



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

**ÁREAS DE ATENCIÓN
AL CONTRIBUYENTE**

Asistencia al
Contribuyente
Teléfono 244-3585

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

Sección devolución
Teléfono 244-3631

Marzo 2002

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA
SALA DE LO CONSTITUCIONAL
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA 1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL
TRIBUNAL DE APELACIONES
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS 14

CONSULTAS EVACUADAS
POR LA DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS INTERNOS 29

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

FALLOS EMITIDOS POR LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

FALLO 1

CONTROVERSIA

Proceso de Amparo Constitucional promovido por la Doctora “L”, como apoderada de la sociedad “P”, contra providencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ambos del Ministerio de Hacienda, que estima violan derechos constitucionales de su representada.

ARGUMENTOS DE LA ACTORA

La parte actora expuso básicamente en su demanda, que la Dirección General de Impuestos Internos emitió tasación de impuesto complementario a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el dieciocho de febrero de mil novecientos noventa y nueve, la cual le fue notificada el diecinueve del mismo mes y año. Inconforme con tal decisión, interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el quince de marzo del citado año, el que fue declarado extemporáneo en resolución del veintiséis de abril de mil novecientos noventa y nueve, por haber sido presentado fuera del plazo legal, entonces, pidió al mismo Tribunal revocara dicha providencia, lo cual fue declarado sin lugar. Que a consecuencia de lo anterior, la Dirección General de Impuestos Internos emitió auto de fecha veinte de mayo del año tantas veces mencionado, ordenando el cumplimiento de lo resuelto por el Tribunal. En virtud de lo anterior, inició el proceso contencioso administrativo, fundamentando su pretensión en que el poder otorgado a un abogado, el tres de marzo de mil novecientos noventa y nueve, fue sustituido en la misma fecha a favor de otro profesional, quien se enfermó los días diez, once y doce de ese mismo mes y año, sin que esa sociedad tuviera conocimiento de tal

circunstancia, “por lo que al no estar en tiempo para impugnar la resolución de la Dirección General antes relacionada”, ya que el plazo para apelar venció el día once de marzo y su apoderada presentó el escrito el quince de marzo de mil novecientos noventa y nueve, “fecha en la cual se había recuperado un poco de su enfermedad”, pues los medicamentos indicados por el médico la sedaron, dejándola en un “fuerte estado depresivo”. Que tal situación -a su juicio- constituye justa causa, lo cual no fue reconocido por el Tribunal de Apelaciones ni la Sala de lo Contencioso Administrativo, pues ambos le han vedado u obstaculizado sus derechos y garantías constitucionales, “ya que al no entrar a conocer el Tribunal de Apelaciones, queda firme la resolución de la Dirección General, por lo que a la sociedad “P”, se le ha condenado sin haber sido oída y vencida en juicio de conformidad con los Artículos 2 y 11 Cn.”. Y es que, -afirma la actora- al impedido por justa causa no le corre término, lo cual implica que ante esa situación ella conservaba su derecho de defensa, ya que el “término establecido por la ley SE SUSPENDIÓ al momento en que su apoderada en ese entonces se incapacitó física y mentalmente para poderla representar”. Se circunscribió la admisión de la demanda por la supuesta violación de los derechos de audiencia y el derecho a la conservación y defensa de la propiedad y posesión, como consecuencia de las providencias dictadas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y la Sala de lo Contencioso Administrativo, referidas a la presunta interposición extemporánea del recurso de apelación de la resolución que determinó a cargo de la actora cuota de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios mensuales de febrero a diciembre de mil novecientos noventa y seis, así como la decisión de la Dirección General de Impuestos Internos derivada de aquéllas.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que las razones alegadas por la sociedad actora “para nada han cuestionado nuestras actuaciones, ya que el alegato lo centra en supuesto motivo de impedimento que esta oficina no tenía porqué conocerlo, ya que se dio después de que realizara la notificación origen del plazo que se realizó en debida forma a la Licenciada “R”, representante legal de la actora, por lo que no se justifica que esa Honorable Sala haya admitido la demanda en contra de esta Institución, por eso al inicio de la presente dice: los derechos y garantías constitucionales que tanto el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos como la Sala de lo Contencioso Administrativo no han respetado, derivan que ambos tribunales no admiten el Principio “al impedido con justa causa no le corre término”.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que de conformidad a la Ley de Organización y Funcionamiento de ese Tribunal, el período perentorio para ejercer válidamente el recurso de apelación es de quince días hábiles. Que en el caso concreto, la tasación de impuesto complementario fue notificada a la representante de la sociedad “P”, el diecinueve de febrero de mil novecientos noventa y nueve, contando hasta el día doce de marzo del mismo año, para apelar, sin embargo, la apoderada de dicha sociedad presentó el recurso hasta el día quince del mes y año antes citados, habiéndolo declarado extemporáneo. La Sala de lo Contencioso Administrativo expresó, que “la referida Sociedad se encontró en todo momento en conocimiento del inicio del cómputo del plazo para interponer la alzada, pudiendo calcular su vencimiento, así como estando habilitada (por ser el deudor tributario) para el uso del recurso por medio de su administrador único, o bien por la otra apoderada que a la fecha poseía”. Por otra parte, agrega, el hecho que la sociedad no tuviera conocimiento de la enfermedad de su apoderada, demuestra “que la

referida profesional incumplió una de sus obligaciones naturales del mandato, la cual es velar por los intereses de su representado, sin que esto releve a la Sociedad del derecho de velar por sus intereses directamente”.

LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA FALLA:

Previo a examinar la pretensión planteada, precisa pronunciarse sobre el acto que se reclama contra la Dirección General de Impuestos Internos, emitido el veinte de mayo de mil novecientos noventa y nueve, en el que esta entidad ordena dar cumplimiento al cobro del impuesto complementario a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tasado con base en la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, mediante la cual declarara extemporáneo el recurso interpuesto por la sociedad “P”. Al respecto, cabe aclarar que el auto al que se ha hecho referencia en el párrafo anterior, no es más que un acto de mera ejecución, derivado de la resolución del Tribunal de Apelaciones, por cuanto ésta última le confiere a la tasación del impuesto estado de firmeza en sede administrativa. En tal sentido, la providencia que constituye propiamente el acto decisorio, es la del Tribunal de Apelaciones y no el auto de cumplimiento de la misma, por ser un acto sin sustantividad propia. En consecuencia, *resulta procedente sobreseer a la Dirección General de Impuestos Internos*, respecto del acto que se le atribuye, y así ha de consignarse en el fallo. Hecha la anterior precisión y en sujeción a la circunscripción hecha en el auto de admisión de la demanda, corresponde hacer el enjuiciamiento de constitucionalidad para el caso concreto el cual se ajusta al siguiente orden: (a) El proceso constitucionalmente configurado, como garantía de protección y defensa de los derechos y categorías subjetivas integrantes de la esfera jurídica de las personas; y, (b) el derecho de audiencia y de acceso a los medios impugnativos legalmente previstos o de recurrir, como categorías vinculadas al primero. (a) en

reiterada jurisprudencia de amparo se sostiene que nuestra Constitución desde su artículo 2 reconoce a favor de la persona, un catálogo -abierto y no cerrado- de derechos fundamentales integrantes de su esfera jurídica. Pero, para que tales derechos dejen de ser un simple reconocimiento abstracto, también es indispensable que se establezca a nivel supremo, un derecho que posibilite su realización efectiva. En virtud de ello, nuestro constituyente dejó plasmado en el artículo 2 inciso primero, el derecho a la *protección jurisdiccional y no jurisdiccional* de las categorías jurídicas subjetivas reconocidas a favor de la persona, es decir, en términos globales, un derecho de protección en la conservación y defensa del catálogo de derechos descrito en el primer párrafo del citado precepto constitucional. Tal derecho reconoce por un lado, la posibilidad que tiene toda persona de acudir al órgano estatal competente para plantearle cualquier vulneración inconstitucional en la conservación, defensa, mantenimiento y titularidad de sus derechos; y por otro, la obligación del Estado de dar protección integral a todos sus gobernados, frente a actos arbitrarios e ilegales que afecten la esfera jurídica de los mismos, a través del instrumento configurado constitucionalmente -proceso jurisdiccional o procedimiento administrativo-. Precisa aclarar que, en el mismo rige el principio de legalidad, el cual no hace referencia sólo a la legalidad secundaria, sino que se extiende al sistema normativo como unidad, es decir, la legalidad supone respeto al orden jurídico en su totalidad, lo que lógicamente comprende a la Constitución. (b) Dicho así, para que realmente esa protección tenga completamente su asidero constitucional y sea conforme a ella, es necesario que se respete, integralmente, el derecho de audiencia contemplado en el referido artículo 11 de la Constitución, ya que el mismo es un elemento esencial y configurativo del instrumento señalado. Por ello, a fin de apreciar el alcance del derecho a dar protección jurisdiccional, es menester hacer algunas acotaciones sobre el contenido del derecho de audiencia. El artículo 11 de la Constitución señala en esencia que la

provocación de derechos -para ser válida normativamente- necesariamente debe ser precedida de proceso o procedimiento seguido conforme a la ley y a la Constitución. La exigencia del proceso previo supone dar al demandado y a todos los intervinientes en el proceso o procedimiento la posibilidad de exponer sus razonamientos y de defender sus derechos de manera plena y amplia, es decir, en cualquier instancia y en cualquier grado de conocimiento; ya que, hacer saber al sujeto contra quien se realiza el proceso, la infracción o el ilícito que se le reprocha, y facilitarle el ejercicio de los medios de defensa, constituyen circunstancias ineludibles para el goce irrestricto del derecho de audiencia. En tal sentido, existe violación al derecho constitucional de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real y completa de defensa, privándosele de un derecho sin la observancia o cumplimiento de las formalidades esenciales -procesales o procedimentales- establecidas en la normativa que desarrolla el derecho de audiencia. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional, el derecho de audiencia se encuentra íntimamente relacionado con la utilización de los medios impugnativos legalmente contemplados -denominado derecho a recurrir-, por cuanto hacer uso de los instrumentos procesales y obtener una resolución jurídicamente fundada sobre el medio impugnativo planteado, son consecuencias ineludibles de la necesidad de ser oído y vencido en todas las instancias y grados de conocimiento que el contribuyente y el legislador establezcan, con la única limitante de las formas y requisitos que las respectivas leyes procesales consagren, en concordancia con la normativa constitucional. No obstante ser un derecho de configuración legal, el derecho a recurrir tiene su sustantividad propia, pues el mismo se conjuga -como todo ordenamiento- con el derecho a un proceso constitucionalmente configurado y el derecho de audiencia, en tanto que al consagrarse en la ley un determinado medio impugnativo, la negativa de acceder al mismo sin justificativo constitucional, cuando legalmente procede,

deviene en una vulneración de ellos, ya que, en caso de estar legalmente consagrada la posibilidad de otro grado de conocimiento, negar la misma sin basamento constitucional supondría no observar los derechos de rango constitucional como queda dicho. Una vez que el legislador ha establecido un medio para la impugnación de las resoluciones recaídas en un concreto proceso o procedimiento, o para una específica clase de resoluciones, el derecho de acceso al medio impugnativo adquiere connotación constitucional, y una denegativa del mismo, basada en causa inconstitucional o por la imposición de requisitos e interpretaciones impeditivas u obstaculizadoras que resulten innecesarias, excesivas o carezcan de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador, o por la imposición de condiciones o consecuencias meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de los medios impugnativos legalmente establecidos, deviene en violatoria de la normativa constitucional.

Ahora bien en el caso en estudio, la parte actora reclama en concreto (a) la no admisión del recurso de apelación interpuesto contra la tasación de impuesto complementario a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en virtud de haber sido presentado fuera del plazo legal; y, (b) la legalidad de esa negativa declarada en sentencia por la Sala de lo Contencioso Administrativo, por considerar que tales actuaciones son violatorias de sus derechos constitucionales de audiencia, defensa y debido proceso, argumentando que el retraso en la interposición del recurso se debió a una “justa causa”, la cual se trató de una enfermedad de su apoderada. Al respecto, el Tribunal de Apelaciones sostuvo que la inadmisibilidad del recurso interpuesto por la sociedad “P”, se debió a la presentación extemporánea del mismo, por parte de su apoderada. Asimismo, la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia, declaró la legalidad del rechazo del recurso, por considerar que no constituye justo impedimento el hecho que la apoderada de la

sociedad se haya enfermado dos días antes de finalizar el plazo legal para interponer el recurso, pues el obligado tributario es la sociedad, la que pudo hacer uso del recurso por sí o interpósita persona, “directamente por el director único o bien por medio de apoderado”, “por lo que resulta que la sociedad en referencia no estuvo impedida en forma absoluta para apelar dentro del término normal”. Para el caso, el artículo 2 inciso primero de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, prescribe literalmente: “si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva”. Que según las pruebas aportadas la tasación emitida por la Dirección General, fue notificada el día diecinueve de febrero de mil novecientos noventa y nueve, a la señora “R”, en su calidad de representante de la sociedad “P”, lo que significa que dicha sociedad tenía quince días, a partir del día siguiente del acto de comunicación en referencia, para interponer el recurso, venciendo éste el doce de marzo del citado año. Que según consta en fotocopias debidamente confrontadas de las incapacidades expedidas a la apoderada de la sociedad en mención, los días diecisiete de abril y seis de mayo de mil novecientos noventa y nueve, en las que consta que la señora “R” padeció de una “Sinusobronquitis” los días diez, once, doce y trece de marzo de ese año, motivo éste -la enfermedad de su apoderada- que le impidió recurrir en tiempo la tasación del impuesto, lo que constituye, según la sociedad demandante, justo impedimento para que no le sea denegada la admisión del mismo. Analizada la prueba se tiene: (a) Que el plazo para interponer el recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, comprendió desde el día veintidós de febrero al doce de marzo de mil novecientos noventa y nueve; (b) que el poder fue otorgado y sustituido el tres de marzo del mismo año; (c) Que la apoderada de la demandante estuvo incapacitada por

enfermedad desde el día diez hasta el doce del mes y año citados; (d) que el recurso fue interpuesto hasta el día quince de marzo de mil novecientos noventa y nueve; (e) que la resolución del Tribunal de Apelaciones, que declaró extemporáneo el recurso, es del nueve de abril de ese año; y, (f) que las constancias médicas de la enfermedad de la apoderada de la demandante fueron expedidas el diecisiete de abril y seis de mayo, siempre del mismo año. Ahora bien, es cierto que una enfermedad puede imposibilitar a la persona orientar su conducta de manera diligente; sin embargo, en el caso que nos ocupa, el sujeto de la obligación tributaria es “P”, la que por medio de su directora única, “R”, debía estar en tiempo para cumplir sus deberes y ejercer sus derechos; habiendo otorgado poder el tres de marzo de mil novecientos noventa y nueve para impugnar la tasación, es decir, hasta cuando ya habían transcurrido doce días después de iniciado el plazo para apelar. Circunstancia que no inhibía a la señora “R”, de presentar el recurso personalmente en representación de la sociedad. En efecto, la enfermedad de la apoderada de la sociedad “P”, sucedía los últimos tres días del plazo para apelar, no constituyó impedimento para que esa sociedad, a través de su representante o cualquier otro apoderado hiciera uso del medio impugnativo franqueado por la ley para atacar la tasación con la que se encontraba inconforme. En tal sentido, la enfermedad de la apoderada en quien se

sustituyó el poder originalmente otorgado por la Sra. “R” no excluyó a la sociedad demandante de ejercer sus derechos de defensa y recurrir, pues, para poder excepcionarse alegando justo impedimento, éste tuvo que haber recaído directamente en la persona titular del derecho. Con base en las razones mencionadas, es imperativo concluir que las resoluciones proveídas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y la Sala de lo Contencioso Administrativo, contra las cuales reclama la sociedad “P”, *no vulneran los derechos constitucionales alegados*. En consecuencia, *es procedente desestimar la pretensión de amparo planteada y así deberá consignarse en el fallo*.

POR TANTO: A nombre de la República y en aplicación de los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala FALLA: a) Sobreséese a la Dirección General de Impuestos Internos, por los motivos consignados en el considerando II de esta Sentencia; b) Declárase que no ha lugar el amparo solicitado por la sociedad “P”, contra providencias del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y la Sala de lo Contencioso Administrativo de esta Corte, en virtud de no existir la vulneración a los derechos constitucionales aducidos; c) cesen los efectos de la suspensión del acto reclamado decretada en auto de las once horas y quince minutos del día cuatro de enero de dos mil uno. Notifíquese.

FALLO 2

CONTROVERSIA

Proceso de Amparo Constitucional promovido por la Licenciada “Y”, como apoderada de la sociedad “C”, contra providencias de la Dirección General de Impuestos Internos y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que considera vulneran sus derechos constitucionales de audiencia, debido proceso, presunción de inocencia y patrimonio.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

La parte actora en lo esencial manifiesta, que el Auditor Fiscal de la Dirección General demandada, objetó la condonación de intereses, la determinación del costo de ventas y la deducción del impuesto al patrimonio, tasando por ello, una cuota complementaria del

impuesto sobre Renta para el ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y tres, multa por evasión no intencional y multa por evasión intencional, tasación que fue modificada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, confirmando la multa por evasión intencional del impuesto y revocando la multa por evasión no intencional. Que la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos de las trece horas treinta minutos del día veintiocho de abril de mil novecientos noventa y siete, que condenó a la sociedad "C", a pagar cantidades de dinero, se hizo el trámite contemplado en la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en mil novecientos noventa y tres; que se notificó el día cinco de mayo de mil novecientos noventa y siete, al Licenciado "J", quien había sido apoderado de la demandante recibiendo la notificación una empleada que entregó la resolución cinco días después, teniendo menos plazo para prepararse la expresión de agravios ante el Tribunal de Apelaciones; que su representada es sancionada sin haber sido escuchada, violándose el derecho constitucional que nadie es culpable sin antes haber sido vencido en juicio. Agrega la peticionaria: es cierto que mi representada fue escuchada por el Tribunal de Apelaciones, pero esto no significa que no le fue violentado su derecho de audiencia y defensa ya que en sede administrativa ó sea en la Dirección General de Impuestos Internos, le impusieron la tasación complementaria sin haber tenido la oportunidad de defenderse ante los hechos atribuidos por el Auditor Fiscal; por lo tanto se le ha violado el derecho al debido proceso, con la agravante que la Dirección General de Impuestos Internos al no correrle traslado para escuchar el porque de la actuación de la contribuyente y solo imponer la tasación complementaria, haciendo uso de su derecho potestativo y basándose en una ley que contraviene el debido proceso afecta el derecho a su patrimonio y a la libertad de propiedad. El Tribunal de Apelaciones consideró en su fallo, que el hecho de notificar a una persona que no es el apoderado de la sociedad querellante, no viola ningún derecho fundamental y que el

derecho de audiencia como garantía procesal solo opera en el ámbito jurisdiccional, planteamiento con el que la recurrente esta en total desacuerdo, puesto que si la contribuyente tiene un apoderado es para que esta persona sea la encargada de velar por sus intereses, y al entregar a otra persona solo por el hecho de que es empleada de la sociedad no significa que ya se protegió el derecho de defensa, además considerar que el derecho de defensa solo opera en materia jurisdiccional y no en materia administrativa, crea incertidumbre jurídica, la Constitución como ordenamiento legal está por encima del resto de leyes aplicables, y prevalece sobre todos los ordenamientos jurídicos vigentes, y es que el artículo 11 de la Constitución supone un respeto al orden jurídico en su totalidad, para que todos los administrativos tengan un proceso justo y razonable. Asimismo, la Licenciada "Y", formula consideraciones sobre los hechos objeto de la auditoria y la resolución expresando que su poderdante dio en préstamo una cantidad de dinero, condonándose los intereses de ese préstamo, pero se exige que se debe tributar como ingreso sobre esa cantidad no recibida; que la objeción de la oficina tributaria al costo de las ventas no es correcto, ni tampoco a los gastos de administración y financieros, que deben ser admitidos como deducciones así como su inconformidad con las multas impuestas.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que ciertamente se emitió la resolución impugnada. Que en el expediente respectivo consta que las notificaciones se hicieron con las exigencias de ley y por eso el contribuyente interpuso en tiempo el recurso de apelación; que desde el auto de designación de auditores se ha sujetado a los lineamientos de la ley impositiva; que la sociedad inconforme tuvo el espacio y la oportunidad suficiente para desvirtuar las objeciones en el recurso de apelación, no transgrediéndose los principios de nuestra ley primaria.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

El Tribunal por su parte sostuvo, que efectivamente existe la resolución impugnada. Que la notificación de la resolución liquidatoria se efectuó en el lugar señalado para oír notificaciones a una persona que manifestó trabajar en dicho lugar, interponiéndose en tiempo el recurso legal, por lo que el acto de notificación fue eficaz; que la sentencia de la Sala de lo Constitucional “de la que se hace de alguna manera referencia implícita no se contrae a declarar la inconstitucionalidad de lo actuado, sino más bien de amparar al reclamante, así no resulta ser erga omnes para vincular al Tribunal”, “que la disposición citada como violatoria no trata específicamente de un derecho fundamental”, sino más bien de una garantía jurídica para preservar los derechos fundamentales”, que el alcance y significado del artículo 11 Cn. no debe desembocar en una creación de derecho, porque desbordaría todo marco constitucional y “mostraría una inseguridad jurídica que se manifiesta ya que en el ambiente tributario”, que como garantía procesal el derecho de audiencia y defensa opera en el ámbito jurisdiccional pero no en el administrativo en el que “se traza un interés público, que todos contribuyan mediante prestaciones tributarias”, que ese Tribunal asumió el caso escuchando las reclamaciones de la impetrante “y se ha dado la oportunidad de conocer en su verdadera dimensión, no un derecho sino un interés legítimo”; que por tratarse de la misma sede administrativa, la unitariedad de proceso debe sostenerse con razonabilidad y se le ha dado a la impetrante la oportunidad de conocer y probar en descargo. Finaliza revertiendo los aspectos alegados en cuanto a los intereses no declarados, las objeciones a costos y gastos y las multas tanto por evasión intencional como no intencional.

LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA FALLA:

En cuanto al rechazo de ciertas deducciones,

son aspectos de mera legalidad que no son de competencia de esta Sala; y respecto a las alegaciones sobre cargos a los costos de venta debido a devolución de mercaderías, no son útiles para un proceso constitucional y no deben ser introducidos en los alegatos, concretizándose únicamente en la parte constitucional. La parte actora sostiene que le fue violentado su derecho de audiencia y de defensa, porque se le notificó a una persona que había sido apoderado de la Sociedad y se tuvo menos plazo para preparar la expresión de agravios y además por que en la Dirección General de Impuestos Internos, le tasaron el impuesto y la sancionaron sin oportunidad de defenderse. Lo mencionado primeramente es rebatido por las autoridades demandadas y ocurre efectivamente, que sí interpuso el recurso de apelación; es porque se enteró de lo que fue notificado. El contribuyente está obligado a informar a la Oficina Tributaria el cambio de lugar para oír notificaciones y si no lo hace, las actuaciones son válidas en el lugar y ante las personas que consta en las últimas diligencias realizadas. Limitada la parte actora a expresar que la notificación fue a un apoderado de la sociedad que ya no lo es, sin presentar prueba en ese sentido o que el lugar para oír notificaciones era otro, no resulta de ello, motivo para considerar inconstitucional la notificación efectuada. Respecto a que la Dirección General le impuso la tasación sin haber tenido la oportunidad de defenderse, del contenido de los informes rendidos por las autoridad demandadas se puede afirmar que efectivamente no se dio esa oportunidad, aunque ambas pretenden justificar su conducta. La Dirección General sostiene por su parte que la sociedad inconforme tuvo el espacio u oportunidad suficiente en la etapa procesal del recurso de apelación, por lo que se tiene inevitablemente que reconocer que en su propio ámbito no tuvo ese espacio, ya que si se hubiese dado, aludiera a los folios en que la parte fue notificada para intervenir, y no sólo para apelar. En lo que se refiere al Tribunal de Apelaciones, éste explicó que ese Tribunal escuchó a la impetrante, por lo que en sede administrativa si se le escuchó; pero no

responde que en la Dirección General de Impuestos Internos haya sucedido lo mismo. Esta Sala ha sostenido reiteradamente en sus resoluciones que el derecho de audiencia entre sus aspectos fundamentales tiene que el proceso o procedimiento previo se ventile ante el Tribunal Judicial o autoridad administrativa competente. Constituye también la autoridad administrativa un sujeto obligado al cumplimiento de ese derecho, que no admite más excepciones que las que la misma Constitución establece expresamente, no ofreciendo ningún artículo constitucional base para sostener que esto no opera en materia administrativa, como sostiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el cual Agrega que de admitirse “se mostraría una inseguridad jurídica que se manifiesta ya en el ámbito jurídico”. La idea formulada anteriormente tiene una visión de la seguridad jurídica alejada de la constitucionalidad. Si presenta la jurisprudencia de este Tribunal uniformidad en sus resoluciones en cuanto a que el derecho de audiencia – y con ello el de defensa- por que abarca a todos; libertad, propiedad, posesión etc, etc. Y reclama su cumplimiento tanto al juez como al funcionario administrativo, eso es precisamente seguridad jurídica y de eso se trata. Si las actividades administrativas se pueden mover o ejercitar sin un procedimiento que permita oír previamente al gobernado no se llega a la seguridad jurídica, sino a la arbitrariedad. Los términos proceso y procedimiento, son el cause que persigue que cese la indefensión del demandado y a ello los expositores del Derecho Procesal han dedicado sus esfuerzos con sus estudios científicos. Se trata de racionalizar la actividad administrativa y esto se asume con el cumplimiento de las reglas jurídicas. Adoptar el debido proceso en el campo tributario es un imperativo al actuar con sujeción a las normas constitucionales y la tendencia ininterrumpida de esta Sala es en ese sentido, constituyendo ello un afianzamiento de la seguridad jurídica.

El profesor belga Sibille expresó en mil novecientos setenta y cuatro que el derecho procesal había logrado avances garantistas en

casi todos los ámbitos del derecho, pero no en lo tributario en donde seguía prevaleciendo el “poder” del “príncipe” antes que la garantía del ciudadano. Resulta que en El Salvador, esta Sala de lo Constitucional ha establecido por medio de su jurisdicción la necesidad de oír previamente al contribuyente antes de pronunciarse una resolución y se le tutela su derecho amparándosele cuando la autoridad administrativa no lo hace. Reflexionando sobre las sentencias de la Sala, esto cristalizó en la creación, de una Unidad de Audiencia y Apertura a Prueba en la Dirección General de Impuestos Internos, para darle efectividad al oír antes de resolver, y esto es aplicación de la jurisprudencia de este Tribunal. Sainz de Bujanda indica que los tres principios fundamentales en el campo de la imposición lo son: la legalidad tributaria, la justicia tributaria y la seguridad o certeza tributaria y sobre ellos ha de constituirse todo sistema de Derecho Tributario que se inspire en el esquema del Estado de Derecho. Agrega que muchos son los obstáculos que se oponen a la plena efectividad de esos principios cardinales; derivándose ya concretamente en nuestro país, entre otras razones, por la negativa de algunos funcionarios a reconocer el valor de la fuerza normativa de las resoluciones de este Tribunal, que es el interprete supremo de la Constitución. Consagrado en nuestra Ley Fundamental esta el debido proceso en el artículo 14 y cuenta su mandato par la autoridad administrativa, además de lo contenido en el artículo 11 Concebido el Derecho Constitucional como un instrumento de seguridad, debe de reconocerle audiencia previa al contribuyente, y este pudo formular sus alegatos hasta el Tribunal de Apelaciones, ocurre que en la realidad ese Tribunal Administrativo de Segunda Instancia, resulta no serlo, porque no se dio una oportunidad previa en primera instancia para discutir el caso, lo cual es esencial para el debido proceso. Es evidente entonces, que se esta ante una violación a la normativa constitucional y así debe declararse. Limitarse a que el derecho de audiencia y defensa se conceda nada más ante el tribunal superior y no ante el inferior, no puede ser explicado a la luz

del Derecho Constitucional y el Derecho Procesal, porque implica una violación del debido proceso, en este caso afectándose el derecho de propiedad del contribuyente, pues se le ordenó pagar cantidad de dinero en concepto de cuotas complementarias del impuesto sobre la renta y de multas. Es evidente que la Dirección General de Impuestos Internos causó el agravio directamente, por no advertir que dictar resoluciones sin oír previamente al supuesto contribuyente infractor, no se apoya en la Constitución de la República. Caso distinto es el del Tribunal de Apelaciones, que si bien no fue él, el que incumplió el derecho de audiencia y defensa, se abstuvo de reconocer esa violación cuando se le alegó en la alzada, sino que razonó justificando el proceder de la autoridad inferior, no encontrando deficiencia alguna en ella. En una democracia bien asentada, todos son jueces de la Constitución y los preceptos en ella contenidos deben de prevalecer sobre cualquier norma o actuación. Como señala Pellegrino Rossi, “en el Derecho Constitucional se encuentran los capítulos fundamentales del todo al Derecho”. Por lo que no existe razón alguna para que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, no aplique los artículos 11 y 14 de la Constitución de la República en materia Tributaria si con una interpretación lisa y llana de su texto, se desprende su aplicación. No es necesario entrar a explicar o rebatir sobre lo dicho por el Tribunal de Apelaciones que la sentencia de esta Sala la que la apoderada de la recurrente hace referencia implícita, es una sentencia de amparo que no tiene efectos erga omnes -cuando como señaló antes- se manifiesta de una manera tan evidente el

mandato constitucional de oír previamente, que desobedecer esa norma, conlleva una acción inconstitucional, afirmación que es dable sostener con apoyo en sentencias anteriores o sin ellas. Prodúcese por tanto, también un agravio de parte de ese Tribunal por no haber reconocido y declarado la inconstitucionalidad que se le planteó en cuanto al proceder de la Dirección General de Impuestos Internos.

Determinada la violación constitucional, corresponde aplicar el artículo 35 L.Pr Cn., lo cual lleva a repararse el daño causado -efecto restitutorio- restaurando las cosas al estado en que se encontraban antes de la ejecución del acto violatorio de derechos constitucionales, que fue la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos del veintisiete de abril de mil novecientos noventa y siete, dictada sin oír previamente a la sociedad “P”, y con ello también se restablece el orden constitucional violado, que es una de las finalidades del amparo.

POR TANTO: A nombre de la República de El Salvador y en aplicación de los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala FALLA: a) Declárase que ha lugar al amparo promovido por la abogado “Y”, apoderada de la sociedad “P”, contra providencias de la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; b) vuelvan las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, dejándose sin efecto las resoluciones impugnadas; c) Notifíquese.

FALLO 3

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el doctor “A” actuando en su carácter de representante legal de la sociedad “E”, impugnando en contra de los actos administrativos que se detallan así: a) la resolución de la Dirección General de

Impuestos Internos, a las quince horas del día veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual se declaró sin lugar la solicitud de reintegro en efectivo del remanente del crédito fiscal acumulado a la fecha del treinta y uno de septiembre de mil novecientos noventa y ocho; y, b) la resolución

pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por no haber reconocido la ilegalidad de la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, la cual declaró sin lugar el recurso interpuesto por la expresada sociedad, de la resolución referida, por considerar que el Tribunal no tenía competencia para pronunciarse sobre tal resolución.

ALEGATOS DE LA CONTRIBUYENTE

En cuanto a la exposición razonada de los hechos que motivan la acción, paso a exponer lo siguiente: mi representada es una sociedad calificada como contribuyente de los Impuestos sobre la Renta y Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y al mismo tiempo, también está calificada como exportadora, que de acuerdo a la calificación que ostenta, por la actividad exportadora que realiza, con fecha veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y nueve, se presentó solicitud de devolución en concepto de reintegro de crédito fiscal IVA a la Dirección General de Impuestos Internos, ya que de conformidad al artículo 77 del IVA, es un derecho que el legislador dispuso para todo contribuyente exportador, y en el caso que nos ocupa, la sociedad "E", al efectuar las liquidaciones del IVA, durante los años de 1996, 1997 y 1998, los créditos fiscales que se generaron, resultaron mayores que los débitos en los períodos tributarios, por lo que el resultado es un remanente de créditos fiscales a favor de la sociedad que represento. Dichos créditos arrojaron la cantidad de dos millones trescientos sesenta y seis mil quinientos veinte colones con siete centavos (¢2,366,520.07) la cual es una realidad económica que no puede ser desconocida ni pasarse desapercibida, puesto que la Ley de la Materia, establece en el artículo 77 que si los créditos fiscales no se pueden deducir íntegramente de los débitos fiscales durante el período tributario y si no se tuviere deudas tributarias líquidas y exigibles compensables con dichos créditos, (que es el caso precisamente de mi representada), se podrá solicitar el reintegro en dinero de dicho

remanente, a la Dirección General de Impuestos Internos, la que deberá apegarse a lo que la misma ley dispone al respecto es decir ordenándose su devolución, Ahora bien, lo raro y extraño, es que cuando la Dirección General de Impuestos Internos, nos resuelve la solicitud presentada y nos notifica la resolución recurrida pronunciada por la División de Control de Obligaciones Tributarias, Departamento de Devoluciones, Sección Devoluciones IVA 6% a las once horas veinte minutos del día seis de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en su argumentación para no devolver, argumentando que nuestra petición se sale del marco legal establecido en el artículo 155 de la Ley de IVA, como pago indebido porque el remanente de crédito solicitado, no es producto de un pago indebido o en exceso o retención en concepto de impuesto, sino que proviene del uso del beneficio otorgado por el artículo 44 incisos 2º y 3º de la Ley, que regula los hechos generadores eximidos del impuesto, inclinando su tesis, de que el remanente de créditos fiscales a favor de mi representada, proviene de la actividad exenta de la Sociedad y que en tal sentido, dicho remanente no tiene carácter de crédito contra el Fisco, sino que deberá deducirlo proporcionalmente hasta su agotamiento, respecto de las operaciones gravadas y exentas que efectúe mi representada. Que evacuando prevención efectuada por esta Sala, manifestó en lo esencial que la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos establece en el considerando II que el Órgano a quien le compete el despliegue de la función revisora para asegurar con sus decisiones conforme a derecho la legitimidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, es el Tribunal de Apelaciones, lo cual armoniza con lo dispuesto en el artículo 2 de dicha Ley; asimismo, en las disposiciones generales el artículo 7 literal b) de dicha ley establece que se tendrá por definitiva en sede administrativa sin perjuicio de su impugnación en Juicio Contencioso Administrativo, la resolución que pronuncie el Tribunal declarando la inadmisibilidad de la impugnación; a partir de su impugnación.

ALEGATOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

“De conformidad a lo establecido en el artículo 76 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el crédito fiscal generado en las operaciones necesarias para la actividad exportadora, podrá deducirse del débito fiscal que se origine por las operaciones internas gravadas con el impuesto realizadas en el mismo período tributario de la exportación, situación que esclarece el artículo 30 del Reglamento de la misma, al determinar los requisitos para establecer el monto del crédito fiscal que corresponde reintegrar a los contribuyentes exportadores, además de los requisitos para la procedencia del reintegro del crédito fiscal, especificando la parte final del inciso tercero de dicho artículo que en el caso que dichos contribuyentes también realicen ventas exentas localmente deberán adecuar sus registros a los que establece el artículo 66 de la ley, es de decir aplicar la proporcionalidad, que efectivamente es la procedente en caso de realizarse operaciones gravadas y exentas; razones por las que la ley de la materia no regula ninguna devolución en el carácter solicitado a favor de la contribuyente. En base a lo anteriormente expuesto esta oficina fundamentó su correcta actuación, denegando la solicitud de devolución a la que no es acreedora la solicitante, por lo que en consecuencia no se le ha violado el derecho constitucional de propiedad, pues al no existir devolución en concepto de remanente de crédito fiscal a su favor, no ha existido cantidad de dinero de la que el fisco se haya apropiado, para que con tal actuación se considere un despojo de determinada cantidad monetaria, como tampoco se ha dado una confiscatoriedad por parte del fisco, en vista de no haber existido una apropiación de bienes, como consecuencia de una aplicación a una disposición tributaria en la cual el monto del impuesto apropiado sea irrazonable y con lo cual se haya ocasionado un aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia, además de que ese tributo exceda la capacidad contributiva de la contribuyente. Cabe agregar, que de conformidad al artículo 61

de la ley de la materia, el crédito fiscal trasladado en la adquisición de bienes muebles y la utilización de servicios, no constituye un derecho de la contribuyente, sino un elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto, rigiéndose exclusivamente por las normas de la referida ley, la cual dispone en su artículo 66 que si las operaciones realizadas en un período tributario son en parte gravadas y en parte exentas, será deducible como crédito fiscal únicamente la parte proporcional a las operaciones gravadas y el resto como costo de sus operaciones o bien utilizarse como crédito contra su impuesto de renta determinado de acuerdo al artículo 44 de la ley. Por lo tanto, el crédito fiscal reclamado por la Sociedad corresponde a crédito fiscal vinculado con la actividad económica exenta del impuesto, que en ningún momento la ley autoriza la devolución de dicho remanente, sino que define el tratamiento que debe aplicarse a dichos créditos fiscales conforme lo establecido en los artículos 44 y 70 de dicha ley. Las devoluciones correspondientes a los períodos tributarios de 1996, 1997 y 1998 fueron devueltas en su oportunidad por esta oficina a la referida contribuyente, tal como constan en las respectivas resoluciones emitidas por esta Dirección General agregadas al expediente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que esta oficina lleva a nombre de la contribuyente social en referencia; careciendo de fundamento lo alegado por la misma.

ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

“Que no procede la interposición del recurso, dado que en razón de la materia este Tribunal no es competente para pronunciarse al respecto, en vista de que el derecho aludido por el impetrante no es ventilable en esta instancia ya que el reintegro a los exportadores no califica como supuesto del artículo 155, si no el artículo 77 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios no configurándose como un pago indebido o pago en exceso, en los cuales si se discute la

realización del hecho generador y el nacimiento de la obligación tributaria, de otra parte los créditos fiscales no pierden en ningún momento su condición de tales por el hecho de no ser reintegrados, lo que sí se manifestaría en la objeción que se hiciera de los mismos como pretensión ante una liquidación oficiosa, abriéndose acá la vía del recurso, por consiguiente, toda pretensión de ilegalidad que se le ofrezca plantear ante la denegativa de reintegros el negarlos en la utilidad exportadora de acuerdo a la disposición legal citada, corresponderá ejercerse mediante la acción contenciosa pertinente”.

ALEGATOS DE LA REPRESENTACIÓN FISCAL

La representación Fiscal, presentó su alegato en el sentido que lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos es conforme a derecho al pronunciarse y negar la devolución a la sociedad impetrante, ya que de acuerdo a los datos contenidos en las declaraciones mensuales de IVA de las solicitudes de reintegro de crédito fiscal, la mayor parte de ventas efectuadas por el contribuyente son ventas de medicamentos tanto locales como al exterior; que es derecho del exportador deducir del crédito fiscal el débito que se origine por las operaciones internas gravadas, considerando dicho crédito como aquel necesario para realizar la actividad del contribuyente; que de conformidad al cálculo del crédito fiscal proporcional efectuado por la contribuyente social, así como las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios vigentes a esta fecha y que autorizan solicitudes de reintegro de crédito fiscal IVA a exportadores, se comprueba que dicha Sociedad solicitó la totalidad del remanente del crédito y que corresponde a crédito fiscal vinculado con la actividad exenta del impuesto y que en ningún momento la Ley autoriza la devolución de dicho remanente, sino que define el tratamiento que debe aplicarse a dichos créditos fiscales conforme a lo establecido en los Art. 44 y 70 de la Ley.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA FALLA:

CONSIDERACION JURÍDICA:

Respecto a las operaciones de exportación, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios establece en su Título V, Capítulo II, las normas especiales sobre transferencia de bienes muebles y prestación de servicios al exterior, con el objeto de cumplir con la característica de neutralidad que presentan los impuestos del tipo valor agregado, en el sentido de no distorsionar los precios de los bienes y servicios sobre los cuales se aplica, especialmente para operaciones de exportación, ya que el impuesto no forma parte del precio, salvo en el caso de consumidores finales y de artículos exentos, como expresamente lo dispone el Artículo 70 de la misma ley: “El presente impuesto pagado o causado *no constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos*, importados o utilizados, respectivamente, salvo cuando los bienes o servicios estén destinados al uso o consumo final, a operaciones exentas o sujetos excluidos del presente impuesto. Tampoco es un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta”. De esta manera, las exportaciones, consistentes en la transferencia de dominio definitivas de bienes muebles corporales destinados al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, están sujetas a una tasa del cero por ciento, lo que significa que el sujeto pasivo que realiza las exportaciones, tiene la potestad de deducir el crédito fiscal generado al adquirir bienes y al utilizar servicios necesarios para realizar su actividad exportadora de los débitos fiscales que se originen por las operaciones internas gravadas con el impuesto, que también pudiesen haberse realizado en el mismo período tributario de la exportación. En otras palabras, al establecer la ley una tasa del cero por ciento sobre las exportaciones, ello significa que el

débito fiscal sobre las mismas será una magnitud igual a cero, lo que indica que el exportador tendría siempre un débito fiscal igual a cero, permitiéndole la ley la utilización de los créditos fiscales generados al adquirir bienes y al utilizar servicios vinculados con la exportación. Para ello, el legislador expresamente habilita al sujeto pasivo a deducir tales créditos contra las operaciones *internas gravadas*, lo que en otras palabras significa acreditar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y la utilización de servicios relacionados con la exportación, directamente con el resto de actividades del contribuyente. Así descargaba al exportador de los créditos fiscales obtenidos al adquirir las diferentes materias primas e insumos destinados a la actividad exportadora, con el objeto de lograr el *principio de imposición en el país de destino*. Los artículos producidos en nuestro país resultan descargados de todo impuesto al valor agregado mediante la utilización del mecanismo de la tasa del cero por ciento, con el objeto de que se encuentren en iguales condiciones los productos producidos en el país al cual se dirigen. La competitividad de nuestros productos en el exterior no se viese afectada por un impuesto interno como el de la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sino únicamente por el impuesto del IVA del país de destino, los aranceles, costos de seguros y flete y otros cargos vinculados estrictamente a la eficiencia del productor nacional. Sin embargo, la ley sólo permite deducir tales créditos fiscales de aquellos débitos fiscales QUE SE ORIGINEN POR LAS OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS, no así por operaciones exentas, y ello debido a que según el Atr. 70 de la Ley antes mencionada, en el caso de las operaciones exentas, el impuesto constituye un gasto o costo de los artículos, por expresa disposición de la ley. Lo contrario significaría conceder al exportador un beneficio que no previó la ley, privilegiándoles en contra del mismo productor nacional, ya que artículos exentos vendidos internamente, estaría gozando de la tasa del cero por ciento, la cual exclusivamente es aplicable a las operaciones de exportación, en la forma

antedicha. De conceder el tratamiento de la tasa del cero por ciento a la producción de venta local, se violentaría el principio de generalidad que debe inspirar a los tributos, ya que los productos nacionales que no se dedicasen a las exportaciones tendrían en los exportadores una competencia libre de impuestos dentro del mismo territorio nacional, lo cual solamente previó la ley para las operaciones de exportación como ha quedado dicho. Por su parte, la sociedad “E”, no ha presentado prueba para desvirtuar lo manifestado por la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido que el crédito fiscal cuya devolución se esta vinculando con actividades exentas del impuesto, dato indispensable para determinar la procedencia o no de la devolución, ya que como antes se ha dicho, en el caso de las operaciones exentas, el impuesto sí constituye un costo o gasto, el cual debe ser absorbido en el precio, tal como ocurre en el caso de los consumidores finales, siendo procedente declarar la legalidad de la resolución tantas veces citada. Y en lo que respecta a la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, esta Sala comparte el criterio de dicho tribunal, en el sentido que el Art. 2 la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, es clara al establecer la medida de la competencia del Tribunal en materia de recursos: “Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución *mediante la cual se liquida de oficio el impuesto o se le impone una multa*, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, podrá interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva”, razón por la cual es claro que la ley no extiende su competencia para casos como el que aquí se trata, siendo procedente asimismo declarar la legalidad de dicha resolución.

POR TANTO:

Con base en las razones expuestas y en los Art. 421, 427 Pr.C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la

Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárese legal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las quince horas del día veintiuno de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual se declara sin lugar por improcedente la solicitud de reintegro IVA a exportadores, por la suma de DOS MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS VEINTE COLONES SIETE CENTAVOS (¢2,376,520.07) solicitada por la sociedad “E”,

de este domicilio; b) Declárase legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas quince minutos del día tres de noviembre de mil novecientos noventa y nueve; c) Condénase en costas procesales a la parte actora conforme al derecho común; d) Remítase el expediente administrativo a su oficina de origen; y, e) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal. NOTIFIQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIA No 1

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación Interpuesto por el Licenciado “J”, en carácter de apoderado de la sociedad “A”, por inconformidad con resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de la cual dicha oficina fiscalizadora determinó a cargo de la referida sociedad, “cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta, respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete e impone Multa por Evasión no Intencional del Impuesto en el referido ejercicio impositivo.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El Licenciado “J”, expresa inconformidad con la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, al notarse vicios en las notificaciones de las actuaciones de la misma que podrían dar lugar a la nulidad del proceso, ofreciendo ampliar las razones de inconformidad a las tasaciones mencionadas; que conforme escritos presentados a esta oficina la sociedad recurrente amplía sus alegaos en la forma siguiente: El auditor en su credencial se le facultaba para la verificación de obligaciones

formales, lo cual fundamenta en el artículo 116 de la Ley de Renta; que todas las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, le fueron notificadas en legal forma a excepción de la tasación impuesta en la resolución que se recurre; asimismo la notificación de la tasación se efectuó con vicios en el acto administrativo, por no hacerse constar las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación, y al hacerse firmar a la persona que la recibió un papel en blanco; que el notificado cayó en falsedad al levantar a posteriori el acto, considerando que es nulo el acto, y porqué no se respetó en el acta de notificación, el orden de prelación exigida por los artículos 124 y 125 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y artículos 132 y 134 de su Reglamento, igualmente la dirección que aparece en dicha acta no es la señalada con exactitud, por lo que se presume que solamente fue a salir del paso entregando la notificación a la primera persona que encontró disponible a fin de no caer en lo prescrito por el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo que dio lugar a la falta de una acción inmediata, ya que la persona que recibió dicha notificación no tenía la capacidad de reconocer la importancia ni implicaciones de la misma, por lo que considera que no se dio cumplimiento a los artículos 98, 123, 124 y 125 de la Ley en comento, relacionados con el

artículo 128 y 132 de su Reglamento, siendo aplicable el artículo 110 relacionado con el artículo 126 de la misma.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que el recurso admitido por este Tribunal, resulta inadmisibles, por no haberse cumplido los requisitos de presentación ni en el tiempo ni en la forma que la Ley establece, denotando en la actuación de esta oficina, arbitrariedad y soslayamiento al marco legal que regula sus actuaciones, por lo que en razón del principio de imparcialidad que debe operar en materia de recursos administrativos esa Dirección General se manifiesta inconforme y recrimina tal actitud, en razón de ello vicia el proceso de resolución del presente recurso, ya que a la contribuyente inconforme le precluyó el término para presentar recurso el día veintitrés de mayo del presente año, y por no expresarse las razones de hecho y de derecho en que la parte alzada fundamenta su impugnación; circunstancias y requisitos que en el presente incidente no se han cumplido ya que la notificación liquidatoria de impuesto fue notificada en legal forma en el lugar señalado para oír notificaciones, el día treinta de abril de dos mil uno, por lo que el término para interponer el recurso de apelación a la partealzada le precluyó el día veintitrés de mayo del presente año. Que se pronuncia sobre los puntos reclamados por la parte alzada, así: acerca de que al Auditor en su credencial se le facultaba para la verificación de obligaciones formales, lo cual fundamenta en el artículo 116 de la Ley de Renta, dicho argumento resulta totalmente irresponsable, por cuanto se hacen señalamientos sin ningún fundamento real ni legal, pretendiendo sostener que la alza fue verificada mediante credencial, argumento que no fundamenta con prueba documental porque no está en calidad de aportarla y que más bien el mismo apoderado de la inconforme desvirtúa cuando desarrolla su idea confundiendo y relacionando dicho vocablo con el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se refiere a la resolución de autorización para proceder a la fiscalización utilizando los

métodos estimativos e indicios, lo cual denota claramente el desconocimiento total del apoderado de la alza del punto que pretende impugnar, vinculado a que todas las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, le fueron notificadas en legal forma a excepción de la tasación impuesta en la resolución que se recurre. Dicho argumento no constituye un señalamiento de agravios, sino que constituye una explicación para justificar la falta de diligencia en su gestión como asesor de la sociedad que representa, ya que es evidente que la notificación fue realizada en legal forma, por lo que es pertinente señalar que el legislador no puede regular de forma particular para lo cual existiría una norma que regulara “Que cuando el notificador presuma que quien recibe la notificación no tenga la capacidad de reconocer la importancia ni implicaciones de dicho Instituto jurídico, debe realizarla por medio de otra persona que sí tenga dicha capacidad” tal como el apoderado de la alza pretende, lo cual resulta absurdo y una posición antijurídica que no es discutible, porque la circunstancia de que la persona que recibió la notificación según manifiesta el apoderado de la alza, no tenía la capacidad de reconocer la importancia ni implicaciones de la notificación, siendo una causa que no es imputable a esa oficina sino que a la inconforme, por lo que dicho argumento es insostenible y respalda la actuación de esa Dirección General. Del examen realizado al contenido del acta de las nueve horas treinta minutos del día nueve de agosto de dos mil uno, que corre agregada a folios 54 del Incidente, se aprecia claramente que en dicha acta en ningún momento se discute el que la notificación del acto liquidatorio no se haya realizado por parte del notificador de esa oficina, es decir que no se desvirtúa el que se haya dado a conocer a su representada la resolución liquidatoria del impuesto entendiéndose entonces que si ha tenido conocimiento de la misma, el cual es el elemento de fondo de la notificación oportuna de la tasación, ya que la recurrente tuvo noticia cierta de la misma, en tal sentido son inatendibles sus argumentos, también les causa extrañeza que el Tribunal de apelaciones de los

Impuestos Internos, al admitir el Recurso de apelación tomara como base las pruebas testimoniales ofrecidas por la recurrente, específicamente atendiendo a lo manifestado por la señorita que recibió la notificación, en los términos señalados anteriormente y a la evidente contradicción existente entre las actuaciones ordenadas mediante los autos proveídos a las nueve horas del día veintiséis de julio y a las ocho horas cuarenta minutos del día tres de septiembre, ambos del año dos mil uno, con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 5 de la Ley de este Tribunal, el cual se refiere a la improcedencia de la prueba testimonial en esta Instancia, así como tampoco procede la confesión de la Dirección General de Impuestos Internos en su perjuicio, es decir que tampoco podría utilizarse lo expresado por el Notificador, al Técnico nombrado por este Tribunal; Respecto a que la notificación de la tasación se efectuó con vicios en el acto administrativo porque no se hacen constar las circunstancias en que se llevó a cabo la notificación y que se hizo firmar a la persona que la recibió un papel en blanco; que el notificador cayó en falsedad al levantar a posteriori el acto, por lo que considera que es nulo el acto, establecen que las actas notariales que constan a folios 13, 14, 15 y 17 del Incidente de Apelación, de conformidad a lo establecido en el inciso primero del artículo 18 de la Ley de Notariado, las cuales en su contenido se refieren únicamente a los hechos que ante él expresan él o los comparecientes, sin embargo del contenido de dichas actas se advierte que en ningún momento se atiende a la veracidad o no de lo expresado, por las personas que las otorgan, quedando en tal sentido reducido su contenido al nivel de meras aseveraciones, carentes totalmente de certeza;

b) Que el acta de notificación de las once horas diez minutos del día treinta de abril de dos mil uno, se pondera legítima, por tratarse de un acto realizado por parte de un delegado (empleado) de esta Dirección General, encomendado para llevar a cabo este tipo de actos. Se vuelve por tanto necesario establecer que en ningún momento es cierto lo expresado por el apoderado de la recurrente de que la secretaria

procedió a obtener una fotocopia de la hoja en blanco en la que supuestamente se levantaría el acta de notificación respectiva, cuando al realizar una simple verificación del folio 42 del respectivo Incidente de apelación, en el mismo se aprecia que la firma contenida en dicha hoja es la original del Jefe de Departamento de Notificaciones, así como el sello estampado en la misma es el original de dicho departamento, no resultando ser cierto que en ese espacio se debería proceder a levantar el acta de notificación respectiva, ya que la misma se levanta al final de la resolución original la cual queda agregada al expediente respectivo en razón de que al final de la resolución impugnada no existía el espacio suficiente para realizar la notificación, esta misma circunstancia conllevó a la habilitación de una hoja en la copia que le entregaría a la contribuyente, es más en la copia de la resolución que aparece agregada al incidente de apelación en el vuelto de la mencionada hoja habilitada aparece un sello con el nombre de la contribuyente social con la fecha y hora de recibido treinta de abril de dos mil uno, a las once horas y el nombre de una empleada de la contribuyente social, la cual efectivamente corresponde con la hora y el día en que se efectuó la notificación y el tiempo prudencial de diferencia en que el notificador procedió a levantar el acta. En cuanto a que no se respetó la prelación exigida por los artículos 124 y 125 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y artículos 132 y 134 de su Reglamento. Este hecho no ha podido ser demostrado ni comprobado por la recurrente, quedando entonces al nivel de aseveración en virtud de lo aludido al principio de este apartado.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Que sobre lo planteado, luego del análisis de lo expuesto por la parte apelante y actuaciones de la oficina fiscalizadora, este Tribunal se pronuncia en el sentido de contestar tanto los agravios de la sociedad apelante, como las justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido siguiente:

DEL RECURSO.

El apoderado de la sociedad recurrente profiere sus inconformidades sobre las irregularidades de la notificación, afirmando que procede la admisión del recurso respectivo, por los motivos expuestos en el escrito de expresión de agravios; por su parte la Dirección General las estima, en el sentido de afirmar que este Tribunal no tuvo que haber admitido el correspondiente recurso, por no contener el escrito de interposición del recurso, razones de hecho y de derecho, por lo que éstas inconsistencias de forma lo vuelven inadmisibles, y además por estar fuera del término establecido en el Artículo 2 inciso primero y 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal.

A este respecto este Tribunal considera cómo lo expuesto por la Oficina Fiscal, no convence ya que el hecho de que en el escrito de interposición del recurso no se plasmen razones de hecho en que se apoya la impugnación proferida, no es motivo para procederse en una inadmisibilidad recriminada; ahora bien, del estudio de los escritos presentados a esta Instancia por el Apoderado de la sociedad alzada, propiamente su inconformidad las aplica a razones de Derecho, por ello esta oficina emitió resolución de admisión de recurso, ya que en el acta de notificación levantada a las once horas diez minutos del día treinta de abril de dos mil uno, agregada a folios 652 del expediente de Impuesto sobre la Renta, se observaron irregularidades, las cuales se mencionan en dicho auto de admisión de recurso de las catorce horas del día dieciocho de septiembre de los mil uno, Folios 56 al 59 del Incidente, que en el fondo vienen a ser, el no apegarse a lo establecido en la regla de la notificación determinada en la Ley de Impuesto sobre la Renta, propiamente en los artículos 124 Numeral 2) y 125 en relación con los artículos 132 y 134 del Reglamento, por lo que ante estos enfoques y efectos jurídicos, el acto administrativo tributario reclamado fue reconocido por esta oficina, en no apegarse a lo prescrito por el legislador en la norma

establecida, y es por ello que la notificación de la resolución apelada, lo que ha podido afectar es su eficacia respecto al acto más no su validez pues ésta se mantiene intacta, toda vez que los elementos del acto mismo no se han conculcado.

SOBRE PRUEBAS TESTIMONIALES.

Menciona la Dirección General, en sus justificaciones...”que se ha atendido lo manifestado por la persona empleada de la sociedad apelante, en cuanto nombrar a Analista Jurídico adscrito a este Tribunal, para que verificara su cometido, así como tampoco procede la confesión de la Dirección General en su perjuicio, es decir que tampoco podría utilizarse lo expresado por el notificador al Técnico nombrado, ya que lo expresado por el delegado de la Dirección General, se constituirá a todas luces en una confesión de su parte que perjudica a esa oficina, y que tales actuaciones de este Tribunal, van en contra de la misma disposición expresa y terminante contenida en su propia Ley de Organización y Funcionamiento; adjunta fallo emitido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en el Proceso Contencioso Administrativo promovido por el contribuyente R, en cuanto: “que la prueba testimonial que presentó ante ese Tribunal está excluida por disposición expresa en el artículo 154 de IVA y artículo 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, (Fs. 69 al 80 del Incidente) a lo que manifiesta: “siendo bajo tales circunstancias que no procedía la admisión por parte del aludido Tribunal del Recurso de Apelación interpuesto extemporáneamente por la recurrente”. Sobre el particular, el Tribunal es claro al expresar que sí en verdad le asistiera la razón a la Dirección General de Impuestos Internos, no escatimaría esfuerzo alguno para declarar “la improcedencia del recurso”, siempre que se encuentren razonables y valederos los argumentos de la oficina fiscal. Y sobre este aspecto este Tribunal considera: que para nada ha producido pruebas de testigos sino de verificación de hechos que es

totalmente diferente, y lo que ha sucedido en verdad, no es una prueba de testimonio, esto es, un pliego de interrogantes tendientes a demostrar un hecho, sino una VERIFICACIÓN realizada por funcionario del Tribunal de Apelaciones, por cuya comisión ha conestado también hechos, entre ellos los que materialmente pudo manifestarse en la oportunidad de la producción de la prueba testimonial, consultando sobre la realización de los mismos, con su protagonista principal. A su vez, cuando el legislador prohíbe en el Artículo 5 de la Ley del Tribunal la prueba testimonial, lo refiere a “los puntos reclamados”, esto es aquellos que guardan relación directa con el contenido de los actos jurídicos impugnados, y jamás con los actos de notificación, que como actos jurídicos no son impugnables per se; de ahí que sus efectos jurídicos se ventilen “incidentalmente” y no como objeto pleno del principio de congruencia. Ahora bien, al analizar la Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, de las once horas del día cinco de diciembre de dos mil, de la cual adjunta fotocopia a su traslado la Dirección General, efectivamente la Sala en dicha Sentencia falla que la prueba testimonial que presentó el apelante ante este Tribunal está excluida por disposición expresa en el artículo 154 de la Ley del IVA y artículo 5 de la Ley de Organización que rige a este Tribunal, ya que particularmente en este caso, sí se refería a prueba testimonial ofrecida por la parte actora, quienes en audiencia pública declararon relativo a hechos concretos de la actividad profesional de la parte apelante, configuraciones del hecho generador del impuesto por cuya pretensión la Dirección General le exige la prestación de la obligación tributaria en una cuantía mayor. Ahora bien, una atenta lectura al Art. 122 de la Ley de la Materia, nos hace ver también la falta de razonabilidad, y basta para demostrarlo con señalar en primer lugar, que la PRUEBA TESTIMONIAL, está excluida como medio probatorio en materia tributaria, pero ¿sobre que actuaciones? Indudablemente se refiere a los actos definitivos de la Administración, sean de determinación impositiva, o sancionatoria, o de

cualquier otra índole como sería la denegatoria de devoluciones u otra de la índole sustantiva, pero jamás extiende la disposición a cuestiones INCIDENTALES, como sucede con las NOTIFICACIONES, por cuya irregularidad se hace indispensable, una vez alegada la falta de veracidad del acta, probar las circunstancias reales del acto viciado, haciendo posible en estos casos se hiciera por el medio de la prueba testimonial, lo que tampoco se ha dado en los hechos, pues como afirma, no hay de producción de pruebas estrictamente sino verificación de hechos afirmados. Abona a lo anterior el hecho de que la disposición comentada señala como excepción desde luego a la desviación de poder y la inmoralidad administrativa que produzcan vicio del acto administrativo, entendiendo acá por tal, el definitivo, pues a continuación la disposición menciona...”siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad”, lo que desde luego no va con las NOTIFICACIONES.

Asimismo advierte el Tribunal el desconocimiento por parte de personeros Jurídicos de la Dirección General sobre los alcances del supuesto “Ley expresa y terminante”, que se dice violentado, por lo que debe señalarse, cómo el Instituto de trasgresión de “Ley expresa y terminante” que se contempla en el Artículo 1130 Pr.C, según Jurisprudencia Salvadoreña, aplica para disposiciones legales que: a) No admiten interpretación por su literalidad de expresión; y b) recaen en el fallo mismo, resultando así que no aplica para nada la imputación en el presente caso.

CREDENCIAL Y ART. 116

La sociedad apelante por intermedio de su Apoderado se pronuncia sobre este argumento, en el sentido de que al Auditor en su credencial se le facultaba para la verificación de obligaciones tributarias, lo cual fundamenta en el artículo 116 de la Ley de Renta, por su parte la Dirección General, aduce que es un argumento que la sociedad apelante no fundamenta con prueba documental, por que no está en calidad de aportarla. Del estudio del

Expediente respectivo, se advierte que el procedimiento utilizado por la Dirección General, para liquidar el impuesto de mérito, lo basó en atención al Art. 115 inciso cuarto de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual enuncia la facultad y medio de fiscalización, por lo que para ejercer dichas facultades, la Dirección General emitió y notificó auto designando y nombrando Auditor Fiscal para que fiscalizara y verificara el cumplimiento de obligaciones tributarias, del ejercicio de mil novecientos noventa y siete, quien al concluir su cometido emitió informe de fecha veintiséis de septiembre de dos mil, con su contenido de base cierta, el que fue asumido por la Dirección General de Impuestos Internos y transcrito junto con la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas, en el lugar señalado para oír notificaciones.

NOTIFICACIÓN

En relación con las notificaciones, tanto la sociedad apelante como la oficina tasadora se pronuncian en diferentes aspectos, Así: 1) El apoderado de la alzada manifiesta que el notificador de esa oficina cae en falsedad, al decir en el acta de notificación que no encontró al Representante Legal, apoderado ni dependiente, que la dirección que aparece en dicha acta, no es la señalada por ellos, y que la Dirección General, notificó la resolución apelada a fin de no caer en lo prescrito en el artículo 74 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta; por su parte la Dirección General, aduce que es un argumento del apoderado de la alzada para justificar la falta de diligencia en su gestión, y que es evidente que la notificación fue realizada en legal forma, ya que el legislador no puede regular “que cuando el notificador presuma que quien recibe la notificación no tenga capacidad de reconocer la importancia ni implicaciones de dicho Instituto jurídico, debe realizarla por medio de otra persona que sí tenga dicha capacidad”, lo cual resulta absurdo y una posición antijurídica que no es discutible. 2) La sociedad alzada, ratifica que en la práctica de la notificación respectiva, no se respetó el orden de prelación

exigida por el Artículo 124 de la Ley de la Materia. Por su parte la Dirección General manifiesta... “que no obstante los supuestos vicios de forma encontrados en el acta de notificación de las once horas diez minutos del día treinta de abril de dos mil uno, señalados por el apoderado de la recurrente y consistentes en: a) Que no se relacionó en forma correcta y conforme a la nomenclatura la dirección correcta del lugar señalado para oír notificaciones, además que el notificador de la Dirección General no procedió a dar lectura del acta de notificación correspondiente a la persona a quien se le efectuó la notificación, lo que da lugar a dudas sobre el lugar en que realmente el notificador levantó dicha acta; y b) Al hecho de que el punto medular para atacar la notificación es que en la misma no se ha dado cumplimiento a la prelación ordenada en la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que no se buscó al Representante Legal o Apoderado de la Sociedad recurrente, aspectos que se refieren esencialmente a situaciones de forma que no conllevan la invalidez del acto de comunicación realizado por esa Dirección General, ya que del examen realizado al contenido del acta de las nueve horas treinta minutos del día nueve de agosto de dos mil uno, la cual corre agregada a folios 54 del Incidente, suscrita por los Licenciados que laboran al servicio de la sociedad apelante y el Técnico de este Tribunal, se aprecia claramente que en dicha acta en ningún momento se discute el que la notificación del acto liquidatorio no se haya realizado por parte del notificador de esa Dirección General, es decir que no se desvirtúa el que se haya dado a conocer a su representada la resolución liquidatoria del impuesto, entendiéndose entonces que sí ha tenido conocimiento de la misma, el cual es el elemento de fondo de la notificación oportuna de la tasación, ya que la recurrente tuvo noticia cierta de la misma, en tal sentido y como ya lo hemos expresado son inatendibles sus argumentos ya que la finalidad de la notificación es dar a conocer las actuaciones proveídas por la Dirección General, y en el caso que nos ocupa se ha perfeccionado plenamente, situación que no se discute por parte de la

apelante, es más en el acta relacionada anteriormente se admite que efectivamente el día treinta de abril de dos mil uno, el notificador delegado por esa Oficina se apersonó a las oficinas de la sociedad alzada, con lo cual se confirma que la notificación se realizó oportunamente, como consecuencia de ello resulta ser responsabilidad de la recurrente la interposición extemporánea del recurso de Apelación”. Nuevamente este Tribunal da respuesta a la discusión sobre la notificación cuestionada en el sentido de que de la lectura de la notificación respectiva, se advierte que el encargado de practicar tal notificación, agrega a dicha acta la expresión “Dependiente”, que se prescribe como menester para las personas naturales (Art. 123 L.I.S.R.) y como en reiteradas ocasiones lo ha sostenido la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, los requisitos de las disposiciones sobre notificaciones, son exigencias de forma que deben respetarse en su carácter rigorista, pues de lo contrario, se estaría contraviniendo el Artículo 124 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Artículo 132 del Reglamento, ya que es con base en estas normas, que se debió plasmar en la notificación cada requisito para atender a las formas de ley en el acta de notificación, respetándose así la prelación, según lo establecido en dichos artículos, ya que si el legislador en el artículo 124 citado en referencia y el artículo 132 del Reglamento, ha previsto varias situaciones para efectuar la notificación, por lo que las mismas deben de cumplirse en la forma y modo indicado; por otra parte, al incorporarse esa expresión “dependiente” también se manifiesta una contradicción que advierte inseguridad jurídica, toda vez que cuando se alude a no haber encontrado “dependiente” y después se relaciona que “la receptora de la notificación es empleada de la misma sociedad contribuyente”, se está negando y afirmando a la vez sobre la misma circunstancia. Y no cabe duda que a este respecto se muestra desde luego injustificable cómo se persiste en las mismas irregularidades, cuando sobre todo, para tales actuaciones de notificación, ya se ha hecho ver hasta la saciedad, lo inexorable que resulta el apearse a

los requisitos de ley, en aras de los principios de certeza y seguridad jurídicas; y también es de hacer notar que este Tribunal aunque se pronunció en cuanto a que la dirección mencionada en el acta de notificación de la tasación de mérito es la correcta y señalada por la sociedad apelante en el Expediente de Impuesto sobre la Renta, en aras a la legalidad del acto de notificación, Jurisprudencia de la Honorable Corte Suprema de Justicia y a los Derechos Fundamentales y su Garantía, Constitucional, debe velar por el respeto a los mismos, sin posibilidad alguna de “hacerse el ojo pacho”, más aún, cuando es “objetivo de calidad institucional del Tribunal”, el asegurar que aquellas notificaciones irregulares en donde se aprecia que vicia el procedimiento o redundan en violación al Derecho de Audiencia, se reconozca y resuelva sin excepción en tal sentido.

CADUCIDAD ALEGADA

Como último argumento, se alega por la contribuyente social, caducidad en la facultad fiscalizadora y determinativa del impuesto, argumento del cual no hace alusión en su traslado la Dirección General, no obstante haberse pronunciado por la sociedad recurrente, en escrito de fecha cinco de julio de dos mil uno, caducidad que tiene respuesta afirmativa si partimos del hecho de que al adolecer la notificación verificada por la administración de irregularidad tal que ha impedido su inmediata eficacia, de ahí que la noticia del acto haya jurídicamente surtido sus efectos, a partir de la fecha en que la sociedad contribuyente se manifestó sabedora al impugnar el acto que ahora se resuelve su reclamación, y sobre todo al considerar de esa manera el tiempo transcurrido desde la fecha en que surgió la facultad fiscalizadora hasta la fecha de la noticia cierta sobre la existencia del acto liquidatorio, ha sobrepasado el término de ley dentro del cual debió emitirse y notificarse, razón por la cual la caducidad se muestra con plenos efectos, ipso jure. Por consiguiente, al haberse comprobado que le asiste la razón al contribuyente en cuanto a que la caducidad alegada se extiende tanto a la

obligación principal como a la multa impuesta por Evasión No Intencional de acuerdo a lo establecido en el Artículo 120 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Las facultades concedidas por la Ley de la Materia a la Dirección General caducan: b) “en tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y liquidaciones de oficio del impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas...”, resulta evidente que la facultad de la Dirección General, en el caso que nos ocupa, venció el día treinta de abril de dos mil uno, por lo que habiendo tenido este Tribunal como fecha de la notificación, el día veintiocho de junio del presente año, es innegable que el plazo de caducidad ha transcurrido, siendo procedente entonces la caducidad, en lo que respecta a la determinación del impuesto como a la aplicación de la Multa por Evasión No Intencional.

Por lo antes expuesto, es procedente entonces la caducidad y la consecuente revocatoria de la resolución venida en apelación, por lo que

respecta a la determinación del impuesto como a la aplicación de la Multa por Evasión No Intencional.-

POR TANTO: De conformidad a las razones expuestas, disposiciones citadas y Artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: 1) DECLARASE LA CADUCIDAD de la facultad de fiscalizar, liquidar impuesto y sancionar por parte de la Dirección General de Impuestos Internos en cuanto al ejercicio tributario de mil novecientos noventa y siete y 2) REVOCASE la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día veintisiete de abril de dos mil uno, que determina a cargo de la sociedad “A”, cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete e impone Multa por Evasión no Intencional del impuesto en el referido ejercicio impositivo.

SENTENCIA No. 2

CONTROVERSIA

Recurso de Apelación interpuesto por el Licenciado “J”, en carácter de Apoderado Especial de la sociedad “BH”, contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, en la que se le determina cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y Accesorio, respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que las observaciones efectuadas en la auditoría practicada por la Dirección General, tienen su origen en la solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre la Renta, efectuada por medio de escrito presentado el día diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y

nueve; excedente que asciende a la cantidad de cinco millones setecientos seis mil setecientos dos colones ochenta y nueve centavos (¢5,706,702.89) escrito que no ha sido contestado, con violación de la Garantía Individual contemplada en el artículo 18 de la Constitución de la República y lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley de Impuesto sobre la renta. Llama poderosamente la atención, el hecho de que en la liquidación tampoco se resuelve sobre la solicitud de devolución presentada, y por el contrario se excusan de resolver fundándose en que las facultades que se le confirieron a la auditora no incluían el tema de la devolución; diciendo, además que el departamento competente resolverá después de efectuada la liquidación que resulta del informe de auditoría. De manera que han ocurrido dos intervenciones una para verificar la procedencia de la devolución y otra para verificar la

indemnización de la T-C. Que en el informe se hacen reparos sobre intereses declarados como exentos provenientes de inversiones en títulos valores e indemnización convencional pagada a T-C; los argumentos del informe son frágiles y diminutos por no fundamentarse, simplemente afirma conclusiones como son: Que no es un gasto necesario para obtener rentas gravadas de la recurrente, que no ha recibido ninguna comisión, El pago fue el resultado de la mala administración realizada, No cumple con el requisito de Ley, “El cual es la inversión en la fuente generadora de ingresos, ya que esta no ha recibido beneficio alguno”. Y en la resolución o acto administrativo que impugna, el fundamento se transcribe sin mayores modificaciones.

ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En forma tácita se ha dado respuesta a su petición, denegándose la devolución solicitada, en virtud de que dicha devolución se refería al ejercicio impositivo de 1997, y el acto liquidatorio de impuesto complementario se refiere al mismo ejercicio; con dicho acto se dio una respuesta negativa a la petición solicitada, por lo cual resulta insostenible la violación al derecho de respuesta invocado por la impetrante. A la alzada, le fue concedida, una participación activa en la investigación efectuada y que todos los hallazgos y la posición legal de la oficina, en el acto que se impugna, se han fundamentado en la prueba documental proporcionada por la misma impetrante durante la investigación; en ese sentido, tampoco es pertinente argumentar violación a la garantía de audiencia, ya que le fueron garantizados dichos derechos mediante auto de audiencia notificado. Atendiendo la deducibilidad o no del desembolso, vemos que contablemente ni legalmente es procedente dicha deducción, ya que cuando la inconforme efectuó dicho desembolso, las operaciones fueron registradas en la cuenta MMM GASTOS NO OPERACIONALES- GASTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, con lo cual se demuestra que desde el inicio de los desembolsos, ella misma no los consideró como

deducibles de la renta, contablemente, y legalmente no procede su deducción, pues deben estar expresamente enunciados en la Ley y de no estarlo se requiere que sean necesarios, que estén destinados a obtener la renta gravada o en su caso destinados a mantener la fuente productora de los ingresos gravables; que lo pagado por la alzada a su cliente fue un pago por indemnización producto de un juicio conciliatorio. La necesidad se vincula con aquello que debe acontecer precisa, forzosa e inevitablemente, es decir, lo que hace falta para el fin o propósito de obtener los ingresos o preservar su fuente, se trata de gastos sin los cuales no podría subsistir en su fuente, lo cual no ocurre en el caso de mérito. Que los costos y gastos en que incurrió la recurrente, para recuperar los créditos de T-C fueron muy altos, son exposiciones que no guardan relación con el acto impugnado, debido a que las objeciones efectuadas por la Oficina, giran alrededor de la indemnización pagada, y no se refiere a los gastos antes mencionados el cual es un rubro totalmente diferente, ya que la indemnización no puede ser enfocada ni como un gasto por el cobro del crédito ni como una gestión de cobro. La deuda generada por los créditos otorgados por la sociedad “B” a T-C, fue absorbida por el FOSAFFI según escritura pública de permuta celebrada entre dichas instituciones, por medio del cual se transfirió a favor del último de los mencionados a título de permuta el crédito en cuestión y éste le daba a cambio bonos de saneamiento, en otros términos lo relevaba del problema de la incobrabilidad; en ese orden de ideas, el gasto de los seis millones de colones en discusión fue el resultado de un pacto entre la sociedad “B” y su cliente, que legalmente y por justicia no puede ser reconocido como gasto deducible del Impuesto sobre la Renta.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Que sobre el caso planteado, luego del análisis de lo expuesto por la parte Apelante y actuaciones de la oficina fiscalizadora, este Tribunal para efectos de establecer la legalidad de las actuaciones, tiene a bien analizar lo

siguiente: el día tres de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes, emitió Carta Sugerencia a la sociedad apelante, mediante la cual se le hace del conocimiento sobre deficiencias determinadas como resultado de la visita según Credencial MMM-NN-99 de fecha veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y nueve, en la cual se faculta a la señorita B, para determinar si procede el reintegro en efectivo del saldo a su favor establecido en la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete, sugiriendo que corrigiera la declaración, según solicitud de DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO por el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, hecha por la sociedad apelante, mediante escrito presentado a la Dirección General de Impuestos Internos, de fecha diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y nueve. En vista del resultado de la Carta Sugerencia, la sociedad apelante, modificó su declaración del impuesto y ejercicio en mención, en forma parcial, y no como le había sugerido la Dirección General; con fecha ocho de marzo de dos mil, la Dirección General de Impuestos Internos, emitió Auto de Designación de Auditor nombrando a la misma auditora que realizó el estudio vía credencial, para que fiscalizara el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, por el referido ejercicio fiscal. Que del análisis al informe de fecha dieciocho de septiembre de dos mil, rendido por la auditora fiscal, se evidencia que la cantidad de SEIS MILLONES DE COLONES (¢6,000.000.00) en concepto de indemnización convencional por pago de eventuales daños y perjuicios a T-C, por administraciones anteriores de la apelante, registrados bajo la cuenta gastos de Ejercicios Anteriores, han sido declarados como gastos deducibles; que dicha cantidad fue objetada también en estudio con Credencial. Que a este respecto se precisa del examen del informe de fecha dieciocho de septiembre de dos mil, rendido por la auditoría fiscal en comento, cómo su origen deviene de manera inequívoca

de una verificación de campo, a raíz de una solicitud de devolución, pero que se excede el cometido hasta fiscalizar sobre la obligación tributaria sustantiva, trascendiendo así los límites de la comisión, encaminada a determinar si procede la solicitud de reintegro en efectivo del excedente del Impuesto sobre la Renta por el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete; suma en violación al orden jurídico, dado que este ente contralor conforme a precedentes, ya ha establecido sobre la naturaleza de una credencial, en el sentido de que no constituye una actuación administrativa encaminada a establecer obligación sustantiva alguna, sino un medio de acreditar al titular que la porta y relacionada con una gestión que no implica fiscalización material alguna, sino de control. Es de concluir, que en lo que respecta a la verificación efectuada al margen legal y de cometido vía Credencial, su contenido fue retomado al momento de cumplirse con la resolución de fiscalización, y por cuyo cometido actuó la misma auditora, de ahí que todo lo actuado, no pueda adquirir eficacia jurídica; a excepción del punto de los intereses, comprobado por primera vez dentro del iter de la fiscalización, que es lo que se pasa a considerar como único punto pendiente de reclamo. Con respecto a los intereses gravados provenientes de inversión en Títulos Valores de Certificados de Encaje en Dólares (CEDES), los cuales fueron incorporados en la declaración de Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, como rentas no gravadas, por la cantidad de CUATROCIENTOS DOCE MIL TRESCIENTOS SEIS COLONES TREINTA CENTAVOS (412,306.30), registrados contablemente en la cuenta "Intereses Gravados"; situación que no se había determinado mediante Carta Sugerencia citada, siendo un elemento nuevo en la fiscalización. Que el Tribunal de Apelaciones, después de analizar el punto de reclamación y la fundamentación dada por la Dirección General de Impuestos Internos en lo que se refiere al único punto de agravio, que se manifiesta de estricto derecho, Considera: que la naturaleza de los ingresos imputados provienen de los que se

generaron en virtud de haberse adquirido por parte de la recurrente, Títulos Valores de Certificados en Encaje en Dólares (CEDE), los que están debidamente contabilizados; siendo por ello necesario dilucidar, SI LOS INTERESES EN CUESTION gozaban o no de exención al impuesto sobre la Renta para el ejercicio discutido, sobre lo que la Dirección General afirma que éstos han sido registrados como gravables, y sin embargo no declarados así; por su parte, el Licenciado J, quien actúa en calidad de Apoderado Especial de la sociedad impetrante, aduce que debe revisarse la legislación para concluir en su procedencia, lo que indica que somete el estudio a lo que este Tribunal dilucide, según los elementos de juicio recabados y contenidos en el expediente de Impuesto sobre la Renta, y al respecto, este Tribunal nombró Analista Jurídico y Económico Tributario, para que practicara la inspección correspondiente, obteniendo como respuesta informe agregado al Incidente, de fecha veintinueve de enero de dos mil dos, por virtud del cual se afirma: Que los intereses registrados el la sociedad enalzada, como gravados por la suma de cuatrocientos doce mil trescientos seis colones treinta centavos (¢412,306.30), que para efectos de declaración fueron considerados como no gravables, son producto de la compra de Certificados de Encaje emitidos por el Banco Central de Reserva, como gravables con base a Instructivos aprobados por el Consejo Directivo de dicha institución, por lo cual al efectuarse sus pagos al vencimiento en su devengo conforme a los Títulos Valores, se retuvo el impuesto sobre la Renta respectivo. Ante lo expresado y atestados del expediente de Renta que la Dirección General lleva a nombre de la apelante, queda claro lo siguiente: a) Que los intereses habían sido devengados, no discutiéndose su cuantía y naturaleza; b) Que éstos provienen de Títulos Valores adquiridos por la sociedad recurrente, y que al cierre del ejercicio se manifestaron devengados; c) Que en sus Registros, se reconoce que los mismos fueron computados como gravables; d) El Banco Central de Reserva, emitió Resolución del Consejo Directivo en sesión No. CD-8/97 Punto II, de fecha 21 de febrero de 1997, por

virtud del cual dispuso que los referidos Títulos Valores son gravados por el Impuesto sobre la Renta y sujetos a la retención establecida por la Ley de la materia; e) La base legal para emitir dicho acuerdo se contempla en el artículo 87 de la Ley Orgánica del Banco Central de Reserva, que en lo pertinente reza "...sin embargo, el Banco podrá emitir títulos valores gravables y no gravables por el impuesto sobre la renta de acuerdo con las condiciones del mercado de dichos instrumentos". Así las cosas tal pareciera que los intereses en reclamo no gozan de la exención, a la luz de los hechos, Acuerdo Bancario y disposición legal citada; no obstante, a efecto de asegurar el derecho de reclamación de la contribuyente y resolver en apego a la Constitución y legalidad, este Tribunal asume la cuestión mediante la interpretación respectiva, que implica hacerlo a través de los alcances de principios constitucionales y desde ese contexto interponer el Artículo 87 de la Ley Orgánica del Banco Central de Reserva citada, a efecto de buscar el alcance que así debe ser el razonable en materia interpretativa. Por consiguiente advierte el Tribunal cómo a la luz del Art. 131, atribuciones 6º y 14º, de la Constitución de la República, la potestad tributaria le corresponde a la Asamblea Legislativa, Órgano que en base al principio de Reserva le Ley, debe establecer las exenciones tributarias. Y en efecto el artículo 87 citado, es precisamente expresión del principio aludido; no obstante al contrastar la redacción de la mencionada disposición tal como rezaba conforme a la derogada con la que ahora se encuentra en vigencia, se aprecia la finalidad legal así: la disposición legal anterior otorgaba la exención para TODA CLASE DE TITULOS VALORES que emitiera el Banco Central de Reserva, por cuyos alcances se advertía en su plenitud la aplicación del principio de Reserva de Ley en su expresión de la potestad tributaria que tiene atribuida el Órgano legislativo. Ahora bien, la redacción presente de Ley, contempla una limitación clara de los alcances pretendidos para eximir del Impuesto sobre la Renta los intereses provenientes de la emisión de los títulos valores, haciéndolo depender de las condiciones del mercado, esto es, que el criterio legal apunta

hacia la delimitación y calificación previa de los títulos valores que así deben gozar o no de exención en cuanto al devengo de los intereses. Pero una atenta lectura de la disposición en comento nos advierte que quien hará la calificación y decidirá sobre el goce de las exenciones es el BANCO CENTRAL DE RESERVA, según literalidad de la disposición legal, lo que no puede entenderse bajo esos alcances, sobre todo porque de conformidad al artículo 86 de la Constitución de la República, la potestad tributaria no es delegable, lo que en verdad así resulta ser de la mera lectura del Art. 87 de la Ley Orgánica del Banco Central de Reserva. Por consiguiente, no es posible atribuir semejantes alcances al artículo en estudio, debiendo por vía de interpretación buscar lo que resulte más razonable en su entendimiento; y es así como para no dejar nugatoria la disposición y sí apreciar los efectos jurídicos según la finalidad advertida, siquiera parcialmente, lo que debe entenderse es que en principio toda emisión de títulos gravables resulta gravada en lo que respecta a los intereses que devenguen, por virtud de constituir elemento del hecho generador para el nacimiento de la obligación tributaria, alusiva al impuesto sobre la renta; De ahí que el goce de la exención se posibilitaría toda vez la Asamblea Legislativa así lo decreta de acuerdo a las justificaciones del artículo 131 y bajo el criterio de las condiciones del mercado, lo que será del resorte del Banco Central de Reserva, su demostración e impulso hacia la búsqueda del ejercicio del Principio de Reserva de Ley, cuando por virtud de la emisión de títulos valores, algunos se consideren justificados para que reciban legalmente el sello de la exención. En definitiva le parece al Tribunal entonces que debe confirmarse el gravamen de los intereses. Cabe por último hacer mención sobre la Multa por Evasión no Intencional, en el sentido, que atañe a jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en la cual se advierte ausencia de un procedimiento reglado contenido en la Ley de

Impuesto sobre la Renta, en la que no se ha podido garantizar, constitucionalmente el Derecho de Audiencia del contribuyente, encontrándose por ende en indefensión, de tal manera que al revisar sobre lo actuado por la Dirección General, se advierte que para la imposición de la Multa por Evasión no Intencional, se omitió toda consideración, comprobación y noticia previa sobre la configuración de tal infracción, violentándose así el derecho constitucional de Audiencia o debido proceso legal como principal garantía de seguridad, tal como lo prescribe el artículo 11 de la Constitución, por consiguiente este Tribunal advierte, que bajo tales conceptos, enfoques y efectos jurídicos, en este caso de la multa en comento, califica de ese estado de cosas, por lo que debe reconocerse que el particular acto administrativo, se ha manifestado con violación del derecho constitucional de Audiencia consagrado en el artículo 11 de la Constitución. En vista de lo anteriormente expuesto, procede entonces, ajustar la renta imponible sobre la determinación de la fiscalización realizada.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones legales citadas este Tribunal RESUELVE: MODIFICASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día catorce de marzo de dos mil uno, venida en apelación, a cargo de la contribuyente social "BH", en el sentido siguiente: a) DETERMINASE en CIENTO TRES MIL SETENTA Y SEIS COLONES TREINTA Y TRES CENTAVOS (¢103,076.33) Cuota Complementaria de Impuesto Sobre la Renta, por el ejercicio de mil novecientos noventa y siete, y b) REVOCASE la Multa por Evasión no Intencional por la cantidad de DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE COLONES SETENTA CENTAVOS (¢299,999.70) respecto del ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete.

SENTENCIA No. 3**CONTROVERSIA**

Recurso de Apelación interpuesto por el Licenciado "C", en carácter de Apoderado General Judicial de la sociedad "M", contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, en la que se le determina Cuota Complementaria de Impuesto sobre la Renta, Multa por Evasión no Intencional y Multa por llevar contabilidad formal con atraso, respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que la Dirección General de Impuestos Internos pretende percibir el presunto diferencial en impuestos y multas por la cantidad de CINCUENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE COLONES NOVENTA Y SIETE CENTAVOS (¢59,279.97), cantidad que difiere con el monto que se ha establecido, es decir que según auditoría fiscal estableció en concepto de diferencia de impuestos, multa por evasión no intencional y multa por no llevar contabilidad actualizada. Esta forma confusa de establecer impuestos y multas, pone en una situación difícil a mi representada porque no se sabe a ciencia cierta cual es el reclamo y por consiguiente qué es lo que en realidad pretende cobrar la Dirección General. Digo esto porque se plantean en cuanto a este apartado del cálculo de las infracciones, que se han calculado mal, es decir que los OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE COLONES (¢8,939.00), que corresponden al impuesto computado en la declaración, los deducen del impuesto computado por NOVENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS SESENTA Y UN COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢94,561.41) por el auditor fiscal; como principio la operación se ve bien hecha aunque no se acepta; por otra parte y no obstante que ya está deducido del impuesto computado lo que ya se había pagado en la declaración por OCHO MIL

NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE COLONES (¢8,939.00), ésta cantidad la vuelven a deducir conjuntamente con el remanente fiscal, de los CIENTO OCHO MIL VEINTIOCHO COLONES UN CENTAVO (¢108,028.01); provocando confusión al grado de que estos resultados son distintos a los que se conocieron, produciendo nulidad, que deviene en ineptitud y oscuridad dicha resolución que aquí impugno. Que asimismo, la Dirección General de Impuestos Internos no quiere que mi representada reconozca el pasivo que se origina en el contrato de servicio que no le quieren dar valor, es decir que todo lo que le favorece a mi patrocinado lo rechazan y no lo quieren reconocer como gasto, queriendo con tal posición no darle valor a un acto bilateral de voluntades, violando los artículos 24, 28 y 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. La Administración Tributaria tiene sus limitantes para establecer la sustentación probatoria en el área de contratos, la cual se encuadra a la regulación jurídica de los actos y contratos y no a su significación económica; por lo que es necesario se le dé a este caso la interpretación objetiva del marco legal en todo su contexto y no solo al ámbito tributario.

ALEGATOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El informe de auditoría de fecha ocho de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, y la resolución impugnada en ningún momento da lugar a confusión ya que las cantidades a las que dicha apelante debe de responder se determinan mediante la investigación efectuada, misma que quedó plasmada en el mencionado informe y mediante el cual se establecieron objeciones a los gastos de administración y a los gastos financieros, por la cantidad de DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MIL CIENTO DIEZ COLONES CINCO CENTAVOS (¢241,110.05), Y CIENTO UN MIL TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO COLONES SESENTA Y CINCO CENTAVOS (¢101,378.65) respectivamente, lo que dio lugar

a la determinación de un impuesto complementario por la suma de OCHENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTIDÓS COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢85,622.41) cantidades contenidas también en la resolución impugnada, y en cuanto a que se ha aplicado dos veces la cantidad de OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE COLONES (¢8,939.00) en la deducción, lo real es que en primer momento se le deducen los OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE COLONES (¢8,939.00) que corresponden al impuesto computado en la declaración del ejercicio mil novecientos novena y siete, a los NOVENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS SESENTA Y UN COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢94,561.41) que es el impuesto determinado, posteriormente debido a que la apelante tenía derecho al total del crédito fiscal siendo por la cantidad de CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SIETE COLONES CUATRO CENTAVOS (¢57,687.04) es que se le resta lo que ya se le había computado, es decir la cantidad de OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE COLONES (¢8,939.00), tendiendo derecho al remanente de un crédito fiscal por la cantidad de CUARENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO COLONES CUATRO CENTAVOS (¢48,748.04). En cuanto al contrato alegado por la apelante se advierte que, éste no tiene ninguna vinculación ya que no toca ninguno de los puntos objetados en el informe de auditoría de fecha ocho de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, asimismo dicho documento no se encuentra contabilizado en los registros contables de la sociedad apelante, de igual manera en los estados financieros correspondientes al ejercicio determinado, por lo tanto no se comprueba que la contribuyente apelante haya realizado gastos en el ejercicio tributario de mil novecientos noventa y siete.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

En relación al pasivo que se discute, el cual aduce que no le fue reconocido por la Dirección General, y tiene su origen en contrato de servicio, se advierte que según aparece en el expediente que a nombre de dicha sociedad lleva la Dirección General, específicamente después de la notificación del Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, la impetrante social, modificó su declaración por el ejercicio fiscalizado, en el cual le incluye un pasivo de CUATROCIENTOS MIL COLONES (¢400,000.00), en concepto de retribución, según contrato de servicio adeudado. Como puede observarse en el caso en estudio, la contribuyente en la etapa antes mencionada ha incorporado nuevos hechos que nada tienen que ver con el contenido del informe de auditoría que ha servido de base para la liquidación, y del cual debe mostrar su conformidad o no; en todo caso debió en primer lugar ejercitar la facultad de modificación declarativa por tales efectos, antes del inicio de la fiscalización por auto de designación (Art.48); en segundo lugar, se debió ofrecer a la Oficina Fiscal, cuando menos un principio de prueba que demostrase que la participación de utilidades afectaba la determinación de la base imponible, en conformidad con lo factual de la operación y por ende los intereses legítimos de la contribuyente; para de ahí se motivara a la Dirección General de Impuestos Internos para que verificara, profundizara y se pronunciara al respecto, antes de liquidar de oficio el impuesto, lo cual no ha resultado ser así, pues de haber aportado comprobantes, éstos hubieran motivado la comprobación tributaria, en particular, de acuerdo a los principios de capacidad contributiva y certeza jurídica; no obstante lo anterior a fin de garantizar su derecho de reclamación, como ya se relacionó en el párrafo anterior, se verificó por parte de

Analistas adscritos a este Tribunal, sobre el cumplimiento y efectos del contrato en referencia, b que dio como resultado, que la impetrante social no comprobó el total cumplimiento de las cláusulas del contrato de Participación de utilidades, celebrado entre la sociedad apelante y el Ingeniero C, en lo relativo al tipo de servicio prestado por éste y la fecha de pago del mismo, de consecuencia, procede la confirmatoria de la cuota complementaria de impuesto recurrida, por OCHENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTIDOS COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢85,622.41).

Respecto al mal cálculo y confusión de los valores que se dieron en el informe base de la resolución venida en apelación, se advierte que la cantidad de OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y NUEVE COLONES (¢8,939.00), ha sido disminuida del impuesto determinado debido a que dicho valor ya había sido utilizado mediante la declaración de renta del ejercicio impositivo investigado; por lo que se restará la diferencia no utilizada en esa oportunidad de CUARENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO COLONES CUATRO CENTAVOS (¢48,748.04), del impuesto complementario confirmado; procediendo a efectuar los ajustes pertinentes. Cabe mencionar, sobre la Multa por Evasión no Intencional y Multa por llevar con atraso los Libros de Contabilidad, en el sentido que atañe a jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en la cual se advierte ausencia de un procedimiento reglado contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, en la que no se ha podido garantizar, constitucionalmente el Derecho de Audiencia del contribuyente, encontrándose por ende en indefensión, de tal manera que al revisar sobre lo actuado por la Dirección General, se advierte que para la imposición de la multa por Evasión no Intencional y Multa por llevar con atraso los libros de contabilidad, se omitió toda consideración, comprobación y noticia previa sobre la configuración de tal infracción,

violentándose así el derecho constitucional de Audiencia o debido proceso legal como principal garantía de seguridad, tal como lo prescribe el artículo 11 de la Constitución, por consiguiente este Tribunal advierte, que bajo tales conceptos, enfoques y efectos jurídicos, en este caso de la multa en comento, califica de ese estado de cosas, por lo que debe reconocerse que el particular acto administrativo, se ha manifestado con violación del derecho constitucional de Audiencia consagrado en el artículo 11 de la Constitución. En vista de lo anteriormente expuesto, procede entonces, ajustar la renta imponible sobre la determinación de la fiscalización realizada.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal RESUELVE: MODIFÍCASE la resolución de las nueve horas treinta del día veinte de noviembre de dos mil, venida en apelación, a cargo de la contribuyente "M", en el sentido siguiente: a) DETERMINASE a cargo de la sociedad "M", la cantidad de OCHENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTIDÓS COLONES CUARENTA Y UN CENTAVOS (¢85,622.41), en concepto de cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta que le corresponde pagar respecto al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete; b) REVOCASE la imposición de la Multa por Evasión no Intencional de VEINTIUN MIL CUATROCIENTOS CINCO COLONES SESENTA CENTAVOS (¢21,405.60), y multa por llevar con atraso los libros de contabilidad de UN MIL COLONES (¢1,000.00); y c) ACREDÍTASE a favor de la misma contribuyente la suma de CINCUENTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SIETE COLONES CUATRO CENTAVOS (¢57,687.04); haciendo un total de Impuesto por la cantidad de TREINTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y CUATRO COLONES TREINTA Y SIETE CENTAVOS (¢36,874.37).

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

El Comité Administrador del Fondo de Protección "X", expone que es persona jurídica con patrimonio propio la cual se rige por su Estatuto Orgánico en el cual se establece que es una institución de utilidad pública; que para el ejercicio fiscal de dos mil uno, nombró Auditor Fiscal, lo que comunicó oportunamente a este Ministerio, sin embargo recientemente ha recibido opinión jurídica en el sentido de que la citada institución no está obligada a nombrar Auditor Fiscal, por tratarse de una persona jurídica de utilidad pública, que está calificada por el Ministerio de Hacienda como exenta del pago del Impuesto sobre la Renta y del pago de IVA sobre transacciones relacionadas con el pago o devengo de intereses y el pago de las primas por seguro colectivo de vida, por lo que no realiza directamente un hecho que origine la obligación del pago de algún tributo que justifique el nombramiento de un auditor fiscal. En razón de lo anterior, solicita se declare al mencionado Fondo, exento de nombrar Auditor Fiscal.

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

Que el artículo 131 del Código Tributario, establece la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, y tal obligación está dirigida exclusivamente a contribuyentes de los tributos internos administrados por esta Dirección General, siempre que estos cumplan con alguna de las condiciones estipuladas en la expresada disposición legal, es decir, que hayan poseído al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, un

activo total superior a diez millones de colones (¢10,000,000.00), o que hayan obtenido en el año anterior, un total de ingresos superiores a cinco millones de colones (¢5,000,000.00). De lo anterior, y para el caso en particular resulta, que aún cuando el aludido Fondo de Protección haya sido declarado exento del pago de Impuesto sobre la Renta, continúa obligada a cumplir con las obligaciones formales establecidas en la ley que rige dicho tributo, así como la que establece el artículo 100 del Código Tributario para dichas entidades. Además, en virtud a que esta Oficina ha constatado en sus registros que el Fondo de Protección en referencia, se encuentra inscrito como contribuyente activo del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, si dicha entidad en el año anterior obtuvo un total de ingresos superiores a CINCO MILLONES DE COLONES (¢5,000,000.00) o un activo total superior a DIEZ MILLONES DE COLONES (¢10,000,000.00) emerge para ella la obligación de dictaminarse fiscalmente, independientemente de la connotación jurídica de sus ingresos (gravados o exentos), pues el legislador no ha hecho distinción en tal sentido. Y sobre la exención solicitada en su escrito de mérito, esta Oficina le manifiesta que ni en la ley que rige el expresado tributo, ni en el citado Código Tributario, en lo aplicable, se le otorga la facultad a esta Dirección General para exonerar del nombramiento de auditor fiscal a ningún sujeto pasivo de los impuestos internos; en razón de lo anterior, esta Oficina se encuentra legalmente imposibilitada de acceder a lo solicitado por la Institución que representa.

CONSULTA N° 2

En atención a su escrito mediante el cual expone que desde hace siete años se dedica a la

embarcación de periódicos a Estados Unidos y a partir de agosto de dos mil uno, se le comenzó a

cobrar IV A por el flete aéreo, aunque el agente embarcador sólo paga al Fisco por el flete interno (San Salvador-Comalapa), por lo que solicita se le indique la forma de devolución del IVA pagado y se le señale la cantidad correcta sobre la cual el agente embarcador debería de aplicar el citado impuesto.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL:

Al respecto, esta Dirección General con base a las facultades conferidas en los artículos 1, 3, 4 inciso primero, 6 literal d) y 7 literal a) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en relación con el artículo 26 del Código Tributario, le manifiesta :

Que de conformidad a lo establecido en el artículo 17 literal m) en relación con el artículo 54, ambos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el transporte o flete de carga, terrestre, aéreo y marítimo; y de pasajeros, aéreo y marítimo, constituye hecho generador del impuesto gravado con la tasa del trece por ciento. Además, según lo previsto en el inciso final del artículo 19 de la referida Ley, si los servicios son prestados parcialmente en el país, sólo se causará el impuesto que corresponda a la parte de los servicios prestados en él. Pero se causará el total del impuesto cuando los servicios son prestados en el país,

aunque no sean exclusivamente utilizados en él, como por ejemplo cuando ellos se relacionan con bienes, transportes o cargas en tránsito, según el artículo 19 del mencionado cuerpo legal, de lo que se colige que el caso descrito se adecua al presupuesto jurídico establecido en la norma debido a que la prestación de servicio de flete inicia en San Salvador y concluye en Estados Unidos, siendo en consecuencia procedente el pago del impuesto por la totalidad del servicio.

En ese sentido, y en respuesta al punto específicamente consultado, esta Dirección General considera, que el valor sujeto a la aplicación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es el valor total pagado por el flete, en razón de que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 62 inciso primero del Código Tributario la base imponible la constituye la cuantificación económica del hecho generador expresada en moneda de curso legal y es la base del cálculo para la liquidación del tributo y en el caso particular de las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto, será el valor total de la contraprestación, según lo estipulado en el artículo 48 literal h) de la Ley del referido impuesto. En ese sentido, el impuesto causado por el flete aéreo es el que conforme a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios corresponde.

CONSULTA No. 3

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, por medio del cual y con base a lo establecido en el Artículo 26 del Código Tributario, solicita respuesta a las siguientes consultas:

PRIMERA CONSULTA

Que la organización que representa, está desarrollando en nuestro país, un programa de prevención del SIDA, dentro del cual pretenden efectuar ventas de condones, los cuales fueron

adquiridos pagando su precio más el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, por lo que le surgen las siguientes interrogantes:

Al momento en que se efectuó la compra de dichos condones ¿era necesario pagar el impuesto citado sobre dichos bienes? , y si al efectuar la venta de los mismos ¿debe o no debe cobrar el Impuesto en comento?

Con relación a las consultas anteriores, la

peticionaria considera que siendo una institución de utilidad pública calificada por la Dirección General de Impuestos Internos, tal como lo establece el artículo 6 literal "C" de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y que si bien es cierto no presta servicio de salud propiamente dicho, dentro de los programas y proyectos que ejecutan, desarrollan actividades relacionadas con la salud, pudiendo encajar en las exenciones que establece el artículo 46 literal a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación, de Servicios, en consecuencia no pagarían ni cobrarían el citado impuesto. ¿Es esto correcto? de ser afirmativo, el petionario solicita un pronunciamiento más amplio para poner en práctica la exención y los procedimientos a seguir.

SEGUNDA CONSULTA

Que dentro del programa de prevención del SIDA, desarrollan el "Mercadeo Social de Condonos", lo cual requiere además de las charlas educativas para concienciar sobre la enfermedad, vender condones a los usuarios, pero no siendo su interés recuperar el costo de los mismos ni lucrarse, sino donarlos a alguna otra institución o asociación Sin fines de lucro que se encargue de venderlos y crear un sistema sostenible, o bien, que otra Asociación desarrolle el proceso bajo sus lineamientos y apoyo, pero la organización que han elegido aún no cuenta con personería jurídica, no pudiendo formalizar legalmente la donación, ni tendrían un documento que respalde la misma, lo cual es un requisito indispensable para tener la facultad legal de exigir que el programa del mercadeo social del condón se desarrolle bajo sus condiciones y requerimientos, por lo que solicitan a esta Dirección General opinión sobre las siguientes alternativas propuestas:

1a. Alternativa

¿Puede la entidad que representa vender parte del producto ya adquirido sin cobrar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, siempre que éstos no excedan el precio de adquisición, mientras

que al mismo tiempo apoyan en el Registro de Asociaciones y Fundaciones, la concesión de personalidad jurídica de la Asociación local, con el fin de que continúe desarrollando la venta de condones y una vez adquiriera la personería jurídica, hacerle la donación, pasando a ser los responsables de administrar el sistema de ventas?

2a. Alternativa

¿Se puede efectuar la donación a la organización local y al mismo tiempo poner en el Acta de Donación el compromiso de ellos de adquirir la personería jurídica, comprometiéndose la donante a asumir los gastos para el trámite?

TERCERA CONSULTA

Expone además la peticionaria que tiene como política para todos los proyectos que ejecuta internacionalmente, expedir un Acta de Donación en la que se consigna la descripción, cantidad y finalidad de los bienes a donarse (es decir para que programa de salud están destinados), con la firma de los representantes de ambas instituciones (la que dona y la que recibe) y como ya lo manifestaron es probable que en el mes de octubre se de por finalizado en El Salvador el proyecto y cierren sus actividades, por lo que estarían saliendo del país posiblemente en diciembre del presente año.

De ser así ¿Cuáles son los requisitos a seguir para donar o transferir bienes a otras organizaciones o entidades locales? ¿Hay donaciones que deben llenar ciertos requisitos fiscales? ¿Cuáles serían estos requisitos?

CUARTA CONSULTA

En virtud del cierre de operaciones de su representada y tomando en cuenta que el Ministerio de Gobernación la autorizó para que funcione legalmente en el país ¿Qué procedimientos o gestiones serían necesarias para el cierre operaciones temporalmente y en caso de presentarse algún otro desastre poder regresar a El Salvador desarrollando sus

actividades libremente, utilizando la misma autorización de funcionamiento ya concedida?, ¿Este cierre temporal, tiene alguna implicación de tipo fiscal para la entidad?

Cabe añadir que desde el momento que dé aviso de su salida oficial mediante comunicación escrita a todas las entidades gubernamentales pertinentes, no quedaría ningún representante en El Salvador y de retornar a su país sede, expediría un documento dando el aviso para reanudar actividades.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre el particular, esta Dirección General con base en las facultades conferidas en los artículos I, 3, 4 inciso primero y 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en relación con el artículo 26 del Código Tributario, le manifiesta:

En lo referente a la primera consulta, de conformidad a lo establecido en el artículo 6) de la Ley de Asociaciones y Fundaciones Sin Fines de Lucro, "Las Asociaciones y Fundaciones estarán sujetas a las mismas obligaciones tributarias que establecen las leyes para las personas naturales y jurídicas, en cuanto no estén expresamente excluidas por dichas leyes".

Que siendo su representada Asociación sin Fines de Lucro, está excluida como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta y en tal sentido no está obligada al pago de dicho impuesto, por haber sido calificada previamente por la Dirección General de Impuestos Internos, sin embargo continúa obligada a cumplir con las obligaciones formales que la Ley de la Materia establece.

La exclusión como sujeto pasivo del Impuesto Sobre la Renta, no excluye automáticamente a las Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro de las obligaciones formales y sustantivas establecidas; en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, menos aún si realizan hechos generadores del impuesto previstos en la

referida Ley, ni tampoco libera a dicha Asociación del pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios por los bienes o servicios que adquiriera dentro del territorio nacional en calidad de consumidor final.

Ahora bien, si la transferencia de condones a realizar es menor a cincuenta mil colones (¢50,000.00) en el año, dicha Asociación por ministerio de Ley está excluida de la calidad de contribuyente, de conformidad a lo regulado en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, lo que implica que la cantidad que a título del impuesto se le trasladó, constituye parte del costo de los productos, no generándole crédito fiscal, de conformidad a lo establecido en el artículo 60 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En cuanto a cobrar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no siendo su giro ni actividad la venta de condones y habiéndose pagado ya el citado impuesto por dicha Asociación, éste pasó a formar parte del costo y si como lo ha mencionado su objetivo es realizar un mercadeo social de dichos productos, no pueden agregar al precio el trece por ciento del impuesto al venderlos sino al costo ya que su finalidad no es el lucro, sino la educación de la sociedad para que puedan prevenir el contagio del SIDA y otras enfermedades.

Referente a que dentro de sus programas y proyectos, desarrollan actividades relacionadas a la salud, por lo que podrían encajar en las exenciones establecidas en el artículo 46 literal a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, siendo ésta una Asociación de utilidad pública sin fines de lucro, calificada como tal por esta Dirección General, de conformidad con el artículo 6 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no obstante lo anterior, realiza cualesquiera de los hechos generados

establecidos en la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de Servicios, está en la obligación de pagar el respectivo impuesto, en tal sentido la actividad objeto de la presente consulta, no es un servicio de salud, a pesar de que el programa dentro del cual está inmerso si lo sea, pero el mercadeo social de condones en si, constituye no un servicio, sino una transferencia de bienes muebles corporales, por lo tanto no podría ser considerado como un servicio exento dentro de los contenidos en el artículo que se cita al inicio de éste párrafo y al haberse realizado la compra de los condones y pagado el respectivo impuesto, asumieron en ese sentido la calidad de consumidor final y como se ha mencionado no siendo contribuyentes inscritos en el registro de contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, no se les puede autorizar la deducción en concepto de crédito fiscal, por el impuesto pagado.

Respecto a la segunda consulta, al realizar la compra se pagó el respectivo Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, si dicha compra se ha enmarcado dentro del valor máximo establecido en el artículo 28 de la Ley que regula el citado impuesto, éste pasa a formar parte del costo de los productos, por lo que pueden ser comercializados por la Asociación peticionaria, sin agregar ninguna otra cantidad en concepto del citado impuesto por no ser contribuyente inscrito del mismo y por constituir una actividad eventual cuya finalidad no es la obtención de

lucro sino una función social de prevención. En lo que se refiere al apoyo que quiere otorgarse para la obtención de personalidad jurídica a una Asociación local, esta Dirección General no es competente para pronunciarse sobre el tema por no corresponder a materia tributaria y no estar vinculada con la aplicación del Código o Leyes Tributarias, de conformidad con el artículo 26 del Código Tributario.

Respecto a la tercera consulta, los requisitos para donar o transferir bienes a otras organizaciones o entidades, puede transferir dichos bienes por cualesquiera de los medios que el derecho común faculta, inclusive por medio de donación a entidades que tengan fines de utilidad pública o de beneficencia.

Sobre la cuarta consulta realizada, al momento de cerrar operaciones, por ser una Asociación extranjera no procede la liquidación; sin embargo, deberá dar aviso a la Dirección General de Impuestos Internos y cumplir con las obligaciones tributarias formales que le correspondiere a la fecha de cierre; además deberá presentar un balance final de sus operaciones, así como el destino que se le dará a los bienes remanentes agregando los documentos necesarios para su debida comprobación, lo anterior se refiere específicamente a cumplimientos tributarios; en cuanto a la autorización de funcionamiento, dicha consulta deberá ser realizada al Ministerio de Gobernación que es la Institución competente para pronunciarse sobre el tema en cuestión.

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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

UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE

Torre 2, Planta Baja, 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

