artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que no le resulta aplicable la objeción de la Dirección General, consiste en rechazar la deducción del crédito en cuestión, por estar relacionados con obra nueva, y asimismo, afirma que de acuerdo al Art. 18, los presupuestos para considerar el momento de realización del hecho generador están alistados a la manera de prelación, lo que significa para la impetrante social que el hecho generador puede realizarse indistintamente en cualquiera de las circunstancias previstas legalmente, las que deben darse en el orden de prelación que

establece la disposición aludida. La Dirección General por su parte, apoya el rechazo del crédito en dos argumentos primero, fundamento en que al momento de pagarse la estimación final, ya se encontraba en vigencia la reforma del Art. 65, acaecida conforme al Decreto Legislativo Número 713 de fecha dieciséis de septiembre de 1999, publicado en el Diario Oficial número 183 Tomo 345 del día cuatro de octubre de mil novecientos noventa y nueve, que contempló la no admisibilidad del crédito relacionado con prestaciones de servicios, cuando afectaren obras nuevas, diferenciándose la apreciación del hecho de que para la contribuyente social, al momento de pagarse la estimación final, la obra ya había iniciado dejando de ser nueva, y para la Dirección General, al contrario, se aplicaban los créditos por obras nuevas. La segunda razón de la Dirección General se apoya en lo prescrito en el inciso último del Art. 72 de la Ley de la materia, que no le es aplicable, ya que en el mismo se regula la procedencia de deducción de créditos fiscales, derivada de la adquisición de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, sin aumentar el valor de dichos bienes; refiriéndose el caso en concreto a la construcción de obra nueva. Expuestas así en síntesis, las argumentaciones y justificaciones respectivas, este Tribunal considera lo siguiente: en lo que respecta al punto primero, y de acuerdo a precedentes de sentencias Inc. I970200T e Inc. I0207018T de fechas veinticuatro de mayo de 1999, y treinta de julio de 2003, respectivamente, se ha sostenido y reafirma en esta oportunidad cómo el artículo 18, presupuesta que en casos de prestaciones de servicios atinentes a edificaciones, el hecho generador se realiza al momento en que ocurra un pago parcial o total, aún antes de comenzar la prestación de los servicios, de ahí que el argumento de la prelación del devengo de impuesto, lo es según ocurra primero alguna de las circunstancias previstas, aunque en verdad éstas se prevén más bien en lo que corresponde, a su primer acaecimiento, según los diferentes

hechos generadores que se alistan en el Artículo 17, sea el que ocurra primero, y no en el orden de previsión legal, y bajo tales condiciones, no cabe duda que en lo que respecta a la obra de construcción que nos ocupa el pago o anticipo se llevó a efecto en 1998, con la estimación primera, de tal manera que el evento o circunstancia del hecho generador hicieron que se causara el impuesto al haber ocurrido lo previsto en el artículo 18 literal e), pues el literal a) tiene que ver con aquellos documentos que reflejen el precio o valor de la contraprestación total, en este caso, al momento de culminarse con toda la obra, siempre que no hubiere habido anticipo alguno y no se hubiere hecho entrega aún de la misma según Art. 98 de la Ley de la materia. Por consiguiente, se concluye sobre este punto cómo el hecho generador debió haber afectado en todo caso el período en que efectuó el primer anticipo de pago por el total de la contraprestación y no según se manifestaren los pagos parciales, si bien en lo que respecta a la vigencia de la reforma del artículo 65, era de considerarse a partir de las obras nuevas que se edificaren en adelante y no hacia atrás, pero así, y esto nos ubica en el segundo punto de justificación de la Dirección General, para la aplicación del Art. 72 inciso último, los créditos en referencia no resultan ser deducibles, toda vez que tratándose de prestación de servicios que afecten inmuebles, sólo serán deducibles cuando estén destinados a reparaciones y siempre que no aumenten su valor, ya que esta disposición es especial y no puede ser contradicha con lo prescrito en el artículo 65, de aplicarse en literalidad esta disposición para bienes inmuebles que no sean nuevos, puesto que ello significaría ir en contra de lo previsto en la norma especial del Art. 72, que por su parte, justifica su previsión en virtud de no gravarse con el presente impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles, lo que es extensivo a la prestación de servicios que recaigan sobre los mismos, salvo en el caso de reparaciones, que en armonía con la Ley de Impuesto sobre la Renta, no implica inversión alguna o afectación hacia los inmuebles, sino otra cosa, un gasto para mantener en condiciones de uso o goce normal del bien

inmueble afectado al giro o actividad económica del contribuyente. En consecuencia, este Tribunal reitera los criterios de interpretación sostenidos mediante sus precedentes citados, manteniéndose así la consecuente calificación jurídica sobre el caso venido en apelación, debiendo entonces emitirse resolución confirmatoria en este punto de reclamo.

### **Sobre la alegación de caducidad**

En ocasión de atender las alegaciones finales del Incidente, la impetrante presentó escrito, en el que invoca caducidad respecto del mes de octubre de 1999, con base en el artículo 84 numeral 2 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, exponiendo que la Dirección General de Impuestos Internos, debía emitir y notificar dentro del plazo de tres años las resoluciones de mérito que procedan, que el último día hábil para presentar la liquidación del mes de octubre fue el día viernes doce de noviembre de 1999, por lo que contaba para hacerlo hasta el día doce de noviembre de 2002; sin embargo, la resolución liquidatoria se notificó hasta el día trece de noviembre de 2002, fecha a la cual ya había caducado la facultad de liquidar el Impuesto. Al respecto, según Decreto Legislativo 731 de fecha 14 de octubre de 1999, publicado en el Diario Oficial No. 197 de fecha 22 de ese mismo mes y año, Tomo No. 345, se concedió licencia el día lunes 1º de noviembre de 1999, a los empleados públicos compensándolo con la habilitación del día laboral sábado 23 de octubre de 1999, por lo que no cuentan los días 1 y 2 de noviembre de ese año, por lo que en realidad la última fecha para presentar la declaración respectiva liquidatoria era el dieciséis de noviembre de 1999, consecuentemente la caducidad operaría después del dieciséis de noviembre de 2002; y constando en el expediente que ocurrió la notificación de la resolución liquidatoria el día trece de noviembre de dos mil dos, se considera efectuada dentro del plazo de la caducidad. De acuerdo a los razonamientos previos, disposiciones legales señaladas y a los principios generales de derecho administrativo



como son el de legalidad, juridicidad y tratamiento igualitario de los administrados, es pertinente proveer lo que conforme a derecho corresponde.

POR TANTO: De conformidad a lo expuesto, disposiciones legales citadas y al Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE en todas sus partes la

resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas once de dos mil dos, que determina Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios respecto al período tributario de octubre de mil novecientos noventa y nueve, por valor de DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO COLONES (¢292,355.00)

## CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

### CONSULTA N° 1

En relación a escrito presentado a esta Dirección General el día siete de enero de dos mil tres, por medio del cual en síntesis manifiesta su desacuerdo en proporcionar la información requerida por esta Dirección General a través de requerimiento emitido el día diecinueve de diciembre de dos mil, al considerar que esa información es de carácter comercial y no de carácter fiscal

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Al respecto, esta Dirección General le manifiesta lo siguiente:

Dentro de las facultades de esta Dirección General se encuentra la de control, todo con el objeto de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, de conformidad a lo establecido

en el artículo 173 inciso primero del Código Tributario.

Que en el ejercicio de sus facultades de control, la Administración Tributaria puede solicitar a los contribuyentes, información relacionada con sus clientes a quienes les haya trasferido bienes, derechos o les haya prestado servicios por operaciones realizadas, indicando la identificación de esos clientes, el concepto de lo vendido, valor acumulado y débito fiscal generado de conformidad a lo establecido en el artículo 125 literal b) del Código Tributario.

De la misma manera, la Administración Tributaria tiene la potestad de requerir informes, aclaraciones, y declaraciones a los sujetos pasivos del tributo, relacionados con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, y la exhibición de documentos relativa a tales situaciones, de la misma manera requerir de los

particulares funcionarios o empleados, instituciones y empresas públicas y privadas y de las autoridades en general, todos los datos en general y antecedentes que se estimen necesarios para el control de las obligaciones tributarias de conformidad al artículo 173 literales e) parte primera y f) del artículo 173 del referido Código Tributario.

Asimismo, los contribuyentes tienen la obligación de proporcionar o exhibir a la Administración Tributaria los comprobantes de origen de las mercaderías, listas de precios, inventarios físicos valuados, y en general a dar las aclaraciones que le fueren solicitadas por dicha administración, de conformidad a lo establecido en el artículo 126 literal a) del Código Tributario, para lo cual no es indispensable que se haya iniciado proceso de fiscalización, sin perjuicio de que la Oficina Fiscal opte por practicar, en el plazo de la caducidad, la auditoría correspondiente.

Ahora bien, los convenios internacionales suscritos por el Salvador, así como la legislación secundaria en materia de Derechos de Autor, tales como: Convenio de Berna, convención Universal sobre Derechos de Autor, Tratado de la OMPI sobre Derecho de Autor, Ley de Fomento de Protección de la Propiedad

Intelectual, Reglamento de la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Intelectual, fundamentalmente, está orientada a la protección de una categoría de derechos que son los derechos morales de los autores, de los que el artículo 6 de la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Intelectual hace una enumeración, dentro de los que, podría citarse: I) La reivindicación de la paternidad de la obra, II) Derecho de oponerse a algunas modificaciones de la obra y a otros atentados a la misma, y III) A los medios procesales de que puede hacer uso para una protección efectiva; y los cuales no se ven afectados por la actuación de esta Oficina en modo alguno.

Por lo cual, las facultades que esta Oficina posee para poder requerir la información necesaria para la investigación y determinación de tributos, no produce ningún daño a los derechos morales de los autores, de que se viene tratando.

Consecuentemente, esta Dirección General solicita a la contribuyente consultante, dar cumplimiento al requerimiento emitido por esta Oficina el día diecinueve de diciembre de dos mil dos; Todo sin perjuicio de las facultades de fiscalización.

## CONSULTA N° 2

En atención a escrito de fecha veinticuatro de septiembre de dos mil tres, por medio del cual expone que su representada es usuaria de la Zona Franca San Bartolo, en razón de lo cual le han sido otorgados los beneficios e incentivos fiscales señalados en la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, por lo que solicita se le conceda la tasa cero en todas las transacciones y operaciones relacionadas con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

## OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

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

Que según consta en el acuerdo número 302 de fecha dos de abril de dos mil dos, emitido por el órgano Ejecutivo en el Ramo de Economía, publicado en el Diario Oficial número 72, tomo 359 de fecha 23 de abril de 2003, su representada, con base a lo establecido por los

artículos 3, 16 y 17 de la Ley de Zonas Francas y Industriales y de Comercialización, ha sido autorizada para establecerse en el Edificio número 16, Calle Tazumal, Zona Franca Industrial y Comercial San Bartolo, Ilopango, y dedicarse a la confección, corte y diseño de toda clase de prendas de vestir, gozando de los beneficios e incentivos fiscales que la citada Ley otorga en su artículo 17 literales a), b), c), d), e) y f).

Sin embargo, la referida Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, no establece de manera específica y expresa beneficio fiscal relacionado con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En ese sentido, para efectos de determinar el tratamiento a brindar a ese tipo de operaciones, es necesario remitirnos a las Normas Especiales sobre operaciones de exportación contenidas en el Capítulo II del Título V de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, normativa que estipula, en su Art. 74, los requisitos que deben concurrir para que una operación califique bajo la consideración jurídica de exportación. Asimismo, el artículo 75 de ese cuerpo de ley

establece la tasa o alícuota a aplicar a las operaciones de exportación, siendo ella del cero por ciento.

Bajo ese contexto es pertinente señalar, que de conformidad a lo dispuesto en los artículos 74 y 75 antes mencionados, los insumos que la citada Sociedad adquirir para el desarrollo de la actividad exportadora, estarán afectos a una tasa del cero por ciento (0%), por lo que al momento de efectuar dichas compras deberá exhibir la respuesta emitida en esta oportunidad.

Cabe aclarar que cualquier otra compra que no esté destinada a la actividad exportadora, estará gravada con la tasa del 13% del Impuesto en comento; y que, en caso de realizar ventas internas gravadas con dicha tasa, debe dar cumplimiento a lo establecido en el Art. 76 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación con el Art. 3 inciso Tercero de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización.

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

### CONSULTA N° 3

En atención a su escrito presentado a esta Oficina el día uno de septiembre de dos mil tres, mediante el cual solicita se revise y se emita opinión al siguiente caso:

Que en la actualidad se desempeña como Gerente Regional para los países de Centroamérica y Cuba, partiendo de esto informa que prácticamente más del 70% de su

tiempo es dedicado a dar soporte a sus empresas en los países en cuestión.

En su solicitud de renovación de su residencia temporal, las autoridades del Ministerio de Gobernación en el Departamento de Extranjería le solicitan opinión por parte de esta Dirección General con relación a su declaración de Renta.

Partiendo de esto, manifiesta los siguientes puntos:

- 1) Que el área de jurisdicción de su contrato de trabajo está bajo las leyes de la República Dominicana.
- 2) Que sus ingresos proceden del exterior, no así en El Salvador.
- 3) Que no pertenece a ninguna filial de su empresa en Centroamérica incluyendo El Salvador, lo que demuestra que su área de labor es la región y no así, un país específico.

Por lo que solicita, se le estudie su caso en particular y se le pueda extender una opinión favorable donde se exprese claramente que no está obligado a declarar Impuesto sobre la Renta, en El Salvador, por estar sujeto a los mismos descuentos en el país bajo la jurisdicción del cual se celebró el contrato.

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

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

Que en materia de Impuesto sobre la Renta, en el sistema tributario Salvadoreño impera el Principio de Territorialidad o de la Fuente, el cual se encuentra consagrado en el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud del cual, únicamente están supeditados a tributar en El Salvador, las rentas que provengan de actividades realizadas o de bienes situados en el territorio nacional.

Es decir, que por las rentas provenientes de actividades realizadas en el exterior salvo las excepciones expresamente previstas en la ley, no existe obligación de tributar en nuestro país, sino que dichas rentas están sujetas al régimen impositivo del país en el que se generan.

Y es que, precisamente uno de los fundamentos principales del Principio de Territorialidad es orientar la tributación hacia el país de la fuente

generadora de ingresos, a efecto de evitar distorsiones que deriven en una eventual doble imposición internacional.

En el presente caso, según las pruebas aportadas, el consultante, labora desde el primero de mayo de mil novecientos noventa y seis y por los pagos mensuales que recibe en su calidad de Gerente se le efectúa el correspondiente descuento en concepto de Impuesto sobre la Renta, por parte de la empresa extranjera.

Así mismo, al verificar su movimiento migratorio, puede observarse que no se ha encontrado más de doscientos días consecutivos en el territorio de El Salvador en los ejercicios impositivos de 2001, y 2002; y que el asiento principal de sus operaciones no es el de ésta República, circunstancia por la cual, no ostenta la categoría de sujeto domiciliado para efectos tributarios, ya que, de acuerdo a lo estipulado en el Código Tributario se consideran domiciliados en el país *para efectos tributarios* los sujetos pasivos del impuesto, que se encuentren en cualquiera de las siguientes condiciones:

- 1) Las personas naturales que residan de manera temporal o definitiva en el país por más de doscientos días consecutivos durante un año calendario; y,
- 2) Las personas naturales que tengan en la República de El Salvador el asiento principal de sus negocios.

Bajo ese contexto, por ostentar la calidad de no domiciliado, tampoco le resulta aplicable lo estipulado en el artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en virtud del cual, los sujetos pasivos *domiciliados en el país*, que realicen actividades en El Salvador, y en otros países, únicamente pagarán impuesto, sobre la renta obtenida en el territorio nacional.

En ese sentido, el peticionario, no se encuentra obligado al pago del Impuesto sobre la Renta en El Salvador, ya que la actividad que genera los servicios es realizada en el Exterior, y es precisamente en el país de la fuente en el cual la

empresa pagadora le aplica los descuentos correspondientes en concepto de Impuesto sobre la Renta por la realización de esa actividad, en

consecuencia tampoco se encuentra obligado a la presentación de las declaraciones del aludido Impuesto en el País.

#### CONSULTA N° 4

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual solicita opinión sobre la aplicación del artículo 157 del Código Tributario, en el sentido de que si el diez por ciento (10%) de retención en concepto de Impuesto sobre la Renta, recae en el producto del remate judicial, que es la cantidad mutuada y corresponde únicamente al capital invertido, o a lo que excede de esa cantidad que constituye la Renta, utilidad, ganancia o nuevo ingreso; lo anterior relacionado con el artículo 1465 del Código Civil.

En el juicio promovido por el consultante, como apoderado del señor E., reclamando la cantidad de TRESCIENTOS MIL COLONES (¢300,000.00) en concepto de capital, intereses y costas procesales; en virtud de dicho juicio se vendió en pública subasta un inmueble propiedad de los deudores, en la suma de TRESCIENTOS DIEZ MIL COLONES (¢310,000.00); al resolver dicho tribunal sobre la aplicación del artículo 157 del Código Tributario, determinó respecto a la retención del 10% en concepto de Impuesto sobre la Renta, aplicando sobre la totalidad de la cantidad producto del remate, o sea los trescientos diez mil colones, en virtud al artículo 1465 del Código Civil que determina que la cantidad recibida primero debe imputarse intereses.

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Sobre este particular, esta Oficina emite la siguiente opinión:

La obtención de rentas en concepto de intereses, sea en efectivo o en especie, provenientes de la fuente del capital, constituye hecho generador del Impuesto sobre la Renta, según lo dispuesto en los artículos 1 y 2 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Tal sujeción, es confirmada en el artículo 4 numeral 5) de la normativa en mención, relacionado con el artículo 29 de su reglamento, que declara exentos los intereses que provengan directamente de los depósitos en bancos o financieras recibidos por personas naturales; quedando por exclusión de ese beneficio, afectos al gravámen los intereses provenientes de otras fuentes.

Las personas naturales, por regla general, deben calcular su renta obtenida utilizando el método de efectivo, es decir, tomando en cuenta las rentas que realmente perciban en el ejercicio de imposición; mientras que las personas naturales, que sean titulares de empresa, obligadas a llevar contabilidad formal, deberán utilizar para el computo de su renta el sistema de acumulación, que también aplican las personas jurídicas, tomando en cuenta las rentas devengadas aunque no estén percibidas, tal como lo prescriben los artículos 17, 24 de la referida Ley, 411 y siguientes del Código de Comercio.

De conformidad al artículo 66-A de la Ley de Impuesto sobre la Renta, inciso segundo ahora regulado en el artículo 157 del Código Tributario, se obliga a todos los jueces de la República que en los juicios ejecutivos de que tengan conocimiento, deberán ordenar al

pagador respectivo o a la persona encargada de los fondos, que una vez efectuada la liquidación correspondiente, sobre el *monto de los intereses a pagar* al acreedor, siempre que sea una persona natural, retenga en concepto de anticipo a cuenta del Impuesto sobre la Renta el 10%.

En el presente caso, el porcentaje citado se aplica sobre el monto de los intereses que se paguen y perciban, pues, el referido antrículo 157 del Código Tributario es aplicable únicamente a personas naturales; y en atención a lo estatuido en el artículo 1465 del Código Civil, el pago deberá imputarse primeramente a los intereses, en consecuencia sobre la cantidad percibida en concepto de intereses, se determinará el diez por ciento (10%) de retención en concepto de Impuesto sobre la Renta, si los TRESCIENTOS DIEZ MIL COLONES (¢310,000.00), en que se realizó el remate corresponden a intereses que son los

primeros que se abonan, según la norma jurídica civil antes citada, entonces sobre dicha cantidad se aplica el porcentaje de retención que también se relaciona; ahora bien en caso de que no toda la cantidad corresponda a intereses, sino que también se abone a capital, sobre ésta última cantidad, no se aplicará ningún tipo de retención.

Ahora bien, respecto a lo expresado por el apoderado del señor E., de que su cliente solamente está recuperando el capital invertido, es de hacer notar, que el artículo 1465 es claro, de que en los pagos, primero deberán imputarse a intereses y por último a capital, por lo que no es procedente en materia tributaria su apreciación y el Juez de la causa deberá ordenar la retención del diez por ciento en concepto de Impuesto sobre la Renta, sobre la cantidad que durante el juicio respectivo, se haya determinado como interés.

#### CONSULTA N° 5

En atención a su escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual plantea la siguiente interrogante:

Esa Cartera de Estado, a través de su departamento, contrató la prestación de servicios de una empresa no domiciliada en el país; la cual ofertó:

Un precio por sus servicios por la cantidad de \$47,208.65, incluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, IVA;

Determinándose en la oferta el Impuesto sobre la Renta multiplicando el 20% sobre la cantidad mencionada, dando como resultado la cantidad de \$9,441.73;

Totalizando estos dos valores la cantidad de \$56,650.38.

La pregunta es ¿Cuál sería la base imponible para el cálculo del 20% de la retención sobre la Renta por ser una empresa no domiciliada?

#### RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

Al respecto, esta Dirección General, le manifiesta:

Para efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta a retener a un sujeto pasivo no domiciliado, el 20% debe aplicarse sobre la renta obtenida en el país, que es el total de los ingresos que ese sujeto haya percibido o devengado.

Debido a la diferente naturaleza de ambos impuestos, el IVA no forma parte de los ingresos porque es un impuesto encaminado a

gravar el consumo de los servicios en mención y quien al final soporta el pago del impuesto es el consumidor final, por eso en este caso, la base imponible es el valor total de la contraprestación y la carga de dicho tributo se traslada al Ministerio como usuario; mientras que el impuesto sobre la Renta sí forma parte de los ingresos ya que su finalidad precisamente es gravar los ingresos obtenidos por los sujetos pasivos, por lo que son éstos quienes deben soportar la carga de tal impuesto en forma directa.

Del cálculo efectuado en la oferta mencionada en su escrito, se advierte que ha inducido a los errores de incluir el IVA en la base del cálculo de la retención del Impuesto sobre la Renta cuando el IVA no forma parte de los ingresos

del sujeto pasivo; y de excluir el monto a retener del Impuesto sobre la Renta cuando éste sí forma parte de tales ingresos.

Por las razones expuestas y de conformidad a los artículos 158 y 161 del Código Tributario, 1, 2 y 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 9 de su Reglamento, 1, 47 y 48 literal h) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, esta Oficina reitera, que la base imponible sobre la cual deberá aplicar el porcentaje de retención del Impuesto sobre la Renta es el ingreso obtenido por el sujeto pasivo que no incluye el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pero sí comprende el monto a retener del Impuesto sobre la Renta.

# MINISTERIO DE HACIENDA

## DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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

## UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y DIVULGACIÓN TRIBUTARIA

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



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

