



R esoluciones

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

Diciembre 2003

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	1
SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS	16
CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	40

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

FALLO EMITIDO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el Licenciado “J”, en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad “O”, impugnando de ilegales: 1) La resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las quince horas del día tres de abril de dos mil, en cuanto determina Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta, respecto 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 ocho horas cuarenta minutos del día veintiocho de febrero de dos mil uno, por medio de la cual se modificó la anterior resolución, únicamente en la parte en que confirmó la tasación de impuestos.

ANTECEDENTES DE HECHO Y ALEGATOS DE LAS PARTES

ARGUMENTOS DE LA PARTE ACTORA

El apoderado de la sociedad “O” expuso en síntesis en su demanda, que en el recurso interpuesto pidió al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos practicara inspección en la contabilidad de su representada y que de considerarlo necesario se dirigiese al BID, a efecto de verificar el procedimiento empleado por dicho Banco para la realización de los pagos a favor de su mandante; que si la Ley de Organización y Funcionamiento del mencionado Tribunal en el Art. 5 establece que dicho órgano podrá ordenar de oficio inspecciones y otras diligencias para esclarecer los puntos reclamados, éste podía ordenar de oficio la práctica de las actividades procesales

antes citadas, por lo que con mayor razón debió haber procedido por haber sido solicitadas en forma expresa. Sin embargo, en el romano III de su resolución se limitó a omitir el término de prueba, sin explicar o razonar tal decisión, por lo que al haber prescindido de la práctica de actividades probatorias puntualmente solicitadas, el expresado Tribunal interpretó erróneamente el Art. 4 inciso 3 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, violando con ello de manera patente el derecho de defensa y otros derechos contenidos en el Art. 11 de la Constitución y el Art. 2 Pr. C., según el cual *“los procedimientos no penden del arbitrio de los jueces, quienes no pueden crearlos, dispensarlos, restringirlos, restituirlos ni ampliarlos, excepto en los casos en que la ley lo determine”*. Agregando, que esa misma resolución infringe los artículos 427 No. 1 y 1253 Pr C. en razón de haber sido pronunciada con fecha anterior al acto objeto del recurso de apelación, es decir, de la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos de las quince horas del día tres de abril de dos mil, mientras el acto de aquel se pronunció a las ocho horas cuarenta minutos del día veintiocho de febrero de ese mismo año, por lo que dicho acto no ha producido ni puede producir efectos jurídicos debiéndose considerar inexistente; que al regular la ley secundaria que las actuaciones judiciales y consecuentemente las administrativas sean proveídas en una hora, lugar y fecha determinados, vela por que al administrado se le respete su “seguridad jurídica” pues de lo contrario –para el caso- el Tribunal de Apelaciones podría dictar providencias en la fecha que más le convenga, forzando así la realidad de los hechos y lesionando con ello la seguridad jurídica de la recurrente. Alega Asimismo, que dicha sociedad goza de la exención tributaria según el Convenio Constitutivo del Banco

Iberoamericano de Desarrollo; el Convenio entre el Gobierno de la República de El Salvador y el BID; el contrato de préstamo celebrado entre la República de El Salvador y el BID; y el contrato suscrito por la inconforme y el Ministerio de Agricultura y Ganadería, los cuales han sido interpretados erróneamente por las autoridades demandadas. La Dirección General de Impuestos Internos, es del criterio que los ingresos percibidos por la suma de un millón setecientos ochenta y seis mil seiscientos cuarenta y nueve 49/100 colones (¢1,786,649.49), están gravados con el Impuesto sobre la Renta por tratarse de ingresos exentos ya que su opinión, la exención tributaria cuestionada opera a favor del Banco, siempre y cuando se trate de operaciones que lo involucren directamente, o en todo caso, en todos aquellos pagos hechos directamente por el mismo; que habiendo realizado los pagos en este caso el Ministerio de Agricultura y Ganadería, no se goza del beneficio fiscal reclamado. Tal tesis la fundamenta en la interpretación dada al contrato 1-DS en el que se estipuló que los pagos serían hechos directamente por el MAG; y que según contrato de préstamo entre el GOES y el BID, al haberse estipulado que la participación del BID sería un máximo del 75% del proyecto necesariamente el GOES tuvo que haber aportado un 25% restante de los fondos, por lo que al existir participación del GOES en la aportación de los fondos, los ingresos provenientes del desarrollo del contrato se consideran en su totalidad gravados. Finalmente ambas autoridades estiman que las exenciones tributarias referidas a tal impuesto se establecieron únicamente a favor de personas naturales y no de sociedades extranjeras, por lo que no podrían considerarse exentos los fondos provenientes del expresado Contrato 1-DS. Lo que se contra argumenta respaldado en el Artículo XI Sección 9 “Exenciones Tributarias” literales a) del Convenio Constitutivo del BID que establece: *“El Banco, sus ingresos, bienes y otros activos, lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe, de acuerdo a este Convenio, estarán exentos de toda clase de responsabilidad relacionada con el pago, retención o recaudación de cualquier tipo de*

impuesto, contribución o derecho”, se desprende que la exención que goza el Banco no sólo se refiere a los intereses devengados, sino a toda operación realizada por éste o que provenga de fondos liberados por el mismo, sino ¿de que otra manera podría interpretarse la frase “lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe? En el apartado de la finalidad del Banco establecida en el Art. I Sección 1 de su Convenio Constitutivo, *“El Banco tendrá por objeto contribuir a acelerar el proceso de desarrollo económico y social, individual y colectivo de los países miembros regionales o en vías de desarrollo”*, del que se colige que las operaciones y transacciones que éste realice si bien serán onerosas, no revisten un ánimo de lucro o un mero carácter mercantil o financiero, sino más bien, miran por el bien común y el desarrollo social por lo que es lógico que las exenciones tributarias no van dirigidas a aquellas operaciones realizadas con beneficio o en las que el banco tenga un provecho directo, sino a toda aquella operación o transacción que utilizando fondos del Banco sirva para acelerar el proceso de desarrollo económico y social – para el caso- El Salvador, por lo que en el caso de autos habrá que determinar si los fondos relacionados con el contrato 1 DS del cual percibió los ingresos la contribuyente, se pueden considerar como una “operación o transacción” del Banco, realizada al amparo del Convenio Constitutivo del BID. Alega asimismo, que la Cláusula Novena Costos de los Servicios y Forma de Pago del referido contrato 1-DS, estipula que el MAG pagará al Supervisor/Consultor por los servicios correspondientes a tal contrato y que los pagos efectuados en dólares deberán ser enviados a la cuenta bancaria número cero cero cero, con lo que a priori se podría concluir en base al mencionado Convenio, que los ingresos percibidos por la contratista serían gravados ya que dicha redacción da la impresión que es el MAG el que hará los pagos y no el BID, pero que en la práctica fue este último el que los hizo. El MAG no aportó ni realizó ningún tipo de pago para la ejecución del proyecto para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis, hecho que puede comprobarse con el

informe dirigido por parte del BID a la sociedad demandante, en el que hace constar que de acuerdo a los términos del contrato de préstamo suscrito entre el GOES/BID y la solicitud de la Unidad Ejecutora (MAG), los pagos en moneda extranjera a la empresa consultora/supervisora del proyecto, fueron cancelados por medio de la modalidad de pago directo realizado por la sede del Banco en el extranjero a la cuenta de la contribuyente; asimismo, con el informe dirigido al MAG en el que informa y hace constar que bajo los términos del contrato de préstamo 802/SF-ES entre el GOES y el BID, la cancelación de los pagos en moneda extranjera que correspondía realizar a la contribuyente de acuerdo al calendario contractual los ha hecho directamente el BID en el extranjero; y con el informe dirigido al Director de Impuestos Internos, en el que solicita “la correspondiente constancia de exención de pago de Timbres e Impuesto sobre la Renta por considerarse que se trata de servicios cuyo componente en moneda extranjera es cancelado directamente por el Banco y está exento del pago de tales impuestos, por ser el BID el que paga directamente a la mencionada firma. Por lo tanto, aún cuando el contrato 1 DS establece que el MAG realizará los pagos por lo que éstos gozan de la exención tributaria fijada en el Convenio Constitutivo del BID, pues se trata de “operaciones y transacciones” realizadas por el Banco. La anterior afirmación se complementa con la respuesta a la consulta que se hizo a la Dirección General de Impuestos Internos, en la que se hace del conocimiento del MAG que todo pago hecho directamente por el BID a la citada firma extranjera, sea en moneda nacional o extranjera, gozará del beneficio de no pago de los impuestos relacionados en el presente caso; que si los pagos son desembolsos por el MAG o cualquier Institución Autónoma, el Municipio o Estado de El Salvador, el beneficio de exención consultado no procedería, de donde se colige que desde mil novecientos noventa y uno, el Director General de Impuestos Internos estableció que si el pago era hecho por el BID estaba exento y que si los efectuaba el MAG se considerarían ingresos gravados. Del análisis a la documentación antes relacionada fue el BID

quién efectuó los pagos a la demandante y en ningún momento dichas erogaciones han provenido de los fondos del Ministerio de Agricultura y Ganadería. Que en el presente caso se han utilizado los métodos ESTIMATIVOS O INDICIOS que permite la ley, ya que por una parte la Dirección General de Impuestos Internos, considera que “el hecho que una parte del pago sería desembolsado en colones salvadoreños y otra en dólares no significa que los pagos los haya hecho el BID”; la Administración no ha corroborado quien hizo los pagos sino que se limita a asumir según la redacción de la cláusula del contrato de préstamo la que estipula que la participación del BID sería un máximo del 75% del proyecto y que necesariamente el Gobierno de El Salvador tuvo que haber aportado un 25% que no necesariamente indicaba que el BID es quien había hecho los pagos. Al no contar con la prueba material específica se perfila que el Fisco actúa con base a los métodos “estimativos o por indicios”, lo cual se confirma de la lectura de la resolución en la que se presume que de acuerdo al contenido del contrato 1-DS y al contrato de préstamo suscrito entre el GOES y el BID, es el MAG quien debió haber hecho los pagos, ya que esa era la forma en que “debieron haber ocurrido”. La labor del auditor era determinar quien pagó las facturas que se mencionan en el párrafo del romano III de la resolución y no limitarse a concluir que sobre la base de tal y cual documento, los pagos “presumiblemente” fueron hechos por el Gobierno de El Salvador, máxime cuando se tenían las pruebas documentales de las que se desprende que fue el BID quien efectuó los pagos y no institución gubernamental alguna. Por otra parte, cuando se estableció en el contrato de préstamo para el Desarrollo denominado L-A, que los fondos del financiamiento serían compartidos, la Administración tomó en cuenta que el desarrollo del proyecto abarca más de ocho años, por lo que perfectamente pudo haber ocasiones a lo largo del desarrollo en las que el GOES haya pagado con sus propios recursos y ocasiones en que el BID pagó con sus fondos. No obstante lo anterior, en el ejercicio

cuestionado con las pruebas presentadas únicamente el Banco realizó los pagos del proyecto, por lo que sí el Gobierno debió cubrir el 25% de los mismos se traduce en meros “supuestos” o del “debiera haber sido” lo cual cae dentro de la esfera de lo estimativo e indicial, de donde se colige que el Auditor Fiscal debió para la aplicación de tales métodos, requerir autorización de parte de la Dirección General de Impuestos Internos, conforme al Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Concluye en este punto que el Auditor Fiscal como la Dirección General, prefirió utilizar la prueba por indicios para reforzar sus conclusiones, que respetar el derecho de contradicción de la contribuyente y proceder a analizar objetivamente la documentación con la que se cuenta; que por no haber sido autorizada la aplicación del método indicial como señala el Art. 116 antes citado se violó tal disposición por lo que conforme al Art. 110 del citado cuerpo legal la resolución debe declararse nula. Finalmente señala que los alcances del Art. 2º literal b) y 3º literal b) del convenio, no solo se refiere a personas naturales como señala la Dirección General, ya que al contratar a una sociedad para el desarrollo de un proyecto inevitablemente se está contratando al componente humano de esa persona que es la sociedad, la cual no podría realizar el proyecto por sí misma por tratarse de un mero ente moral que únicamente tiene patrimonio y capacidad legal por permitirlo así las leyes. Al haberse contratado a la sociedad “O” a desarrollar el proyecto eran los técnicos que componen tal sociedad, por lo que de acuerdo a tal Convenio los sueldos, emolumentos e indemnizaciones percibidos por los técnicos que conforman el personal humano de la sociedad gozarían de la exención de impuesto. Que lo anterior tiene su base en el anexo C- SELECCIÓN CONTRATACIÓN DE LOS CONSULTORES del Contrato de préstamo entre el GOES y el BID, del cual se desprende que se entenderá por “Firma Consultora” a toda asociación legalmente constituida, integrada principalmente por personal profesional, para ofrecer servicios de consulta, asesoría, dictámenes de expertos y servicios

profesionales de diversa índole”, por lo que al hablar contractualmente sobre contratar a una sociedad de profesionales su finalidad es la de contratar a los profesionales que integran tal sociedad. Según el artículo Segundo literal b) del Convenio que establece que también gozarán de los beneficios otorgados al Banco “los técnicos que sin formar parte del personal del Banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el Banco”, es claro, que al haber contratado el MAG a los técnicos que forman parte de la sociedad antes citada y haberse pactado que tales técnicos serían pagados con fondos provenientes de un financiamiento otorgado por el Banco (con cargo a los recursos de una operación celebrada por el Banco), éstos gozarían de los mismos beneficios de exención de impuestos que el convenio concede a los empleados directamente por el Banco. Considerar que por ser una persona jurídica su mandante no gozaría de los beneficios tributarios concedidos por el mencionado Convenio bajo estudio, parece una idea apriorística tomada únicamente con el afán de determinar impuestos aún cuando en el texto del mismo no se establece que para gozar de tal beneficio debe ser persona natural.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Dirección General en lo pertinente manifestó: Que según lo acordado por el MAG y la demandante se estableció en la cláusula novena del contrato 1-DS, suscrito por las partes antes citadas, que el primero de los otorgantes como unidad ejecutante pagará a la sociedad contratada por los servicios prestados correspondientes regulados en el mencionado contrato, conforme al avance de los trabajos, realizando el pago una parte en colones salvadoreños y la otra parte en dólares de los Estados Unidos de América; dicho contrato de conformidad a lo regulado en los artículos en los 1416 y 1417 Código Civil, es de obligatorio cumplimiento para los contratantes, obligando no sólo a los que en ello se expresan, sino a todas las cosas que emanan de la naturaleza de

la obligación. Asimismo, se acordó en la cláusula Séptima, no realizar pagos al Consultor/Supervisor mientras no se hubiera determinado si los pagos en virtud de dicho contrato están sujetos a impuesto o se fijara el porcentaje que el MAG debía retener para garantizar el pago del Impuesto sobre la Renta y sobre lo expresado por la Dirección General, mediante nota evacuada como consulta no como resolución se declara que los ingresos obtenidos en dólares, por la sociedad demandante, estarían exentos del Impuestos sobre la Renta, por lo que dicha nota no es vinculante para esta Oficina. Que al analizar el contrato de préstamo suscrito entre la República de El Salvador y el BID, No 802/SF, resolución No DE-187/86, celebrado el día trece de julio de mil novecientos ochenta y siete, el Banco otorgó un préstamo a El Salvador, por la cantidad de diez millones ochocientos setenta y cinco mil dólares (\$10,875.00), para la ejecución del Proyecto L-A, siendo los organismos los ejecutores de dicho proyecto el Ministerio en mención, así como otros organismos gubernamentales que colaboraron en la ejecución. En tal contrato de préstamo se estipuló en la cláusula 1.03 que la ejecución del proyecto y la utilización de los recursos del financiamiento será por parte del Ministerio, en la cláusula 4.01 se acuerda que los desembolsos los efectuará el Banco de los recursos del financiamiento en un plazo que expirará en cinco años a partir de la fecha de vigencia del contrato y que la contratación de los consultores profesionales o expertos serán elegidos y contratados por el prestatario "Gobierno de El Salvador", para dar cumplimiento a las disposiciones del contrato de préstamo. Asimismo, en el capítulo IV de las normas relativas a desembolsos, Art. 4.06, parte Segunda, se dice "a) Que el Banco podrá efectuar desembolsos con cargo al financiamiento; b) Haciendo pagos por cuenta del prestatario" y de acuerdo con él a otras instituciones bancarias. Cualquier gasto bancario que cobre un tercero con motivo de los desembolsos será por cuenta del prestatario. En atención a lo antes expuesto se puede afirmar, que el Banco ha realizado una operación de préstamo para la ejecución del proyecto de

desarrollo que se menciona con El Salvador y éste para cumplir las estipulaciones del contrato a elegido y contratado para la ejecución del proyecto a la sociedad demandante, quien ha recibido los pagos tanto en colones como en dólares de Fondos Públicos del Gobierno de El Salvador, obtenidos del financiamiento externo por préstamo otorgado por el BID, por lo tanto son ingresos gravados con el Impuesto sobre la Renta. La confusión por la parte actora surge seguramente, de los pagos efectuados por el BID que le fueron abonados a su cuenta en el extranjero, dinero que sin embargo pertenece al financiamiento que dicho Banco otorgó al GOES, no son fondos del propio Banco éste ya se desprendió de dicho dinero, que no obstante para evitar que se desvíe del fin para el que se ha otorgado, debe estar supervisando cada pago y el avance de la obra para evitar que se desperdicie y no se logre el beneficio planificado. Lo anterior se puede comprobar en las solicitudes de pago directo que el señor "A" envió al señor "B" del Banco Central de Reserva de El Salvador, girara instrucciones a quien corresponda para que realicen los pagos directos a la sociedad Consultora/Supervisora contratada; las facturas emitidas por la demandante al MAG en dónde consignaba que recibió del Ministerio antes citado y las transferencias electrónicas realizadas. También aclara que cuando una institución del Gobierno Central; Municipal o similar, adquiere un préstamo externo (crédito público) para financiar proyectos de inversión, dichos recursos son registrados en la Ley del Presupuesto General de la Nación en la sección correspondiente en la sección correspondiente a los ingresos aunque los desembolsos por parte de los Organismos Financieros Internacionales se realicen por cuotas, lo que implica que los mismos son Fondos Públicos del Gobierno de El Salvador, los que a su vez son registrados en la sección correspondiente a los Gastos como parte de la asignación presupuestaria original de fondos que la institución recibe para cumplir con sus propósitos y metas expresadas en el presupuesto. Dentro del destino del gasto del Ramo, se especifica su fuente de financiamiento BID y el proyecto de inversión a realizar con

ellos, con su contrapartida procedente del Fondo General 25% de participación del financiamiento en el desarrollo de la obra. En este caso el BID pagó por cuenta del MAG a la sociedad demandante, haciendo uso de los fondos del financiamiento, conforme lo permite el Capítulo IV Art. 4.06 literal b) de las normas relativas a desembolsos del Contrato de Préstamo No. 802/SF-ES, en su parte segunda, la cantidad que correspondía en dólares por el desarrollo de la obra, los cuales son Fondos Públicos, por estar ya consignados tanto en la sección de ingresos como en la sección de gastos del presupuesto, según lo regula la Ley General del Presupuesto y artículos 227, 228, 229 y 234 de la Constitución. En ese sentido no constituye un pago directo efectuado por el BID –como afirma la parte actora– porque no proviene de sus fondos como sería el caso de los técnicos contratados por el Banco que él mismo les paga de sus propios fondos sin cargarlo a ningún empréstito. En el caso de autos se trata de Fondos Públicos del Gobierno de El Salvador y que a pesar de la supervisión que el Banco ejerce sobre los mismos, ya no son parte de su capital. Por otra parte en el caso de estudio no es relevante el hecho de que si el pago del 75% del financiamiento lo aportaría el BID o el 25% el GOES, porque tanto unos como los otros son Fondos Públicos y que ambos han sido aprobados en el Presupuesto de la Nación, la única diferencia es que el 75% proviene de financiamiento externo por ser un préstamo otorgado por un organismo financiero internacional y el 25% es financiamiento interno proveniente de los impuestos u otras fuentes de financiamiento interno que aparece en la contrapartida del Fondo General, pero que sin embargo la Asamblea Legislativa los aprobó como gastos a realizar para el ejercicio fiscal de 1996 por el MAG, exclusivamente en la realización de la consultoría de construcción de la obra en el respetando lo que el Art. 228 de la Constitución establece. Respecto a la interpretación de los convenios que imputa la parte actora, señala que con relación al Convenio Constitutivo del BID en su Artículo XI, Secciones 1, 4, 5, 6, 6, 8, 9 y 10, establece las inmunidades, exenciones y privilegios de

que gozará el Banco en los territorios de los países miembros, dentro de las cuales interesa destacar las exenciones tributarias, contenidas en la Sección 9 que regula en el literal “a) El Banco, sus ingresos, bienes y otros activos, lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo con este Convenio, estarán exentos de toda clase de gravámenes tributarios y derechos aduaneros. El Banco estará asimismo exento de toda clase de responsabilidad relacionada con el pago, de retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho”. Así mismo como el Convenio celebrado entre la república de El Salvador y el BID; en su artículo tercero literal b) confiere exención de todo tipo de impuesto directo sobre sueldos, emolumentos e indemnización pagadas por el Banco, a los funcionarios de Banco, familiares dependientes y técnicos que sin formar parte del personal permanente del Banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el Banco. Efectivamente el Banco y sus funcionarios, familiares, dependientes y técnicos no permanentes, gozan de todos los privilegios que se regulan en las normativas antes citadas. En lo que respecta a las operaciones y transacciones que se efectúe de acuerdo con el Convenio Constitutivo del Banco, son las que están detalladas en las Secciones 1, 2 del artículo III de tal Convenio, en las que no considera como “operación o transacción del Banco con la demandante”, ya que ésta no puede considerarse técnico no permanente del Banco, debido a que dicha normativa no comprende a personas jurídicas sino naturales, lo cual se afirma con lo regulado en el artículo Primero del Convenio entre el GOES y el BID, el cual prescribe que las personas con derecho a los mismos se consignarán en una nómina que llevará el Ministerio de Relaciones Exteriores y el Banco pondrá oportunamente en conocimiento del Ministerio los nombres de las personas que deban ser incluidas en las nóminas o excluidas. Con base en lo antes expuesto es que los tales privilegios no cubren a la demandante, primero porque no es persona natural y no ha sido incluida en la nómina del Banco, pues dichos

privilegios no se refieren solamente a la exención de gravámenes, sino también a libre tránsito, extensión gratuita de los visados, inmunidad de jurisdicción y exención de todo gravámenes sobre el valor de los pasajes nacionales e internacionales, de arresto o detención, etc. Todas esas inmunidades y privilegios constituyen un todo y no menciona que unos se aplicarán y otros no y es en ese orden de ideas que los mismos están dirigidos a personas naturales porque no todos pueden ser gozados por personas jurídicas y como lo establece el Art. 17 inciso 2° del Código de Comercio, las sociedades gozan de personalidad jurídica dentro de los límites que impone su finalidad y se consideran independientes de los socios que la integran, por lo que la demandante no puede considerarse como personal del Banco para el goce de tales privilegios. Además, la demandante no ha realizado ninguna operación ni transacción con el Banco, su contratación y prestación de servicios ha sido realizada por el MAG, conforme al contrato No. 1-DS denominado L-A, el cual es financiado con recursos externos provenientes del préstamo del BID. En razón de lo expuesto, los ingresos percibidos por la demandante en la ejecución del expresado proyecto constituyen ingresos gravados con el Impuesto sobre la Renta, por ser una operación realizada por el MAG con fondos del préstamo otorgado por el BID al GOES, quien a nombre y a cuenta del prestatario le realizó los pagos en dólares de los Estados Unidos de América, en el extranjero, cuyos pagos provinieron de Fondos Públicos de El Salvador, aprobados en el Presupuesto General de la Nación y obtenidos mediante la gestión que se hizo ante el citado organismo internacional para financiar el precitado proyecto de inversión. Finalmente en cuanto a la aplicación de métodos estimativos o indiciales que cita la parte actora, se aclara que conforme al Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal base se utiliza cuando existieren vacíos o irregularidades en los asientos contables, aplicación indebida de los catálogos de cuentas u omisión de libros, etc. Dicha disposición se relaciona con el Art. 119 del mismo cuerpo legal que regula los

indicios reveladores de la renta el cual tampoco ha sido aplicado al caso de autos, ya que los Contratos, Convenios y Facturas relacionados en la fiscalización realizada a la demandante no pueden relacionarse como indicios por constituir documentos de obligatorio cumplimiento entre las partes que lo suscriben, conforme a lo regulado en los artículos 1309, 1416 y 1417 Código Civil, 234 Cn. y Ley de Presupuesto General de la Nación, aprobada para el ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y seis. Tales Convenios además de ser de obligatorio cumplimiento son leyes de la República que prevalecen sobre leyes secundarias y en cuanto al Contrato suscrito con la demandante por el MAG no es un indicio o una presunción de la que se hace uso para afirmar que los ingresos son gravados con el Impuesto sobre la Renta por haber sido cancelados con Fondos Públicos, aprobados en el Presupuesto General de la Nación y que proceden de una fuente de financiamiento externo que a petición de la Unidad Ejecutora de Proyectos los desembolsos en dólares los realizó el BID por cuenta del MAG y no de su capital, sino de los fondos del financiamiento otorgado al GOES.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

El Tribunal de Apelaciones sostuvo: Que los alcances del Convenio celebrado entre el BID y el Gobierno de la República de El Salvador, en su normativa contienen prerrogativas y exenciones dirigidas al personal del BID, que efectúe operaciones propias de su organismo, y cuando alude a los técnicos, es bajo el entendido que, tales técnicos efectúen a su vez acciones o tareas propias del BID, que de lo contrario, tendrían que hacerse con su propio personal contratado, de ahí que la expresión “Recursos” haga alusión a fondos propios del patrimonio del BID y destinados a la realización de actividades propias de dicho organismo, atribuciones u objetivos propias contenidos en su Ley de Creación. Dado los alcances de la consulta evacuada por la Dirección General de Impuestos Internos, si bien es de reconocer su

imprecisión terminológica, lejos de reconocer declarativamente que los pagos efectuados tengan significado de exención, lo que en verdad estableció es una condición, en el sentido que si los “recursos” para efectuar los proyectos contratados salían del patrimonio del BID, la exención se concretaba, no así, si los “recursos” eran del Gobierno de El Salvador. En este punto sí coincide el Tribunal con la interpretación dada por la Dirección General para fundamentar la liquidación de oficio, pues no cabe duda que los “recursos” para cubrir tales erogaciones, a pesar de pagarse directamente desde el exterior, eran “recursos” propios del Gobierno, eso sí, obtenidos mediante Préstamo Internacional; aunque sobre el primer argumento difirió el Tribunal con la afirmación de la Dirección General de Impuestos Internos, debido a que en ningún momento es aplicable el Convenio aludido en relación con la contratación entre el Gobierno y la demandante. La procedencia de la liquidación de oficio se confirmó por no existir exención alguna, sobre todo por no haberse planteado otra fuente jurídica aparte de la analizada; aunque no está demás hacer notar que la demandante se vio inducida a error con la respuesta brindada por la Administración en la consulta efectuada; esto mismo hace que la sociedad se vea aparentemente enfrentada, a raíz de confirmarse la resolución apelada, en lo que respecta al monto del impuesto determinado, a sufrir de la imposición de la sanción por Evasión no Intencional, pero que desde luego no resultó aplicable por las circunstancias habidas y con base al Art. 103 de la Ley de la materia. Y no sólo eso, es que por las mismas razones de inducción al error, se proporcionó otro efecto, pues dada la naturaleza declarativa de las liquidaciones, la contribuyente habría resultado afectada con los intereses moratorios a partir del primer día siguiente al de la fecha en que debió pagarse el impuesto, lo que de permitirse, contradiría no sólo el principio de justicia, particularmente por razones de equidad, dado que al haberse inducido en error a la contribuyente, la que aún en el mismo contrato manifestaba la disposición de pagar los impuestos una vez así se le expresara por las

autoridades fiscales, según cláusula según cláusula Séptima: PAGO INICIAL. De ahí que al analizar la respuesta recibida sobre el particular, los términos no fueran suficientemente precisos como para que la contribuyente y el agente de retención entendieran la consulta bajo los alcances de imposición, sino más bien, al contrario, y es precisamente bajo un esfuerzo interpretativo que se puede destacar que la consulta evacuada no expresó de manera explícita sino ambigua; lo que colocó a la contribuyente en una condición desventajosa la que de haberse advertido los intereses moratorios jamás se hubieran originado careciendo de objeto la liquidación oficiosa por haber acaecido la retención en la fuente; por todo lo cual la contribuyente se ha visto forzada a la reclamación tributaria. Por lo anterior, aplicarle las disposiciones las disposiciones de intereses moratorios a partir del primero de mayo de mil novecientos noventa y siete importaría una verdadera lesión a los intereses económicos y pondrían la generalidad de la ley en injusticia ante el caso en particular, por lo que debió mitigarse tal cosa aplicando la equidad al caso de estudio, por carecer de causa su aplicación indiscriminada. Así las cosas, convenció al Tribunal que no debe reconocerse en absoluto sobre la exigibilidad de los intereses moratorios desde el plazo original hasta la notificación de esta resolución; y en tanto no transcurra el plazo para pagarse sobre los impuestos adeudados según haya de configurarse en esta sentencia, toda vez se incumpla en su cancelación, tal y como lo dispone el D. L. 720 de fecha 24 de noviembre de 1993, publicado en el D. O. No. 1 Tomo 322 del 3 de enero de 1994. También advirtió el tribunal, violación al principio de seguridad jurídica, toda vez que la contribuyente se atuvo a una situación de exención en respuesta que no correspondía y que de haberse planteado con claridad y sin ambigüedades, su verdadera situación no se hubiera visto ante la condición actual; por lo que con base a lo anteriormente expuesto se modificó la resolución en el sentido que se confirmó el impuesto complementario determinado por la Dirección General; se

revocó la multa por evasión no intencional del impuesto y se omitió la aplicación del citado D. L. 720 en lo que respecta a los intereses moratorios.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO FALLA:

Actos impugnados y fundamentos de la ilegalidad.

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

La Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las quince horas del día tres de abril de dos mil, en cuanto determinó 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 novena y seis; y, la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día veintiocho de febrero de dos mil uno, en cuanto confirmó la tasación del citado impuesto.

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

Que al haberse omitido el término de prueba regulado en el Art. 4 inciso 3° de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, se violó el derecho de defensa de su representada y por tanto el Art. 11 de la Constitución, así como el Art. 2 Pr. C., conforme al cual los procedimientos no penden del arbitrio de los jueces, quienes no pueden crearlos, dispensarlos, restringirlos, ni ampliarlos, excepto en los casos en que la ley lo determine;

La resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos debe considerarse inexistente por cuanto su fecha de pronunciamiento es al acto objeto del recurso. Lo anterior con base en los artículos 427 No. 1 y 1253 del C. Pr. C.; y, la interpretación hecha por las autoridades demandadas a los alcances del Convenio Constitutivo del BID y al Convenio suscrito por el Gobierno de la

República de El Salvador y el BID es errónea, ya que bajo el amparo de dichos cuerpos legales los ingresos obtenidos y que se originan en el Contrato No. 1 DS suscrito con el MAG gozan de exención del Impuesto sobre la Renta.

Sobre la inconformidad primeramente mencionada se señala, que en la interposición del recurso se solicitó al Tribunal de Apelaciones, practicara inspección en la contabilidad de la contribuyente y que de ser necesario, se dirigiese al BID a efecto de verificar el procedimiento empleado por el Banco para realizar los pagos a favor de la sociedad contribuyente "O", Que aún cuando solicitó la practica de dicha prueba, el Tribunal sin explicación omitió el término, por lo que al no haber accedido a la practica de actividades solicitadas, dicho órgano interpretó inadecuadamente los artículos 4 inciso 3° y 6° de su Ley, consecuentemente el Art. 11 de la Constitución y 2 del c. Pr. C. El Tribunal de Apelaciones, reconoce que omitió el término de prueba pero que ello no implica que se haya violado el derecho de defensa alegado, ya que en el recurso interpuesto, la causa petendi se encausó en la aplicación de la exención tributaria alegada según convenios citados por la peticionaria. Que habiendo sido alegados puntos de mero derecho resulta innecesario abrir a pruebas, por estar exentos de demostración. Lógico es deducir que la discrepancia planteada en este aspecto radica en que por la omisión del término probatorio aludido en el Art. 4° inciso 3° de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dicho órgano no práctico la inspección a la contabilidad solicitada, de donde se alega de manera ínfima, que se ha violado el derecho de defensa de su representada. Resulta oportuno aclarar sobre este asunto, que aún cuando se abrió a prueba el presente juicio la parte actora no presentó prueba alguna, excepto copia del escrito de interposición del recurso de apelación. Por otra parte, según el informe de auditoría agregado a Fs. 310 de este proceso, la contribuyente social "no lleva contabilidad formal", pues manifestó que su domicilio lo tienen en la ciudad de Lima, Perú. De ahí que

para el ejercicio investigado (mil novecientos noventa y seis), sus operaciones diarias las controló por medio de un libro auxiliar en hojas Blinder y de forma manual en otros términos no lleva contabilidad. Hecha la anterior aclaración, este Tribunal considera que la queja fundada en la eventual lesión del derecho de defensa, por no haberse accedido a la práctica de inspección en la contabilidad de la recurrente, por causa imputable al citado ente contralor, procedería, en el caso que del resultado a tal inspección haya podido tener una influencia decisiva en la resolución del pleito, puesto que el ámbito protegido en el Art. 4 inciso 3° de la normativa señala –que regula el término probatorio- no abarca las meras infracciones de la legalidad procesal que no hayan generado una real y efectiva indefensión. Desde esa perspectiva, la tarea de verificar si la prueba se pretendió solicitar es “decisiva en términos de defensa”, exige que la parte agraviada haya alegado y fundamentado adecuadamente dicha indefensión material en la demanda, puesto que, la carga de la argumentación recae en ella. Exigencia de acreditar la relevancia de la prueba denegada por omisión del término que se proyecta en su doble plano. Por un lado la peticionaria ha de demostrar en esta sede la relación entre los hechos que se quisieron y no pudieron probar y la prueba inadmitida. Por el otro lado, además de invocar la vulneración a utilizar tal medio probatorio debe argumentar de modo convincente que la resolución final del procedimiento *a quo* podría haber sido favorable de haberse realizado la inspección solicitada objeto de la controversia, ya que sólo en tal caso – comprobar que el fallo pudo acaso haber sido otro si la prueba se hubiera practicado –podrá apreciarse el menoscabo efectivo del derecho alegado. De acuerdo a los anteriores presupuestos, resulta que la sociedad recurrente, razona de manera general que el Art. 11 de la Constitución en íntima relación con el Art. 4 inciso 3° de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y el Art. 2 Pr. C., en el fondo prevén una etapa procesal contradictoria para ejercer el derecho de defensa antes de ser vencido en juicio. Es notorio que la parte actora

al solicitar que se practicara inspección en la contabilidad por parte del Tribunal de Apelaciones, no concretiza sobre la trascendencia que hubiese tenido el resultado de la inspección –en caso de haberse llevado a cabo- y la influencia favorable de dicho resultado en la decisión del Tribunal de Apelaciones. En otros términos, la agraviada no precisa en esta sede la relación entre los hechos que quiso y no pudo probar, tampoco menciona que de haberse abierto prueba y practicado la inspección, que dentro del mismo plazo hubiese solicitado, el fallo pudo acaso, haber sido otro. Lo anteriormente expuesto permite concluir que si bien el Tribunal de Apelaciones, omitió el término de prueba alegado, cierto es también que la parte actora no ha argumentado cual es a influencia decisiva –del resultado a la valoración a las pruebas aportadas o practicadas – en la resolución del Tribunal, sí este hubiese abierto a pruebas el respectivo incidente de apelación. Tampoco señala que si del resultado de la inspección solicitada hubiese una decisión favorable. Como se ha mencionado, el ámbito material protegido en el Art. 4 inciso 3° de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, para solicitar y utilizar los medios de pruebas pertinentes no incorpora las meras infracciones de la legalidad procesal que no hayan generado una real y efectiva indefensión. De acuerdo a lo anterior y en concordancia con el Art. 1115 Pr. C. “*Ningún trámite o acto de procedimiento será declarado nulo si la nulidad no está expresamente determinada por la ley. Y aún en este caso no se declarará la nulidad si apareciere que la infracción de que se trata no ha producido ni puede producir perjuicios al derecho o defensa de la parte que la alega o en cuyo favor se ha establecido*”; esto aunado a que la contribuyente no llevaba tal contabilidad, se concluye que la omisión al término de prueba, en este caso, no vulnera el derecho de defensa alegado. En cuanto a que la fecha de la resolución del Tribunal, es anterior al del acto objeto del recurso de apelación y que por tanto debe considerarse inexistente al acto de aquél, esta Sala estima que el error en la fecha de tal resolución, constituye un error material, el cual

fue rectificado por dicho órgano, en el sentido siguiente “Aclárase un punto de la sentencia dictada este Tribunal a las ocho horas cuarenta minutos del día veintiocho de febrero del presente año, en el sentido que en lo concerniente a la fecha de la emisión de la sentencia antes relacionada por un lapsus se consignó como fecha de emisión el día veintiocho de febrero del dos mil, cuando lo correcto es veintiocho de febrero de dos mil uno”, el cual se notificó a la interesada, según consta a Fs. 37 vuelto del respectivo incidente de apelación. Tal error –ya rectificado- no condiciona la ilegalidad del acto en el presente caso, ya que del texto del mismo es claramente identificable que en dicha resolución se conoció en recurso de apelación de la resolución emitida por la Dirección General, a las quince horas del día tres de abril de dos mil.

SOBRE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA ALEGADA

El apoderado de la parte actora sostiene que los ingresos percibidos por la sociedad “O”, provenientes de la ejecución del Contrato No. 1 DS denominado Consultoría y Supervisión L-A”, financiado con fondos del préstamo No 802/SF (GOES-BID), están exentos del pago del Impuesto sobre la Renta. Tal exención la fundamenta en el Art. XI Sección 9 “Exenciones Tributarias” del Convenio Constitutivo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), que establece en la letra a) “El Banco, sus ingresos, bienes y otros activos, lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo con este Convenio, estarán exentas de toda clase de gravámenes tributarios y derechos aduaneros. El Banco estará asimismo exento de toda responsabilidad relacionada con el pago retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho”, en el que de su lectura se desprende que la exención que goza el Banco no se refiere sólo a los intereses devengados por los préstamos devengados por los préstamos que éste realiza, sino a toda operación realizada por dicho Banco o que provenga de fondos liberados por él mismo. Desde esa perspectiva, se considera que

si bien en la Cláusula Novena –Costo de los Servicios y Forma de Pago- del Contrato 1-DS suscrito con el MAG, se estipuló que éste pagaría al Supervisor/consultor, en la práctica fue el BID quien realizó directamente tales pagos, hecho que a la luz del citado Convenio interpreta como una “operación y transacción” de las que hace referencia el transcrito literal a). Esto según la interpretación de la Administración Tributaria, relativa a que las exenciones establecidas en el Convenio suscrito entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Banco Interamericano de Desarrollo (GOES-BID), se refiere únicamente a personas naturales y no a las personas jurídicas extranjeras como es su caso, señala que según el Anexo C-SELECCIÓN Y CONTRATACIÓN DE LOS CONSULTORES del Contrato de Préstamo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el BID, por “Firma Consultora” se entenderán “*a toda asociación legalmente constituida, integrada principalmente por personal profesional, para ofrecer servicios de consulta, asesoría, dictámenes de expertos y servicios profesionales de diversa índole*”, por lo que al haber contratado a la Sociedad “O”, para desarrollar tal proyecto eran los técnicos que componen dicha sociedad. Con base en el convenio relacionado el que en su Art. Segundo literal b) establece “Técnicos que, sin formar parte del personal permanente del Banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el Banco”, resulta claro que al haber contratado el MAG (otra entidad) a los técnicos que forman parte de la precitada sociedad y haberse pactado que tales técnicos serían pagados con fondos provenientes de un financiamiento otorgado por el BID, tales técnicos gozarían de los mismos beneficios de exención que el referido convenio concede a los empleados del Banco. Concretamente, la exención tributaria la sustenta en los siguientes puntos:

Los ingresos gravados con el Impuesto sobre la Renta, que se originan del Contrato No. 1 DS suscrito por la contribuyente demandante con el

MAG, deben considerarse exentos en virtud de haber sido pagados directamente a su favor por el BID y como tal, dichos pagos provienen de “una operación o transacción realizada por el Banco a la luz del Art. XI Sección 9 literal b) del Convenio Constitutivo del BID; y,

Según el anexo C- Selección y Contratación de los Consultores del Contrato de Préstamo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el BID, al contratarse a la sociedad demandante, serían los técnicos de la misma los que desarrollarían el proyecto, por lo que de acuerdo con el Art. Segundo literal b) del convenio en mención “los técnicos” de la contribuyente gozan de los mismos beneficios de exención que se conceden a los empleados del Banco. A efecto de resolver sobre la pretensión planteada este Tribunal parte de las siguientes consideraciones:

El MAG, suscribió contrato No. 1 DS con la sociedad “O”, financiado con fondos del préstamo No. 802/SF-ES, otorgado por el BID al Gobierno de El Salvador.

En su cláusula Séptima –Pago Inicial- se estipula que “El MAG” no hará pagos al Consultor/supervisor hasta que las autoridades salvadoreñas de Contribuciones hayan determinado que los pagos en virtud de este Contrato no están sujetos a impuestos o haya fijado el porcentaje de retención que el MAG deberá hacer para garantizar el pago del impuesto sobre la renta sobre las facturas presentadas por el consultor/supervisor, a menos que sean especialmente solicitados, en cuyo caso se hará el pago retenido la cantidad mínima que autoriza la ley respectiva; y, en la cláusula Noventa –Costo de los Servicios y Forma de Pago- se establece que el MAG pagará al supervisor/consultor por los servicios correspondientes a tal contrato; que del monto estipulado, cierta cantidad sería desembolsada en moneda nacional al cambio vigente y otra suma pagada en dólares de los Estados Unidos.

Mediante Resolución Modificatoria No. 01/96 Tercera Prórroga del Contrato antes mencionado, en relación con la cláusula Novena se especificó que los pagos a realizar en dólares

de los Estados Unidos de Norte América debían ser enviados a la Cuenta Bancaria en ese país. Dado el contenido de la cláusula Séptima del Contrato No. 1 DS antes relacionada, además de poner en antecedentes a la Dirección General, se solicitó constancia de exención de los impuestos de Timbres Fiscales y Renta, en la moneda extranjera, por considerar que se trata de servicios cuyo pago en dólares es cancelado directamente por el Banco y está exento de tales impuestos por ser el BID el que paga directamente; respondiendo la Dirección General que si los pagos eran desembolsados por el MAG o por cualquier Institución autónoma, el Municipio o el Estado de El Salvador no procedía el beneficio de exención consultado, por establecer el citado convenio en su Art. Tercero Literal b) que se gozará del beneficio de exención en aquellos pagos que se realice directamente el BID y no cuando lo haga el Estado de El Salvador o cualquiera de sus entidades.

A folios 627 del expediente aparece la respuesta emitida por la Dirección General de Impuestos Internos esa Dirección General, a consulta realizada por el MAG, en la que se manifestaba no haber realizado retenciones de impuesto en los pagos efectuados en el ejercicio de mil novecientos noventa y seis, en virtud que en la nota suscrita por esa misma Dirección General el día treinta de julio de mil novecientos noventa y uno, respondió “*que todo pago hecho directamente por el BID a la citada forma, sea en moneda nacional o extranjera gozará del beneficio de no pago de impuestos relacionados en la presente*”, por lo que al efectuarse los pagos correspondientes no se retuvo el Impuesto sobre la Renta a las facturas que el BID pagaba directamente al Consorcio o que pagaba el Banco Central de Reserva de los fondos del BID depositados en ese Banco.

De folios 163 al 201 del presente proceso corren agregados las solicitudes de la empresa consultora al jefe del Departamento del Exterior del Banco Central de Reserva, a efecto de girar instrucciones a quien corresponda para que se realicen los pagos directos a favor de la sociedad “O”, con cargo a la Cuenta Especial en

dólares denominada L-A, Código 221500102 titular 00200005, el cual deberá efectuarse en la cuenta a nombre de L., del Banco Exterior en los Estados Unidos de Norte América. Aparecen además las facturas correspondientes a los pagos de las cuotas 23 a la 28 en las que claramente la Sociedad “O” declara haber recibido dichas sumas de parte del MAG, correspondientes a la Tercera prórroga de los servicios técnicos de consultoría y supervisión del Contrato No. 1 DS.

Finalmente a folios 870 del expediente administrativo aparece la Nota No. CES-458/2000 de fecha nueve de marzo de dos mil, firmada por el Sub-Representante del BID en nuestro país, en la que menciona que de acuerdo con los términos del contrato de préstamo suscrito por el GOES/BID y a solicitud del MAG, los pagos en moneda extranjera a la consultora/supervisora del proyecto fueron cancelados por medio de la modalidad del pago directo, realizados por la sede del Banco en los Estados Unidos, a la cuenta de la firma “O”.

Que la anterior situación forzó a la demandante para reclamar la exención sobre los ingresos derivados del contrato No. 1 DS, por lo que el punto esencial se contrae en determinar si a la luz de los Convenios antes mencionados, los ingresos obtenidos por la Sociedad “O”, provenientes del contrato en cuestión gozan o no del beneficio de exención alegada.

DEL CONVENIO CONSTITUTIVO DEL BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO

En el Artículo XI Sección 9 que regula las “Exenciones Tributarias”, establece a) “El Banco, sus ingresos, bienes y otros activos lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo con este Convenio, estarán exentos de toda clase de gravámenes tributarios y derechos aduaneros. El Banco estará asimismo, exento de toda responsabilidad relacionada con el pago de retención o recaudación de cualquier impuesto, contribución o derecho. B) Los sueldos y emolumentos que el Banco pague a los directores ejecutivos, a sus suplentes y a los

funcionarios y empleados del mismo que no fueren ciudadanos o nacionales del país donde el Banco tenga su sede u oficinas estarán exentos de impuesto. De su tenor literal, es claro que la inmunidad tributaria que se menciona opera tan sólo para el BANCO, que incluye desde luego, sus ingresos bienes y otros activos, así como las operaciones y transacciones que realice de acuerdo a dicho Convenio; y cuando hace referencia “*lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe*” se refiere a operaciones activas y pasivas propias del BID, entre las que cabe destacar el Contrato de Préstamo No. 802/SF-ES en cuanto a los intereses y comisiones que éste genere a su favor, así como las adquisiciones de bienes muebles, compra de equipo o mobiliario de oficina, los alquileres de inmuebles para la instalación de sus oficinas y otras de igual naturaleza. En conclusión la exención que en estos últimos casos que se genera es exclusiva para el Banco y no para terceros. De acuerdo con el expresado Convenio también gozan de exención, los sueldos y emolumentos que el Banco pague a su personal que incluye a directores ejecutivos, sus suplentes y a los funcionarios y empleados del mismo que fueren ciudadanos o nacionales del país donde tenga su sede u oficinas. Los pagos derivados del Contrato No. 1 DS que el MAG correspondía realizar a favor de la contribuyente en moneda extranjera y que directamente efectuó el BID en el extranjero, a la interesada, constituye una situación ajena a lo regulado en dicho ordenamiento. Los pagos que hizo directamente el Banco a favor de la sociedad “O”, no encajan dentro de supuestos “Lo mismo que las operaciones y transacciones que efectúe de acuerdo a este Convenio como afirma la demandante, puesto que se hicieron bajo los términos del Contrato de Préstamo suscrito por dicho Organismo y el Gobierno de El Salvador, es decir, con cargo a los fondos del Préstamo No. 802/SF-ES y a petición del MAG. Es decir que el BID a petición del MAG entregó recursos a la sociedad “O” por cuenta del préstamo concedido, lo cual equivale a obviar un paso operativo consistente en que si el BID hubiese depositado al MAG tales recursos, esto hubiese

permitido que el propio MAG emitiese los cheques a favor de la contribuyente, y fue esto justamente lo que se logró evitar con las peticiones de ese Ministerio; destacándose en este punto los alcances de la respuesta dada por la Dirección General, en la que se manifestó que si los pagos los hacía directamente el BID éstos gozarían de exención, siempre y cuando –entiéndase bien– salieran de sus propios fondos y no con aplicación al préstamo otorgado. En el caso del presente convenio, los ingresos obtenidos por la contribuyente por sus servicios, no gozan de exención, primero por que si bien dichos pagos los efectuó directamente el Banco, éstos fueron cargados al Préstamo No. 802/SF-ES otorgado por dicho Organismo al Gobierno Salvadoreño, por lo que tales pagos se hicieron con Fondos del Gobierno obtenidos del expresado préstamo y no con recursos propios del Banco. En segundo lugar, los pagos efectuados por el BID bajo los términos del contrato de préstamo otorgado al Gobierno de El Salvador y a petición del MAG, son por los servicios prestados por dicha sociedad al MAG según contrato No. 1-SD y no a favor del BID, por lo que dicha operación no encaja dentro de las “operaciones y transacciones que efectúe el Banco. En conclusión, el convenio constitutivo del BID no es aplicable a la contribuyente.

*DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO
DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR
Y EL BANCO INTERAMERICANO
DE DESARROLLO*

Privilegios e inmunidades para el personal del Banco en El Salvador

Art. Segundo: Las autoridades salvadoreñas competentes otorgarán toda clase de facilidades para el libre tránsito en el territorio del país, así como para entrar o salir del mismo a las personas que se indican a continuación:

Funcionarios del banco y familiares dependientes; y,

Técnicos que, sin formar parte del personal permanente del Banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el Banco.

Art. Tercero: Los funcionarios y los técnicos contratados a que se refiere el artículo anterior, sea cual fuere su nacionalidad, gozaran dentro del territorio del país de los siguientes privilegios e inmunidades:

Exención de todo impuesto directo sobre sueldos, emolumentos e indemnizaciones pagadas por el Banco.

De la interpretación a las disposiciones que anteceden se colige, que los privilegios y exenciones aludidas rigen para el personal del BID que realice funciones propias para el cumplimiento de los objetivos para el cual fue creado dicho organismo. Art. I Convenio Constitutivo BID. En la parte relativa a “los técnicos” que es donde la parte actora apoya su reclamación, debe entenderse que éstos - “Técnicos- gozan de exención en cuanto a los sueldos o emolumentos pagados por el Banco, si ellos realizan funciones en beneficio del BID y que sean contratados por éste o por entidad que preste servicios al Banco. Dentro de ese supuesto cabe tal término “técnicos” a que se refiere el Capítulo VII Art. 7.02, específicamente en la última parte de la letra b) del contrato, con base en dicha disposición el BID puede establecer procedimientos de inspección que estime necesarios para asegurar el desarrollo y otros aspectos relacionados con el proyecto financiado con el préstamo otorgado, para lo cual cuenta con funcionarios, ingenieros y demás expertos, quienes en cumplimiento de la misión encomendada por el Banco deben contar con la más amplia colaboración de las autoridades salvadoreñas respectivas. Y es precisamente en esta parte que se hace énfasis a los costos relativos a transporte, salario y demás gastos de dichos técnicos del proyecto serán pagados por el Banco, es decir, con dinero propio, por lo que es lógico que en estos supuestos opera la exención de impuestos. En este caso el contrato fue suscrito entre la sociedad contribuyente y el MAG, no teniendo del BID ninguna incidencia de participación con dicha sociedad consultora, excepto en los pagos que efectuó directamente, no con fondos propios sino con cargo al préstamo otorgado y a solicitud del referido Ministerio. En cuanto al

término “*Recursos de una operación celebrada por el Banco*” se refiere a fondos pertenecientes al BID y que sean utilizados para el pago a técnicos que estén a su servicio, pero que en el caso de autos no existe tal situación, ya que la sociedad contratada lo era para prestar servicios a favor del MAG y no del BID, y que si bien éste realizó pagos a su favor fue con fondos del convenio del préstamo otorgado, por lo que tampoco le es aplicable el Convenio relacionado. Concluyendo, el BID pagó directamente a la contribuyente las cantidades que según el contrato de Préstamo debían cancelarse en dólares americanos, los hizo con cargo al préstamo otorgado y de manera alguna con fondos propios, lo que equivale decir que dichas erogaciones fueron hechas con recursos propios del Gobierno Salvadoreño, obtenidos mediante el préstamo en mención. Por tanto, los ingresos obtenidos por la contribuyente derivados del Contrato No. 1 DS suscrito con el MAG, están gravados con el Impuesto sobre la Renta. Como puede advertirse la parte actora pretendió demostrar con la inspección en la contabilidad era que los ingresos sobre los cuales recae el impuesto tasado provienen directamente de depósitos efectuados directamente por el BID, hecho que este Tribunal no discute, pero como se ha establecido tales pagos se hicieron con Fondos del MAG obtenidos mediante el contrato de préstamo No. 802/SF_ES entre El Salvador y el BID. Queda establecido que los ingresos derivados del contrato No. 1 DS suscrito con el MAG, están gravados con el Impuesto sobre la Renta; también se concluye que el resultado que se hubiese obtenido de la inspección a la contabilidad que la contribuyente solicitó al Tribunal de Apelaciones, hubiese sido irrelevante para el caso. Pues tal como se ha demostrado, los pagos efectuados por el BID – en este caso no gozan de exención por haber sido pagados con fondos propios del Préstamo No. 820/SF-ES. Finalmente sobre la aplicación del método estimativo o indicial sin la debida autorización que señala el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal afirmación resulta impertinente por cuanto la determinación del citado impuesto se estableció sobre los ingresos que la contribuyente declaró como rentas no

gravadas por considerarlos exentos. La suma de un millón ochocientos tres mil doscientos setenta y ocho colones (¢1,803,278.00), declarada en concepto de ingresos percibidos provenientes de los servicios prestados al MAG, la Dirección General, excluyó la cantidad de dieciséis mil seiscientos cincuenta y ocho 98/100 (¢16,658.98), por tratarse del IVA pagado por el Gobierno de El Salvador, resultando una renta imponible de un millón setecientos ochenta y seis mil doscientos setenta y ocho 47/100 colones (¢1,786,278.47) sobre la cual se tasó el impuesto respectivo por no estar exento como lo declaró la peticionaria. Por concluirse en el presente proceso que los beneficiarios de exención contenidos en el Convenio Constitutivo del BID y en convenio suscrito entre el Gobierno de la República de El Salvador y el BID no son aplicables a los ingresos obtenidos por la sociedad “O” provenientes del contrato No. 1 DS suscrito con el MAG, se concluye que la tasación del Impuesto sobre la Renta sobre dichos ingresos es legal.

POR TANTO: Con fundamento en lo expuesto 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 quince horas del día tres de abril de dos mil, en la parte relativa a la determinación del complemento de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis; a cargo de la sociedad “O”; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta minutos del día veintiocho de febrero 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, devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIA No. 1

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las once horas del día diecinueve de agosto de dos mil dos, por medio de la cual determina a la sociedad "T" Multa por la cantidad de DOCE MIL COLONES (¢12,000.00), por presentar declaraciones incompletas (Art. 125 No 2 de la Ley de la materia) durante los periodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El apoderado de 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 la inconformidad que afecta los intereses de su representada estriba en la calificación que la Dirección General de Impuestos Internos le ha dado a las llamadas internacionales que entran al país denominado "terminación de llamada" al cual su representada ha dado el tratamiento de exportación de Servicios, sujeto a la tasa del cero por ciento, pero la Dirección General lo califica como un servicio exento, sujeto a todas las obligaciones y requerimientos que la Ley manda.

RAZONES DE HECHO:

A) Dentro de la gama de servicios de telecomunicaciones que se ofrecen a los consumidores nacionales e internacionales, se encuentra el caso de las llamadas internacionales que entran al territorio, el cual ha sido denominado como servicio de

"terminación de llamada", que es considerado por la recurrente como una EXPORTACIÓN DE SERVICIO sujeta a tasa DEL CERO POR CIENTO Y NO COMO una exención, en atención a la realización en que dicho servicio se origina y opera hasta complementarlo. En efecto, estos servicios se desarrollan de la siguiente manera: Que las redes de comunicación están instaladas en el territorio nacional, sus redes de comunicación tanto para las llamadas que entran como para las que salen, en el primer caso, que es el que nos ocupa, la empresa "H" pone sus redes al servicio de un operador extranjero, prestación de servicio que es debidamente documentado, luego el operador extranjero pone a disposición del consumidor en su país, es decir, a todos aquellos usuarios o clientes de él que desean hacer llamadas a El Salvador, el servicio que H., les está prestando. Es de esta forma el servicio de interconexión de llamadas sale del territorio nacional, hacia un operador, quien se encuentra domiciliado en el exterior y de éste al usuario, quien es el que hace uso del mismo para poder completar su llamada a El Salvador. Es importante hacer notar, que si el ofrecimiento de este servicio a los operadores radicados en el extranjero, éstos no podrían a su vez ofrecerlo a sus clientes consumidores del mismo. Todo esto está regulado tanto en los tratados internacionales de Telecomunicaciones como en la Legislación nacional de cada país.

B) Respecto a la base para la liquidación se hizo sobre base cierta a la que se refiere el Art. 184 literal a) del Código Tributario.

RAZONES DE DERECHO:

La tesis de EXPORTACIÓN DE SERVICIO gravados con tasa cero por ciento, se fundamenta en los siguientes instrumentos

jurídicos: 1) Art. 144 de la Cn. ; 2) Art. la Constitución y Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, sus anexos y en especial el reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales Art. 6 Tasación y Contabilidad (apartados 6.1.3, 1.6), la Convención de Viena sobre la Interpretación de los Tratados Art. 31; La Ley de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Arts. 74 y 75.

RAZONES DE INCONFORMIDAD PRESENTADAS EN AUDIENCIA:

Que se presentaron razones jurídicas que fundamentan, que las llamadas de entrada internacional, generan una exportación de servicios sujetos a tasa cero. Contra esas razones la DGII expone lo siguiente: **SOBRE EL CONTENIDO DEL APÉNDICE 1 DEL REGLAMENTO DE LAS TELECOMUNICACIONES INTERNACIONALES**, que dicho apéndice forma parte integrante del expresado reglamento, según lo establece el Art. 10, número 10.1 del Reglamento referido, **DE LA LECTURA DEL Art. 1 número 1.1 del aludido Reglamento**, la finalidad del mismo es establecer los principios generales que se relacionan con la prestación y explotación de los servicios internacionales de telecomunicación ofrecidos al público y con los medios básicos de transporte internacional de las telecomunicaciones utilizados para proporcionar estos servicios. Fija también las reglas aplicables a la Administración. En este contexto, si el reglamento en cuestión posee una finalidad específica dentro de la cual se enmarca sus apéndices, no puede pretender apreciarse lo regulado en el apéndice 1 sección 1.6 bajo la simple y restrictiva apreciación de la denominación que dicho apéndice posee la cual es “Disposiciones Contables”. En ese sentido la aseveración formulada por la contribuyente no es valedera por cuanto la ubicación de la referida disposición en el contexto de las regulaciones contables no es limitativa de la forma en la que deben tratarse contablemente esas operaciones o la forma en la que deben

realizarse las anotaciones de las mismas en los libros de tal índole, pues dichas circunstancias ni siquiera las menciona expresamente el número 1.6 del apéndice 1 del reglamento. Por lo anterior resulta impertinente y consecuente delimitar el sentido y alcance del mencionado número 1.6 del apéndice 1 del Reglamento de Telecomunicaciones.

Ahora bien, respecto a lo aseverado por la contribuyente en lo que concierne a que el término DEDUCIR equivale a ACREDITAR es pertinente avocarnos a la naturaleza jurídica de ambos términos, para desentrañar su verdadero sentido. (hace alusión a Diccionario Jurídico)...en ese orden de ideas es pertinente aseverar que no existe vacío alguno, como lo expresa la mencionada contribuyente, en cuanto a la consideración tributaria del tratamiento impositivo a brindar al pago de los servicios internacionales de telecomunicación proveniente de las llamadas originadas del exterior, en razón de que a lo establecido en la Ley IVA, los servicios que proporciona la sociedad H, a los operadores internacionales se encuentran afectados a una tasa del 13 % del referido impuesto.

Por consiguiente los servicios convenidos entre los operadores internacionales y la Compañía de telefonía nacional, se enmarca dentro de los supuesto jurídicos estipulados en el Art. 64 del Código Tributario, lo que significa que dicha operación es constitutiva de exención para los efectos tributarios, y en este caso para el Impuesto IVA, al regular una dispensa del pago del tributo para las administraciones o Empresas de explotación reconocida que reciben el servicio y que efectúan el pago de la tasa de distribución u otras remuneraciones.

Ahora con todo respeto que nos merece la opinión de la Dirección General de Impuestos Internos, continúa en desacuerdo por las razones que a continuación relaciono: El argumento de la DGII sobre el tema de que con base en el Art. 64 del Código Tributario, nuestra operación es constitutiva de exención para efectos tributarios de IVA, por que regula una dispensa del tributo para los administradores o Empresas de

explotación reconocida que reciben el servicio y que efectúan el pago de la tasa de distribución en otras remuneraciones, no es congruente conforme al espíritu del Tratado de las Llamadas Internacionales en lo que respecta a las llamadas de entrada, la finalidad es no afectar a los operadores con ningún impuesto, por lo que el término dispensar por la vía de la exoneración no tiene efectos pleno en virtud de que aparece la proporcionalidad del crédito fiscal con base al Art. 66 de la Ley IVA, en cambio con la aplicación de una exportación de servicios, si tiene efecto pleno y se cumple sin ninguna limitante el Art. 144 de la Constitución, en especial el inciso segundo, que dice "....." la Ley (IVA) no podrá modificar o derogar lo acordado en un tratado vigente para El Salvador. En caso de conflicto entre el tratado y la Ley prevalecerá el tratado ".....". Por otra parte, el Art. 6.45.6.1.3 del Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales que dice, "....." ... A este respecto el numeral 31 de la Sección Tercera de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, da las reglas de Interpretación que dice: "....., "....." Como puede observarse, la interpretación de la norma anterior dentro del contexto del tratado no puede ser mas lógica en el sentido de que si la exoneración afecta al operador nacional por la proporcionalidad, es pertinente tratarlo como exportación de servicios, y aplicarle la tasa cero por ciento. De lo contrario se viola la disposición antes relacionada cuando dice: "....." ésa tasa fiscal sólo percibirá normalmente por los servicios internacionales de telecomunicaciones facturados a los clientes de ese país a menos que se concierte otros arreglos para hacer frente a circunstancias especiales ".....". Que el Art. 66 regula que la proporcionalidad del Crédito Fiscal, que sería aplicables por la vía de la exoneración, la apelante sale afectada con el pago del 13% sobre ¢53,650,765.12, que es el monto a que asciende los logros registrados como exportación de servicios por los períodos de julio a diciembre de 1999. Siendo necesario analizar que el tratado de las telecomunicaciones debe gozar de plena autonomía tributaria a fin de no integrarlo con ninguna Ley interna tributaria, por lo que se

podría interpretar que las llamadas internacionales de entrada a cada país suscriptor del tratado, no deben de quedar afectados a ningún tributo interno, tanto en lo formal como en lo sustantivo. En este sentido, la calificación de la exportación de servicios con la tasa cero por ciento, es lo menos que se puede hacer en lo que respecta al IVA. El otro punto que refuerza el acto de la Dirección General, es la regulación de nuestro sistema tributario sobre la exportación de servicios, es decir la interpretación y aplicación del Art. 19, 74 y 75 de la Ley IVA, sobre el particular, estimo que el Art. 19 no es aplicable al caso en estudio en virtud de que éste es aplicable a la prestación de servicios sobre la base del principio de la territorialidad, que conceptualiza los servicios gravables, y su contrapartida es la exoneración, el tratado no nos lleva a esta calificación. En cambio el Art. 74 que no obstante se ha quedado cortísimo en la regulación de la exportación de servicios, más congruente al espíritu del tratado y a las reglas internacionales de interpretación. Con base a lo anterior y siguiendo la ampliación del Art. 74 de la citada ley, está de acuerdo de que se cumplen los dos requisitos de la exportación de servicios que son: 1) que la prestación de servicios sea realizada en el país; y 2) que los mismos sean prestados a usuarios que no tengan domicilio ni residencia en el territorio nacional; **EL DESACUERDO ESTÁ EN EL REQUISITO DE QUE LOS SERVICIOS ESTÉN DESTINADOS A SER UTILIZADOS EXCLUSIVAMENTE EN EL EXTRANJERO.** Al efecto hacemos las siguientes consideraciones:

No acepta la autoridad demandada que la utilización de los servicios se realice de manera exclusiva en el exterior, al respecto vuelve a citar el inciso segundo del Art. 19. Por otra parte, la Dirección General hace una aclaración previa en el sentido de que las prestaciones o beneficios de los servicios, resultan ser los operadores internacionales y no los clientes en el exterior de dichos operadores internacionales. Esta aclaración no es del todo feliz por que los servicios de mi mandante si bien es cierto que

están a la disposición del operador internacional, están destinados por su naturaleza y destino a que los use y los agote el consumidor final del exterior, solo así hay esa intercomunicación entre las personas de un país a otro. De tal manera, que la EXCLUSIVIDAD en el extranjero nace y muere en el cliente del exterior que demanda una llamada. El efecto material de la llamada que se produce en el nacional, es una consecuencia y no la causa del uso del servicio. Si no recurrimos a la trilogía de operador internacional; usuarios en el exterior, y usuario nacional, no podríamos aceptar la exclusividad del servicio, que dicho sea de paso el legislador para este tipo de exportación de servicios no debió comprenderlos en el Art. 74 de manera genérica. Por ese mal contexto de la disposición nos encontramos en una inseguridad jurídica que afecta tanto al fisco como al contribuyente; considerando oportuno citar que en la República Mexicana las autoridades tributarias de dicho país, han resuelto el problema que nos ocupa, dándole el tratamiento de exportación de servicios con tasa cero por ciento (según se lee en copia de la respuesta dada al representante Legal de la sociedad Optel Telecomunicaciones, S. A. de C. V., que al efecto anexo) del domicilio del Distrito Federal del Estado Mexicano.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre los puntos esgrimidos por la sociedad apelante, esta Dirección General tiene a bien pronunciarse en los siguientes términos:

A la impetrante se le impusieron multas por presentar declaraciones incompletas durante los periodos de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve. A fin de establecer la materialización de la infracción, se basa en lo dispuesto en el Art. 93 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el que se establece no solamente el plazo del periodo tributario y la obligación de presentar una declaración, sino que además agrega el deber de

incorporar en sus declaraciones mensuales el detalle de sus operaciones tanto gravadas como exentas. Que según sentencia dictada por el Tribunal de Apelaciones a las once horas treinta minutos del día veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y siete, con referencia Inc. 19511121M, en el cual se estableció que una declaración es: “incompleta, es decir, insuficiente, cuando un contribuyente obligado a incluir en su declaración los bienes de su propiedad, consigna unos y omite otros, por lo que ese Tribunal considera que para existir la infracción que nos ocupa debe comprobarse de parte de la Dirección General de Impuestos Internos el perjuicio al Fisco, la omisión parcial o total de los hechos atribuidos”. También es pertinente mencionar que durante la etapa procesal de la Audiencia y Apertura a Pruebas, la impetrante presentó un escrito a la Administración Tributaria por medio de su apoderado mediante el cual, hacía uso de sus derechos de audiencia y de defensa, presentando argumentos en cuanto a los remanentes de crédito fiscal determinados, punto al que no se hará referencia debido a lo expuesto en la resolución de admisión del recurso, pero en la parte atinente a las sanciones por presentar declaraciones incompletas expresó lo siguiente:

INFRACCIONES. 7.1) En efecto No hay declaración incompleta en los periodos de Julio a Dic./1999, en lo relativo a los ingresos exentos por llamadas de larga distancia internacional por CINCUENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA MIL SETECIENTOS SESENTA Y CINCO COLONES DOCE CENTAVOS (¢ 53,650,765.12), por lo que no estamos de acuerdo sobre dicha infracción. Se acepta declaración incompleta sobre la omisión de los ingresos exentos de las Embajadas por CUATROCIENTOS SESENTA Y SIETE MIL QUINIENTOS OCHENTA Y CINCO COLONES VEINTISÉIS CENTAVOS (¢467,585.26). También se acepta la omisión de los ingresos internos para los periodos de julio, agosto, septiembre y diciembre de 1999, por DIEZ MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS

VEINTIOCHO COLONES VEINTIÚN CENTAVOS (¢10,234,428.21) por un débito de UN MILLÓN TRESCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO COLONES VEINTISÉIS CENTAVOS (¢ 1,336,554.26.) Con lo anterior se puede afirmar indudablemente que ha existido una omisión en cuanto al deber de incorporar a la declaración mensual de los periodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1999, parte de las operaciones realizadas por la recurrente, es decir que ha existido una ausencia de adición de hechos económicos al instrumento declarativo destinado a la Administración Tributaria, elemento que viene a configurar lo incompleto de una declaración, mucho más si se toma en consideración que existe una aceptación expresa por parte del apoderado de la recurrente, sobre la comisión de la omisión declarativa de ingresos por servicios no afectos prestados a embajadas y por operaciones gravadas internas, lo que resulta contradictorio con lo que expresa en el recurso de apelación en el que pide que se dejen sin efecto por ser accesorias, no obstante la naturaleza de la infracción no tiene ninguna vinculación directa con la calificación que se haga de las operaciones que expresa en su escrito de interposición del recurso. Ello hace incurrir a la impetrante en una infracción tributaria, que no es más que una conducta al margen de lo preceptuado por una norma jurídica tributaria o una trasgresión a disposición legal expresa; lógicamente ello acarrea la imposición de una sanción prevista por la ley la que tiene como presupuesto la infracción misma y la que persigue como objetivos el educar o de prevenir al contribuyente. Por lo que de acuerdo al texto legal, la obligación que debe cumplir cualquier contribuyente, es la de declarar las operaciones mensuales sean estas gravadas o exentas; por lo que no es comprensible que el representante de la impetrante, en una etapa se manifieste de manera expresa que se está de acuerdo, aún de forma parcial, tanto con el resultado del ajuste del Remanente de crédito fiscal como con las sanciones y que posteriormente muestre una negativa a tales resultados, o visto desde otra

perspectiva, no es justificación suficiente para no afrontar las consecuencias legítimas de una conducta inapropiada, el escudarse en la calificación que puedan tener los ingresos omitidos de declarar, ya sea como exentos o como exportaciones gravadas con tasa cero por ciento.

LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES DE LA D.G.I.I.

El inicio de las facultades de verificación, investigación y control de esta Oficina comenzaron por medio del requerimiento de información del día veintidós de junio de dos mil uno, el cual fue recibido por la referida contribuyente, el veintiséis del mismo mes y año antes relacionados, por medio del señor L. De conformidad a lo regulado en Art. 10 literal a), 172 inciso segundo y 186 del Código Tributario, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General emitió el diecinueve de julio de dos mil dos, Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas por el término de cinco y diez días, ambos términos hábiles y perentorios, a efecto de que la contribuyente se pronunciara sobre el contenido del informe de auditoria de fecha veintiocho de junio de dos mil dos, habiéndose procedido a notificar el auto relacionado, el 19 del mismo mes y año antes relacionado, y al no encontrar al Representante Legal, ni apoderados de la misma, se efectuó por medio del señor A, quien manifestó estar al servicio de la sociedad investigada, por lo que a efecto de dejar constancia de la recepción de dicho auto, estampó su firma. La contribuyente, hizo uso de su derecho de audiencia dentro del plazo concedido para tal efecto al presentar escrito firmado por el señor T., en su calidad de Apoderado General Administrativo, Mercantil y Judicial de dicha sociedad el día 30 de julio de 2002, en el cual expresaba su inconformidad con relación a la calificación de los ingresos como exentos y no como exportaciones y además con los hechos constitutivos de infracción que se detallan en el informe de auditoria, además ofrece presentar pruebas que amparan las inconformidades alegadas. En virtud de lo antes expuesto, la Unidad de

Audiencia y Apertura a Pruebas, luego del estudio de los argumentos vertidos, concluyó que la fiscalización se realizó en forma legítima, por lo tanto considera que la contribuyente no desvirtúa los incumplimientos señalados en el informe de auditoría de fecha veintiocho de junio de dos mil dos, puesto que se han aplicado correctamente las garantías establecidas por la Constitución de la República de El Salvador y las normas y procedimientos legales establecidos en el Código Tributario, por ser este el cuerpo legal vigente y que regula las actuaciones de la Administración Tributaria al momento de dar inicio la fiscalización.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

A) DE LO ACCESORIO DE LAS MULTAS

Con relación a la expresión de reclamo con fundamento en el carácter accesorio de las multas con relación al Impuesto que pudiese determinarse, al respecto se repara, aclarando que las multas propiamente, no son concebibles como un accesorio de lo principal, salvo aquellas conexas, dada su dependencia al impuesto determinado, sea original o complementario, pues en su naturaleza para las aisladas no resulta posible concebirlas como en responsabilidad civil, sino tributaria; de ahí que conserven su individualidad propia, pero que sin embargo, per-se, toda infracción, debe quedar constatada de manera clara e indubitada con la respectiva comprobación de soporte, incluyendo la fijación de la base de imposición que no siempre depende del monto del impuesto liquidado, y aunque así lo fuera, no se requiere siempre de firmeza previa de la resolución liquidatoria del impuesto, y es en este punto en donde la Dirección General, al abrir el procedimiento sancionador, debe asegurarse en demostrar y dar a conocer en verdad, tanto el hecho infringido con sus medios de prueba como la respectiva base sancionadora, para posibilitar la sanción.

B) DE LAS SANCIONES E INFRACCIONES

Respecto a la infracción y sanción determinada por la Dirección General de Impuestos Internos,

se advierte que la contribuyente social no expresó reclamación de hecho alguna sobre la infracción por presentación de la declaración incompleta, (artículo 125 numeral 2 de la Ley de la materia), por lo que en revisión del acto sancionador se observa que a la recurrente, por medio del auto donde se le concede Audiencia y Apertura a Pruebas, del día diecinueve de julio de dos mil dos, fue requerida para que subsanara o corrigiera los incumplimientos determinados en informe de fecha diecinueve de agosto de dos mil dos, cumpliéndose así lo establecido por el Art. 261 numeral 2) del Código Tributario, que debe hacerse requerimiento, o bien por medio de auto de requerimiento propiamente, o en su caso en ocasión de emplazarse o concederse la audiencia, el cual es el caso de autos, ha sido a los efectos precitados de subsanar el incumplimiento habido, por consiguiente, la actuación se manifiesta con base legal, ya que se le ha dado a la recurrente la oportunidad de subsanación, al haberse requerido para ello conforme lo prescribe el mismo Código Tributario, de acuerdo a la disposición legal citada, lo que permitió que dentro de los plazos conferidos conforme a Ley, la sanción le fuera atenuada en un treinta por ciento, de conformidad a lo establecido en el artículo 261 numeral 2) e inciso final del Código Tributario, razón por la que se entrará a conocer de la infracción impuesta, así: reiterándose una vez más el criterio plasmado en precedentes jurisprudenciales de resoluciones emitidas a las nueve horas del día veintinueve de abril de dos mil tres, con referencia I0209002TM y de las once horas del día cinco de junio del citado año, con referencia I0210015TM, relativa a las llamadas Internacionales, factor sobre el cual la pretendida infracción sobre este tipo de hechos económicos, no se configuraría; no obstante se aprecia que se han dado otras operaciones omitidas por declarar, que en sí posibilita configurar la infracción ahora reclamada y por ende, la sanción debe mantenerse conforme a la impuesta, aún haciendo abstracción de las llamadas internacionales, porque se aprecia del estudio realizado de acuerdo a lo plasmado en Informe de fecha veintiocho de junio de dos mil

dos, el cual corre agregado en el incidente respectivo de la sociedad H., que lleva este Tribunal, cómo en uno de sus apartados se confirma el Incumplimiento por presentación de la declaración incompleta, (artículo 125 numeral 2 de la Ley de la materia), respecto de los períodos tributarios de julio a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, debido a que la sociedad impetrante no incorporó en las declaraciones correspondientes los ingresos exentos originados por llamadas derivadas de la prestación de servicios de terminación de llamadas de larga distancia internacional entrantes (LDI), aquellos servicios de telecomunicaciones exentos no declarados y prestados a representaciones consulares y diplomáticas (Embajadas) acreditadas en nuestro país, por la cantidad de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO DIECIOCHO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA COLONES TREINTA Y OCHO CENTAVOS (¢54,118,350.38), que es sobre los cuales se ha sentado precedente en los casos relacionados al inicio del presente párrafo; así como de ingresos provenientes de la prestación de servicios de comunicación local de telefonía fija, telefonía celular, ingresos por mantenimiento, etc., que es sobre los cuales se ha constatado según informe de auditoría antes relacionado, que no fueron declarados en su oportunidad, ascendiendo a la cantidad de DIEZ MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS VEINTIOCHO COLONES

VEINTIÚN CENTAVOS (¢10,234,428.21), de ahí que estos ingresos al haberse omitido declarar, configuran la infracción correspondiente para cada uno de los períodos mencionados, siendo por lo demás correcta la sanción impuesta pues resulta ser en su monto la misma para los períodos citados, aunque sea detrayendo los ingresos por llamadas internacionales, pues se estableció como sanción la multa mínima de DOS MIL COLONES (¢2,000.00), por cada uno de los períodos de julio a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, totalizando DOCE MIL COLONES (¢12,000.00), por lo que en ese estado de cosas es procedente la confirmatoria de la sanción impuesta.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las once horas del día diecinueve de agosto de dos mil dos, en lo concerniente a las sanción que a nombre de la Sociedad “H”, se ha determinado por presentación de declaración incompleta del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios comprendidos de julio a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por la cantidad de DOCE MIL COLONES (¢12,000.00).

SENTENCIA No 2

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, División Jurídica, Departamento de Tasaciones, a las ocho horas treinta minutos del día once de septiembre de dos mil dos, que determina a cargo de la contribuyente social “B”., lo siguiente: 1) Remanentes de Crédito Fiscal para los períodos tributarios de agosto, septiembre, octubre y noviembre del año mil novecientos noventa y

nueve, por las cantidades de Doscientos Sesenta y Siete Mil Novecientos Un Colones (¢267,901.00), Doscientos Ocho Mil Quinientos Veinticuatro Colones (¢208,524.00), Ciento Sesenta y Cuatro Mil Ciento Un Colones (¢164,101.00), y Sesenta y Nueve Mil Doscientos Treinta y Tres Colones (¢69,233.00) respectivamente; 2) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que le corresponde pagar, respecto del período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve por la cantidad de

Doscientos Dos Mil Novecientos Sesenta y Nueve Colones (¢202,969.00); 3) Multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve por lo siguiente: a) Omitir la emisión o entrega de los documentos exigidos por la Ley, según el artículo 122 numeral 1) de la misma Ley, por la cantidad de Doscientos Doce Mil Quinientos Colones (¢212,500.00) y b) Omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de ventas, según el artículo 121 numeral 2), por la cantidad de Ciento Cincuenta y Un Mil Noventa y Cinco Colones con Cuarenta y Siete Centavos (¢151,095.47).

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

El Licenciado R., actuando en calidad de Apoderado General Administrativo y Representación de la sociedad apelante, al interponer Recurso de Apelación, manifiesta su inconformidad con la resolución venida en apelación, así: a) Ilegalidad en el auto de designación que suscribe el Coordinador de Grupos de Fiscalización, en vista que es facultad privativa del señor Subdirector General este tipo de autos, de acuerdo a los artículos 173 y 174 del Código Tributario, invoca la legalidad de su actuación basándose en el artículo 8 de la Ley Orgánica en su inciso tercero y hace una explicación de su marco referencial organizado basándose en “SUBDIRECCIONES” y dentro de dicha estructura se encuentra con la Subdirección de Medianos Contribuyentes, que es donde emergió el citado auto de designación, sin embargo, se menciona el acuerdo No. 12 del catorce de marzo de dos mil uno, Romano I, según el cual el Coordinador de Grupos de Fiscalización goza de dicha facultad; lo que sorprende es que la misma oficina dice que dicho acuerdo faculta al Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes que fue la que ordenó la fiscalización; en este punto dicho acuerdo no puede extenderse a otras unidades de la misma

oficina fiscal, si la delegación no las abarcó persiste la ilegalidad y no hay eficacia del acto emanado del Coordinador, de quien el Tribunal como contralor de la legalidad debe revisar; que al no ser válida dicha designación, todo lo actuado se vuelve inválido por el vicio del acto administrativo, inclusive la misma Dirección General acepta que no hay integración entre el Código Tributario y la Ley Orgánica respecto al nombramiento. b) En lo que respecta al artículo 107 inciso primero de la Ley IVA, se refiere a los registros especiales de las compras y ventas y que el método directo que la oficina autorizó lo es para registrar la proporcionalidad a que se refiere el artículo 66 de la Ley de la materia y sobre la reclamación indebida de créditos fiscales por calificación de no ser necesarios según la Dirección por vincularse con operaciones no gravadas y no aceptar su deducción me causa perjuicios. c) La investigación pericial se basó en el Código Tributario y ni el artículo 279 ni el 280 abarca tal investigación, por no generarse con la Ley anterior si no con el Código actual, consecuentemente vuelve nula toda la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos; d) Se solicitó por parte del contribuyente una ampliación del plazo de audiencia y apertura a pruebas de 60 días hábiles para ejercer su legítimo derecho de defensa, lo cual se denegó argumentando que era una mera calificación de los créditos fiscales; al respecto no se está de acuerdo, ya que es necesario establecer el origen de la operación y en los casos de montos importantes verificar la documentación de soporte y la naturaleza del gasto o de la compra. e) En el impuesto determinado para el mes de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, se considera que existe un vacío de Ley en el artículo 45 literal i) de IVA, ya que se considera que los activos extraordinarios son bienes recuperados por el Banco, por deudas generadas del sector transporte y que realmente no se estaba dando una transferencia de bienes dentro del mismo sector de transporte, considerándose como operaciones exentas; sin embargo, debido a ese vacío legal procedimos a pagar el impuesto correspondiente. f) En cuanto a las multas no está de acuerdo por considerarlas

confiscatorias, ya que éstas resultan mayores que el impuesto a pagar; además, se considera que la infracción por omitir registrar contablemente las operaciones de ingresos es contradictoria, pues existe partida de diario registrada contablemente y sobre la sanción por no emitir los documentos exigidos por la Ley, no se está de acuerdo por considerar que la operación de venta de Activos Extraordinarios (4 Buses) no generaban impuesto alguno, no obstante se accedió al pago del impuesto y los intereses, habiéndose garantizado el interés fiscal. g) No se ha probado la culpabilidad conforme al artículo 12 de la Constitución, por no haberse probado la intencionalidad dolosa o participación culposa, habiéndose aplicado el criterio objetivo en lugar del subjetivo.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General de Impuestos Internos, justificó sus actuaciones manifestando lo siguiente: a) Que se dio inicio a la fiscalización mediante el respectivo auto de designación, de conformidad con lo establecido en el artículo 174 inciso quinto del Código Tributario, el cual se notificó en legal forma de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 165 inciso noveno del referido Código. b) Se aseguraron las oportunidades procesales de audiencia y defensa, por lo que es evidente en el presente caso que la impetrante las ha ejercido sin limitaciones ni obstáculos; no obstante los hallazgos determinados mediante auditoría no fueron desvirtuados. En cuanto a que el auto de designación es ilegal por haber sido suscrito por el Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, el acuerdo No 12 emitido por la Dirección General a las nueve horas treinta minutos del día catorce de marzo de dos mil uno, faculta a dicha Subdirección de Medianos Contribuyentes por medio de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización; por lo que sí se encuentra en armonía lo que es la Ley Orgánica de la Dirección General con lo que son los acuerdos para la delegación de firmas y otras actuaciones

que se puedan delegar. c) En cuanto a que es procedente la reclamación de los créditos fiscales objetados, se tiene a bien decir que el método directo autorizado por esta Dirección para la aplicación de la proporcionalidad de los créditos fiscales, es de carácter general y obligatorio para todos los bancos agremiados a la asociación y de aplicación uniforme, tomando en cuenta los lineamientos del artículo 66 de la Ley de IVA. d) En cuanto a la reclamación indebida de créditos fiscales por no ser necesarios, se efectuado según el artículo 66 de la Ley IVA, es decir, atendiendo a la vinculación directa, que es requisito de la Ley misma; por lo que se debe tener claro que no es que la Dirección General de Impuestos Internos este realizando una estimación sobre un

argumento de calificación legal y que se sujeta a lo dispuesto en artículo 65 de la Ley en comento, el verdadero punto aquí es que se realizó una reclasificación jurídica por parte de esta oficina, debido a que la alzada se dedujo el 100% de los créditos generados, como si la totalidad de los mismos estuvieran relacionados únicamente con operaciones gravadas, cuando también se efectuaron operaciones exentas. e) En lo referente a que la investigación no se efectuó conforme a la Ley anterior, sino conforme al Código Tributario actual; cabe aclarar que dicha situación debe enfocarse en el artículo 280 del citado Código en el literal b), ya que la investigación inició con la designación de auditor el trece de junio de dos mil uno, es decir, dentro de la vigencia del Código Tributario; lo anterior significa que lo aplicable en cuanto a la normativa relativa a procedimientos es la que contiene el Código Tributario, por lo tanto al solicitarse la nulidad de lo actuado por esta Dirección General, denota el desconocimiento de las normas de temporabilidad que contiene el referido Código y denota, además, la carencia de argumento legal para refutar este punto. f) En cuanto al plazo de sesenta días adicionales solicitados, a la impetrante se le fue denegado en razón de que desde la fecha de la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas en cumplimiento

al procedimiento administrativo establecido en la Ley, a la fecha en que solicita el referido plazo, hay un lapso de tiempo en el cual la contribuyente bien pudo haber obtenido las pruebas pertinentes; no obstante ello, no supo aprovechar la oportunidad material otorgada para exponer argumentos en su defensa y la aportación de pruebas. g) En cuanto a que existe vacío legal en el artículo 45 literal i) de la Ley de IVA por la venta de automotores y que no se pagó el 13% por corresponder a activos extraordinarios; no existe vacío legal, debido a que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley en comento, todos los que cumplan con los requisitos establecidos en dicha disposición legal y que realicen hechos generadores, éstos hechos se consideran gravados con el impuesto. En el presente caso lo que ha ocurrido es una transferencia de bienes muebles (vehículos automotores) de conformidad con lo prescrito en los artículos 6 y 7 de la ley de IVA.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

A) ILEGALIDAD DEL AUTO DE DESIGNACIÓN PERICIAL QUE SUSCRIBE EL COORDINADOR DE GRUPOS DE FISCALIZACIÓN, E INVESTIGACIÓN NO GENERADA CON LA LEY ANTERIOR, SINO CON EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Es preciso dar respuesta a lo aducido por el Apoderado General Administrativo de la sociedad recurrente, de la ilegalidad del auto de designación que suscribe el Coordinador de Grupos de Fiscalización y que con base al Código Tributario se ha efectuado la investigación correspondiente a los meses de agosto a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y ni los Arts. 279 y 280 abarcan tal investigación, ya que no se generó la investigación con la Ley anterior sino con el Código actual; Se advierte, que para nada existe en el presente caso, ilegalidad del auto de designación pericial por haberlo firmado el Coordinador de Grupos de Fiscalización, el cual no se ha excedido en sus facultades conferidas,

ya que el ordenamiento jurídico de la Dirección General de Impuestos Internos, prescribe que para llevar a cabo las funciones encomendadas a dicho órgano, éste será administrado y dirigido por un Director y un Subdirector General, de acuerdo a las atribuciones propias que les designa la Ley, así lo dispone la Ley Orgánica en el artículo 4 que reza: “La Dirección General de Impuestos Internos será dirigida y administrada por un Director y un Subdirector General, quienes tendrán atribuciones propias conforme a la Ley”. En su orden los Arts. 6 y 7 regulan en forma específica las atribuciones que competen tanto al Director General como al Subdirector General, dentro de lo preceptuado en la letra e) del Art. 7 está la designación que corresponde al Subdirector General, como es entre otros, que la facultad que los contribuyentes cumplan de manera fiel y oportuna sus obligaciones impuestas por las diversas leyes tributarias. Del contenido de la Ley se puede observar que la competencia sobre este aspecto comprende la fiscalización sobre el comportamiento tributario de los contribuyentes obligados y en todo el territorio de la República, lo cual a juicio del legislador resulta sumamente difícil por no decir imposible que físicamente el Subdirector General pueda controlar y verificar en forma total y exhaustiva la atribución que sobre este aspecto hace referencia la Ley. Por ello para dar mayor cobertura a la función encomendada, la misma Ley Orgánica en su Art. 8 inciso último autoriza al Director y Subdirector la potestad de poder delegar una o más facultades atribuidas en cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados. En el asunto controvertido la impetrante alega que el Coordinador de Grupos de Fiscalización, Subdirección de Medianos Contribuyentes, carecía de competencia para delegar en el auditor designado para investigar a la sociedad contribuyente, la facultad de firmar la designación del Auditor nombrado por la Dirección General. Por ello es oportuno referirse al Acuerdo número Doce de fecha catorce de marzo de dos mil uno, mediante el cual el Subdirector General delegó en el Coordinador de Grupos de Fiscalización, la facultad de autorizar con su firma y sello en su

caso, a partir del catorce de marzo de dos mil uno, todas aquellas actuaciones administrativas y provean los autos que sean necesarios para el fiel cumplimiento y aplicación del Código Tributario o de las distintas Leyes Tributarias que administra esta Dirección General, acuerdo firmado por el Subdirector General de Impuestos Internos, de su lectura se advierte, la presencia de “delegación de firma” figura mediante la cual el Subdirector General faculta al Coordinador de Grupos de Fiscalización, para que autorice con su firma y sello, entre otros, las actuaciones siguientes:... a: 1) Autos de designación mediante los cuales se facultan a los auditores o peritos para realizar la fiscalización...; 2) Elaboración de credenciales para auditores tributarios...; 3) Notificar los autos de designación... 4) Actuaciones administrativas que signifiquen requerimientos... Es preciso mencionar que la delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta la sigue manteniendo el “órgano delegante”, teniendo “el delegado” una parte de la tarea material que aquel debe cumplir, como es el caso, suscribir resoluciones imputables a dicho “órgano delegante”. De acuerdo a lo expuesto resulta que en el presente caso, quien se manifestó mediante el auto de nombramiento del auditor fue la Dirección General de Impuestos Internos, quien además decidió que fuera el auditor nombrado, quien notificara ese auto. Dicha resolución en un principio debió ser suscrita por el Subdirector General, sin embargo en virtud de la antes aludida delegación de firma, la suscribió el Coordinador de Grupos de Fiscalización de Medianos Contribuyentes, facultado como tal en el Romano I del acuerdo Número Doce, citado, para el sólo efecto de dejar constancia por escrito y hacerse de conocimiento al destinatario de la misma. El planteamiento antes expuesto tiene su base en el criterio sostenido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia proveída el día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho pronunciada en el Proceso Número 39-F-97. Por consiguiente, la nulidad del procedimiento planteada por la contribuyente social queda

desvirtuada. Tampoco existe ilegalidad al haber aplicado disposiciones del Código Tributario, ya que cuando se dio el nombramiento por medio de auto de designación pericial, que fue el día trece de julio de dos mil uno y notificado el dieciséis de julio del mismo año, folios 461 del expediente, estaba vigente el Código Tributario y, por consiguiente, los artículos 173 y 174 del Código Tributario, que entró en vigencia el uno de enero del año dos mil uno; de ahí que haya sido citado en legal forma por la Dirección General de Impuestos Internos sin que por ello se hubiera manifestado inseguridad jurídica, sea por establecerse confusión en la propia norma jurídica, o por derivar de la actuación propia administrativa, lo que no se advierte en el presente caso; ya que el artículo 280 del expresado Código Tributario, establece: “ lit. b) que se refiere a cuestiones meramente procedimentales, y no se extiende a los requisitos de documentación”; en efecto reza la disposición: “Las normas Tributarias de este Código se regirán en conformidad con las siguientes reglas: a) Las normas sustantivas referentes a hechos generadores de carácter periódico, regirán a partir del ejercicio de imposición del año dos mil uno. Respecto de hechos generadores de carácter instantáneo, serán aplicables a partir del período de declaración siguiente a la fecha de entrada en vigencia; y b) Las normas relativas a procedimientos serán aplicables de manera inmediata una vez vigente, pero las actuaciones y etapas en trámite y los plazos que hubieren iniciado bajo la vigencia de la Ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con ésta última”, es decir, que dentro de lo mencionado en el literal a) referente a las normas sustantivas de hechos generadores de carácter periódico, y que regirán a partir de la vigencia del Código Tributario, o sea del uno de enero de dos mil uno, se comprenden aquéllas normas materiales suplementarias como son las que regulan los requisitos de documentación y demás obligaciones formales; y en lo referente a hechos generadores de carácter instantáneo serán aplicables a partir del período de declaración siguiente a la entrada en vigencia, es decir, que se aplicarán bajo el mismo criterio,

a partir del período tributario de febrero de dos mil uno. Por su parte, el literal b) señala que los procedimientos deben de aplicarse de una manera inmediata, como el caso de las notificaciones mencionadas en los artículos 165 al 172 del Código Tributario, las facultades de control y fiscalización artículos 173 al 175 del Código Tributario, etc., pero al referirse que las actuaciones y etapas en trámite y los plazos que hubieren iniciado bajo la vigencia de la Ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con ésta última, indicando que no se extiende a obligaciones formales, de ahí que no se pueda aplicar una Ley posterior para un hecho generador iniciado en el año dos mil uno, de conformidad al Código Tributario el que entró en vigencia el primero de enero de dos mil uno, resultando a todas luces aplicable los artículos 173 y 174 del Código Tributario, y los artículos 4, 8 inciso primero, 47, 48 literal a) y h) de la Ley IVA, no derogados por la entrada en vigencia del Código Tributario.

B) DE LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 107 DE LA LEY DE IVA, Y EL MÉTODO AUTORIZADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL, LO ES PARA REGISTRAR LA PROPORCIONALIDAD.

Al respecto, este Tribunal se pronuncia en el sentido de que la Dirección General de Impuestos Internos tuvo que haber determinado el cálculo anual del crédito fiscal deducido, el que debió haber sido deducible, en atención a lo establecido en el artículo 66 inciso segundo de la Ley IVA, que indica: "... Si el crédito fiscal que debió deducirse resulta ser superior al efectivamente deducido, la diferencia se sumará al crédito fiscal correspondiente al primer período tributario del ejercicio siguiente y si resultare inferior, se restará del crédito fiscal de ese período", razón por lo cual este Tribunal no puede suplir esta deficiencia establecida por la Oficina Fiscal, lo que se apega a precedente emitido por este Tribunal mediante sentencia de las ocho horas treinta minutos del día veintinueve de septiembre de dos mil tres, Incidente número I0210002T en consecuencia procede su revocatoria.

C) DE LA VENTA DE BIENES ADQUIRIDOS POR DACIÓN EN PAGO (ACTIVOS EXTRAORDINARIOS) Y DEL PAGO EFECTUADO EN DECLARACIÓN MODIFICATORIA.

Con relación a este punto, se observa que el apoderado de la sociedad apelante no puntualiza concretamente como reclamo sobre la expresión de los "Activos Extraordinarios", mediante auto de las once horas del día treinta de octubre de dos mil tres, previno a la contribuyente social se manifestara puntualmente en su reclamo en el sentido de considerarlo como expresión de agravio, contestando dicha prevención por medio de escrito presentado a esta oficina el día tres de noviembre del presente año, en el que reafirma que no plantea como punto de reclamación los "Activos Extraordinarios" para los efectos de la liquidación, aunque sí lo reafirma para los efectos sancionadores, razón por lo cual este Tribunal ante tal manifestación, estima procedente confirmar sobre lo actuado respecto a las ventas de autobuses, calificadas como gravados en su apreciación de transferencia del "Activo Extraordinario", lo que a su vez la sociedad contribuyente optó por pagar formulando declaraciones sobre el particular en un momento posterior al de notificación de la resolución liquidatoria; de ahí que se confirman los Débitos determinados por la Dirección General de Impuestos Internos, relacionados con la Transferencia de los "Activos Extraordinarios", ya que sobre este punto, como antes se menciona, el contribuyente definió en cuanto manifestar que no es punto de agravio, debiéndose por parte de la Oficina Fiscal, tomar en cuenta el resultado determinado y pagado mediante declaración número 0011707 presentada en el Banco C., el cuatro de octubre de dos mil dos, agregada a Folio 57 del incidente respectivo, como pago anticipado del impuesto causado sobre las ventas de los Activos Extraordinarios, del mes de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

D) DE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO AL NO CONCEDERLE EL PLAZO SOLICITADO PARA APORTAR

PRUEBAS Y DE LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 262 NUMERAL 2)

En atención a lo establecido en el artículo 186 del Código Tributario, se observa que en la iniciación del procedimiento pertinente, la Dirección General le concede audiencia al contribuyente en cinco días y el término para aportar pruebas en diez días; ratificando el artículo 10 del mismo Código Tributario, que los términos y plazos establecidos en el presente Código son hábiles y perentorios, por lo que al observar el procedimiento de la Dirección General, para conceder audiencia a la sociedad alzada, éste ha sido concedido dentro del marco establecido por el Código Tributario; en cuanto al requerimiento que debió hacerse según el contribuyente para que se cumpliera y subsanara las obligaciones tributarias, es de aclarar que esta disposición legal se encuentra enmarcada en el numeral 2) del artículo 261 y no el 262 numeral 2) como lo afirma el apelante, además, sí se cumplió con dicha disposición, al estar inmersa dentro del mismo auto de audiencia y apertura a pruebas, en el inciso segundo de la última página, el cual reza: “Asimismo, dentro de dichos plazos la referida contribuyente, podrá subsanar las obligaciones incumplidas, establecidas en el informe de auditoría de fecha diecinueve de julio de dos mil dos, y detallados en el presente auto, lo que permitirá que las sanciones le sean atenuadas en un treinta por ciento (30%). Si subsanara los incumplimientos antes detallados, después del plazo indicado no habrá lugar a la aplicación de la atenuante referida; todo de conformidad a lo establecido en el artículo 261 numeral 2) e inciso final del Código Tributario”; razón por la que se advierte este Tribunal que para nada se han vulnerado los preceptos constitucionales a la contribuyente social.

E) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

La Dirección General de Impuestos Internos determina de conformidad con lo establecido en el artículo 122 numeral 1) sanción por omitir la emisión o entrega de los documentos exigidos por la Ley, respecto del período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve,

y artículo 121 numeral 2) sanción por omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de ventas respecto del período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, ambos artículos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Advierte este Tribunal que respecto a las ventas de autobuses, realizada por la sociedad recurrente, a raíz de exigírselo así la legislación financiera, toda vez que se trata de bienes adquiridos en forma de recuperación de créditos los que la Dirección General de Impuestos Internos, manifiesta que estas ventas deben causar impuesto, por constituir hechos generadores, y por su parte la sociedad impetrante aduce que hay vacío legal, lo que no amerita de sanción, la respuesta debe darse, en atención a lo establecido en precedentes pronunciados por este Tribunal en sentencias de fechas: veinticuatro de junio de dos mil tres Incidente I0205029TM y de las trece horas del día veintiséis de agosto del mismo año Incidente I0207005TM, en donde se sostiene que el artículo. 71 de la Ley IVA, que reza: “En cuanto no forman parte del giro o actividad del contribuyente y carecen de habitualidad, no constituyen hecho generador del impuesto las transferencias de dominio de activo fijo o de capital de los contribuyentes, a menos que esa transferencia se efectúe antes de los dos años de estar los bienes afectos a dichos activos”; según esta disposición, no cabe duda que la transferencia de bienes del activo fijo no constituye hecho generador, con la única excepción de que si la fecha en que han sido afectados al activo fijo, se transfieren antes de cumplir dos años de afectación, pierden virtualmente su consideración de “Bienes de Activo Fijo” y sí adquieren la connotación de Bienes de Activo Realizable, por lo que las ventas de autobuses, para nada participan del giro o actividad de la empresa y, además, que tales bienes no han sido afectados al activo fijo de la misma, observando que la transferencia de los mismos se debe a exigencias del Régimen Financiero y para nada a la voluntad de la empresa, la que sólo puede afectar bienes en

determinadas situaciones justificativas, y una vez hecho esto último, es que el plazo de los dos años comienza a operar; pero en el caso de estudio sucede todo lo contrario, pues los bienes adquiridos constituyen sin lugar a dudas bienes en el sentido de que no siendo del activo realizable, tampoco tienen destino alguno previo al activo fijo para con “B”, razón por la que respecto a este punto, la resolución sancionadora adolece de falta de configuración de las infracciones imputadas, así como se carece de base para establecer las sanciones correspondientes, procediendo la revocatoria de las mismas. Por consiguiente es procedente la Modificatoria de la resolución venida en apelación.

POR TANTO: De conformidad a lo expuesto, disposiciones legales mencionadas y al artículo 4 Inciso 5º. de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal, RESUELVE: MODIFICASE la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, División Jurídica, Departamento de Tasaciones, a las ocho horas treinta minutos del día once de septiembre de dos mil dos, a nombre de la sociedad “B”, en los siguientes términos: a) REVOCASE en cuanto a los períodos de agosto a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en lo que respecta

a la objeción hecha a los Créditos Fiscales, por no haber utilizado dicha Oficina Fiscal el método de la proporcionalidad en forma integral, quedando los Remanentes como consecuencia de la revocatoria tal y como los ha declarado la sociedad contribuyente, lo que se tomará en cuenta para los efectos liquidatorios del período del mes de diciembre de mil novecientos noventa y nueve; b) CONFIRMASE en cuanto a la determinación de los débitos por las transferencias de los Activos Extraordinarios, no así en lo que respecta a la proporcionalidad, por lo resuelto en el apartado anterior, resultando como impuesto a pagar la cantidad de NOVENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS ONCE COLONES (¢94,911.00) respecto del período tributario del mes de diciembre de mil novecientos noventa y nueve; y c) REVOCASE en cuanto a las Multas impuestas así: a) Por omitir la emisión o entrega de los documentos exigidos por la Ley, respecto del período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en atención al artículo 122 numeral 1); b) Por omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de ventas respecto del período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, determinada en base al artículo 121 numeral 2) ambos artículos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

SENTENCIA No 3

CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las once horas quince minutos del día trece de noviembre de dos mil dos, en la que determina al contribuyente “S” Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la valor de TREINTA Y UN MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y OCHO COLONES (¢ 31,948.00) y DIECISÉIS MIL CINCUENTA Y TRES COLONES (¢ 16,053.00), en los períodos tributarios de octubre y noviembre de

mil novecientos noventa y nueve, sumando CUARENTA Y OCHO MIL UN COLONES (¢48,001.00); Remanente de Crédito Fiscal por valor de NUEVE MIL CINCUENTA Y CINCO COLONES (¢ 9,055.00); en el período tributario de diciembre de mil novecientos noventa y nueve; en concepto de multas por infracciones cometidas a la Ley del citado impuesto: de conformidad a lo establecido en el artículo 122 numeral 2), sanción por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley, por valores de CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CUATRO COLONES TREINTA

CENTAVOS (¢4,634.30), CUATRO MIL CINCUENTA Y NUEVE COLONES OCHENTA CENTAVOS (¢ 4,059.80) y SIETE MIL NOVECIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES SESENTA CENTAVOS (¢ 7,937.60), respecto de los períodos tributarios de octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve, respectivamente; con base a lo dispuesto en el artículo 121 numeral 2), sanción por asentar datos inexactos en el libro de compras respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, por la cantidad de DIEZ MIL COLONES (¢ 10,000.00); haciendo un total de SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y DOS COLONES SETENTA CENTAVOS (¢74,632.70).

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE:

El Licenciado “M”, en su carácter de Apoderado General Judicial con Cláusula Especial del Señor “S”, interpuso Recurso de Apelación en donde manifestó su inconformidad con la resolución apelada, ejerciendo el derecho de defensa y al amparo del Artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, invocando las siguientes razones de hecho y de derecho: En el proceso de fiscalización a las operaciones realizadas durante los ejercicios impositivos comprendidos del uno de mayo al treinta de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, ya caducados y del uno de octubre al treinta de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, se cometieron una serie de irregularidades y violaciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al no aplicar el debido proceso, transgrediendo los derechos proscritos en los artículos 11, 12, 14, 15, 16, 21 y 235 de la Constitución de la República, por lo que dicha actuación se convierte en ilegal e inconstitucional. Expresando además: a) Que desde el año dos mil, se le está practicando auditoría de los años 1998 y 1999 con Credencial, sin embargo, al comunicarle los resultados mediante llamados

que le hicieron a las instalaciones de la oficina regional de oriente y en vista de no cancelar los emolumentos determinados ilegalmente, originó la fiscalización en violación de lo establecido en los artículos del 143 al 147 de la Ley en comento, extrayendo información ilegalmente sin estar autorizado, misma que ha sido utilizada para sustentar este proceso elevándola a prueba, cambiándole fecha de obtención y acomodándola a la vigencia del auto de designación. En este caso no le emitieron Carta Sugerencia para que pagara voluntariamente, pero igual trataron de obligarlo cuando lo llamaron a la Regional. b) Que la Dirección General ha procedido a efectuar la Liquidación de Oficio del impuesto que impugna, tomando como base inequívoca los hallazgos encontrados de la información obtenida bajo la credencial ya mencionada, sin que antes haya existido la emisión del correspondiente auto de designación, es decir sin que se hubiere ordenado la investigación conforme a la Ley, ya que la credencial en ningún momento autorizaba a la auditora para que obtuviera la información encaminada a la determinación del impuesto, por lo que considera que el procedimiento esta mal aplicado, no da validez ni eficacia a la investigación, situación que nuevamente demuestra la actuación ilegal efectuada por la administración tributaria, de las cuales ya se ha pronunciado en reiteradas ocasiones ese Honorable Tribunal de Apelaciones. c) Que la información de terceros -compulsas a proveedores- obtenida por durante la fiscalización está elevando a prueba para soportar las supuestas deficiencia determinadas -compras omitidas-, en su obtención no se cumplió con el procedimiento que establecen los Artículos del 143 al 147 de la Ley en comento, ya que fue solicitada antes de haberse ordenado la investigación en legal forma, por lo tanto existe violación al debido proceso, ya que la información se solicitó dos veces, mediante dos notas con fechas diferentes, de la cual oportunamente se aportarán como pruebas. d) Que no está de acuerdo con los procedimientos de auditoría utilizados por la Administración Tributaria, para la determinación de ingresos omitidos, ya que el estudio al costo de lo

vendido en ninguna parte de la Ley aparece tipificado, ni mucho menos la forma de aplicación, la auditora y la Administración Tributaria no han podido comprobar la existencia de diferencias de compras o de ingreso no declarados. e) Que por otra parte, no está de acuerdo en la forma de cálculo del supuesto impuesto determinado, ya que para tal efecto han modificado los valores de las declaraciones originales que mi mandante presentó oportunamente, modificándole el valor del remanente acumulado que originalmente existía al treinta de septiembre de mil novecientos noventa y nueve. f) Que la administración tributaria violenta el precepto constitucional que establece el Artículo 11 de la Constitución de la República, al no otorgársele plenamente el derecho de audiencia y defensa, ya que la entidad que promovió dicho proceso no tiene independencia, puesto que previo a notificar los resultados al contribuyente, ya se ha encargado de depurar los informes de los auditores y unidades fiscalizadoras, los cuales hasta después que son atendidas y corregidas sus observaciones, que tiene que hacerlas tal como dice la unidad de audiencia y apertura a pruebas y no lo que vió o determinó el auditor o la unidad fiscalizadora, en tal sentido mas pareciera que el auditor y unidades fiscalizadoras se convierten en una recolectora o vaciadora de información en papeles de trabajo, pero que posteriormente el criterio que prevalece es el de la unidad de audiencia y apertura a pruebas. g) Que no se le garantizaron plenamente sus derechos constitucionales, ya que se le negó el derecho de defensa materialmente, al no otorgársele el tiempo adicional solicitado para presentar pruebas de descargo, derecho que ha sido restablecido por la Sala de lo Constitucional de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencias de las diez horas del día doce de mayo de dos mil, número 463-97 de fecha veinte de junio de mil novecientos noventa y nueve, número 167-97 del veinticinco de junio de mil novecientos noventa y nueve. De igual forma, el Honorable Tribunal de Apelaciones se ha pronunciado sobre el punto según sentencias I9911012T de las diez horas seis minutos del día dieciocho de

septiembre de dos mil, I9911005T de las once horas del día treinta de noviembre de dos mil. h) Que en Audiencia y Apertura a Pruebas no le comunican al contribuyente quienes serán los peritos encargados de evaluar las pruebas, ni mucho menos le notifican, ni tiene acceso al Informe que emite el Técnico Jurídico y el Contable, a quienes ilegalmente les asignan el caso, y según los Artículos del 143 al 147 de la Ley de la materia no tienen facultades para conocer de los incidentes, al no existir una designación expresa vulneran los artículos 11, 12, 14, 15, 16, 21 y 235 de la Constitución de la República. i) Que no está de acuerdo con las sanciones impuestas por supuestos ilícitos que aún no han sido declarados en firme, por lo que también son ilegales. j) Que la actuación de la administración tributaria es inconstitucional, debido a que en este proceso ha violado el Artículo 21 de la Constitución de la República de El Salvador, al haber aplicado retroactivamente el Código Tributario sobre eventos que debieron ser juzgados conforme a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General de Impuestos Internos rinde su Informe de fecha siete de mayo de dos mil tres, haciendo notar lo siguiente: a) La fiscalización se inició mediante auto de designación legalmente notificado, de conformidad a las facultades conferidas por el artículo 173 del Código Tributario, acto en el cual se ordenó la fiscalización respectiva, a efecto de determinar si el impetrante había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante los períodos tributarios comprendidos del uno de mayo al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve; no obstante lo anterior, el contribuyente sostiene que la auditoría se realizó previamente por medio de credencial, aunque no agrega prueba alguna de tal aseveración. Así mismo expone que nunca le

enviaron resultados mediante carta sugerencia de dicho estudio. Sobre lo anterior es pertinente acotar, que aunque existiera Credencial y no hubiera sido emitida Carta Sugerencia, los efectos de la investigación efectuada de esa manera no se verían concretizados ni consumados ante la ausencia de actos que denoten o sean manifiestos del ejercicio de pretensiones fiscalizadoras. b) Consta en el expediente respectivo los requerimientos de documentos con fechas posteriores a la Designación, por lo que la información se obtuvo durante la fiscalización estando autorizada la Auditora, luego, lo argumentado carece de la prueba pertinente. c) En el expediente respectivo constan agregados a folios ciento veintidós y ciento cuarenta y seis, requerimientos de información y documentación efectuados a la contribuyente S., por esta Dirección General, en el proceso de fiscalización, tal como puede observarse en los oficios con referencia 30210-NEX-1080-2001 y 30210-NEX-298-2002, de fechas diez de octubre de dos mil uno y cinco de febrero de dos mil dos, con lo cual se demuestra que la información solicitada a terceros en la fiscalización fue obtenida en legal forma. d) La auditoría practicada al referido contribuyente fue realizada sobre base cierta, es decir tomando como base los elementos existentes que permitieron conocer en forma directa los hechos generadores no declarados y la cuantía del mismo, haciendo uso de los documentos, libros y registros y de las confirmaciones con terceros; del análisis realizado a la documentación e información proporcionada, se estableció en el rubro de los ingresos, las situaciones siguientes: Ingresos no declarados e Ingresos declarados indebidamente. Los ingresos (ventas) no declarados fueron determinados mediante el examen de los documentos de venta emitidos por el contribuyente (facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal), durante los períodos tributarios de octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve, que al ser comparados con los valores declarados, reflejan ventas documentadas y no declaradas por valor de noventa y dos mil ochocientos setenta y tres colones con un centavo de colón (¢92,873.01) y

su correspondiente débito por valor de doce mil setenta y cuatro colones con veintiseis centavos de colón (¢12,074.26) para octubre; de un mil novecientos cuarenta y cuatro colones (¢1,944.00) y doscientos cincuenta y tres colones siete centavos de colón (¢253.07), respectivamente, para diciembre del citado año. Se establecieron Ingresos declarados indebidamente en noviembre, al contrastar que declaró un valor mayor del que consta en los documentos por valor de siete mil novecientos cinco colones con ochenta y ocho centavos de colón (¢7,905.88), que le corresponde un débito fiscal de un mil veintisiete colones ochenta y siete centavos de colón (¢1,027.87). e) La auditoría ordenada por medio del auto de designación respectivo comprende de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, es decir no corresponde al mes de enero como cita el contribuyente; que la determinación liquidatoria se limita a los períodos tributarios de octubre y noviembre mil novecientos noventa y nueve; y el período tributario de septiembre que es el que antecede al primer período en que se ha realizado el ajuste liquidatorio, no ha sido modificado sino que el saldo remanente por valor de dos mil quinientos cincuenta y nueve colones (¢2,559.00) reflejado por el contribuyente en su declaración modificatoria de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, ha sido respetado y se muestra inalterable en la casilla de “Remanente del mes anterior”; con lo anterior se desvirtúa la aseveración formulada por el apoderado del contribuyente, en el sentido de que la Dirección General ha utilizado para establecer las omisiones de los períodos de octubre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve, el arrastre de saldos caducados diferentes a los liquidados por el contribuyente en sus declaraciones tributarias. f) Respecto a que se le violentó el precepto constitucional que establece el Artículo 11 al no otorgársele plenamente el derecho de audiencia y defensa, manifiestan que se le han garantizado al otorgarle plazos para audiencia y para aportación de pruebas, entregándole el Informe de Auditoría base de la resolución liquidatoria; y, en ejercicio pleno de las oportunidades procesales conferidas por esta

Oficina, el aludido contribuyente presentó escrito el día once de noviembre de dos mil dos, dentro del plazo concerniente para la aportación de pruebas, en el que se limitó a plantear “su total desacuerdo con el mencionado informe de auditoría por considerarlo incorrecto”, sin embargo, no expuso en esa etapa procesal los argumentos en los que fundamentaba tal desacuerdo, ni tampoco aportó prueba alguna que sustentara las razones que le convinieran a su derecho. Por lo que ante la contundencia del hallazgo extraído de sus propios documentos de venta, correspondientes únicamente a dos periodos tributarios, optó sin justificar obviamente, razones de fuerza mayor o caso fortuito (causales de derecho, excusables del devenir de los plazos o justificables de la concesión de prórrogas), por solicitar el día del vencimiento del período probatorio, un plazo de treinta días hábiles adicionales a los 15 días hábiles y legales de audiencia y aportación de pruebas concedidos previamente por esta Oficina, fundamentando su solicitud en circunstancias propias y particulares relacionadas con la revisión y la información y datos contenidos en su propia documentación; la mencionada solicitud fue declarada sin lugar ante la ausencia de justificación legal habilitante y la existencia de plazos legales y perentorios demarcadores del ejercicio de esas garantías. g) Puede advertirse de lectura y análisis comprensivos de los antecedentes jurisprudenciales emanados del Tribunal de Apelaciones bajo referencias I9911012T e I9911005T, que no es aplicable en el presente incidente, ya que en dichas sentencias el ente contralor estimó vulneración al derecho de defensa ante la denegatoria de esa Dirección General, de conceder plazo adicional o prórroga en la etapa de audiencia y aportación de pruebas, ya que en esa época tales garantías procesales no revestían el atributo legal de la perentoriedad, lo cual ya no se presenta a partir de la vigencia del Código Tributario. h) Respecto a que la Dirección General no comunica quienes son los encargados de evaluar las pruebas, señalan que la potestad de fiscalizar las declaraciones tributarias y controlar el cumplimiento de las obligaciones le han sido

conferidas a la administración tributaria por Ministerio de Ley, según Artículos 23 literales c) y e) y 173 del Código Tributario en relación con Artículos 1 y 3 de su Ley Orgánica; por lo que la Dirección General considera que, cuando sea necesaria la producción de pruebas por parte de la oficina al conceder audiencia y aportación de pruebas, cuando implique visitar al contribuyente y valorar pruebas registrales, contables y documentales, es factible nombrar técnicos para realizar tal valoración y comunicar tal decisión al contribuyente, aunque la Ley no lo disponga, lo cual no es el presente caso, por no haberse aportado pruebas que valorar; y que además, en el caso de mérito al notificársele personalmente el auto de audiencia, se le expresó que ésta sería deducida ante la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas. Respecto a que los contribuyentes no tienen acceso al informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se considera que los cambios que se susciten a raíz de los argumentos y pruebas presentadas, necesariamente deben reflejarse en el Informe de valoración de argumentos y pruebas que la Unidad de Audiencia realice y hacerse del conocimiento al notificarse la resolución final, pues de producirse cambios en los resultados de la auditoría en esa etapa de valoración de pruebas, el contenido único del Informe de auditoría ya no sería congruente con el de la resolución a emitir, por ello se vuelve necesario entregarlo para que en garantía de su derechos de defensa y del subsiguiente ejercicio de su derecho de impugnación, conozca la fuente de donde emana el acto administrativo liquidatorio final; por lo que es comprensible del porqué el legislador no previó como exigencia legal expresa en el Art. 167 del Código Tributario la entrega del Informe de valoración de argumentos vertidos y pruebas aportadas; pero no obstante lo anterior no fue posible la entrega del Informe Técnico emitido por la Unidad de Audiencia, ante la negativa de querer recibir la notificación de la Resolución final, constando en la notificación por esquila que quedaba depositado a su orden el Informe de Auditoría, el Informe Técnico emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas y un sobre

cerrado conteniendo la tasación liquidatoria de impuesto y accesorios. i) Que las infracciones en las que el contribuyente incurrió según la auditoría practicada, se determinaron y se hicieron constar en el Informe de Auditoría de fecha dos de octubre de dos mil dos, resultando que las sanciones impuestas por esa Dirección General a través de la resolución impugnada, no presentan relación alguna en su quantum determinativo con el impuesto liquidado oficiosamente por esa Oficina, ya que en ambos casos el legislador tributario utiliza como base de cálculo para la imposición de la sanción factores jurídicos distintos al impuesto determinado, pues ha considerado el monto de la operación y el activo en giro para los ilícitos sancionados; por lo que el argumento de falta de firmeza y exigibilidad relativas al pago del impuesto liquidado de oficio no es aplicable. j) Que respecto a la alegación de inconstitucionalidad en la actuación de esa Administración al aplicar en el presente caso el Código Tributario, manifiestan que de conformidad a lo establecido en el Artículo 280 literal b) del citado Código: “las normas relativas a procedimientos serán aplicables de manera inmediata una vez vigente, pero las actuaciones y etapas en trámite y plazos que hubiere iniciado bajo la vigencia de la Ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con esta última.” Lo anterior implica, que de acuerdo al texto de esa disposición legal, el elemento determinante para conocer qué norma debe aplicarse en materia procedimental, si el Código Tributario o la Ley precedente, en este caso la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es la época en la que dió inicio el procedimiento respectivo, en este caso el procedimiento de fiscalización. Por tal razón, para efectos de determinar tal extremo, debe hacerse referencia a la fecha de notificación del auto de designación de auditor, que fue realizada el día dos de octubre de dos mil uno, la cual constituye la fecha en la que dió inicio la fiscalización. Establecida la fecha de inicio de la auditoría puede observarse que esta dió inicio cuando el Código Tributario ya se encontraba vigente. Con lo anterior, se descarta la alegación

sobre la aplicación retroactiva de la Ley, que arguye el contribuyente apelante.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

a) El recurrente manifiesta que el remanente del mes de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, que se ha trasladado al período de octubre de mismo año ha sido modificado, no obstante que el mismo ya había caducado. Del expediente se ha constatado que a folios 320 en adelante se encuentra la resolución liquidatoria y sancionatoria en la que se observa que en el período de octubre de mil novecientos noventa y nueve, en el rubro remanente del mes anterior se refleja la cantidad de dos mil quinientos cincuenta y nueve colones (¢ 2,559.00) que corresponde al mes de septiembre de mil novecientos noventa y nueve y que al contrastar dicha cantidad con el valor declarado originalmente éste permanece inalterable según folios 108 del expediente, por lo que no procede lo manifestado por el alzado. b) En relación a que el recurrente señala que se ha violado el debido proceso por considerar a que la Dirección General utilizó la credencial para obtener información con fines liquidatorios, este Tribunal advierte que al realizar el análisis del expediente respectivo no se encontró evidencia alguna al respecto, por lo que procedió, comprobar sobre la existencia de la credencial citada, habiéndose obtenido la libreta de trabajo del auditor 5IR01050031, sin embargo no se encontró huella de dicho documento; asimismo se buscó el archivo de credenciales y cartas sugerencias que se corresponden anteriores al dos de octubre del dos mil uno para consultarlo pero no se encontró, dejándose constancia de tal situación en acta levantada en aquella Oficina sede, a las once horas treinta minutos del día diez de octubre del corriente año, según consta a folios 56 del presente incidente de apelación; cabe señalar que sobre este punto de agravio el recurrente no presentó prueba alguna, por lo que a este Tribunal le convence que la fiscalización se ha realizado conforme al auto de designación legalmente notificado, de conformidad a las facultades conferidas por el artículo 173 del

Código Tributario. c) En relación a que la información de terceros ha sido elevada a prueba para soportar las supuestas deficiencias determinadas y que existe violación al debido proceso, ya que dicha información se solicitó antes de ordenar la investigación para lo cual se emitieron dos notas con fechas diferentes, de las cuales oportunamente ofreció aportar las pruebas correspondientes, se observa a folios del 162 al 227 del expediente el informe de fiscalización en el que los hallazgos determinados se encuentran justificados por medio de los registros de compras y ventas, así como por los documentos emitidos y recibidos relacionados con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; que sobre dicho punto el recurrente no aportó prueba alguna no obstante el ofrecimiento realizado, a folios 122 y 146 del expediente se observan los requerimientos al proveedor S., los cuales se han realizado dentro del proceso de fiscalización, por lo que es improcedente lo alegado por el recurrente. d) Por otra parte, que su poderdante no está de acuerdo con los procedimientos de auditoría utilizados por la Administración Tributaria para la determinación de los ingresos omitidos, y el estudio al costo de lo vendido en ninguna parte de la Ley aparece tipificado, ni mucho menos la forma de aplicación, ya que la administración Tributaria, no ha podido comprobar la existencia de diferencias de compras o de ingresos no declarados; al respecto el recurrente no es claro en expresar su inconformidad, sin embargo a folios del 172 al 188 del expediente se encuentra el anexo 1.1.1 al Informe de Auditoría en el que se constata que la determinación de ingresos omitidos correspondiente al mes de octubre de mil novecientos noventa y nueve, se estableció de contrastar la suma de los documentos emitidos (facturas y comprobantes de crédito fiscal) durante dicho período contra los valores declarados, concluyéndose que dicha determinación para nada tiene que ver con los costos o con diferencias en compras. e) También el contribuyente considera que la Administración Tributaria violenta el principio constitucional que establece el artículo 11 de la

Constitución de la República, al no otorgársele plenamente el derecho de audiencia y defensa, ya que la Unidad de Audiencia que promueve dicho proceso no tiene independencia para resolver sobre los casos, asimismo que dicha Unidad no comunica quienes serán los peritos encargados de evaluar las pruebas, ni mucho menos le notifican, ni tienen acceso al informe respectivo, que su asignación es ilegal según los artículos del 143 al 147 de la ley de la materia, vulnerando los artículos 11, 12, 14, 15, 16, 21 y 235 de la Constitución de la República. Este Tribunal advierte que a folios del 273 al 275 frente y vuelto del expediente, se encuentra auto a la diez horas diez minutos del día diecisiete de octubre de dos mil dos, emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la Dirección General, en el cual se concede Audiencia otorgándole el plazo de cinco días de conformidad a lo regulado en los artículos 10 literal a), 172 inciso segundo y 186 del Código Tributario, a efecto de que manifieste su conformidad o no con el contenido del informe de Auditoría de fecha dos de octubre de dos mil dos, asimismo se abre a pruebas por el plazo de diez días desde el día siguiente del vencimiento del plazo de la audiencia, a efecto de que aporte en dicho plazo mediante escrito aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes en las que sustente su inconformidad, señalando claramente los puntos que aceptare y los que rechazare. Dicha actuación se notificó haciendo entrega asimismo del informe de auditoría en forma personal a las catorce horas cuarenta minutos del día veintiuno de octubre de dos mil dos, tal como consta a folios 275 vuelto del expediente, habiendo comparecido mediante la presentación de escrito de fecha once de noviembre de dos mil dos, en el que manifestó no estar de acuerdo con el informe y que a la fecha no había podido concluir la revisión de las operaciones y poder presentar las pruebas que desvirtúen tal situación, por lo que no hubo aportación de prueba y se limitó a solicitar un plazo de treinta días hábiles para poder presentar las pruebas de descargo. Al respecto, la Dirección General a folios 286 y 287 frente y vuelto declaró sin lugar la petición formulada de conformidad en lo dispuesto en los artículos 10

inciso primero y literal a) y 172 inciso segundo del Código Tributario, ya que los plazos otorgados en el auto de audiencia y apertura a pruebas son hábiles y perentorios, dicha resolución fue notificada por esquila en el lugar señalado ante la negativa de dependiente del recurrente de recibirla, asimismo a folios 329 vuelto consta notificación a las quince horas cinco minutos del día catorce de noviembre de dos mil dos, efectuada por esquila en lugar señalado para tal efecto, habiendo encontrado al recurrente quien se negó a recibirla, en dicha acta se hace constar que queda depositada a la orden del señor "S", la resolución emitida a las once horas quince minutos del día trece de noviembre de dos mil dos, informe de auditoría de fecha dos de octubre de dos mil dos e informe de audiencia y apertura a pruebas de la Dirección General de fecha trece de noviembre de dos mil dos, en el Departamento de Notificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos. De lo anterior se concluye que la Dirección General ha actuado conforme a Derecho y ha garantizado formal y materialmente el derecho de audiencia y apertura a prueba que el Código Tributario concede para tal efecto, por lo que se vuelve improcedente lo reclamado por el recurrente, en este aspecto. f) En relación a que no se le garantizaron plenamente sus derechos constitucionales, ya que en este caso se le negó el derecho de defensa material, al no concederle un plazo adicional solicitado para la presentación de pruebas de descargo. Al respecto y en atención a lo establecido en el artículo 186 del Código Tributario, se observa que en la iniciación del procedimiento pertinente, concede audiencia en cinco días y el término para aportar pruebas de diez días, ratificando el artículo 10 del mismo Código Tributario, que los términos y plazos establecidos en el presente Código son hábiles y perentorios, razón por la cual al observar el procedimiento de la Dirección General de Impuestos Internos, para conceder audiencia al alzado, éste ha sido concedido dentro del marco establecido por el Código Tributario, razón por la cual en nada se han vulnerado los preceptos constitucionales, además cabe aclarar que los

casos que cita como supuestos precedentes Inc. 19911012T de las diez horas seis minutos del día dieciocho de septiembre de dos mil; Inc. 19911005T, de las once horas del día treinta de noviembre de dos mil, para los casos en particular los plazos conferidos en la etapa de audiencia y apertura a pruebas, no contemplaban la perentoriedad de los plazos, tal como se contempla en el Código Tributario actualmente, y que es la normativa vigente y aplicable. g) En lo que se refiere a que la actuación de la Administración Tributaria es inconstitucional debido a que se ha violado el artículo 21 de la Constitución, al haber aplicado retroactivamente el Código Tributario sobre eventos que debieron ser juzgados conforme a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sobre el punto antes referido este Tribunal advierte, que el artículo 280 del Código Tributario contiene precisamente reglas en cuanto a su aplicación, prescribiendo: "las normas tributarias de este Código se regirán de conformidad con las siguientes reglas: a) Las normas sustantivas referentes a hechos generadores de carácter periódico, regirán a partir del ejercicio de imposición del año dos mil uno. Respecto de hechos generadores de carácter instantáneo, serán aplicables a partir del período de declaración siguiente a la fecha de entrada en vigencia; y, b) Las normas relativas a los procedimientos serán aplicables de manera inmediata una vez vigentes, pero las actuaciones y etapas en trámite y los plazos que hubieran iniciado bajo la vigencia de la Ley precedente, culminarán o concluirán de acuerdo con ésta última." El Tribunal considera que la disposición en estudio enfatiza en el carácter de la Ley y no en el procedimiento per se, toda vez que regula situaciones de temporalidad en la aplicación del Código Tributario, de tal manera, que define en lo que respecta al Derecho sustantivo su aplicación en relación a la naturaleza de los hechos generadores sean periódicos o instantáneos (artículo 280 literal a), y de igual forma lo hace con respecto al literal b), cuyo énfasis los hace en la naturaleza de la norma adjetiva o procedimental, de tal manera que al entrar en vigencia el Código Tributario

bastaba con advertir si la aplicación para hechos generadores anteriores a la vigencia del Código se había iniciado procedimentalmente como para determinar qué Ley sería aplicable, y de esa manera, si la respuesta era afirmativa, sin lugar a dudas que toda la normativa adjetiva o procedimental contenida en la Ley IVA seguiría aplicándose hasta culminar con la resolución definitiva, sin importar si determinado procedimiento posterior e intermedio pudiere haberse iniciado con la notificación respectiva dentro de la vigencia del Código. Sin embargo al revisar lo actuado en el caso reclamado se aprecia cómo la fase procedimental de fiscalización que da inició con la notificación del auto de designación el día dos de octubre de dos mil uno, se realizó dentro de la vigencia del Código Tributario. Por consiguiente, es del caso sostener la aplicación del Código Tributario en lo que respecta a los procedimientos utilizados a partir de la notificación del auto de fiscalización, debiendo desestimarse la argumentación planteada por el apelante.

Con relación a los rubros de tasación y sanciones, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

1) DE LA TASACIÓN

Del estudio del expediente e incidente de apelación la ausencia de agravios de hecho y asimismo que la Dirección General se ha constatado la omisión de ingresos y débitos por noventa y dos mil ochocientos setenta y tres colones, un centavo de colón (¢92,873.01) y doce mil setenta y cuatro colones, veintiséis centavos de colón (¢12,074.26) respectivamente, correspondientes al mes de octubre de mil novecientos noventa y nueve, así como los ingresos y débitos declarados indebidamente por siete mil novecientos cinco colones, ochenta y ocho centavos de colón (¢7,905.88) y un mil veintisiete colones con ochenta y siete centavos (¢1,027.87) respectivamente, como se señala a folios 166 del expediente y en relación a las compras y créditos fiscales objetados, correspondientes a los períodos de octubre y noviembre de mil novecientos noventa y nueve, también la Dirección los ha constatado, tal

como se detalla a folios 168 del citado expediente, dentro del Informe de Auditoría y en Anexos 2, a folios del 212 al 221 del expediente. Por lo anteriormente expuesto debe confirmarse la resolución venida en apelación respecto a la determinación de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente a los períodos de Octubre y Noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

2) DE LAS SANCIONES

a) Emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley, respecto de los períodos tributarios de octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve (Art. 122 No. 2)

La infracción que se reclama se apoya en el hecho de que en los comprobantes y facturas emitidas por el comerciante individual, propietario del negocio denominado “M”, no aparece el nombre del contribuyente, de ahí que en conformidad al Artículo 104 literal a) numeral 3) de la Ley de la materia, la Dirección General sostiene que se ha infringido dicha disposición acarreado por consecuencia la sanción prevista en el Artículo 122 numeral 2) de dicha Ley. Así las cosas, resulta claro para la Oficina Fiscal que con la expresión “nombre” que utiliza la primera de las disposiciones citadas, se esté refiriendo al requisito de las generales del contribuyente, lo que significa que para la Dirección General, los documentos respectivos debían contener la expresión “S”. Sin embargo, es necesario, en aras de ejercer por este Tribunal la función contralora, asegurarse de si en verdad la disposición supuestamente transgredida hace alusión al “nombre de la persona natural” o en su caso al “nombre comercial”, que es cosa diferente. Y sobre este particular, se advierte en el plano interpretativo que dentro del tráfico mercantil, que es en dónde la imposición hace presencia, la expresión “nombre” adquiere significado propio y en referencia al nombre comercial, lo que adquiere en este caso verdadero sentido si advertimos que el numeral 3) del literal a) del Artículo 104, que reza “... indicar el nombre,

denominación o razón social del contribuyente emisor, giro o actividad, dirección del establecimiento u oficina y número de identificación en el Registro de Contribuyentes”, está utilizando el nombre junto con las expresiones “denominación” y “razón social”, que se refieren a las personas jurídicas en su consideración mercantil, y por consiguiente, susceptibles de ser utilizadas como bienes inmateriales previo registro, para el tráfico mercantil. Y esto es así, porque el nombre de la persona física o civil, es de una connotación propia de la persona, es decir su atributo, lo que para los efectos de la disposición que se comenta queda implícito en otro requisito, cuál es el del “número de registro del contribuyente”. Adviértase además cómo el nombre comercial puede ser objeto de circulación aún cuando el mismo no se explote por el dueño original y no por ello la clientela individualiza al interesado en el momento que se contrate en su relación de cliente, mientras que el nombre de la persona o nombre civil es de identificación, que solo aplica al individuo, de ahí que en realidad la exigencia quede para los nombres comerciales, tal como se razona y es que además así se aprecia dentro de la praxis como de su uso mercantil, por ejemplo, “en el pie de imprenta” que aparece en los documentos manufacturados por los dueños de imprentas, y que según el numeral 10) del Artículo 104 literal a) mencionado, se refiere al “nombre”, a tal grado que bastará observar cómo en la respectiva documentación aparece al pie de imprenta el nombre comercial y no personal, de los titulares de las imprentas. En conclusión, el requerimiento del nombre debe entenderse que lo es del comercial, tal como el contribuyente lo ha plasmado en sus documentos que utiliza relativos del impuesto en la Actividad Comercial, de ahí que para nada se haya configurado infracción alguna que deba por tanto sancionarse. Y es ante esa falta de configuración, por lo que debe revocarse la resolución venida en apelación, en lo que respecta a la sanción en comento, en fundamento a la interpretación que da a la expresión NOMBRE que aparece en la

disposición estudiada, bajo los alcances de este Considerando.

b) Asentar datos inexactos en el libro de compras, respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve (Artículo 121 numeral 2)

Para establecer la procedencia o no de esta infracción es importante determinar el alcance del artículo 107 de la Ley de la Materia, que se refiere a los Registros Contables, estableciendo por una parte, las formalidades de éstos, para mencionar, que las operaciones deben registrarse diariamente en el mes calendario en que se causa el impuesto, los libros deben llevarse en la forma y requisitos que sean conformes con los modelos de los libros; el contenido de los mismos, como registrar las operaciones de compras, adquisiciones, importaciones, internaciones, transferencias de dominio, ventas, retiros y prestaciones de servicio, amparados por los documentos obligatorios señalados en los artículos 97, 99 y 100 de la Ley, que emitan o reciban; exigiéndose por lo demás que en el Informe de Auditoría respectivo se evidencie el asiento de datos inexactos de aquellas operaciones que se registraron, de cuáles se trata, y si los libros se encuentran autorizados o no, si lo fueron o no debidamente; que si se omitió registrar contablemente operaciones, cuáles operaciones, entre otros; en el presente caso, este Tribunal advierte que la Dirección General de Impuestos Internos ha constatado que en el período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, el contribuyente ha asentado datos inexactos en el libro de compras, al registrar el Comprobante de Crédito Fiscal número 123541, por el monto de veinticuatro mil quinientos colones (¢24,500.00) y crédito fiscal de tres mil ciento ochenta y cinco colones. (¢3,185.00) de fecha ocho de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, emitido por Industrial P., debiendo ser el monto correcto ¢ 82.50 y crédito fiscal de ¢10.73, configurándose así la infracción; sin embargo, es necesario analizar la base de

imposición que se debe utilizar para el adecuado establecimiento de la sanción, tomando en consideración que la misma disposición, se refiere a la aplicación de un porcentaje de hasta el dos por ciento (2%) del activo en giro, pero para ello debe establecerse previamente el mismo, y sólo en caso de que éste no exista o no sea posible su determinación, entonces lo procedente sea la imposición de la multa mínima, lo que significa que debe razonarse y justificarse la aplicación de la correspondiente sanción, y no como se ha hecho en el presente caso, en donde la Dirección General, procedió a su imposición en forma directa; aún cuando en el Informe de Auditoría se señala que el activo en giro no pudo determinarse, contradictoriamente a folios ciento trece y ciento dieciséis del expediente, se encuentran contenidos los Balances Generales y Estados de Resultados que hubieran servido para determinar el referido Activo, al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho y de mil novecientos noventa y nueve, del negocio del contribuyente. Por lo que bajo tales condiciones es improcedente aplicar la presente sanción.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones legales citadas, informes rendidos, y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que rige a este Tribunal, RESUELVE:

MODIFICASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las once horas quince minutos del día trece de noviembre de dos mil dos, que determina a cargo del señor "S", Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de octubre y noviembre de mil novecientos noventa y nueve y Multas por infracciones a la Ley del citado Impuesto, según se detalla a continuación: A) CONFIRMASE dicha resolución en relación al Impuesto determinado para los períodos tributarios de octubre y noviembre de mil novecientos noventa y nueve, por las cantidades de treinta y un mil novecientos cuarenta y ocho colones (¢31,948.00) y dieciséis mil cincuenta y tres colones (¢ 16,053.00), respectivamente; y, B) REVOCASE la resolución en relación a las Multas determinadas, por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley, para los períodos tributarios de octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por la cantidad de dieciséis mil seiscientos treinta y un colones setenta centavos (¢ 16,631.70) y por asentar datos inexactos en el Libro de Compras, respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, por la cantidad de diez mil colones (¢10,000.00).

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a su consulta efectuada mediante escrito presentado a esta Dirección General el día siete de noviembre de dos mil tres, por medio del cual solicita opinión jurídica en materia tributaria, respecto de la Ley y el Reglamento de IVA, en la que se determine o confirme si las Alcaldías Municipales tienen que tener registro fiscal; lo anterior obedece a que en gestión ante una institución bancaria,

ésta le exige presentar el registro fiscal de dicha Comuna

RESPUESTA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

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

Que el inciso segundo del artículo 86 del Código Tributario, estipula respecto de la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes, lo siguiente: “deberán inscribirse en el Registro los sujetos pasivos que de conformidad a los supuestos establecidos en este Código o en las leyes tributarias respectivas, resulten obligados al pago de los diferentes impuestos administrados por la Dirección General...”

En este contexto, la Alcaldía Municipal que representa, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios es sujeto del impuesto, en la medida que realice los hechos generadores previstos en los artículos 4, 14, 16 y 17 de la citada Ley.

Por su parte, el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios estipula, que si un sujeto en el transcurso de cualquier año, efectúa transferencias de bienes muebles corporales o presta servicios, gravados y exentos, por un monto superior a cincuenta mil colones o su activo total fuese superior a veinte mil colones asume la calidad de contribuyente, consecuentemente, emerge para él, la obligación de inscribirse como contribuyente del referido impuesto, a partir del mes subsiguiente a aquél en que ello ocurra.

Es importante aclarar que, las exenciones que atañen a las municipalidades basadas en la Ley General Tributaria Municipal, Código Municipal u otra ley, no son aplicables al IVA, ya que, las exenciones tributarias genéricas

totales o parciales otorgadas o que se otorguen por otras leyes, no producirán ningún efecto en relación con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que es menester que la exención de que se trate deberá constar expresamente en la Ley específica para dicho tributo, pues de no ser así, no tendría ninguna validez para efectos tributarios, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con los artículos 3 literal c) inciso cuarto, 6 literal b) y 64 del Código Tributario.

Además es preciso puntualizar que en todo caso, basados en la Principio de Especialidad, en caso de conflicto entre la norma tributaria y las de cualquier otra índole, con excepción de las disposiciones constitucionales, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate; conforme lo dispuesto en el artículo 9 del Código Tributario. 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.

En conclusión, la obligación estipulada en el artículo 86 del Código Tributario, estará supeditada en el hecho de que la Alcaldía en mención realice los hechos generadores previstos en los artículos 4, 14, 16 y 17 de la Ley del IVA y además, cumpla con los requisitos señalados en el precitado artículo 28 de la aludida Ley.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito de fecha veintisiete de junio de dos mil tres, por medio del cual manifiesta que esa Asociación Cooperativa, se encuentra en proceso de regularización de conformidad a la Ley de Intermediarios Financieros No Bancario y por instrucciones de la Superintendencia del Sistema Financiero,

requiere adicionar en los sistemas informáticos un procedimiento de validación del NIT de los clientes, por lo que solicita les sean proporcionados los elementos necesarios para incorporar como rutinas al sistema informático de dicha Cooperativa.

OPINIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre el particular esta Administración Tributaria, le manifiesta:

Que el artículo 28 del Código Tributario regula como regla general la reserva de información relativa a las bases gravables y a la determinación de impuestos que figure en las declaraciones tributarias y en los demás documentos en poder de la Administración Tributaria.

Pero la disposición legal referida, también regula excepciones a esa regla general y prescribe de manera expresa los casos en los cuales no opera esa reserva de información, siendo tales casos los siguientes:

Cuando dicha información sea solicitada por los Jueces de la República o por la Fiscalía General de la República, respecto de aquellos casos que estén conociendo judicialmente, en el cumplimiento de las atribuciones que les corresponden en la investigación de delitos y en defensa del interés fiscal; y,

Cuando la información sea solicitada por instituciones que desempeñen funciones que constituyan un servicio público.

En el primer caso citado, la información se puede proporcionar por parte de esta Dirección General sin reserva alguna.

En el segundo caso en mención, la información

que el artículo 28 del Código Tributario faculta proporcionar a esta Oficina se limita al Número de Identificación Tributaria (NIT) el cual constituye el atributo alfanumérico asignado a cada contribuyente y que se vincula de manera directa con la identidad de los contribuyentes.

La Cooperativa que representa no se ubica en las categorías referidas, para el caso particular, no es de aquellas instituciones que desempeñen funciones que constituyen un servicio público, lo cual origina la susceptibilidad para que sea proporcionado el Número de Identificación Tributaria, NIT, el cual obviamente trae aparejada la información relacionada con la identidad del contribuyente a quien corresponde dicho número, pues ambos componentes constituyen elementos consustanciales del Registro de Contribuyentes de esta Oficina.

La rutina de digito verificador es un programa elaborado por técnicos en materia informática con función de verificar la validez de determinado número de identificación tributaria que sea proporcionado por un particular.

En ese sentido con base en el artículo 18 de la Constitución de la República de El Salvador, 4 literal a) y 28, ambos del Código Tributario, no es procedente acceder a lo solicitado; en razón de que la facultad legal de esta Institución y la de sus funcionarios se circunscribe únicamente a lo que la ley dispone de conformidad a lo establecido en los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y artículo 3 Literal c) e inciso cuarto del Código Tributario.

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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

UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y DIVULGACIÓN TRIBUTARIA

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



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

