



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

Mayo 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 28

CONSULTAS EVACUADAS
POR LA DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS INTERNOS 44

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

Juicio Contencioso Administrativo promovido por la Licenciada "T", como apoderada General Judicial de la sociedad "M", impugnando de ilegal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas y treinta minutos del día veintisiete de abril de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó a cargo de su mandante cuotas complementarias de impuesto sobre la renta, respecto de los ejercicios impositivos comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de los años mil novecientos noventa y cinco, mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete; y la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas diez minutos del día diez de marzo de dos mil, en la parte que confirma la resolución antes detallada.

ARGUMENTOS DE LA ACTORA

La apoderada de la parte actora expuso que su poderdante se dedica a la compra y venta de libros de cultura general, así como a la importación y distribución de los mismos, que siendo fiel al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por medio de auditoría fiscal se determinó que su representada, incumplió con las obligaciones contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta al no incluir en sus declaraciones los ingresos derivados de la venta de libros como sujetos al pago del referido impuesto, señalándose que dichos ingresos no gozan de incentivo establecido en la Ley de Imprenta. Con base en lo anterior, la Dirección General de Impuestos Internos emitió la resolución que impugna, destacando la

evasión de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 1995, 1996 y 1997, por los ingresos derivados de la venta de libros. Contra dicho acto interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien confirmó la determinación del impuesto y revocó las multas por evasión intencional. Argumenta la apoderada de la demandante, que los que impugnan violan los derechos de su representada contenidos en el Artículo 8 de la Ley de Imprenta, el cual reza: "Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto o caución", el cual de su simple lectura permite apreciar que el legislador pretendió incentivar toda aquella actividad que tuviese por objeto cualquiera de las actividades mencionadas, sin ninguna distinción, estableciendo la no sujeción a pago de impuesto alguno con la finalidad de que la ciudadanía en general pudiese fácilmente adquirir libros que es un elemento fundamental para la difusión de la cultura, siendo ese el espíritu de la Ley; y no dependiendo de los funcionarios o autoridad alguna la interpretación de las leyes en ese sentido, su representada gozando del expresado incentivo, declaró como exentos en sus declaraciones del impuesto sobre la renta, los ingresos derivados de su única actividad principal. Continúa manifestando la peticionaria, que el Decreto Legislativo Número 490 de fecha 3 de mayo de 1990, publicado en el D.O. No. 1133 tomo 315 del 15 de mayo de 1990, en lo pertinente dice: Artículo 1. Exonérese del pago de todo impuesto tasa o contribución fiscal, la importación, distribución y venta al público de toda clase de libros. La exoneración a que se refiere el inciso anterior, no comprende el pago de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio" posteriormente, el D.L. publicado en el D. O. del 10 de agosto de 1992, Tomo 316 contiene la siguiente disposición "Artículo 1.

Sustituyese el artículo ocho de la Ley de Imprenta, contenida en el Decreto Legislativo número 12 de fecha 6 de octubre de 1950... Artículo 8. Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución. Para los efectos de esta ley se tendrá como imprenta, lo referido a la producción, difusión y venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas, de carácter divulgativo o intelectual o en general, vinculados a la libre difusión del pensamiento”. Hace notar que este decreto es de fecha posterior y que obviamente es obligatorio aplicar sobre el decreto antes citado, debiendo entenderse que el legislador aún cuando expresamente no citó el Decreto 940 vienen a derogarlo tácitamente al dictar una nueva disposición obligatoria, aclarando además que todo lo vinculado a la cultura estará exento de impuesto, todo ello conforme al Artículo 1 inciso 2º y artículo 53 inciso 1º de la Constitución. También menciona el D. L. No. 3412 publicado en el D. O. del 17 de septiembre de 1992, tomo 316, No. 171 que en su tenor legal establece: “Adicionase un inciso tercero al Artículo 8 de la Ley de Imprenta, reformado por D. L. No. 297 de fecha 24 de julio de 1992,...La importación e internación de los productos mencionados en el inciso anterior, tampoco estarán sujetos a ningún impuesto, derecho, ni caución. Por otro lado el D. L. No. 45 publicado en el D. O. del 15 de agosto de 1994, Tomo 324, el cual establece: “Deróganse las disposiciones legales contenidas en las Leyes y Decretos que a continuación se dará únicamente en lo relativo a exenciones de derechos arancelarios de importación así: ... 3. El Artículo 8 de la Ley de Imprenta, emitida por D. L. No.12 de fecha 6 de octubre de 1950, publicado en el D. O. No. 219, tomo 149 del 9 del mismo mes y año; modificado por los D. L. Nos. 297 y 312 de fechas 24 de julio y 28 de agosto de 1992; publicados en los D. O. Nos. 144 y 171, Tomos 316 del 10 de agosto y 177 de septiembre de 1992, respectivamente. Finalmente agrega la parte actora que el D. L. No. 808, Publicado en el D. O. Tomo 322 del 17 de marzo de 1994, el cual contiene la Ley del Libro, y que en su artículo 1 establece: “Declarase de interés nacional la creación

intelectual, producción, autorización, edición, impresión, distribución, comercialización, promoción y difusión de libros y revistas de carácter científico cultural para lo cual adopta una política nacional del libro”; y a su vez en el artículo 6 regula: “Las empresas editoriales dedicadas exclusivamente a la impresión, edición, o publicación de libros o revistas de carácter científico cultural, así como la importación de originales fotografías, películas, gravados, y otros elementos reproducibles, materias primas, maquinaria, y equipo para la impresión de los mismos, gozaran de los beneficios establecidos en el artículo 8 de la Ley de Imprenta, Los Ministerios de Hacienda y Educación, conjuntamente con la Corte de Cuentas de la República, emitirán el instructivo que regulará lo pertinente para hacer efectivos tales beneficios”. Continúa señalando la demandante, que es indudable que existe un error de interpretación de las normas que regulan la actividad a la que se dedica la sociedad “M”, pues a su criterio, el espíritu del legislador al reformar el Artículo 8 de la Ley de Imprenta en el sentido de aclarar qué actividades debían considerarse como imprenta y que salvo los derechos arancelarios gozan de todas las demás exenciones; también pretendió el legislador no dejar ninguna duda o posibilidad de interpretación, ya que la venta e importación de libros es una actividad amparada por dicha Ley, que la exonera del pago de cualquier impuesto *a fin de fomentar la difusión de la cultura* y no la sujeta a ninguna condición, como erróneamente la ha interpretado el auditor en su respectivo informe. Lo anterior, a pesar de que la Dirección General de Impuestos Internos lo confirma por medio de su Director General en nota del once de febrero de mil novecientos noventa y siete, dirigida a la sociedad W, quien también se dedica a la misma actividad de la sociedad “M”, en la que claramente confirma que la venta de libros no está gravada por el impuesto sobre la renta, ya que cumple con los supuestos necesarios para gozar de tal exención, cuya copia simple se presenta para efectos de ilustración. Concluye la parte actora, que las disposiciones legales antes citadas la llevan a deducir que la ley es clara en señalar que la

sociedad “M”, no está obligada al pago de impuesto sobre la renta por la actividad a la que se dedica (venta de libros), y que el espíritu de la ley también la lleva concluir que la norma quiere dejar libre de todo gravamen la actividad cultural con el objeto de mantener a bajo costo el acceso a la misma y al final promover el derecho constitucional de la educación, llevándola a todas las áreas y poblaciones.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General por su parte sostuvo: Que según lo invocado por la demandante ésta pretende que a las reformas hechas al artículo 8 de la Ley de Imprenta, se les de una interpretación diferente a las que en ellas se plasman y que no es su facultad dar una interpretación que va más allá de los alcances de las mismas. En vista de haber analizado el D. L. No 297 del veinticuatro de julio de mil novecientos noventa y dos, publicado en el D.O. No. 144, tomo No. 316, del diez de agosto del referido año, mediante el cual se sustituyó el Artículo 8 de la Ley de Imprenta contenida en el D. L. No.12 de fecha seis de octubre de mil novecientos cincuenta, en el cual se plasma que: “para los efectos de esta Ley, se tendrá como imprenta lo referido a la *producción, difusión y venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas de carácter divulgativo o intelectual o en general vinculados a la libre difusión del pensamiento*”, por lo que no deben verse en forma aislada o por separado los tres momentos consistentes en la producción, difusión y venta de dichos productos, ya que una vez reunidos en una sola entidad o persona es que se configura el beneficio fiscal que concede la disposición citada. Así, la producción, difusión y venta de aquellos productos a que alude el Artículo 8 que no reúnan los requisitos antes señalados no tendrán derecho al referido beneficio fiscal, configurándose en ese momento el hecho generador del impuesto sobre la renta, en razón de que los ingresos percibidos provenientes de

aquellos productos en los que no se vincule la libre difusión del pensamiento a través de las tres circunstancias relacionadas, serán gravados con el citado tributo, entendiéndose de ésta manera que la referida sociedad no se enmarca dentro de una imprenta, ya que ésta solamente se dedica a la venta de libros y no a la producción y difusión de los mismos, no realizando las actividades que por principio incentiva dicha ley, no podría conforme a ese Decreto gozar del pretendido beneficio. Por otra parte, para efectos del impuesto sobre la renta, el D. L. No. 490 de fecha tres de mayo de mil novecientos noventa, de la misma jerarquía jurídica que el D. L. No. 297 derogado únicamente en lo relativo a exenciones de derechos arancelarios de importación por el D. L. No. 45 de fecha treinta de junio de mil novecientos noventa y cuatro, señala que la exención que aquí se trata, no se refiere a aquellos que vendan y distribuyan al público. Lo anterior viene a confirmar que a la actividad consistente únicamente en la compra y venta de libros está gravada con el impuesto en mención; además, las rentas no gravadas serán las obtenidas de conformidad a lo establecido en el Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual no contempla la actividad antes referida. En ese sentido, no hay argumento ni documento que justifique declarar como gravados los ingresos derivados de la venta de libros.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que la diversidad de regulaciones legales posteriores, vigentes y vinculadas con el Artículo 8 de la Ley de Imprenta que conforme al D. L. No. 12 del seis de octubre de mil novecientos cincuenta, el cual originalmente reguló: “*Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución*”, normativa de índole general que permitió temporalizar a la luz de la actividad económica ejecutada por la sociedad recurrente y de los ingresos percibidos para los ejercicios impositivos de los años de mil novecientos noventa y cinco, mil novecientos noventa y seis y mil novecientos

noventa y siete, al amalgamar las objeciones hechas por la demandante, ese Tribunal señala que se ve obligado a realizar un recorrido cronológico de los Decretos vinculados vía reformas con el citado Artículo 8 de la Ley de Imprenta, pues la actividad para gozar originalmente de los beneficios de la exención ahí plasmada, debía originarse *única y exclusivamente de la actividad proveniente de una empresa calificable como imprenta*, como hoy por hoy lo contempla el artículo 8 de la Ley de Imprenta. No obstante ello considera necesario dejar sentado y con fines ilustrativos la secuencia y análisis cronológico del Artículo 8 de la Ley de Imprenta.

Reformas y Decretos posteriores.

El D. L. No. 490, publicado en el D. O. del quince de mayo de mil novecientos noventa, Tomo 307, en el Artículo 1. textualmente se consigna: “Exonérase del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, la importación, distribución y venta al público de toda clase de libros, La exoneración a que se refiere el inciso anterior, no comprende el pago de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”, por su parte, el D. L. No. 297, publicado en el D. O. del diez de agosto de mil novecientos noventa y dos, Tomo 316, contiene la siguiente disposición Art. 1 “ Sustituyese el Artículo 8 de la Ley de Imprenta, contenida en el D. L. No. 12 de fecha seis de octubre de mil novecientos cincuenta, ... Art. 8. Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución. Para los efectos de esta ley, se tendrá como imprenta, lo referido a la producción, difusión y venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas, de carácter divulgativo o intelectual o en general, vinculados a la libre difusión del pensamiento”; posteriormente por medio de D. L. No. 312 publicado en el D. O. Del diecisiete de septiembre de mil novecientos noventa y dos, Tomo 316, No. 171 que a su tenor legal dispone: “ Adicionase un inciso tercero al Artículo 8 de la Ley de Imprenta, reformado por D. L. 297 de fecha veinticuatro

de julio de mil novecientos noventa y dos, ... La importación e internación de los productos mencionados en el inciso anterior, tampoco estarán sujetos a ningún impuesto, derecho, ni caución”, Finalmente mediante el D. L. No. 45, publicado en el D. O. del quince de agosto de mil novecientos noventa y cuatro, Tomo 324, en el cual establece: ... “ Deróganse las disposiciones legales contenidas en las Leyes y Decretos que a continuación se dirá únicamente en lo relativo a exenciones de derechos arancelarios de importación, así: ...Artículo 3, El Art. 8 de la Ley de Imprenta, emitida por el D. L. No. 12 de fecha seis de octubre de mil novecientos cincuenta, publicado en el D. O. 219, Tomo 149 del nueve del mismo mes y año, modificado por los decretos legislativos Nos. 297 y 312 de fecha veinticuatro de julio y veintiocho de agosto de mil novecientos noventa y dos, publicados en los Diarios Oficiales Nos. 144 y 171 Tomos 316 de fechas diez de agosto y diecisiete de septiembre de mil novecientos noventa y dos, respectivamente”. En el D. L. No. 808 publicado en el D. O. el día diecisiete de marzo de mil novecientos noventa y cuatro Tomo 322 que contienen la Ley del Libro, en su Artículo 1 establece: “ Declarase de interés nacional la creación intelectual, producción, autorización, edición, impresión, distribución, comercialización, promoción y difusión de libros y revistas de carácter científico cultural para lo cual adopta una política nacional del libro.” Y a su vez en su artículo 6 regula: “Las empresas editoriales dedicadas exclusivamente a la impresión, edición o publicación de libros o revistas de carácter científico cultural, así como la importación de originales fotografías, películas gravados y otros elementos reproducibles, materias primas, maquinaria y equipo para la impresión de los mismos, gozaran de los beneficios establecidos en el Artículo 8 de la Ley de Imprenta. Los Ministerios de Hacienda y Educación, conjuntamente con la Corte de Cuentas de la República, emitirán el instructivo que regulará lo pertinentes para hacer efectivos tales beneficios. De ahí que los beneficios argüidos por la sociedad “M”, a raíz de la exención alegada, por considerar que es objeto

de la exención discutida, atendiendo al principio constitucional de difusión del pensamiento atribuyéndose el calificativo de imprenta y que es objetado particularmente por la oficina fiscalizadora en cuanto a los ingresos percibidos en los ejercicios de mil novecientos noventa y cinco, mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete, no se originan en una empresa calificable de imprenta, primero por no cumplir el circuito económico que exige el Art. 8 de la Ley de Imprenta, como opina el perito designado por esa oficina para hacer la investigación fiscal, quien en la parte de los Ingresos menciona: “Los ingresos generados en cada uno de los ejercicios investigados, son exclusivamente de la venta de los libros por medio de los vendedores a domicilio documentados con contratos, propuesta, de venta y facturas. Así también en ocasiones, la sociedad obtiene otros ingresos provenientes de comisiones recibidas o intereses por depósitos bancarios, los cuales están registrados en la contabilidad de la sociedad. Se concluyó que los ingresos por venta de libros no han sido declarados, por lo cual se harán las modificaciones correspondientes”, centrándose conforme al texto anterior sobre rebajas y devoluciones sobre ventas, para mil novecientos noventa y cinco, objetándose además ventas declaradas como no gravadas, apartado que literalmente contiene: “De conformidad a lo prescrito en los Artículos 1, 2 y 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación a los Artículos 9 y 10 de su Reglamento se determinan ingresos no declarados. La venta de libros que es declarada en Pago a Cuenta exenta por la citada sociedad, fue basada en el Artículo 8 de la Ley de Imprenta, sustituido según Decreto Legislativo 297 del 24 de julio de 1992, que establece que para los efectos de dicha ley, se tendrá como imprenta lo referido a la producción, difusión y venta, de los libros de carácter divulgativo e intelectual, vinculados a la libre difusión del pensamiento, lo que significa que para gozar de dichos beneficios se debe cumplir con las circunstancias de que se trate de la producción, difusión y venta de dichos productos, hecho del cual se establece que con el solo acto de importar, internar o

vender libros no constituye la actividad que por el principio constitucional se incentivó; asimismo el Decreto Legislativo número 490 en el Artículo 1 inciso 2º expresa que dicha exoneración no comprende el pago de impuesto sobre la renta. En ese sentido los ingresos por venta de libros se encuentran gravados con el impuesto en estudio y el procedimiento utilizado para determinar las ventas declaradas incorrectamente, fue la verificación de las declaraciones del citado impuesto de cada uno de los ejercicios objeto de estudio, los Estados Financieros y las declaraciones de Pago a Cuenta, así como el cuadro de Ganancias o Pérdidas de Capital del ejercicio de mil novecientos noventa y siete, y los registros de contabilidad, con los que se estableció que no se declararon como ingresos gravados los provenientes de las ventas de libros en ninguno de los ejercicios objeto de estudio”; sumando a todo ello que la inexistencia de objeciones por parte de la oficina fiscalizadora, respecto a los rubros costos y gastos, retenciones, pago a cuenta, ese Tribunal se detuvo e hizo las observaciones sobre el punto en cuestión en los siguientes términos: Amalgando las objeciones hechas por la parte actora sobre ese aspecto, el caso se sintetiza única y exclusivamente a hacer las valoraciones legales pertinentes, en cuanto a los alcances del artículo 8 de la Ley de Imprenta, y sus posteriores reformas, tal como se menciona en párrafos previos, así como sus consecuencias sancionatorias a raíz de la determinación Impositiva y complementaria, pues al verificar que de conformidad a los Decretos alegados, como origen de la exención no aplicada por la Dirección General de Impuestos Internos, éstos no pueden verse más allá en cuanto a su aplicabilidad o al caso de mérito, pues los ejercicios fiscalizados son mil novecientos noventa y cinco, mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete, elementos cronológicos que dan pauta, al hecho de que las reformas aludidas en los alegatos de la demandante se aplican al caso, según constatación legal denota dudas por las siguientes razones a) El D. L. No 297 publicado en el D. O. No. 144, del diez de agosto de mil novecientos noventa y dos, Tomo 316, el cual

en su texto establece: “ para los efectos de esta Ley, se tendrá como imprenta, lo referido a la producción, difusión y venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas de carácter divulgativo o intelectual o en general, vinculados a la libre difusión del pensamiento”, elemento que si bien arroja una nueva conceptualización de que para los efectos legales impositivos, entendiéndose impuestos o caución, debe entenderse como imprenta conforme a ello, pero sin olvidar el contexto o el marco de referencia que es la Ley de Imprenta, posteriormente el Legislador vierte una nueva reforma al Artículo 8 de la Ley de Imprenta, por medio de D. L. No. 312, D. O. No. 171 del diecisiete de septiembre de mil novecientos noventa y dos, Tomo No. 316, el cual adiciona un Inciso 3º al citado Artículo 8, así: “La importación e internación de los productos mencionados en el inciso anterior, tampoco estarán sujetos a ningún impuesto, derecho, ni caución” circunstancia legislada que vino a configurar una problemática de interpretación u otra de aplicabilidad, como es el caso en cuestión, aspectos que se mencionan con fines ilustrativos y resolutivos, pues es el caso que ambas disposiciones alegadas por la impetrante social no son aplicables con los objetivos buscados por la recurrente, atendiendo el D. L. No. 45 publicado en el D. O. del quince de agosto de mil novecientos noventa y cuatro, Tomo 324; el cual establece: *‘Deróganse las disposiciones legales contenidas en las Leyes y Decretos que a continuación se dirá únicamente en lo relativo a exenciones de derechos arancelarios de importación así: 3. “El artículo 8 de la Ley de Imprenta, emitida por D. L. No. 12 de fecha seis de octubre de mil novecientos cincuenta, publicado en el D. O. No. 219, tomo 149 del nueve del mismo mes y año; modificado por D. L. No. 297 y 312 de fechas veinticuatro de julio y veintiocho de agosto de mil novecientos noventa y dos, publicados en los D. O. No. 144 y 171 Tomos 316 de fechas diez de agosto y diecisiete de septiembre de mil novecientos noventa y dos, respectivamente”;* o en su caso de la Ley del Libro, pues el

fenómeno legal que se da es volver al estado original la regulación del Artículo 8 de la Ley de Imprenta, o sea que las circunstancias de considerar una conceptualización amplia fue derogada por el mismo legislador, cuando por D. L. No. 312, se benefició en cuanto a las imprentas que califiquen como tales conforme al D. L. 297, y que además importen e internen los productos mencionados en el Inciso anterior, o sea los mencionados en el Decreto 297, por eso es que –señala el Tribunal– que se inhibe de pronunciarse sobre una consideración mayor a la que el Legislador plasmó en lo que debe entenderse como Artículo 8 de la Ley de Imprenta, en el entendido que: *“Las imprentas no estarán sujeta a ningún impuesto ni caución”*. Para los efectos de esta Ley se tendrá como imprenta, lo referido a la producción difusión y venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas de carácter divulgativo o intelectual o en general, vinculados a la libre difusión del pensamiento. La importación e internación de los productos mencionados en el inciso anterior, tampoco estarán sujetos a ningún impuesto, derecho, ni caución; regulación que permite en sentido restrictivo considerar que el beneficio no es de naturaleza general o amplia para todas aquellas actividades vinculadas con el que hacer de los titulares de imprentas. Ahora bien, que en su momento surge un inciso tercero que extiende los efectos a las internaciones o importaciones, lo que poco después fue derogado, hubiera posibilitado durante su vigencia la interpretación extensiva y por consiguiente de favorecimiento para la demandante, pero que sin embargo, los ejercicios discutidos contemplan en su aplicación la interpretación del inciso 2º del Artículo 8 citado con restricción en los alcances de exención. De ahí que en la instancia del Tribunal de Apelaciones los alcances de la exención “extensiva o genérica” razonada por la parte actora mediante interpretación de las disposiciones originales por las citadas reformas, siendo que de acuerdo a los hechos generadores y vigencia del Artículo 8 a la resolución en el caso decir de mérito le sea aplicable el Decreto 297 que delimitó los alcances del Artículo 8 tal como lo concibió el

legislador el beneficio en sentido restringido aludido previamente, o sea que para considerar a la sociedad impetrante como imprenta debe cumplir con los requisitos que la Ley de Imprenta señala, y de esa manera gozar de la exención, pues con ello se puso fin al aprovechamiento sin límite que venían haciendo los contribuyentes que se decían calificaban de imprentas conforme el Artículo 8, de todo ello puede confirmarse que la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos, es conforme a derecho y no admitiría objeción en los términos apuntados en escrito de apelación. En síntesis concluyó el Tribunal de Apelaciones que la exención argüida como beneficio a las actividades económico-comercial de la sociedad demandante no es óbice para que la actuación de la Dirección General sea considerada como apegada a derecho, pues los límites previstos en la Ley de Imprenta están circunscritos para aquellas que realicen la actividad señalada en el Artículo 8 de la ley en mención, circunstancia alejada de la actividad económica de la sociedad “M”, para los ejercicios en estudio.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FALLA:

El punto central del proceso consiste en determinar si los ingresos derivados de la venta de libros causan o no impuesto sobre la renta.

La parte actora sostiene que dichos ingresos gozan de los beneficios de exención contenidos en el Artículo 8 de la Ley de Imprenta. La mencionada disposición originalmente –D. L. No. 12 del seis de octubre de mil novecientos cincuenta – establecía: *“Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución”*. En el D. L. No. 490 publicado en el D. O. del quince de mayo de mil novecientos noventa, estableció en su Artículo 1. *“Exonerase del pago de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, la importación, distribución y venta al público de toda clase de libros. La exoneración a que se refiere el inciso anterior, no comprende el pago de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio”*. El Artículo 8 de la Ley de Imprenta en mención, se substituyó por

medio del D. L. 297 publicado en el D. O. Tomo 316 de fecha diez de agosto de mil novecientos noventa y dos, en los siguientes términos: Artículo 8 *“Las imprentas no estarán sujetas a impuesto ni caución. Para los efectos de esta ley, se tendrá como imprenta, lo referido a la producción, difusión y venta de periódicos, revistas, folletos, libros manuales, hojas sueltas, de carácter divulgativo o intelectual o en general, vinculados a la libre difusión del pensamiento”*. Con posterioridad, a la anterior disposición se le agregó el siguiente inciso 3º *“La importación e internación de los productos mencionados en el inciso anterior, tampoco estarán sujetos a ningún impuesto, derecho, ni caución”*. D. L. No. 312 publicado en el D. O. No. 171 Tomo 315 de fecha diecisiete de septiembre de mil novecientos noventa y dos. Finalmente, según D. L. 45 publicado en el D. O., Tomo 324 de fecha quince de agosto de mil novecientos noventa y cuatro, se derogó el citado Artículo 8 de la Ley de Imprenta en lo relativo a *exenciones de derechos arancelarios de importación*. Del tenor literal contenido en el Artículo 8 de la Ley de Imprenta y sus posteriores reformas, es lógico concluir que la exención tributaria de que se trata es exclusiva para “imprenta”. Además, queda claramente establecido que la voluntad del legislador fue otorgar la exención exclusivamente a ese sector; es decir, a las que se dedican a la concreción de la libre expresión del pensamiento. Dicho de otro modo, el beneficio fiscal otorgado es para aquellas cuya función específica es la impresión o producción, difusión y todo lo relacionado a la libre expresión del pensamiento. Así se confirma, dentro de ese contexto, el relacionado D. L. No. 292 el cual surgió ante la necesidad de aclarar que imprenta no debía entenderse como la maquinaria en sí, sino, *“el instrumento de difusión del pensamiento”*, haciendo énfasis con ello: *“que muchas actividades que no tienen un carácter divulgativo o intelectual”* no tienen cabida dentro de la Ley de Imprenta. Por consiguiente, la exención a que hace referencia el inciso 3º que se agregó al citado Artículo de la Ley de Imprenta, en el sentido que la importación e internación de los productos

descritos en su inciso 2° no causan impuesto, derecho ni caución, es para aquellos que están vinculados directamente con las actividades propias de la imprenta. Lo anteriormente expuesto -en el caso de autos- resulta irrelevante establecer si los decretos legislativos números 297 y 312 -antes relacionados- derogaron o no tácitamente el Decreto Legislativo No. 490 publicado en el D. O. del quince de mayo de mil novecientos noventa, según el cual era claro al establecer que la importación, distribución y venta al público de toda clase de libros estaba exenta de todo impuesto, tasa o contribución fiscal, excepto del pago de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. Este último Decreto en mención se trata de norma autónoma o independiente de la Ley de Imprenta, la cual dentro de las motivaciones para su creación es clara en establecer que el beneficio fiscal que ahí se otorga, es para fomentar la difusión de la educación y la cultura, la cual se logra por medio de los libros. Es con dicho propósito que el legislador trata con ello de disminuir los costos de adquisición de los mismos al exonerar del pago de todo impuesto, tasa o contribución. Cabe agregar, que en este último caso, el beneficio fiscal relacionado con los derechos arancelarios de importación fue derogado por el Artículo 1 No. 13 del D. L. No. 45 publicado en el D. O. de fecha quince de enero de 1994. En conclusión, para gozar de la exención de impuestos a que hace referencia el Artículo 8 de la Ley de Imprenta y sus posteriores reformas se requiere que el contribuyente realice las tres fases que señalan según D. L. 297, es decir que se dedique a la *producción, difusión y venta de los instrumentos* que tengan el carácter de divulgativo o intelectual o en general, vinculados a la libre expresión del pensamiento. De ahí que cuando alguien simplemente se dedica solamente a la comercialización ya sea de revistas, folletos, libros, etc., sin antes realizar las dos etapas anteriores -producción y difusión- que en definitiva son las que dan el derecho a gozar la exención, simplemente está realizando un acto típico de comercio, por consiguiente no goza de los beneficios que otorga la Ley de Imprenta. Según lo expuesto por la autoridades demandadas y así confirma la

apoderada de la parte actora, la sociedad “M”, se dedica precisamente a la compra y venta de libros, de donde se colige que su actividad económica no encaja dentro de los presupuestos establecidos en la Ley de Imprenta, ni tampoco en los señalados en la Ley de Libro que cita la demandante. Aceptar la tesis propuesta por la parte actora estaría en ventaja competitiva en relación al resto de comerciantes de libros, que haciendo una correcta interpretación del Artículo 8 de la Ley de Imprenta tributan sobre las utilidades obtenidas por la venta de libros. En relación a la nota emitida por el funcionario de la Dirección General de Impuestos Internos que señala la parte actora y que se encuentra agregada en este proceso, este Tribunal aclara, que el análisis de legalidad o ilegalidad del acto impugnado lo realiza en base a la ley aplicable al caso, en el presente estudio, como queda establecido, con fundamento en la Ley de Imprenta y Ley de Impuesto sobre la Renta. En consecuencia, no puede entrar ha hacer valoraciones en base a decisiones emitidas por la Administración en otros casos particulares. Como conclusión a todo lo anteriormente expuesto este Tribunal concluye que los ingresos derivados de la venta de libros si están gravados con la Ley de Impuesto sobre la Renta, por consiguiente los actos impugnados son legales.

POR TANTO: Con base en las razones antes expuestas y artículos 421, 427 Pr. C, 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintisiete de abril de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó a cargo de la sociedad “M”, cuota complementaria de impuesto sobre la renta respecto a los ejercicios fiscales comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas diez

minutos del día diez de marzo de dos mil, en cuanto confirma la resolución antes citada; c) en el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades

demandadas y a la representación fiscal; y, e) Devuélvase los expedientes administrativos, a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFIQUESE.

FALLO 2

CONTROVERSIA

Proceso Contencioso Administrativo promovido por la licenciada “H”, en carácter de Apoderada General Judicial, de la sociedad “T”, por medio del cual impugna los actos administrativos que se detallan así: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las diez horas del día quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determinó cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta e impuso multa a cargo de su poderdante, respecto al ejercicio fiscal comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre del mil novecientos noventa y seis; y, b) la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del día catorce de septiembre de dos mil, la cual confirmó la resolución antes relacionada..

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que según auto de fecha quince de enero de mil novecientos noventa y nueve, la Dirección General de Impuestos Internos designó a la señora B., auditora para verificar si su poderdante ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, respecto al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis; no obstante ser esta la persona designada para efectuar la fiscalización, dentro del trámite intervino el señor R., quien no estaba autorizado para tal efecto, prueba de ello es que con fecha ocho de julio de mil novecientos noventa y nueve, se recibió una nota por él suscrita en su calidad de Coordinador de Grupos de

Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en la que solicitaba ampliación a las explicaciones presentadas en escrito de fecha dos de marzo de mil novecientos noventa y nueve, respecto a la naturaleza del concepto “Efecto IFC”, solicitando además que se adjuntara fotocopia de las partidas de diario, registro u otra documentación contable que soporte el valor reclamado, otorgando un plazo de tres días hábiles para presentar dicha ampliación. Como resultado a dicha verificación, la auditora B., emitió el informe que sirvió de fundamento para la emisión de la resolución impugnada, mediante la cual determinó cuota complementaria de impuesto sobre la renta y multa, cuya cantidad a pagar en total asciende a DOS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS SESENTA Y UN COLONES SESENTA Y TRES CENTAVOS (¢2,975,961.63), resolución contra la cual interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el que por medio del acto administrativo de las catorce horas del día catorce de septiembre de dos mil, confirmó la resolución de aquella, por sostener, que la contribuyente demandante no debió haberse separado en su declaración de renta la cantidad de SEIS MILLONES CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES (¢6,050,837.00) que corresponde a la Corporación F., en concepto de utilidades, por ser ésta accionista de aquélla. A consideración de la parte actora, la separación de la suma antes mencionada en la respectiva declaración del ejercicio fiscal de 1996, es lícita y por tanto, no procede la determinación de la cuota complementaria de impuesto sobre la renta en relación con el monto de dichas

utilidades por las razones que a continuación expone: que el Convenio de Constitución de la Corporación F., ratificado por la Asamblea Legislativa mediante D. L. No. 2012, de fecha dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, publicado en el Diario Oficial No. 237, Tomo 169 del veintitrés del mismo mes y año, conforme al Artículo 144 de la Constitución es ley de la República; y, según el referido convenio, el objeto de dicha Corporación es la promoción del desarrollo económico mediante el estímulo de empresas privadas productivas en los países miembros, particularmente en las áreas menos desarrolladas. En persecución de ese objetivo, la corporación, entre otras acciones, ayuda asociada a inversionistas privados, al financiamiento de la organización, mejoramiento, expansión de empresas privadas productivas, que contribuyen al desarrollo de los países miembros mediante inversiones, sin garantía de cumplimiento del gobierno miembro en cuestión, en los casos en que capital privado suficiente no se encuentre disponible en condiciones razonables. Prosigue manifestando la demandante, que en cumplimiento a dicho propósito, la Corporación adquirió acciones de la sociedad “T”, con el fin de desarrollar en el país esa rama económica. También aclara que en virtud del objetivo benéfico de la Corporación, los países que la constituyeron dispusieron que ésta gozaría de exenciones de impuesto en la “Sección 9. Exenciones de Impuestos”... “ a) La Corporación, sus activos, sus bienes, sus ingresos y sus operaciones y transacciones que este convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de aduana. La Corporación estará también exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho”. A juicio de la demandante, la anterior transcripción literal significa que la Corporación está exenta del pago del impuesto sobre la Renta en El Salvador y por consecuencia, los dividendos a que tenga derecho por la participación como accionista en alguna empresa privada de las referidas en el Convenio constitutivo, no están gravados con dicho impuesto. con base en lo anterior alega que: “

Los dividendos que le corresponden a la Corporación, no pueden ser gravados con el impuesto sobre la renta, aduciendo que es la parte que debería de pagar la recurrente como impuesto. Si las utilidades que “T”, debe pagar a la Corporación se incluyeron en la renta neta de aquélla, lo que en realidad se estaría haciendo es reducir la suma de dinero a que la Corporación tiene derecho a recibir íntegramente, pues por el citado Convenio Constitutivo que es Ley de la República, no está obligada a pagar impuestos por los ingresos que reciba, los cuales han de entregársele, no en créditos fiscales sino en efectivo, pues no entran en el mecanismo impositivo de la ley vigente a la época del ejercicio fiscal de que se trata, como se desprende de la simple lectura del artículo del Convenio transcrito (sic)”. Continúa manifestando la apoderada de la parte actora, que la parte alícuota de las rentas de “T”, que se entrega a la Corporación IFC no le pertenece en realidad a aquélla sino a ésta; que la contribuyente demandante es una intermediaria que debe entregar a la Corporación F., íntegras las utilidades que le corresponden en virtud de ser accionista de dicha sociedad. De no existir la exención de que goza la Corporación, ella sería el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria. Las utilidades en este caso -señalan- son rentas, pero no gravables en virtud del mandato contenido en el párrafo 1) del Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Es más, -agrega- lo que en realidad establecía el sistema vigente a la época era una doble tributación, ya que por el mismo hecho generador las ganancias generadas por la sociedad “T”, tanto ésta como la Corporación debían pagar impuestos y también lo debería pagar cualquier otra persona natural o jurídica, que no tuviera la exención de que goza la Corporación F., señala la parte actora, que esa doble tributación era inconstitucional y por tanto inaplicable, ya que de acuerdo a nuestro marco constitucional, los impuestos deben decretarse “en relación equitativa” y es evidente que en la doble tributación está ausente la equidad; tan es así, que el legislador rectificó su error por D. L. No. 712 del dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el D.

O. No. 187 Tomo 345 del ocho de octubre de ese mismo año. Este nuevo régimen si es equitativo, ya que sobre las utilidades paga impuesto o la compañía si no las distribuye o el socio si las recibe. Finalmente la parte actora retoma las alegaciones planteadas en el inicio, en el sentido: “que la determinación de la cuota complementaria tasada en su contra se fundamenta en dictámenes de personas de las que sólo una estaba autorizada por la ley para intervenir en operaciones de tal naturaleza”. En relación con dicho agravio, la actora señala que la actuación del señor R., es impertinente por no ser funcionario idóneo para actuar en el caso y pedir ampliaciones o explicaciones sobre los conceptos o valores presentados en la declaración de la contribuyente fiscalizada, por lo que esa actuación representa un exceso en las atribuciones de los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos, por actuar mediante personas no idóneas. En razón de lo antes expuesto el procedimiento de fiscalización está viciado por violación a disposición expresa y terminante de la Ley de Impuesto sobre la Renta, convirtiéndose en ilegal y nula de conformidad al Artículo 110 de dicha Ley. Que sobre dicho argumento, las autoridades tributarias alegan que esa persona está autorizada en virtud del “Acuerdo No. 5 de las ocho horas treinta minutos del día veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y ocho, que modifica el Romano I, Numeral 1, Acuerdo No. 20 de las ocho horas veinte minutos del día dieciocho de junio de mil novecientos noventa y seis”, pero no señalan de que otra autoridad, o si de ella misma proceden los mencionados acuerdos, ni si están publicados en el Diario Oficial, lo cual es indispensable para que el administrado pueda conocerlo y sean aplicables obligatoriamente suponiendo que la autoridad emisora tenga competencia para ello. A lo anterior agrega que los acuerdos del Órgano Ejecutivo deben ser emitidos por el Presidente de la República, refrendados y comunicados por el Ministerio correspondiente o por Viceministros en su caso, y que sin esos requisitos no tienen autenticidad legal, Artículo 163 Cn. Que de acuerdo al Artículo 6 del Código Civil, la forma de comunicación es la

publicación en el Diario Oficial, a fin de que el administrado pueda enterarse de su contenido y de los derechos y obligaciones que de ellos emanan. En razón de lo expuesto concluye, que los acuerdos a que hace referencia la autoridad demandada no son aplicables ni tienen fuerza legal, por consiguiente los funcionarios nombrados no tienen competencia alguna y sus dictámenes tampoco gozan de legalidad. Suponiendo que dichos acuerdos estuviesen firmados por quien debió hacerlo, refrendados por la autoridad correspondiente y comunicados en la forma que manda la ley, siempre carecerían de obligatoriedad legal, por que si bien es cierto que los Órganos del Estado gozan de lo que se llama la potestad organizadora, que garantiza su independencia respecto de los demás órganos, también es cierto que cuando se crea un organismo, que bien puede ser unipersonal, que con su actuación puede afectar un derecho fundamental, constitucionalmente hablando, esa creación o dotación de facultades, sólo puede ser a través de una ley en sentido formal y material, es decir un decreto legislativo, sancionado por el Presidente de la República publicado en el Diario Oficial. Tales acuerdos no cumplen con estos requisitos, en consecuencia no son obligatorios y las actuaciones de los funcionarios no pueden servir de base para lesionar el patrimonio de un contribuyente o de un administrado. Se concluye en la demanda, que la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos como la del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, son ilegales por fundamentarse en tales actuaciones lo cual a juicio de la actora también viola el principio de legalidad, Artículo 86 inciso final Cn.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que el Convenio constitutivo de la Corporación F., a que se refiere la parte actora dispone en la sección 9 exenciones de impuesto, en los siguientes literales; “ a) que la Corporación, sus activos, sus bienes, sus ingresos, sus operaciones, y transacciones que el Convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de

impuestos y derechos de aduana; asimismo estará exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho. d) Ninguna clase de impuestos podrá gravar las obligaciones o títulos garantizados por la Corporación (así como los dividendos o intereses de los mismos) fuere quien fuere su tenedor lo que da lugar a interpretar que los títulos valores que emitió la sociedad “T”, a favor de la Corporación F., por su naturaleza están libres de cualquier impuesto o gravamen bajo las leyes en vigor en el territorio del prestatario, lo que significa que dichos títulos valores suscritos por la IFC podrán ser invertidos en el país sin que estos generen impuesto alguno”. De lo anterior cabe analizar que “T”, se ha deducido como gasto de administración en la declaración del ejercicio de 1996, las utilidades objeto de reparto en los ejercicios de 1995 y 1996, que corresponden en forma proporcional a las acciones de las cuales es propietaria la Corporación F., confirmando por la misma contribuyente según escrito presentado a la Dirección General de Impuestos Internos, en virtud de que el Convenio constitutivo de ésta contempla la exención de impuestos, por lo que la demandante asume que tal beneficio es extensivo para ella. Al respecto si bien es claro que la sociedad “T”, se dedujo el porcentaje del 15% por considerarlo exento en base al referido Convenio, dándole un tratamiento de Gasto Financiero, tal deducción no representa un gasto sino un dividendo en reparto, y como tal sólo se permite la deducción de la reserva legal. Por lo demás, esa erogación, lejos de ser un gasto necesario, constituye una reserva de utilidades sociales, cuyo reparto lo ha sido por concepto de dividendos, tan sólo en renta, únicamente al receptor o legítimo tenedor de acciones, más nunca a la sociedad pagadora de los dividendos. En razón de lo anterior, la sociedad apelante, no debió manipular la exención, ya que bajo las leyes en vigor, es decir, concretamente el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente hasta el quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve, establece que cuando se trate de reparto gravable de las utilidades sociales, “el sujeto pasivo, sea socio o accionista de una sociedad,

computará en su renta obtenida la proporción de las utilidades que le fueren distribuidas”, lo cual concuerda con lo que establece el artículo 19 del Reglamento, respecto a que las Sociedades deberán determinar su renta obtenidas después de excluir las gravables y demás ingresos que por disposición legal consideran como excluidos del concepto de renta, para de una vez incorporarse en la renta imponible y participar del cálculo del impuesto, acreditarse el impuesto social pagado en la proporción que corresponde al dividendo repartido, no procediendo devolución alguna en caso de remanente a favor, Ahora bien, con la exención según convenio, lo que se favorece es que el total de dividendos no se incorpora a la renta bruta, en este caso de la IFC tal como ha sucedido; pero en lo que respecta a “T”, para nada le afecta en su renta imponible e impuesto social el reparto exento, no siendo entonces justificable la pretensión de deducción, menos aún cuando se refiere a los meros efectos declarativos, de ahí que se reconozca el beneficio tributario a la receptora de acuerdo a la naturaleza del referido Convenio, repercutiendo la exención en su integridad, sin aplicarse las condiciones del artículo 27 antes referido, y sin que para nada tenga que favorecerse a la Sociedad repartidora del dividendo, por estar comprendida, la exención conforme al Convenio a su favor. En cuanto a que en la fiscalización han intervenido personas empleadas de la Dirección General de Impuestos Internos que no estaban facultadas aclara, que la facultad conferida al referido Coordinador de Grupos, deviene del Acuerdo No. 5 de las ocho horas treinta minutos del día veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y ocho, el cual modifica el Romano I, Numeral I, Acuerdo No. 20 Romano II de las ocho horas veinte minutos del día dieciocho de junio de mil novecientos noventa y seis.

ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que de acuerdo a la Sección 9 Exenciones de Impuestos contenida en el Convenio Constitutivo de la Corporación F., da lugar a

interpretar que los títulos valores que emitió la Sociedad "T", a favor de IFC, por su naturaleza están libres de cualquier impuesto o gravamen bajo las leyes en vigor en el territorio del prestatario, lo que significa que dichos títulos valores suscritos por la IFC podrán ser invertidos en el país sin que estos generen impuesto alguno. De lo contrario cabe analizar el Gasto de Administración Sub-Cuenta "EFECTO IFC", que lleva la Sociedad "T", por el valor de ONCE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES, (¢11,244,635.00), el cual según el informe de fecha catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve, se objetó en vista que se lo reclamó indebidamente para efectos fiscales el cual se encuentra a nivel de declaración, no representando gasto para la Sociedad. En razón de lo anterior y según auto de las catorce horas veinte minutos del día treinta de marzo de dos mil, mandó a verificar la relación contractual entre "T", y la Corporación F., respecto al porcentaje del 15% que aduce corresponde en concepto de dividendo, resultando de dicha verificación, que efectivamente la IFC es accionista de "T", del 15% del capital social, al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis, por lo que de acuerdo a la verificación efectuada, fue que "T", se dedujo como gasto de administración en la declaración del ejercicio en mención, las utilidades objeto de reparto en los ejercicios de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis, que corresponden en forma proporcional a las acciones de las cuales es propietaria la Corporación F., en virtud de que el Convenio constitutivo de ésta contempla la exención de impuestos, asumiendo la contribuyente demandante que tal beneficio era extensivo para ella, en la proporción antes señalada. Sostiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al respecto, que si bien es claro que "T", se dedujo el porcentaje del 15% por considerarlo exento en base al referido Convenio, dándole un tratamiento de Gasto Financiero, esa deducción resultó ser un artificio declarativo, toda vez que dicha suma no representa un gasto sino un dividendo en

reparto, y como tal sólo se permite la deducción de la reserva legal, pero jamás del resto de utilidades, porque el reparto en forma de dividendo resulta posterior a la obtención de la utilidad social de la cual forma parte. Por lo demás, esa erogación lejos de ser un gasto, necesario, constituyó una reserva de utilidades sociales, cuyo reparto lo ha sido por concepto de dividendos, afectando tan sólo en renta únicamente al receptor o legítimo tenedor de acciones, y de manera alguna a la sociedad pagadora de los dividendos. Sobre la base de lo antes expuesto, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos concluye que bajo las leyes en vigor, específicamente el Artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y Artículo 19 del Reglamento de la misma, la contribuyente "T", no debió manipular la exención. Que la exención según convenio, lo que favorece es que el total de dividendos no se incorpora a la renta bruta, en este caso de la Corporación F., tal como ha sucedido; pero en lo que respecta a la sociedad "T", para nada le afecta en su renta imponible e impuesto social, el reparto exento, no siendo entonces justificable la pretensión de deducción, menos aún cuando se pretenden a los meros efectos declarativos. De ahí que reconozca el beneficio tributario a la receptora de acuerdo a la naturaleza del referido Convenio, repercutiendo la exención en su integridad, sin aplicarse las condiciones del artículo 27 de la Ley vigente a la época, y sin que para nada tenga que favorecerse a la Sociedad repartidora de dividendo, por no estar comprendida, la exención conforme al Convenio en su favor. En cuanto a que en la fiscalización intervino una empleada de la Dirección General de Impuestos Internos que no estaba facultada, advierte que la facultad del referido Coordinador de Grupos, le deviene según Acuerdo No. 5 de las ocho horas treinta minutos del día veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y ocho el cual modifica el Romano I Numeral 1, Acuerdo No. 20 de las ocho horas veinte minutos del día dieciocho de junio de mil novecientos noventa y seis.

Que al profundizar sus actuaciones el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos consideró que su actuación esta apegada a

derecho, argumentando que ha respetado el Convenio Constitutivo de la IFC. Lo que realmente ha sucedido es que la parte actora ha entendido mal el hecho económico, pues confunde los efectos de la exención tributaria establecida en el aludido Convenio haciéndola extensiva con la errónea deducción de gastos de administración de las utilidades generadas por la sociedad "T"., que el aludido Convenio es aplicable a la accionista - IFC- en el sentido que cuando esta última perciba, el pago proporcional de las utilidades netas en razón de sus acciones, le generará renta a la Corporación F.; no obstante el referido hecho generador – por la renta percibida – la accionista IFC goza de exención que se otorga a su favor. En el caso de autos, la sociedad T., aparte que no aparece registro contable alguno de la repartición de los dividendos a sus accionistas, dedujo por vía de gasto de administración 15% a las utilidades brutas, es decir, que previo a realizar las deducciones de sus gastos, reserva legal y renta de las mismas, dedujo por vía de gasto la parte alícuota de la Corporación, lo que a todas luces no procede por dos razones, la tributaria y la mercantil. A) Tributariamente no es procedente, en virtud que "T", no debió manipular la exención, puesto que bajo las leyes en vigor, concretamente el Artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece que cuando se trate de reparto gravable de las utilidades sociales, el sujeto pasivo, sea socio o accionista de una Sociedad, computará en su renta obtenida la porción de utilidades que le fueren distribuidas, situación que concuerda con lo que establece el artículo 19 del Reglamento de la citada ley, después de excluir las cantidades o reservas legales en el límite imponible, sus ingresos no gravables y demás ingresos que por disposición legal consideren como excluidos del concepto de renta, para de una vez incorporarse en la renta imponible y participar en el cálculo del impuesto, acreditarse el impuesto social pagado en la proporción que corresponde al dividendo repartido, no procediendo devolución alguna en caso de remanente a favor. Ahora bien, con la exención según Convenio, lo que se favorece es que el total de dividendos no se incorpora a la renta bruta, en caso de la

Corporación F., tal como ha sucedido; pero en lo que respecta a "T", para nada le afecta en su renta imponible e impuesto social, el reparto exento, no siendo entonces justificable la pretensión de deducción, menos aun cuando se pretende a los meros efectos declarativos, de ahí que se reconozca el beneficio tributario a la receptora de acuerdo a la naturaleza del referido Convenio, repercutiendo la exención en su integridad, sin aplicarse las condiciones del Artículo 27 vigente a la época, y sin que para nada tenga que favorecerse a la sociedad repartidora del dividendo por no estar comprendida, la exención conforme al convenio a su favor. Que en base a lo antes expuesto y al Convenio en mención y la Ley de Impuesto sobre la Renta, se confirmó la objeción hecha por parte de la Dirección General. B) Mercantilmente no es procedente aducir que las utilidades brutas percibidas por una sociedad se deban excluir todas las obligaciones que debe solventar la misma, como sucede en el caso de estudio. Y es que mercantilmente se debe entender que los socios al convenir constituir una sociedad lo hacen con la finalidad de unir su capital y crear una persona distinta a ellos, con el propósito de obtener ganancias por la inversión y el trabajo realizado por la persona jurídica nueva y esto es así, que en el artículo 25 del Código de Comercio se establece la existencia jurídica de las sociedades al momento de su inscripción, desligándose el socio en su patrimonio particular (sociedad de capital con responsabilidad limitada, como lo es la sociedad "T") y con el objeto de percibir las ganancias o soportar las pérdidas en proporción de sus acciones; no obstante la nueva persona creada jurídicamente tiene que reportar las utilidades a sus socios accionistas, pero tal retribución la hace libre de todo gravamen, es decir, libre de toda obligación que la sociedad tenga, como en el caso de la determinación de la reserva legal que aduce de las utilidades netas de la sociedad como se establece en el Artículo 39 Inciso 1 del Código de Comercio, de lo que se colige que de las utilidades brutas percibidas, la sociedad deberá deducir todas las obligaciones que como persona jurídica diferente a sus socios ha contraído,

confirmándose tal tesis en lo estipulado en el Artículo 49 del cuerpo normativo mercantil en referencia, cuando establece que el embargo practicado por “*ACREEDORES PARTICULARES DE LOS SOCIOS*” afectará únicamente las utilidades del socio deudor. Lo anterior reafirma la tesis de que la sociedad “T”, no tuvo que deducirse como gasto de administración la cuota de los dividendos que le correspondían a la Corporación, debido que las utilidades percibidas por la sociedad deben liquidarse con las obligaciones que tenga como gastos propios (gastos financieros, administrativos, etc.) y las obligaciones legales (reserva legal y fiscal impuesto sobre la renta que como persona diferente de sus socios accionistas tiene frente al fisco); en consecuencia, cuando al accionista se le entregan sus dividendos, es a éste a quien, como persona diferente a la jurídica creada, le genera conforme a la Ley de Impuesto sobre la Renta en su Artículo 2 literal c) una renta que deberá computar como renta obtenida (Artículo 27 Inciso 1 de la referida ley tributaria vigente al momento de causarse el hecho generador) y es en este momento que el Convenio ratificado por la Asamblea Legislativa en comento surte todos sus efectos con respecto a la Corporación F., que a pesar de causar hecho generador en renta está exento el pago del mismo. Por otra parte en cuanto a los supuestos vicios por falta de competencia para fiscalización por parte del señor R., manifestó que la competencia de éste es válida según el Acuerdo No. 5 de las ocho horas treinta minutos del día veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y ocho, el cual modifica el romano I Numeral 1, Acuerdo No. 20 de las ocho horas veinte minutos del día dieciocho de junio de mil novecientos noventa y seis, según el cual se delegó competencia al Coordinador de Grupos mencionado, en atención a que el Artículo 8 inciso 3° de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, permite lo que doctrinariamente se conoce como delegación de firmas al conservar la responsabilidad de los delegantes; no obstante estar permitida la delegación de firmas en la legislación aplicable y demostrar que existe acuerdo de delegación, la parte actora

aporta nuevo argumento insostenible en el sentido de la publicidad de dichos acuerdos en base a lo estatuido por el Constituyente en el Artículo 163 y el Legislador en el Artículo 6 del Código Civil, lo que a todas luces quiere establecer retóricamente, confundiendo la simple delegación de firmas con la de funciones, cuando en la primera el funcionario delegante no se despoja de su competencia y por ende su responsabilidad, por lo que en ningún momento el contribuyente se desliga de la figura del funcionario responsable y por ende no considera necesaria la publicación y en el caso en particular sin necesidad de entrar a conocer si es delegación de firmas o de funciones (competencia), la parte actora confundió la aplicabilidad de la norma constitucional y legal al caso en discusión, porque tanto el artículo de la Constitución y del Código Civil, se refiere a disposiciones de carácter general, pero que en el caso de la Constitución se refiere a acuerdos de nombramientos de funcionarios y todos aquellos acuerdos que afecten la esfera jurídica de los gobernados y no los simples acuerdos ínter orgánicos de delegación de firmas, cuando per se no vulneran la esfera jurídica del administrado, máxime que por su propia naturaleza, conservan los funcionarios delegantes su competencia y responsabilidades frente al administrado.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Como se ha expuesto, los actos administrativos que original este proceso son los siguientes:

- a) Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las diez horas del día quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determinó cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta e impuso multa a cargo de su poderdante, respecto al ejercicio fiscal

comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre del mil novecientos noventa y seis.

- b) Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del día catorce de septiembre de dos mil, la cual confirmó la resolución antes detallada.

Que la parte actora sostiene que la cuenta Gastos de Administración, subcuenta Efectos "IFC" por el monto de ONCE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES (¢11,244,635.00), reclamadas por la sociedad "T", en concepto de utilidades equivalentes al 15% de las obtenidas durante los ejercicios de los años de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis, que corresponde en forma proporcional a IFC, son deducibles en base al Convenio de Constitución de la Corporación F., Sección 9. Exenciones de Impuestos. Las autoridades demandadas en forma unánime sostienen al respecto, que la emisión de títulos valores por la sociedad "T", a favor de la IFC, por su naturaleza está libre de cualquier impuesto o gravamen bajo las leyes en vigor en territorio del prestatario. Puntualizando que el presente caso lo que realmente sucede, es que la contribuyente demandante se ha deducido como gastos de administración en el declaración del ejercicio de mil novecientos noventa y seis, las utilidades objeto de reparto para los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y seis que corresponden en forma proporcional a las acciones de la IFC, por considerar que está exento en base al referido Convenio, pero qué a juicio de las autoridades demandadas la deducción reclama no representa un gasto sino un dividendo en reparto y como tal sólo permite la deducción de la reserva legal. Que esa erogación lejos de ser un gasto necesario, constituye una reserva de utilidades, cuyo reparto lo ha sido

por concepto de dividendo, que sólo afecta en renta al legítimo tenedor de acciones y no a la sociedad pagadora de los dividendos. El punto central a dilucidar consiste en determinar si la suma de ONCE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES (¢11,244,635.00), reclamada por "T", en concepto de Gastos de Administración Sub Cuenta "Efecto IFC", es o no deducible en razón -como alega la parte actora- a que la suma arriba mencionada representa el valor del 15% que en concepto de dividendos le corresponderían a la Corporación por las acciones que ésta posee, en atención a que IFC está exenta del impuesto conforme al Convenio Constitutivo de ésta.

DEL REFERIDO CONVENIO CONSTITUTIVO DE LA IFC

El citado ordenamiento jurídico, establece en la Sección 9. Exenciones de impuestos: "a) La Corporación, sus activos sus bienes, sus ingresos y sus operaciones y transacciones que este Convenio autoriza, estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de aduana. La Corporación estará exenta de toda responsabilidad respecto a la recaudación o pago de cualquier impuesto o derecho. b) ..., c) Ninguna clase de impuestos podrá gravar las obligaciones o títulos emitidos por la Corporación (así como los dividendos o intereses de los mismos), fuere quien fuere su tendedor: (I) si tal impuesto fuere discriminatorio hacia una obligación o título solamente por haber sido emitido por la Corporación; o (II) si la única base jurisdiccional para tal impuesto fuere el lugar o la moneda en que hubieren sido emitidos aquellos, en que deban pagarse, o en que hubieren sido pagados, o el lugar en que la Corporación mantenga una oficina o agencia. D) Ninguna clase de impuestos podrá gravar las obligaciones o títulos garantizados por la Corporación (así como los dividendos o intereses de los mismos), fuere quien fuere su tenedor: (I) si

tal impuesto fuere discriminatorio hacia una obligación o título por razón de tan solo de que la corporación lo hay garantizado; o (II) si la única base jurisdiccional para tal impuesto fuere el lugar en que la corporación mantenga una oficina o agencia”. Del tenor literal de la Sección 9 Exenciones de Impuestos, resulta indiscutible que la inmunidad tributaria de que se trata, es de las que en doctrina tributaria se denomina “exención subjetiva”, la cual por su propia naturaleza corresponde exclusivamente al sujeto y en este caso, a los activos e ingresos a favor de IFC. Como es sabido este tipo de beneficios fiscales no pueden ser transferidos a terceras personas. Lógico es deducir entonces que la Corporación F., accionista de la sociedad “T”, es la “Corporación” que gozará de la exención de pago de impuestos cuando en su calidad perciba dividendos por acuerdos de distribución de utilidades, según decisiones que se adopten en las Juntas Generales de Accionistas de la contribuyente, y de modo alguno puede la repartidora del dividendo gozar del beneficio fiscal de que se trata. Según lo relacionado en este proceso, la sociedad “T”, reclamó entre los Gastos de Administración Subcuenta “Efectos IFC” la proporción del 15% de las utilidades que correspondería a Corporación F., basándose en la inmunidad tributaria que corresponde a ésta y reclamó como gastos no solamente la proporción de utilidades del ejercicio de mil novecientos noventa y seis, sino que también las que en igual proporción le corresponderían sobre las utilidades del ejercicio de mil novecientos noventa y cinco. A la luz de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es notorio que contradice lo dispuesto por el artículo 28 de la misma, por cuanto las utilidades que corresponden a IFC no podrían calificarse como gastos de la contribuyente demandante. Por otro lado, también infringe el Artículo 13 letras c) y d) de la precitada ley que señalan, respectivamente: *“La renta se presume obtenida a la media noche del día en que termine el ejercicio o período de imposición*

correspondiente” y “ Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias y de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales”. En este último caso, la infracción cometida se evidencia en el hecho de que la sociedad contribuyente reclama en el ejercicio de mil novecientos noventa y seis, valores que ella misma afirma corresponden a mil novecientos noventa y cinco, y porque además, tales cifras no representan actividades propias de la contribuyente sino que constituyen -en este caso- utilidades a distribuirse en un futuro a favor de la accionista IFC. En abono a lo anterior también cabe reparar, que el Código de Comercio señala en el Artículo 223 que las Juntas Generales de Accionistas se celebraran una vez al año dentro de los cinco meses que sigan a la clausura del ejercicio social (enero hasta mayo), disponiendo en el romano IV que será la Junta General quien conocerá de “la distribución de las utilidades”. La disposición legal arriba citada está en íntima relación con el Artículo 13 letra c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y también inhibe a la pretendida determinación de las utilidades que serán distribuidas a IFC como dividendos, ya que ésta es una facultad exclusiva de la Junta General de Accionistas. En todo caso las utilidades que la sociedad “T”, obtuvo en el ejercicio de mil novecientos noventa y seis, deberán ser aprobadas por la Junta General de Accionistas que debió realizarse en los primeros cinco meses de 1997 y debió haber sido hasta entonces -si existió acuerdo de distribución de utilidades- que la exención tributaria surtió todos sus efectos exclusivamente a favor de IFC. Sin embargo es importante aclarar, que de acuerdo con el balance general al 31 de diciembre de 1996, agregado a folios 210 del expediente de la Dirección General de Impuestos Internos, el rubro “capital reservas y resultados” muestra

un saldo de SETENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS COLONES Y VEINTINUEVE CENTAVOS (¢79,437,292.29), el cual incluye: el capital social por valor de ONCE MILLONES TRESCIENTOS MIL COLONES (¢11,300,000.00), la reserva legal por la suma de DOS MILLONES DOSCIENTOS SESENTA MIL COLONES (¢2,260,000.00), equivalente ya al 20% del capital social y las utilidades obtenidas desde el ejercicio resultante de SESENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y DOS COLONES Y VEINTINUEVE CENTAVOS (¢65,877,292.29), que representa el 100% de las utilidades obtenidas por la contribuyente según consta en el expediente de la Dirección General de Impuestos Internos. Esto último indica que la sociedad apelante nunca ha acordado el reparto de dividendos por medio de la distribución de utilidades, consecuentemente IFC no ha percibido beneficios por las acciones que a ella le pertenecen en la sociedad investigada. La anterior conclusión se confirma con el informe de fecha doce de abril de dos mil, rendido por la Analista Jurídica Tributaria designada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, para verificar sobre *“la relación contractual entre la sociedad “T”, y la Corporación F., y sus incidencias, respecto al 15% que aduce corresponde en concepto de dividendo...”* quien concluyó en su informe –agregado de folios 48 al 50 del incidente de apelación– que el licenciado J., en su calidad de contador General de la contribuyente le manifestó: *“que a esa fecha –12/abril/2000– no han repartido dividendos, hasta que los accionistas lo decidan; que respecto a la cuenta llamada IFC Cuentas por Pagar, no tienen efectos contables sino sólo fiscales”*. Como puede advertirse, las motivaciones que anteceden son suficientes para desestimar la pretensión de la sociedad contribuyente, puesto que –en

primer lugar– está abundantemente comprobado que las sumas reclamadas como Gastos de Administración “Efecto IFC” por valor de ONCE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES (¢11,244.635.00), nunca han significado gasto alguno incurrido por la demandante. Tampoco se refuta que cuando la Junta General de Accionistas acuerde la distribución de las utilidades decretando dividendos por pagar a favor de IFC será hasta entonces cuando ésta goce de la exención de impuestos a que hace referencia el Convenio de Constitución de la corporación F., situación que prevé el Artículo 4 No. 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y que la apoderada de la parte actora pretende a folios 6 vuelto y 7 frente de la demanda– en forma indebida transferir dichos beneficios a “T”; y es que la anterior posición de esta Sala concuerda con lo establecido en el Artículo 25 de la precitada Ley Tributaria, que en el inciso 2º define que las utilidades realmente percibidas son aquellas cuya distribución haya sido acordada al socio o accionista, sea en dinero en efectivo, títulos valores, especie o mediante operaciones contables que generen disponibilidad para el contribuyente, o en acciones por la capitalización de utilidades; hechos que en el caso de autos no se ha dado en ninguna de sus manifestaciones. Recapitulando: a) Los Gastos de Administración “Efecto IFC”, por valor de ONCE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SEICISNEOTS TREINTA Y CINCO COLONES (¢11,244,635.00), no constituyen deducciones admisibles de la renta bruta obtenida por la sociedad recurrente, durante el año de mil novecientos noventa y seis, por carecer de la naturaleza de gasto de operación, Artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sino que por el contrario *representan utilidades obtenidas por la demandante*; b) según balance general de la contribuyente al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis

y el informe de fecha doce de abril de dos mil, rendido por la Analista Jurídica Tributaria del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, las Juntas Generales Ordinarias de Accionistas de la sociedad "T", nunca han acordado la distribución de las utilidades obtenidas durante los ejercicios desde mil novecientos noventa y uno hasta mil novecientos noventa y seis, por consiguiente, IFC no ha sido afectada en su *inmunidad tributaria respecto a que se le pretenda gravar la rentabilidad de sus inversiones por las acciones que posee en la sociedad investigada*; c) *El Convenio de Constitución de la Corporación F., -IFC- no admite que los beneficios de la inmunidad tributaria sean transferibles a las sociedades emisoras de acciones en las que participe como accionista IFC*; y d) *La Ley de Impuesto sobre la Renta en el artículo 4 No. 1 reconoce como rentas no gravables: "las que por Decreto Legislativo o las provenientes de Contratos aprobados por el Órgano Legislativo mediante decreto, sean declaradas no gravables"*, situación en que se enmarcaría IFC cuando la distribución de utilidades por cualquiera de los medios a que se refiere el Artículo 25 de la precitada ley. En conclusión, la objeción a la cuenta de Gastos de Administración Subcuenta Efecto "IFC" por la suma de ONCE MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES (¢11,244,635.00), efectuada por la Dirección General de Impuestos Internos y que confirmó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es legal. La parte actora también señala que la tasación efectuada mediante la resolución impugnada, está basada en dictámenes de personas de las que sólo una está autorizada por la ley para intervenir; es decir aduce que el procedimiento de fiscalización mediante el cual se estableció la suma a pagar en concepto de impuesto sobre la renta y multa cuestionados es ilegal, debido a que intervino el señor R, en calidad de Coordinador de Grupos de Fiscalización de esa Dirección General, sin estar facultado

para ello. Respecto a dicho planteamiento, las autoridades demandadas afirman que la facultad de intervención del referido Coordinador de Grupos, deriva del Acuerdo No. 5 emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veinticinco de mayo de mil novecientos noventa y ocho, en cual modifica el Romano I numeral 1º del Acuerdo No. 20 de las ocho horas veinte minutos del día dieciocho de junio de mil novecientos noventa y seis. Sin embargo, la parte actora cuestiona dichos acuerdos aduciendo que no tienen fuerza legal, pues según su parecer, deben ser emitidos por el Presidente de la República, refrendados y comunicados por el Ministerio correspondiente o por los Viceministros en su caso Artículo 163 Cn. Que además conforme al artículo 6 del Código Civil deben publicarse en el Diario Oficial, para que los administrados conozcan de su contenido, de los derechos y obligaciones que ellos emanen. Finalmente añade, que los Órganos del Estado gozan de lo que se llama la "potestad organizadora", la cual garantiza su independencia respecto a los demás órganos, pero que cuando se crea un organismo debe de hacerse por medio de ley formal y material. Que en este caso, tales acuerdos no cumplen los requisitos antes mencionados. A folios 228 del respectivo expediente de la Dirección General de Impuestos Internos, se encuentra agregada la nota suscrita por el mencionado señor R., en carácter de Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Dirección General. La nota en referencia por medio de la cual se pedía explicación a la contribuyente demandante sobre el concepto "IFC", así como las fotocopias de las partidas de diario, registros y otra documentación contable que soporta el valor reclamado en la cuenta "Gastos de Administración Efecto IFC", no incide en la esfera jurídica de la sociedad contribuyente. Que en este proceso se ha impugnado la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, la cual tuvo su fundamento en el informe de

auditoria rendido y suscrito por la señora B., auditora de esa oficina para realizar la fiscalización, como consta a folios 233 y siguientes. Por tanto, la intervención del referido Coordinador de Grupos, fue un mero acto interno, que como ya se mencionó, no incide en la decisión final de la Dirección General de Impuestos Internos, por lo que resulta irrelevante el cuestionamiento formulado por la parte actora al respecto.

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

a las diez horas del día quince de octubre de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual determinó a cargo de la sociedad "T", cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta respecto al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis e impuso multa por evasión intencional; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del día catorce de septiembre de dos mil, por medio de la cual se confirmó la resolución citada; c) Condénase en costas a la parte actora conforme el derecho Común; d) en el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y, e) Devuélvase los expedientes administrativos a su respectivas oficinas de origen. NOTIFIQUESE.-

FALLO 3

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el licenciado "M" actuando en su carácter de representante legal de la sociedad "T", impugnando de ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto modificó la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las quince horas treinta minutos del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y seis.

ALEGATOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que según lo expuesto en el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para que proceda la aplicación de indicios por vía de compulsas requiere, que los peritos designados por la Dirección General de Impuestos Internos emitan informe justificando su aplicación para que ésta si lo estima conveniente la autorice mediante resolución clara y precisa utilizar en la

fiscalización los métodos estimativos e indicios como mecanismo revelador de ingresos y gastos del contribuyente investigado. Que en su caso particular no existió autorización de parte de la oficina para aplicar indicios por vía de compulsas con el fin de determinar ingresos y gastos de su representada. Por consiguiente, al no cumplirse con lo dispuesto en dicha norma la actuación de la Dirección General es nula en base al Artículo. 110 de la precitada ley, dado que existe un vicio en el dictamen pericial que sirvió de fundamento para la determinación de impuestos y si tal dictamen constituye la base de la tasación del tributo según el Artículo 115 del citado texto legal, resulta que es nulo el acto de determinación. Los anteriores argumentos fueron expuestos oportunamente ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien en base a apreciaciones subjetivas carentes de fundamento legal los desestimó, ratificando con ello el criterio discrecional y subjetivo de la oficina antes mencionada, lo cual vulnera el principio del debido proceso que debe observarse en la

subsanción del trámite del recurso de apelación, configurando el Tribunal de Apelaciones con su actuación, desvío de poder. Y es que al plantear ante el citado órgano contralor sobre la ilegalidad incurrida por la Dirección General al aplicar métodos de determinación de flujos de ingresos por medio de indicios, sin su debida autorización mediante resolución y hacerla de su conocimiento, así como la falta de designación específica del perito que debía emitir el dictamen sustentado en el método indicial como medio revelador de ingresos, lo cual acarrea nulidad absoluta del mismo dictamen que sirvió de base para emitir la resolución de liquidación a cargo de la contribuyente actora, el Tribunal de Apelaciones por imperativo debió declarar la nulidad de la resolución objeto del recurso. Dicho Órgano no valoró ni justificó legalmente la actuación viciada de la Dirección General de Impuestos Internos, pues según su fallo lo único que sustenta sobre el punto esgrimido –falta de cumplimiento a lo establecido en el Artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta- es que las personas a quienes se solicitó la información – que según la parte actora dio a la aplicación del método indicial como revelador de ingresos –son entidades filiales a la sociedad demandante. Lo anterior agrega, debe entenderse como suficiente argumento justificativo para no dar cumplimiento al citado artículo 116; dicho criterio como es el de sostener que la información obtenida como mecánica de recabar información con sus filiales –con la finalidad que pudiera servir de indicio para estimar los ingresos de la contribuyente social, no requiere la aplicación del Artículo 116 por sostener que tal información en su opinión ¿qué es si no inferir flujos de ingresos lo que hizo la Dirección General de Impuestos Internos? Reitera al respecto la demandante, que el Tribunal de Apelaciones desestimó en forma antijurídica los argumentos que sustentan la ilegalidad incurrida por la Dirección General de Impuestos Internos; al soslayar la emisión de actos administrativos contemplados en la ley, que exigen su obligatorio e ineludible cumplimiento, viola el principio de “legalidad tributaria” y por los

derechos de la sociedad “T”, situación que obliga a declarar nulas las actuaciones emanadas de la administración Pública que ha ocasionado el perjuicio apuntado.

ALEGATOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que según sostiene la parte actora, el Tribunal de Apelaciones no reconoció la necesaria aplicación del artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y por ende con autorización previa, ausente en el procedimiento de determinación que reafirma sobre dicho argumento, que de la información obtenida y aplicada en la determinación de los impuestos no se infiere sino se obtiene de datos propios de la apelante y de terceros con ella vinculados; son datos ciertos sometidos a calificación jurídica, que es otra cosa. Que es sobre este punto donde deriva la confusión de la demandante, ya que una cosa es inferir sobre hechos base y otra aplicarlos una vez calificados como elementos configuradores del hecho generador e incorporados en la base imponible al calificar su contenido material como propio a gravarse. Debe reconocerse, que el tránsito de base cierta a base estimativa o indicial es preponderante y funciona para aquellos casos en los que imposibilita la verificación del impuesto, sea por manifestarse omisa la contribuyente o por no permitir demostrar la manera como llegó al cómputo del impuesto o por carencia de soportes y registros que imposibiliten francamente la auditoria contable, acudiendo por ello a la base indicial con una gama de métodos técnicos o aplicación de hechos base que permitan con razonabilidad en ambos supuestos la estimación impositiva. En el caso de autos ha habido hechos base, suficientes per se para cifrar impuestos una vez calificadas las operaciones jurídicas en su naturaleza. Por tanto, se desvirtúa la pretensión de la parte actora de querer manifestar el caso como de aplicación indicial sin su respectiva autorización. En su intento la parte demandante hace alusión a doctrina, que al ser analizada no constituye soporte para la situación real que subyace en el caso subjuídice. Las cifras

esbozadas no dejan de ser imprecisas, pues no guardan relación con el caso ni con el punto que se cuestiona. Que su actuación ha sido del todo apegada a ley sin violentar derecho alguno, sea objetivo o subjetivo, menos aún el de transgredir el orden tributario salvadoreño. Lo que en el fondo ha sido de afectación para los intereses de la sociedad demandante, es precisamente el punto de la calificación jurídica de los hechos base utilizados para cifrar la liquidación oficiosa, la que se ha mantenido en pie y bajo el contexto de la base cierta

ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que según lo argumentó el licenciado “M”, la compulsas aplicada tuvo base indicial sin existir autorización como exige el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sobre dicha información se pronunció que tal como lo reconoció la sociedad contribuyente, su contabilidad no fue discutida en la fiscalización por el contrario, sirvió de base con todos sus libros a la investigación pericial en sus diferentes cuentas. Por lo que indiscutiblemente se empleó base cierta y de manera alguna se ha presumido ingresos omitidos con base a señales, indicios o signos. Lo que ocurrió fue la verificación de las cuentas y subcuentas contables por medio de practica de compulsas, sobre lo cual están facultados los peritos, quienes pueden obtener y solicitar documentación e información a terceros, más aún cuando es factible si al ser filiales de la contribuyente fueron las mismas personas de la sociedad “T”, las que ofrecieron la información de sus filiales y clientes de sus servicios, por que sus resultados económicos fiscalmente son independientes. Que si no hubiere mediado proceso de fiscalización o el cotejo lo realizare personal no designado para ese efecto específico, el requerimiento a terceros debió formularse de manera directa de parte de la Dirección General de Impuestos Internos (artículos 112 y 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 116 inciso 3° del Reglamento como facultad concedida en la Ley como delegado de la Dirección General, puesto

que el perito debía cerciorarse sobre los datos de la contribuyente). Que la compulsas como el cruce de información es una comparación de datos y no indicio, a menos que la información sirva como base para aplicar inferencia tributaria. Por lo que no es procedente el alegato de nulidad esgrimida.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

Como se ha expuesto, el acto administrativo impugnado es el pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por medio del cual modificó la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las quince horas treinta minutos del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y seis. La parte actora hace recaer la ilegalidad del acto impugnado, aduciendo que en la fiscalización de impuestos ordenada por la Dirección General de Impuestos Internos en contra de la sociedad “T” se determinaron ingresos con base a indicios sin existir autorización precisa de parte de la mencionada oficina para su aplicación. La aplicación de indicios ha que hace referencia la sociedad demandante corresponde a la determinación de ingresos con base a valores informados por terceros, datos que en su opinión son aplicación propia de indicios, ya que los mismos fueron compulsados con diferentes sociedades afiliadas. Con base a lo anterior sostiene, que al haberse aplicado indicios sin la debida autorización de parte de la Administración Tributaria, viola el Artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, consecuentemente las actuaciones de dicha oficina son nulas conforme el artículo 110 del citado cuerpo legal. Sobre el punto alegado, la autoridad demandada sostiene que la fiscalización ordenada por la Dirección General de Impuestos Internos se realizó con base cierta, es decir en base a la Contabilidad y los Libros respectivos propiedad de la contribuyente; que no se han presumido señales, indicios o signos

los ingresos omitidos. Que la verificación de cuentas y subcuentas contables propias de la contabilidad de la demandante se efectuó por medio de compulsas, que lo que realmente sucedido, es una facultad de los auditores legítimamente designados, los que pueden obtener y solicitar documentación e información a terceros para realizar la función encomendada. Que en el caso de autos esa facultad es más factible, puesto que las personas a quienes se solicitó la información son filiales de la sociedad demandante y sus mismos personeros fueron los que proporcionaron dicha información. La información obtenida y aplicada en la determinación de los impuestos no se infiere, se extrae de datos propios de la contribuyente y de terceros con ella vinculados, datos ciertos sometidos a calificación jurídica que es otra cosa. Finalmente agrega, que de no existir procedimiento de fiscalización o el cotejo lo realizare personal no designado para tal efecto, el procedimiento a terceros debe formularlo directamente la Dirección General. Que en este caso como facultad concedida en la ley, y el auditor como delegado de la Dirección General, debía cerciorarse de los datos de la contribuyente. Artículos 112 y 115 y 116 inciso 3° del Reglamento. Por tanto, la compulsas y el cruce de información constituye corroboración de datos, y no indicios como alega la parte actora, a menos que la misma información sirva como hecho base para aplicar inferencia tributaria; concluyendo que es improcedente la pretensión de la contribuyente al pretender alegar el caso como de aplicación indicial sin autorización para ello. Los argumentos esgrimidos por las partes en este proceso limitan el análisis de la pretensión, cual es, establecer si la información requerida a terceros –en este caso a filiales de la contribuyente- para compulsar datos o valores contenidos en la contabilidad de la contribuyente constituye o aplicación de métodos estimativos o indicios para determinar ingresos omitidos, requisito sine qua non para concluir si existe o no violación al artículo 116 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, por las razones que alega la demandante. De conformidad con el artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las

bases para la liquidación de oficio del impuesto por parte de la Dirección General son entre otros; “1) Las liquidaciones anteriores del contribuyente, 2) El informe de los Auditores designados por dicha oficina; 3) Los datos suministrados por entidades oficiales, por los particulares y el contribuyente, sus representantes, apoderados o herederos, de conformidad a esta ley; y 4) Los indicios que la ley permite”. Del tenor literal antes transcrito se advierte, que los métodos para la determinación de la renta imponible pueden ser de base cierta, en la cual se toman en cuenta elementos o datos existentes que permiten conocer de forma directa el hecho generador del impuesto, y el método estimativo e indicios o base presunta. El último método se construye mediante la utilización de indicios, su aplicación vuelve indispensable cuando la administración Tributaria no cuenta con los medios directos que le proporcionen datos ciertos, la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permitan el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos contribuyentes ofrezcan resistencia, excusa o negativa frente a la actuación de fiscalización ordenada en su contra, incumpla sustancialmente sus obligaciones contables o cuando los antecedentes que se suministren carezcan de fuerza probatoria. Etc. en los anteriores casos, aunque no los únicos la Administración Tributaria está facultada para proceder a determinar el impuesto mediante la base estimativa o indicial denominada “base presunta”, valiéndose para ello de la comprobación de indicios, de lo contrario el Fisco se vería burlado por los evasores de la obligación tributaria. Para que proceda la aplicación de este método de determinación se requiere la concurrencia de cualquiera de los supuestos antes mencionados los cuales deberán justificarse ante la Dirección General para que si lo considera pertinente autorice por medio de resolución su aplicación. Lo importante es que en la aplicación de este método, la oficina debe reunir una serie de hechos o circunstancias en que su vinculación o conexión normal con los

que prevé la ley como presupuesto material del tributo, le permitan inferir en el caso investigado la existencia y monto de la obligación. Al analizar el caso de estudio, de la revisión del expediente administrativo que la Dirección General lleva a nombre de la sociedad "T", aparece a folios 40 que los auditores designados para fiscalizar a la contribuyente antes citada, le solicitaron proporcionara la documentación y registros para efectuar el trabajo encomendado. Entre esa documentación se menciona entre otros, los soportes que respaldan la anotaciones en libros de contabilidad general y auxiliares, así como los contratos de servicios suscritos con las compañías afiliadas y cualquier otra información y documentación necesaria para la auditoría en cuestión. Dentro de la documentación proporcionada por la demandante, aparecen en el citado expediente a folios 770 y 771 las páginas 472 y 473 del Libro Mayor, en la cual se demuestran movimientos o aplicaciones a la cuenta código 66300 denominada "INGRESOS POR SERVICIOS", y entre éstos se reflejan valores correspondientes a varias subcuentas que incluyen los diferentes servicios prestados por la sociedad "T", a sus sociedades afiliadas: Constructora J., N., M., O. y otras. El Jefe o Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, con la intención de que los auditores fiscales procedieran a cruzar información entre los valores contabilizados bajo a cuenta de INGRESOS POR SERVICIOS, solicitó a las sociedades afiliadas arriba mencionadas, les proporcionaran la siguiente información: "Detalle y valor de dividendos pagados a la sociedad "T", así como el valor y conceptos de los servicios recibidos durante el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos. Sobre lo solicitado, las sociedades antes mencionadas informaron que durante el período tributario de mil novecientos noventa y dos, la sociedad "T", les proporcionó servicios, por los valores siguientes: a) Urbanización J, ¢1,402,335.02; b) Urbanización N., ¢2,133,110.00; c) M., ¢1,657,215.11 y d)

Constructora O, ¢6,433,679.25. La anterior información corre agregada al expediente de la sociedad "T", donde aparece el resumen de los servicios prestados por la contribuyente a las empresas antes mencionadas, en el cual anotan las cifras o valores correspondientes a cada uno de los meses del citado año. Cabe mencionar que dicha información fue proporcionada y suscrita por el Licenciado M., representante de la sociedad "T", en el presente proceso. La información suministrada por las sociedades afiliadas a la contribuyente demandante, fue comprobada o compulsada contra las cifras registradas contablemente bajo la cuenta INGRESOS POR SERVICIOS, de donde resultó que los valores informados excedieron a los valores contabilizados y declarados por la demandante en el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y dos. Las diferencias detectadas como consecuencia de la comparación anteriormente mencionada, constituyen los valores que la Dirección General de Impuestos Internos determinó como INGRESOS NO DECLARADOS y que son, entre otros, los que confirmó el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Aparece en el expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos, que los auditores anexaron documentos de Ingresos de Caja utilizados por la contribuyente y que fueron acreditados a las Cuentas por Cobrar a cargo de las sociedades afiliadas, debiéndose haber registrado como INGRESOS POR SERVICIOS. Lo antes expuesto demuestra indiscutiblemente que la contribuyente percibió ingresos por servicios prestados y no los registró como tales contablemente, ni los declaró en el período fiscalizado., según consta a folios 786 y siguientes. Así los hechos y con el fin de concluir sobre el punto alegado, resulta oportuno hacer referencia al artículo 112 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que en el inciso 1º establece en lo pertinente: "Todas las autoridades del país, lo mismo que las personas particulares naturales o jurídicas, tienen la obligación de suministrar los datos e informes que la Dirección General o sus delegaciones les requieran para la investigación, determinación, recaudación de este impuesto. Queda autorizada

la Dirección General para hacer la investigación necesaria, a fin de verificar los datos, testimonios e informes que se le proporcionen de conformidad con este artículo”. Lo anterior se complementa con lo dispuesto en el artículo 116 inciso 3° del Reglamento de la ley antes mencionada, según el cual para que los auditores puedan cumplir con las funciones de fiscalización ordenada, harán uso de todas las facultades que las leyes y reglamentos respectivos les confieren, con equidad y justicia, debiendo ceñirse siempre a la verdad de sus investigaciones...” En el presente caso, según se ha establecido la Dirección General solicitó a las sociedades afiliadas a la contribuyente demandante proporcionara la información antes relacionada. Tal información era necesaria, pues tal como se ha detallado, los auditores fiscales al realizar su trabajo anexaron documentos de Ingresos de Caja que utilizó la contribuyente los cuales acreditó a las Cuentas por Cobrar a cargo de las sociedades afiliadas, cuando lo correcto era registrarlos como INGRESOS POR SERVICIOS. Dicha irregularidad provocó constatar tales datos con las afiliadas de donde se concluyó que la contribuyente percibió ingresos por servicios prestados y no los registró en ese concepto contablemente y por ende tampoco los declaró en el ejercicio. Del análisis a las actuaciones realizadas por los auditores fiscales de la Dirección General de Impuestos Internos y de los documentos agregados al expediente administrativo se establece, que la determinación de ingresos se hizo en base cierta. Lo que realmente ha sucedido –como lo expone el Tribunal de Apelaciones, es que hubo cruce de información suministrada por las sociedades afiliadas contra los valores registrados contablemente bajo la cuenta INGRESOS POR SERVICIOS de la contabilidad de la sociedad demandante, y que además se compulsó con los documentos o soportes justificativos de las operaciones económico contables. De la información proporcionada no se ha inferido hechos generadores del tributo pues éste ya estaba definido por la propia contribuyente en la cuenta código número 663000 denominada “INGRESOS POR SERVICIOS”, con la única

diferencia que los registró en cifras menores a los que realmente percibió por dicho concepto. Lo antes expuesto permite concluir que el requerimiento de información a las sociedades afiliadas, así como el cruce de información referente a los valores realmente percibidos contra los declarados, no constituye aplicación de indicios como alega la demandante. Que si bien se detectaron algunas incongruencias entre los registros contables de la contribuyente y los documentos examinados, la Ley de Impuesto sobre la Renta autoriza en el artículo 112 inciso 1° en relación al artículo 116 inciso 3° del Reglamento, requerir información en este caso a las Sociedades afiliadas, con el fin de poder cruzar las cifras anotadas en los libros contables y las reportadas por las afiliadas, procedimiento o técnica de auditoría practicado en las verificaciones de las declaraciones de impuesto sujeto a examen fiscal. En razón de lo anterior, este Tribunal confirma que no existe aplicación de indicios por las razones apuntadas por la demandante, ya que la base para la determinación de ingresos no declarados han sido los informes proporcionados por cada una de las sociedades afiliadas por medio del Licenciado M., representante legal de la sociedad “T” cuya información además de ser compulsada fue requerida conforme lo dispuesto en los artículos 112 y 118 numeral 3° de la ley de Impuesto sobre la Renta y 116 de su Reglamento. En razón de lo anterior, este Tribunal confirma que no existe aplicación de indicios por las razones apuntadas por la demandante, ya que la base para la determinación de ingresos no declarados han sido los informes proporcionados por cada una de las sociedades afiliadas por medio del licenciado M., representante legal de la sociedad “T”, cuya información además de ser compulsada fue requerida conforme lo dispuesto en los artículos 112 y 118 numeral 3° de la ley de Impuesto sobre la Renta y artículo 116 inciso 3° de su Reglamento; concluyéndose que no existe violación al artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que alega la parte actora, en consecuencia es legal el acto impugnado.

POR TANTO: Con base en las razones expuestas y en los Art. 421, 427 Pr. C.; 31, 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárase legal la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual modificó la resolución de la Dirección General de

Impuestos Internos, de las quince horas treinta minutos del día veintidós de marzo de mil novecientos noventa y seis; b) Condenase en costas procesales a la parte actora conforme al derecho común; c) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal; y d) Devuélvanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFIQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIAS MODIFICATORIAS

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto por la Licenciada "Z", en su carácter de Apoderada General Judicial, contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintidós de marzo de dos mil uno, en la que se determina a cargo de la sociedad "C" cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y Multa por Evasión no Intencional del Impuesto, correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del mil novecientos noventa y siete

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que la objeción de costos de producción subcuenta gastos de fabricación que corresponden al impuesto de TRES CENTAVOS (¢0.03) pagados a la Alcaldía de Metapán Departamento de Santa Ana, por cada bolsa de cemento producida durante el ejercicio fiscalizado, por no gravar directamente la importación ni exportación de dicho producto, si bien es cierto el artículo 29 numeral 6 de la Ley de la materia, para el ejercicio de mil novecientos noventa y siete, sólo acepta como

deducibles los Impuestos Municipales, recaídos sobre la importación de los bienes y servicios prestados por la empresa, no se puede desestimar el numeral 13ª del mismo artículo en cuanto se permite que aquellos gastos y costos no especificados en los numerales del uno al doce de dicha disposición se puedan considerar deducibles cuando sean indispensables para la producción del ingresos y conservación de la fuente, o sea que el impuesto pagado por cada bolsa de cemento producida es indispensable para la conservación de la fuente, que de no pagarse daría lugar a una ejecución de pago que ocasionaría serias dificultades a la empresa, en cuanto a la explotación de la misma; tipo de deducciones sobre los activos y en caso de Impuestos específicos como el presente considerados por otros sistemas tributarios como necesarios para la manutención de la fuente de ingresos, consecuentemente el espíritu del legislador siempre ha sido de aceptarlos como deducibles, y en nuestro sistema tributario así se ha considerado a excepción de aquellos períodos tributarios que a partir de la reforma tributaria se omitió su deducción por una mala redacción del numeral 6 del artículo 29. Por otra parte de conformidad al principio tributario constitucional del artículo 131 numeral 6 y 231

de la Constitución de la República, que regula el principio de Reserva de Ley, prevé no que no se pueden imponer tributos, sino en virtud de una ley, por lo que la Administración Tributaria al establecer la base imponible, no puede apartarse de éstos principios para determinar el impuesto que legalmente esta obligado a pagar el sujeto pasivo, por lo que pide se acepten como deducibles dichos Impuestos Municipales.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que de conformidad a la reforma a la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es base aceptable para considerar que las obligaciones hechas por esta Oficina a los Impuestos Municipales, debido a que las obligaciones tributarias nacen, se crean o se instauran por virtud de ley, la cual faculta al aplicador de las mismas para determinar tanto el hecho generador del impuesto, como su base de cálculo, así como los sujetos pasivos de la obligación tributaria, debiendo regirse dichos hechos y sujetos por las leyes vigentes, es más en atención al Principio de Legalidad contenido en los artículos 8, 11 y 15 en relación con el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República, considerando su actuación apegada a derecho y que lo objetado lo fue acorde a lo dispuesto en la ley, artículos 28 con relación al 32 de su reglamento, 29 numeral 6, ley de la materia, lo que no se puede soslayar vía interpretativa por los tributantes, pues de manera expresa y terminante la ley reconoce los derechos a los contribuyente para deducir erogaciones en tal concepto, lo que a su vez, genera obligaciones para aquellas situaciones que no previstas en la norma no sean deducibles indebidamente.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Se aprecia que la sociedad apelante al hacer expresión de reclamo, advierte sobre la necesidad en la deducción por los desembolsos de montos dinerarios reclamados y declarados,

por concepto de Impuestos Municipales, cuya naturaleza es la de ser imprescindible su pago para el mantenimiento de la fuente generadora de ingresos, en virtud de constituir un gravamen estatuido a partir del Decreto Legislativo, número 628 publicado en el Diario Oficial Número 46, Tomo 330 de fecha seis de marzo de mil novecientos noventa y seis, en el que previéndose un valor de TRES CENTAVOS DE COLON (¢0.03) por cada NOVENTA Y CUATRO PUNTO CINCO LIBRAS (94.5) de cemento o sea cada bolsa de cemento producida, registradas en el rubro de Costos de Producción, subcuenta Gastos de Fabricación Impuestos Municipales, cuyo análisis no puede verse al margen del criterio de afectación para la producción de renta o para preservar la fuente de ingresos, dado que es el concepto mismo de renta neta el que postula sobre las deducciones que naturalmente afecten la fuente productora, sea con fines de preservación o para obtener el ingreso gravable, y es bajo este aspecto que la “necesidad” reclamada se justifica en el razonamiento que como gasto ha sustentado la impetrante para posibilitar la explotación del negocio, lo que en efecto permite discernir que tales desembolsos al mostrarse indispensables en su reclamo cómo tal deber aceptarse como deducibles. Este Tribunal por su parte advierte que el artículo 29 de la citada ley, tal y como estaba redactado antes de la reforma, si bien literalmente no incluía los Impuestos Municipales, que contempla una atomicidad de hechos generadores, esto fue por un lapsus, en lo que respecta a su relación con la fuente productora, toda vez que la reforma habida y actual disposición en vigencia, establece ya la deducibilidad legal genérica de tributos en función al principio de afectación en la fuente productora; de ahí que surja para el caso de mérito la necesidad de una interpretación razonable ante la literalidad mostrada por la ley aplicable, la que de interpretarse sin otra consideración, expondría a la disposición hacía la violación del Principio de Capacidad Contributiva, por excluir gastos que siendo sosteniblemente necesarios en su consideración objetiva, no podrían sustraerse en deducibilidad, ya que según dicho Principio deben gravarse

sobre la Renta Neta; lo que implica determinar como tal la inclusión de todo gasto necesario para la producción de la Renta gravable y la conservación de la fuente, y la manera de armonizar el Principio aludido con la disposición aplicable citada, es de considerar para el caso a los Impuestos Municipales, ya no como en su naturaleza tributaria, que es lo que regulaba el artículo 29 aplicable, y lo sigue haciendo el presente artículo, ahora de manera genérica, sino viéndole en su concepto de elemento del costo o desde luego como gasto necesario (artículo 29 numeral 13) para la producción de la renta; de ahí que sea procedente su deducibilidad. De lo anterior se desprende que la procedencia de la deducción pretendida por la sociedad apelante, es valedera ante el rechazo de la Oficina Fiscal sustentada en la mera literalidad interpretativa del artículo 29 numeral 6, sin conjugarse con lo prescrito en el artículo 29 numeral 13 y 131 numeral 6 de la Constitución de la República, que es la manera razonable de interpretar las disposiciones pertinentes para sí aprehender y aplicar la norma jurídica correspondiente al caso concreto; por consiguiente, debe reconocerse la procedencia de las deducciones efectuadas por la sociedad impetrante.

MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE: MODIFICASE** la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos de las ocho horas del día veintidós de marzo de dos mil uno, mediante la cual se determina a cargo de la sociedad “C”, cuota Complementaria del Impuesto sobre la Renta y Multa por Evasión no Intencional del Impuesto, correspondiente al ejercicio impositivo comprendido de enero a diciembre de mil novecientos noventa y siete, en el sentido siguiente: a) **DETERMINASE** la cantidad de **CINCUENTA Y SEIS MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES DIECISIETE CENTAVOS (¢56,537.17)**, en concepto de cuota de Impuesto sobre la Renta por el ejercicio impositivo comprendido de enero a diciembre de mil novecientos noventa y siete; b) **REVOCASE** la Multa por Evasión no Intencional.

SENTENCIA No. 2

Recurso de apelación interpuesto por el Ingeniero “R”, en su carácter de Representante Legal, de la sociedad “P”, por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diez de noviembre de dos mil, que determina a cargo de su mandante, Multas por diversas infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco; enero, marzo a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y enero, febrero y marzo de mil novecientos noventa y siete.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que en el proceso de imposición de las sanciones, así como en su determinación, existen irregularidades legales que se hicieron saber oportunamente a la Dirección General, como es el caso de que todo acto procesal, tiene que precluir, es decir finalizar, con el objeto de otorgar seguridad jurídica e igualdad a los administrados, tal y como manda nuestra Constitución. Que las facultades para sancionar infracciones, caducan según el artículo 118 en tres años contados a partir de cometer la infracción. Que los informes de infracción de fechas 31 de marzo y 10 de noviembre ambos

de 1998, no ilustran lo suficiente, para poder saber a quien se le apropio supuestamente el IVA, además no se establece o especifican los comprobantes de retención, ocasionando indefensión a mí representa.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que no existe ninguna irregularidad en el proceso respecto de la imposición de sanciones a las cuales la referida contribuyente se hizo acreedora, ya que la actuación ha sido realizada en legal forma, basada en los informes de infracción emitidos por la Subdirección de Grandes Contribuyentes de esta Dirección General, agregados al expediente que a su nombre lleva, ya que por medio de la fiscalización realizada se verificaron infracciones a los artículos 107 Inciso 1° y 2° , 104 No 3), 93, y 94, 108 No 4 y 133 de la Ley de la materia. Consecuentemente, y siguiendo el proceso respectivo se le concedió audiencia y apertura a pruebas, otorgándose todas las garantías constitucionales a la parte alzada para que ejerciera sus derechos de Audiencia y Defensa, y garantizándole así una certera aplicación del ordenamiento jurídico correspondiente para la emisión de una justa y apegada resolución tasadora por lo que se ha otorgado la seguridad jurídica y la igualdad que de conformidad a los preceptos constitucionales corresponde. En lo concerniente a que la facultad que tiene la Dirección General de Impuestos Internos, para sancionar infracciones caduca como lo establece el artículo 118 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el plazo de tres años; entendiendo como plazo debido el regulado en el Artículo 94 de la Ley de la materia, es decir los primeros diez días hábiles siguientes al período que se declara. Como se le manifestó a la Contribuyente en la resolución de fecha diez de noviembre de dos mil, que el artículo 118 inciso primero de la Ley en comento comprende la aplicación de la caducidad de dos formas *primero*: desde la presentación o no de las declaraciones dentro del plazo legal; o sea si han sido presentadas

dentro de los diez primeros días hábiles siguientes al período que se declara, caso en el cual se le aplica el cómputo de tres años, contados a partir del momento en que se cometió la infracción; en el *segundo caso*, de que las declaraciones no se hubiesen presentado o fueron presentadas fuera del plazo legal, la caducidad opera en cinco años, contados de la misma forma. Para el caso de las sociedad apelante, ésta presentó dentro del plazo legal únicamente las declaraciones de los períodos tributarios de noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y cinco y de febrero de mil novecientos noventa y seis, por lo que respecto de los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco; enero y de marzo a octubre de mil novecientos noventa y seis, no fueron presentadas dentro del plazo legal, sino hasta el día veintidós de octubre de mil novecientos y ocho, tal y como consta según copias agregadas al expediente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para lo cual le es aplicable la regla de cinco años de caducidad para la facultad sancionatoria. Con respecto a la parte en que se alega que los informes de infracción no ilustran lo suficiente a la contribuyente sobre el incumplimiento de apropiación indebida, ocasionándole indefensión se aclara que en los informes relacionados, así como sus respectivos anexos detallan claramente los valores mensuales que corresponden a la Retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de igual forma en las declaraciones respectivas consta que se efectuaron retenciones, comprobándose que no fueron enteradas al fisco, quedando demostrado que dicha infracción fue establecida por medio de los registros y documentos proporcionados por la referida contribuyente, y lo consignado en los informes en referencia; por lo que una vez retenido el impuesto, la sociedad en estudio se vuelve la única responsable del pago de conformidad a lo establecido en el artículo 38 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; siendo además su obligación de ingresarlo al fisco sin deducción

alguna de crédito fiscal, dentro del plazo estipulado en el artículo 94 de la referida Ley.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Analizados los hechos de acuerdo a lo previsto en la Ley de la materia, el Tribunal advierte como los supuestos de la infracción imputada en verdad se manifiestan acordes a los acontecimientos, de ahí que resulte sin más por concluir sobre la realización del incumplimiento tributario, no obstante, sabedores de la corriente doctrinaria asumida por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo y sustentada a su vez en varios casos si bien no tributarios, por la Sala de lo Constitucional, es del todo cierto que la tal jurisprudencia aún no se manifiesta con la vinculatoriedad tal como para acatarse normativamente por este Tribunal, a pesar de que conforme al Código Tributario existe en previsión la DOCTRINA LEGAL TRIBUTARIA, consistente en tres fallos uniformes y no interrumpidos por otra en contrario, cuando lo resuelto sea sobre materia idéntica para casos semejantes. Advierte el Tribunal, que a la fecha no se manifiestan de manera clara las tres sentencias consecutivas y uniformes, por lo que ante los casos en estudio, mantengan su posición resolutoria de considerar sobre la naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias, la meramente administrativa, que prescinde del componente subjetivo exigido como requisito configurador adicional por la Honorable Sala de lo Constitucional y en fallos la de lo Contencioso Administrativa, esto es, la culpabilidad.

Así las cosas, a este Tribunal le convence sobre manera cómo nuestra Constitución, en lugar de apoyar la tesis subjetivista de la cual hace eco la jurisprudencia española y otras legislaciones, basadas en disposiciones constitucionales, en nuestro medio se carece de tal fundamentación, y más bien, la existente tiende a dar la razón a la tesis administrativa o de consideración objetiva. El artículo 14 CN., lejos de establecer la tesis subjetivista, con un poco de atención e interpretación razonable del mismo conc luye en

la tesis objetivista, pues basta con su lectura para darse cuenta de que lo que en verdad establece la disposición es la atribución exclusiva del Órgano Judicial para imponer penas; así mismo, y por vía de excepción, la Autoridad Administrativa podrá sancionar mediante resolución o sentencia y previo juicio correspondiente, las contravenciones a las leyes, reglamentos u ordenanzas, con arresto hasta por quince días o con multa, la cual podrá permutarse por un período igual. Esto mismo hace ver la contradicción de interpretación en que incurre la Honorable Sala de lo Constitucional, pues la disposición para nada prescribe sobre la estricta naturaleza penal de las infracciones administrativas; sino apenas que en sede administrativa sólo quepa imponer sanciones de esta naturaleza cuando se trate de arresto o multas permutables. Es claro como para interpretar el elemento subjetivo, la tesis de la Corte da por sentado la existencia del mismo elemento, mediante sostener que según la naturaleza penal e integral de las infracciones y sanciones, el *ius punendi*, todas las disposiciones constitucionales y doctrinales deben entenderse bajo este alcance, resultando así constituir una mera *PETICIÓN DE PRINCIPIO*, que en otras latitudes tiene su fundamento preciso en disposiciones constitucionales, tal es el caso de España con su artículo 25.1 CN. Por nuestra parte llegamos a concluir con fundamento al artículo 14 CN, analizado brevemente, que el constitucionalista, de manera implícita hace reconocimiento de la naturaleza objetiva, ya que con una previa reflexión, se hace claro como dicho artículo lo que hace es por vía excepcional extender la facultad de imponer penas a la autoridad administrativa, si bien para dos clases de penas, la de arresto hasta por quince días y la pecuniaria, o días-multa. Ahora bien la disposición para nada está regulando sobre los alcances de la facultad *ADMINISTRATIVA DE IMPONER SANCIONES*, ya que esta se da por sobre entendida, es decir, de su peso cabe señalar que el régimen administrativo de infracciones y sanciones se mantiene per se, según atribución del legislador secundario que regula sobre el particular (artículo 131

atribución 5ª; 168 atribuciones 1ª y 8ª, en relación a los artículos 86 y 87, todos de la Constitución). Esta manera de entender las cosas y reajustarlas, armoniza de manera coherente con el resto del articulado constitucional, particularmente, los artículos 11, 12, 14 y otros, que para su aplicación al ámbito administrativo precisan de un reconocimiento sobre la *NATURALEZA PENAL* del régimen de infracciones, salvo a la manera como se ha dado por sentado, apoyándose en criterios meramente doctrinales, sin basamento normativo alguno. Y si ahora atendemos al canon de coherencia y sistema mismo, de conformidad a la Constitución, habría que llegar por tanto a la consecuencia de que todo régimen de infracciones y sanciones debería entonces ser atribución del Órgano Judicial, el aplicarlas, de conformidad a lo prescrito en el artículo 172 CN, pues acá se prescribe que “Corresponde exclusivamente a este Órgano la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en materias Constitucional, Civil, Penal, Mercantil, Laboral, Agraria, y de lo Contencioso Administrativo”, de ahí que en materia penal indistintamente, sólo quepa la atribución a la Corte Suprema de Justicia. Dicho lo anterior se pasa a resolver sobre el asunto venido en reclamación, enfocando su respuesta en la configuración del componente objetivo de la infracción; pasando a considerar cada una de las infracciones cometidas de la manera siguiente:

1º) Sanción por atraso superior a siete días en efectuar las anotaciones originales en los libros de ventas con factura (Artículo 121 No 4, de la Ley de la Materia). La presente infracción está supeditada a lo que en casos precedentes se ha señalado por parte de este Tribunal en el sentido que cuando no se haya determinado por parte de la administración tributaria la base imponible que se debe utilizar para el adecuado establecimiento de las sanciones como perfila en el caso de mérito, debe tomar en consideración que la misma disposición alude a la aplicación de un porcentaje de hasta el **CERO PUNTO CINCO POR CIENTO (0.5%)** Sobre el Activo en Giro, que denota la necesidad de establecerse el mismo al

cometimiento de la infracción, y es por ello que sólo en caso de que éste no exista o no sea posible su determinación, entonces lo procedente sea aplicación de la sanción directa en su cuantía mínima y no como se ha estructurado en el presente caso por la entidad fiscal, quien retomó el activo en giro a diciembre de mil novecientos noventa y cinco, cuando la supuesta infracción es de octubre de ese mismo año; ahora bien en caso de configurarse la infracción, surge indudablemente la problemática en torno a la determinación del Activo en Giro, por lo que bajo tales condiciones se muestra improcedente la aplicación de la sanción en el presente caso.

2º) Sanción por registrar anotaciones inexactas en el libro de ventas con facturas, respecto de los períodos tributarios de octubre de 1995, marzo, mayo, julio, agosto, septiembre y noviembre de mil novecientos noventa y seis (Artículo. 121 No. 2, de la Ley de la materia). Para proceder a la imposición de la sanción en comento por parte de la Dirección General, era requisito indispensable que señalase o determinara el Activo en Giro, sin embargo en el presente caso, tampoco se ha determinado la base imponible idónea para los períodos que se ha pretendido sancionar, tomando en consideración que la misma disposición se refiere a la aplicación de un porcentaje de hasta el **DOS POR CIENTO (2%)** sobre el Activo en Giro, agregando a esto la falta de ilustración en el informe de infracción base de la presente alzada respecto de la infracción en comento, no permitiendo al contribuyente ejercer su derecho de defensa, procediendo además a la imposición de la sanción en forma directa del **CERO PUNTO CERO CUATRO POR CIENTO (0.04%)** sin razonarse y justificarse su imposición lo que en condiciones de legalidad resulta de ajuste. Con base a lo anterior, es improcedente la aplicación de la sanción.

3º) Sanción por registrar datos falsos en el libro de ventas con factura. (Artículo 121 No. 2, de la Ley de la materia) Igual que en los casos anteriores se advierte la deficiencia en relación al Activo en Giro, ya que ni siquiera se ha

ilustrado en que período o períodos pudo ocurrir la infracción ni los elementos de la configuran, tampoco se ha determinado por parte de la entidad fiscal la base imponible idónea que se debe utilizar para el adecuado establecimiento de la sanción, tomando en consideración que la misma disposición se refiere a la aplicación de un porcentaje hasta el **DOS POR CIENTO (2%)** sobre el Activo en Giro, pero para ello debe establecerse el mismo y es por ello que sólo en caso de que éste no exista o no sea posible su determinación, entonces lo procedente sea imposición de la multa mínima, por otra parte debemos reiterar la falta de ilustración en el Informe de Infracción base de la presente alzada respecto de la infracción en comento, puesto que debe hacerse mención del documento que sirvió para constatar el incumplimiento atribuido a la apelante social, y no como se ha hecho en el presente caso por parte de la Dirección General, quien procedió a la imposición de la sanción en forma directa del **CERO PUNTO CERO CUATRO POR CIENTO (0.04%)** De ahí que resulta improcedente la aplicación de la presente sanción.

4º) Sanción por llevar en forma indebida el libro de compras y ventas a contribuyente respecto del período de marzo de 1997 (Artículo 121 No. 1 de la Ley de la materia). Para establecer la procedencia o no de esta infracción es importante determinar el alcance del Artículo 107 de la Ley de la materia, que se refiere a los Registros Contables, estableciendo por una parte, las formalidades de éstos, para mencionar, que las operaciones deben registrarse diariamente en el mes calendario en que se causa el impuesto, los libros deben llevarse en la forma y requisitos que sean conformes con los modelos de los libros que hayan sido debidamente autorizados por la Dirección General; por otra parte, el contenido de los mismos, para el caso, registrar concentraciones de compras y créditos fiscales de marzo a agosto de 1997 (Informe de Infracción folio 261 expediente), con base al libro mayor auxiliar, amparados por los documentos obligatorios señalados en los

artículos 97 y 100 de la Ley, que emitan o reciban, exigiéndose por lo demás que el Informe respectivo se evidencie la llevanza indebida de aquellas operaciones que no se registraron diariamente, de las cuales se trata; que así se omitió registrar contablemente operaciones, cuales operaciones, entre otros, situaciones que no se manifiestan en ningún momento por parte de la contribuyente social, ya que el hecho de que la Dirección General pretenda fundamentar, para determinar que se ha llevado en forma indebida los libros de compras y ventas a contribuyentes, el que las anotaciones registradas en el libro de compras y ventas por mes se hallan efectuado en forma indebida, en ese sentido, la tipificación de la infracción podría basarse en lo establecido por el mismo Artículo 121, pero en su numeral 2), es decir, que ante tal actuación por parte de la contribuyente social, lo que se estaría advirtiendo es que se asientan datos inexactos en los libros de compras y ventas a contribuyentes, pero jamás pretender que por ello se llevan indebidamente los libros. Asimismo, es importante señalar que no se ha determinado por parte de la Oficina Tasadora la base de imposición que se debe utilizar para el adecuado establecimiento de la sanción, tomando en consideración que la misma disposición, se refiere a la aplicación de un porcentaje **DE HASTA EL DOS POR CIENTO (2%)** del Activo en Giro, pero para ello debe establecerse previamente el mismo, y sólo en caso que éste no exista o no sea posible su determinación, entonces lo procedente sea la imposición de la multa mínima, lo que significa que debe razonarse y justificarse la aplicación de la correspondiente sanción, y no como se ha hecho en el presente caso, en donde la Dirección General, procedió a su imposición en forma directa del **CERO PUNTO CERO DOS POR CIENTO (0.02)**. Por lo que bajo tales condiciones es improcedente la infracción así como aplicar la consecuente sanción.

5º) Sanción por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas en la Ley, respecto de los períodos tributarios de octubre de 1995; enero y

de marzo a diciembre de 1996; y enero, febrero y marzo de 1997 (Artículo 122 No.2 de la Ley de la materia). Para proceder a la imposición de la sanción en comento por parte de la Dirección General, es requisito indispensable por parte de los auditores fiscales el definir y establecer en forma plena las operaciones documentadas con las facturas, comprobantes de crédito fiscal y comprobantes de retención que no cumplen con los requisitos de ley; o aquellos que tienen impresa la dirección actual de la empresa o en su caso, impreso el giro de la empresa; pero sobre todo es pertinente también establecer el monto de la misma, en cada operación, en virtud de que la sanción a imponer establecida por el legislador tributario exige estar identificada la operación, esencialmente de su monto ya que puede establecerse según los porcentajes señalados en la disposición en comento es decir, del *VEINTE POR CIENTO (20%) HASTA EL CIEN POR CIENTO (100%)* del monto de la operación, con un mínimo de *TRESCIENTOS COLONES (¢300.00)*; como lo ha determinado la Dirección General; sin embargo, la aplicación del mínimo solo opera, cuando aplicando cualquier porcentaje entre el rango de los mencionados al monto de la operación identificada, el resultado se muestra inferior a los *TRESCIENTOS COLONES (¢300.00)*, procediendo el ajuste de la sanción, pero no en la forma directa como en el presente caso se ha hecho, sin razonar esta situación, y sin el elemento más importante, la completa identificación de la operación base de la sanción por estar documentada, en una factura, comprobante de crédito fiscal y comprobante de retención; aunado a esto que no se menciona en el Artículo 104 No. 3) infraccionado que la dirección que posea la papelería de la contribuyente deba ser la que posee en la actualidad y en todo caso la infracción cometida sería el artículo 92 de la Ley; asimismo de lo constatado en los documentos emitidos sí aparece el giro de la contribuyente desvirtuándose así la aseveración de la citada Oficina Fiscal. Por las razones antes expuestas en este caso es improcedente la tipificación de infracción y aplicación de la sanción.

6º) Sanción por no presentar las declaraciones correspondientes dentro del plazo legal respecto de los períodos tributarios de octubre de 1995; enero y de marzo a diciembre de 1996; y enero, febrero y marzo de 1997 (Artículo 125 No. 1, de la Ley de la materia). Que de conformidad a lo prescrito en los artículos 93 incisos 1º) y 2º) y 94 inciso 1º) de la Ley de IVA que establece: “Para los efectos de esta Ley, el período tributario será de un mes calendario”. En consecuencia, los contribuyentes, o en su caso los responsables del Impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas realizadas en el período tributario, en el cual dejarán constancia tanto del débito como del crédito fiscal del mismo período, así como los remanentes de éste tras pasados de períodos anteriores. Igualmente liquidarán el Impuesto a pagar o, si correspondiere, liquidarán el remanente del crédito fiscal no deducido del débito fiscal del respectivo período. Y la segunda disposición, cita: “La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General, en la Dirección General de Tesorería, en Bancos y otras Instituciones Financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las Oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente”. En razón de que en nuestro Sistema Tributario se ha establecido la declaración y pago del impuesto como una sola actuación por parte de los contribuyentes del Impuesto, debiendo cumplir a su vez con la obligación tanto formal como sustantiva, es así que incluso el artículo 95 de la Ley en estudio establece que: “La obligación de presentar la declaración para los contribuyentes inscritos, subsiste aún cuando ésta no de lugar a pago del Impuesto, sea porque no se ha generado débito fiscal o porque el crédito fiscal es superior a aquel, o el contribuyente no hubiere realizado operaciones gravadas en uno o más períodos tributarios, o por cualquier otra causa; salvo que haya comunicado a la Dirección General el cese definitivo de sus actividades”. Siendo entonces que estén obligados a declarar no sólo los

contribuyentes que realicen hechos generadores del Impuesto que tienen que pagar el mismo, sino también aquellos que no habiendo en su caso efectuado operaciones gravadas que den lugar al surgimiento de la obligación de pago del Impuesto, subsistan la obligación formal de presentar la declaración correspondiente. Por lo que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 125 numeral 1) de la Ley en comento, se establece que constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar la declaración, el no hacerlo dentro del plazo correspondiente, lo cual del examen efectuado a las declaraciones de los períodos en referencia, agregadas a folios 273 al 286 del expediente que a nombre de la imponente lleva la Dirección General, se constata que efectivamente las citadas declaraciones, fueron presentadas en forma extemporánea el día veintidós de octubre de mil novecientos noventa y ocho. Así las cosas, este Tribunal advierte, que sobre la infracción que nos ocupa, se aprecia que en el primer informe de infracción de fecha 31 de marzo de 1998, emitido por la Dirección General, se tipificó la infracción como “omisión de presentar la declaración dentro del plazo legal” y en un segundo informe de infracción rendido el día 10 de noviembre de 1998, se tipifica como “presentación de las declaraciones fuera del plazo legal”, ya que al haberse emplazado administrativamente a la apelante, tal como consta en auto de las nueve horas diez minutos del día siete de octubre de mil novecientos noventa y ocho, lo que fue considerado por la Dirección General, como de presentación voluntaria por parte de la sociedad por lo cual se atenuaron las sanciones, aplicando el artículo 138 No 1, al comprobar que la contribuyente social subsanó tal situación, al presentar las declaraciones correspondientes a los ejercicios impositivos de octubre de mil novecientos noventa y cinco; enero, marzo a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y de enero a marzo de mil novecientos noventa y siete; por lo que en esas condiciones, se estima que la Oficina Fiscalizadora ha computado la sanción por los períodos de octubre de 1995, marzo, mayo, junio y diciembre de 1996 con base al Impuesto pretendido liquidar debiendo aplicarse

sobre el Impuesto respectivo “declarado por la imponente”, siendo que en este caso no hay Impuesto declarado en ninguno de los períodos relacionados, de ahí que tal y como lo prevé el artículo 125 debe imponerse la sanción correspondiente que no es otra cosa que la cantidad de *UN MIL COLONES (¢1,000.00)*, siempre con la atenuación considerada por la Dirección General de Impuestos Internos, procediendo entonces determinar en *DOSCIENTOS CINCUENTA COLONES (¢250.00)*, por cada uno de los meses de octubre de 1995, marzo, mayo, junio y diciembre de 1996; y en vista de que la Dirección General de Impuestos Internos, impuso la sanción idónea en el resto de períodos sancionados procede su confirmatoria.

7º) Sanción por presentación de declaraciones falsas respecto de los períodos tributarios de octubre de 1995; marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1996; y de febrero y marzo de 1997. (Artículo 125 No. 2 de la Ley de la materia) Sobre este incumplimiento, se estima la necesidad de que por parte de la Dirección General, se determinara primero, que el incumplimiento en que había incurrido el contribuyente, considerando la falsedad de la declaración presentada, y especificar cual era la atribuida a cada período tributario fiscalizado, lo cual en el presente caso no se ha realizado por parte de la Dirección General, además, de la expresión clara y concreta de cual fue el hecho que dio lugar a la calificación de las declaraciones presentadas con contenido de falsedad, puesto que junto con la obligación de presentar la declaración y el plazo para hacerse dicha presentación, se entiende también que el objeto de las declaraciones debe ser verdadero y completo, lo que implícitamente debe considerarse así, pudiendo establecerse como ya se ha planteado en este apartado, como infracción en cuanto a la declaración falsa, el que los hechos contenidos en la misma no correspondan a la realidad, es decir que para que se configure tal infracción debe demostrarse por parte del ente fiscalizador que las declaraciones en su contenido no fueron

facticamente exactas ni verdaderas, de ahí que los presuntos hechos consignados en la declaración falsa se demuestran alejados de la realidad, siendo por todo lo anterior improcedente la sanción que se pretende imponer en los términos en que se ha hecho por parte de la Dirección General, ante la falta demostrativa y en comprobación, de la infracción que se imputa.

8º) Sanción por apropiación indebida del impuesto al no enterar dentro del plazo legal el impuesto retenido respecto de los períodos tributarios de octubre de 1995; enero y de marzo a diciembre de 1996; y enero, febrero y marzo de 1997. (Artículo 134 Inc. 1º de la Ley de la materia) En cuanto a la infracción por apropiación indebida del impuesto retenido, por no haberlo enterado dentro del plazo legal, en los periodos antes referidos, el hecho cierto es que de conformidad a lo dispuesto en los artículos 94 y 133 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, una vez hecha la retención ésta deberá enterarse al fisco dentro del plazo legal, es decir, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, como se señala en la parte final del inciso primero del artículo 94; cometiendo infracción de apropiación indebida del impuesto, los responsables de su pago cuando no lo ingresen al fisco dentro del plazo antes relacionado, circunstancia esta contemplada en el artículo 133, es así que para la presentación de la declaración y el entero de lo retenido, en el caso que nos ocupa, el impuesto retenido debió enterarse a más tardar dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente del período tributario correspondiente, y no como se hizo el entero al fisco de las cantidades retenidas, en el caso de autos, hasta el día veintidós de octubre de mil novecientos noventa y ocho, habiéndose configurado plenamente la infracción atribuida, con solo el transcurso del tiempo, ya que para los efectos legales se produjo la apropiación indebida, constatándose por otra parte, que la oficina fiscalizadora utilizó como base para determinar el monto de la sanción a imponer, el

impuesto retenido dejado de enterar. En este caso que la contribuyente social efectuó el entero de las retenciones según ella consideraba era el procedimiento acertado para realizar tal operación, es decir que del total de remanentes que venía acarreado de los períodos tributarios sancionados se dedujo lo que eran las retenciones efectuadas a terceros, procedimiento que está al margen de lo estatuido por la Oficina Fiscal para realizar dichos enteros, aunque ello viniese a constituir una compensación económica, siendo así que el artículo 38 Inc. 1º, establece que el impuesto retenido debe ser ingresado íntegro al fisco entendiéndose esto en efectivo, ya que existe obligación de enterar y no puede estarse deduciendo de los remanentes de crédito fiscal que correspondan para próximos períodos los enteros retenidos. Por lo tanto la infracción establecida por la Dirección General, verificando que dichas retenciones se encuentran deducidas como créditos fiscales en cada uno de los períodos sancionados sumándole a dicho remanente el valor que en su momento fue disminuido en las declaraciones presentadas por la apelante; por lo que es procedente confirmar la sanción impuesta por la oficina tasadora.

10) Sanción por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal respecto de los períodos tributarios de octubre de 1995; marzo, mayo, junio, diciembre de 1996 (Art. 126 No. 1, de la Ley de la materia). Esta disposición requiere de un estudio particular atendiendo a que al analizar la situación y sanción prevista en la citada disposición, se refiere a omitir el pago una vez transcurrido el plazo legal, sobre este aspecto del plazo legal es pertinente señalar que la ley en referencia únicamente ha establecido dos momentos para el pago del impuesto: 1º) Por liquidación voluntaria del Impuesto, y 2º) Por liquidación oficiosa del impuesto una vez firme, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 94 y 81 respectivamente de la Ley de la materia, por lo que su procedencia está supeditada a la existencia de plazo para el cumplimiento de la obligación de pago, y una vez vencido el mismo entonces es procedente la imposición de la

multa; de ahí que en lo que atañe a la base de imposición de la infracción que nos ocupa debe advertirse que ésta sólo es posible aplicarla si hubiese existido la obligación de pago, y a su vez líquida y exigible, en ese sentido debe entenderse que tanto la infracción y su consecuente sanción que alude esta disposición se materializa únicamente en estos dos casos, ya que de su contenido se deduce, que la omisión del pago del impuesto dentro del plazo legal, al referirse al término plazo legal, debe verse como los plazos para el pago del impuesto de los contenidos en las disposiciones antes relacionadas, que son de diez días y dos meses respectivamente, y por impuesto no pagado, el que surge de la liquidación oficiosa del impuesto firme, que es cuando se vuelve líquido y exigible, ausente en el presente caso, por cuanto la Dirección General utilizó como base de imposición cantidades liquidadas pero que aún no estaban firmes, por lo que es imposible pretender utilizar los montos determinados y liquidados en la precitada resolución, para trasladarlos al ámbito de las sanciones, procediendo su revocatoria.

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones citadas y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal **RESUELVE:** **MODIFICASE** la resolución venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diez de noviembre de dos mil, que determina a nombre de la sociedad "P", Multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el siguiente sentido: **A) DETERMINASE** en **DOSCIENTOS CINCUENTA COLONES (¢250.00)** la Multa por no haber presentado la declaración correspondiente dentro del plazo legal, respecto de los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco; marzo, mayo, junio y diciembre de mil novecientos noventa y seis, resultando un total de **UN MILDOSCIENTOS CINCUENTA COLONES EXACTOS (¢1,250.00); B)**

CONFIRMASE: a) La sanción por apropiación indebida del impuesto, respecto de los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco; enero, marzo a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y enero, febrero y marzo de mil novecientos noventa y siete, por la cantidad de **SEISCIENTOS DIECINUEVE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO COLONES (¢619,854.00)** y b) Por no haber presentado la declaración correspondiente dentro del plazo legal respecto de los períodos tributarios de enero, abril, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de mil novecientos noventa y seis; enero, febrero y marzo de mil novecientos noventa y siete, por lo cantidad de **DOS MIL QUINIENTOS COLONES (¢2,500.00);** y **C) REVONCASE** las Multas impuestas: a) por atraso superior a siete días en efectuar las anotaciones originales en los libros de ventas con facturas, por la cantidad de **DOS MIL NOVECIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES TREINTA Y SEIS CENTAVOS (¢2,935.36);** b) Por registrar anotaciones inexactas en el libro de ventas con facturas en los períodos de octubre de mil novecientos noventa y cinco; mayo, julio, agosto, septiembre y noviembre de mil novecientos noventa y seis, la cantidad de **ONCE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y UN COLONES CUARENTA Y SIETE CENTAVOS (¢11,741.47);** c) Por registrar datos falsos en el libro de ventas con facturas, por la cantidad de **ONCE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y UN COLONES CUARENTA Y SIETE CENAVOS (¢11,741.47);** d) Por llevar en forma indebida el libro de compras y ventas a contribuyentes por el período de marzo de mil novecientos noventa y siete, por la cantidad de **SIETE MIL CIENTO OCHO COLONES CUARENTA CENTAVOS (¢7,108.40);** e) Por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas en la Ley, respecto de los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco; enero y de marzo a diciembre de mil novecientos noventa y seis; y enero, febrero y marzo de mil novecientos noventa y siete, por la cantidad de **CUATRO**

MIL QUINIENTOS COLONES (¢4,500.00); f) Por presentación de declaraciones falsas respecto de los períodos de octubre de mil novecientos noventa y cinco; marzo, abril, mayo, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y seis; y febrero y marzo de mil novecientos noventa y siete, por la cantidad de SETECIENTOS TREINTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS TRES COLONES CUARENTA CENTAVOS (¢738,403.40); Por omitir informar a la Dirección General sobre el

extravío de comprobantes de retención emitidos por la cantidad de SIETE MIL CIENTO OCHO COLONES CUARENTA CENTAVOS (¢7,108.40); y h) Por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, respecto de los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa y cinco; marzo, mayo, junio y diciembre de mil novecientos noventa y seis, por la cantidad de TRESCIENTOS SESENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS UN COLONES SETENTA CENTAVOS (¢362,201.70).

SENTENCIA REVOCATORIA

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos por el señor “N”, en su carácter de Representante Legal, de la sociedad “A”, por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día diecinueve de abril de dos mil uno, que determina a cargo de su mandante, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de marzo a diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El representante legal de la impetrante, al expresar agravios en síntesis manifestó: Que a la fecha de la notificación de la resolución ya había caducado la oportunidad para sancionar, al haber transcurrido mas de tres años desde la presentación de la declaración original, de igual manera se le violentó el principio de legalidad y seguridad jurídica al habersele investigado mediante uso de credencial, pues previo auto de designación se efectuó una fiscalización. Aduciendo además la inexistencia de hechos generadores del Impuesto, ya que los insumos entregados a sus asociados no se entregan a título oneroso, ni mucho menos existe

transferencia de dominio de dichos activos, pues si alguien que no sea socio solicita esos insumos se factura; y que la Dirección General no fundamenta el porque las justificaciones vertidas en audiencia y apertura a pruebas no desvirtúan el informe de auditoría, ni se analiza el porque no le fueron considerados los alegatos.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General de Impuestos Internos, por su parte expone: Inexistencia de caducidad, al notificarse la resolución el día veinte de abril de dos mil uno, y que la facultad para fiscalizar el período de marzo de mil novecientos noventa y ocho, caduca el veintidós de abril de dos mil uno, y la liquidación oficiosa se notificó el veinte de abril del mismo año, aclarando que la resolución apelada es referente a la liquidación oficiosa y no de las que imponen sanciones. Asimismo, expone que es incierta la afirmación de que no ha existido transferencia de dominio de insumos que se proporciona a sus asociados, pues los bienes a que se ha hecho referencia han sido transferidos a sus asociados, para que estos puedan gozar y disponer de ellos en la actividad que realizan, sin ninguna limitante, además hay que mencionar que la onerosidad a que alude el

artículo 4 de la Ley de la materia no necesariamente tiene que consistir en dinero; de ahí que sea necesario hacer notar que los comprobantes de ingresos interno representan ingresos, ya que al analizar dichos comprobantes se puede observar que tienen impreso el sello de cancelado y que en la descripción de los mismos, no solo consta la transferencia de bienes muebles, sino que también se ha efectuado prestación de servicios, tales como teléfono, wincher, stores y servicios de muellaje, además de ser aplicados según partidas contables en cuentas de ingresos. Por otra parte en cuanto a las reclasificaciones contables que se argumentaron en el término de audiencia y apertura a pruebas, no se advierte en las mismas la certeza de las operaciones, ni sobre la identificación de los hechos económicos reclasificados más bien se trata de una eliminación de cantidades sin respaldo alguno. Adicionalmente no se ha logrado establecer si la apelante considera los insumos para la pesca como costos o pasa a formar parte del activo; por lo que solicita la confirmatoria de la resolución apelada.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Para efectos de establecer la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal tiene a bien analizar lo siguiente:

Sobre la Caducidad

Que en lo concerniente al punto de la caducidad invocada por la sociedad apelante a razón de que a la fecha de notificada la resolución recurrida ya había transcurrido la oportunidad de sancionar, es decir más de tres años desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración, se muestra improcedente, dado que como bien señala la Dirección General, la resolución se notificó el día veinte de abril de dos mil uno, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 84 numeral 1) de la Ley de la materia,

previéndose que la facultad para fiscalizar el período de marzo de mil novecientos noventa y ocho, se extinguió hasta el día veintidós de abril de dos mil uno, circunstancia que confirma en el expediente respectivo, desvaneciéndose el reclamo puesto que se ejerció la facultad liquidatoria dentro del plazo previsto y no como aduce la impetrante.

De la verificación con Credencial.

Este Tribunal, ante evidencia y manifestación expresa de la impetrante sobre la utilización previa de credenciales y conforme a su competencia para asegurar la legitimidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, ha logrado establecer que en fecha veintitrés de marzo de dos mil, suscrita por el señor "H", Coordinador de Grupos de la Oficina Regional, se faculta vía credencial al auditor "I", para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, realizando labores propias de fiscalización tales como la de requerir a la contribuyente social proporcione información y documentación mediante notas giradas en fechas tres de mayo y nueve de junio de dos mil, la que una vez proporcionada de conformidad a lo requerido y de haberse sacado las copias respectivas y devolverse tal como consta en misiva del seis de julio del mismo año, reflejando resultados que posteriormente se plasman en informe de la visita ordenada en la citada credencial; b) Que de conformidad a los resultados dados a conocer, por medio de Carta Sugerencia del once de julio de dos mil, suscrita por el Licenciado "J", se hace del conocimiento de la impetrante que se han determinado deficiencias a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, consistentes en la presentación de declaraciones incompletas en razón de haberse omitido ingresos por la venta de productos y servicios tales como: pescado, combustibles, aceites y lubricantes; hie lo, jarcia, etc., durante los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de mil novecientos noventa y ocho, por el valor de NOVECIENTOS SIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS COLONES NOVENTA

Y OCHO CENTAVOS (¢907,246.98), que consta a folios del 55 al 61 del Incidente que lleva este Tribunal, los que de conformidad a la mencionada carta sugerencia posibilitó la determinación de ingresos omitidos, a partir de la verificación y sumatoria de los comprobantes de ingreso (CII), no facturados para efectos de IVA, procediendo por tal motivo a dar un plazo de diez días hábiles para que efectuara las correcciones a las deficiencias indicadas y presentación de pruebas o declaraciones modificadas al auditor "T", irrumpiendo de esa manera la actuación con credencial las facultades propias de fiscalización que requiere ineludiblemente de la designación previo a determinarse montos, como se ha perfilado en el caso de merito, Asimismo a folios 62 del Incidente relacionado, se encuentra prevención efectuada a la recurrente concediéndole tres días hábiles y perentorios para que presentara las declaraciones modificadas previo visto bueno por el auditor.

De la designación de Auditor

Como consecuencia de no corregir lo señalado en Carta Sugerencia, la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de Auto de Designación de las nueve horas del día veintidós de agosto de dos mil, procedió al nombramiento del mismo Auditor, para fiscalizar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias conferidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, durante los períodos comprendidos de febrero a diciembre de mil novecientos noventa y ocho, girando notas los días veintiocho de agosto y diecinueve de septiembre del mismo año, a los efectos de dar cumplimiento a lo ordenado por la designación.

Valores determinados según Informe de Auditoría

Al analizar los valores determinados según Informe de Auditoría de fecha quince de febrero de dos mil uno, por SEISCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y

NUEVE COLONES TREINTA Y CUATRO CENTAVOS (¢698,939.34), y NOVENTA MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y DOS COLONES QUINCE CENTAVOS (¢90,862.15), y su relación con los resultados de la verificación por la vía de la Credencial, estos se circunscriben a una misma base de determinación fiscal, fundamentada en el hecho de que la sociedad impetrante omitió declarar ingresos y débitos fiscales durante los períodos comprendidos de marzo a diciembre de mil novecientos noventa y ocho, y que no obstante el despliegue de una serie de diferencias entre una actuación y la otra, que más adelante se explicará, ello no inhibe pensar en la ausencia de una indagación, a partir de la designación y sucesivas actuaciones, tal y como se ha corroborado por parte de este ente contralor.

Ausencia de elementos nuevos en la Fiscalización con Designación

Según lo expresado arriba, al cotejar los valores establecidos según Informe de Auditoría con los de la verificación recabados mediante estudio con credencial reflejados en carta sugerencia antes descrita y lo proyectado en el Informe de auditoría base de la determinación fiscal, despliega una serie de diferencias que no hacen más que acentuar la ausencia de una nueva indagación, a partir de la designación y las sucesivas actuaciones, robusteciendo de esa manera la posición asumida por parte de este Tribunal, previo examen minucioso de las actuaciones que preceden la determinación oficiosa. Es de señalar además, que para determinar los ingresos omitidos tanto en el estudio con credencial y auto de designación, datos sustentados en los comprobantes de ingreso internos (C.I.I.), los cuales no fueron facturados, registrados, ni declarados, por lo que en la determinación de ingresos, no se advierten variantes y que si bien es cierto plantean diferencias numéricas, éstas son mínimas y los conceptos son los mismos, lo que a todas luces reflejan una misma base imponible de liquidación, que se patentiza ante lo inamovible de los valores resultantes en el rubro de compras, sin distingo que propicie pensar que

son el resultado de una última gestión derivada de la designación, conllevando inexorablemente a reconocer la inexistencia de elementos adicionales, y que las variaciones reflejadas en el informe de auditoría son solamente producto de ajustes que derivan de la conjunción de las circunstancias antes descritas. Así las cosas, y al quedar claramente demostrado que la determinación impositiva deviene inequívocamente de estudio de verificación de campo de obligaciones tributarias con credencial, que denota al igual que se ha advertido en casos precedentes el traslado de datos e información recopilada con antelación a la designación por el auditor tributario, lo que en el presente caso se confirma al no constar en el expediente rastro o huella alguna de nuevas pesquisas o indagaciones a partir de la designación, por contarse de antemano con la información que ha servido de base para resolver, lo que por su naturaleza, tal y como se ha reiterado por este Tribunal, no constituye una actuación administrativa encaminada a establecer obligación sustantiva alguna, sino únicamente un medio de acreditar al titular que la porta y relacionada con una gestión que no implica fiscalización material alguna, sino de control, cuyos resultados de retomarse al momento de cumplir con la resolución de fiscalización, por cuyo cometido se hubiere actuado en igual sentido, no puede adquirir eficacia jurídica, que tal y como se advierte en el presente caso no fue ordenada mediante resolución que permitiera la actuación primera del auditor válidamente, y siendo responsabilidad institucional la de garantizar la legalidad de los actos jurídico-administrativos, se advierte que de conformidad a lo dispuesto por los artículos 144 y 145 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que requieren a los efectos de fiscalización de una actuación de la autoridad competente, a fin de que ordene la fiscalización y designe al auditor que realice dicha actividad dentro de los límites que se haya estimado conveniente asignar, y solo una vez ordenada la misma, podría considerarse el resultado de la actuación idónea para sustentar liquidaciones o sanciones. Por esa razón la

identidad de comisión y presentación ante el contribuyente por el portador de la credencial, sin más indicaría que a la emisión de una credencial le siguen gestiones a realizar actividades que no son meramente de fiscalización, porque para el despliegue de esta facultad debe proceder la resolución previa que ampara la designación y de no existir esta actuación para habilitar al auditor, se extralimitaría la función fiscalizadora del mismo, tal y como ha sucedido en el presente caso al configurarse una fiscalización factual o de hecho, e decir que la información y la investigación recabadas fue anterior a la emisión del auto de designación, lo que pone desde luego en tela de juicio la validez tanto de la investigación realizada como de su resultado, así como la legalidad de la actuación, cuando ésta se ha efectuado apartada de los preceptos legales que exigen la preexistencia de la actuación de la administración (auto de designación), que ampare la realización de la investigación y de validez a los resultados producto de la misma, Debe entenderse a diferencia de la fiscalización a juicio de este Tribunal, que la fiscalización como tarea primordial de la Dirección General, requiere según la ley y dada su trascendencia, de una actuación expresa que así lo ordene, en donde debe delimitarse específicamente el alcance de la facultad ejercitada para el designado, siempre que la actuación se encamine como en este caso hacia el iter de establecer la base liquidatoria correspondiente; tarea que debe realizar el perito practicando según nombramiento de investigación, atendiendo a la comprobación e investigación de hechos y consecuentemente, a la presentación del Informe de Auditoría en donde plasme su intervención, que servirá de base directa, una vez se asuma por la Dirección General de Impuestos Internos. Así las cosas la actuación reclamada conlleva una infracción a las disposiciones citadas, por lo que debe ineludiblemente declararse su ilegalidad, por existir invalidez en la actuación del auditor nombrado a través de la credencial extralimitando su actuación, sin que existiera aún la indispensable orden de fiscalización, lo que plantea un contraste al criterio sostenido por

este Tribunal en lo que respecta al actuar mediante credenciales, que son expresiones de un actuar propio de las fiscalizaciones, entendida esta expresión en el lenguaje legal, según el artículo 143 de la Ley de IVA aplicable, como una de las facultades del a Dirección General, y que según el mismo artículo detalla, comprende una serie de actividades de ahí se prescriben, lo que implica apreciar la realización de actos investidos de potestad para la consecución de resultados en aras al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva de los sujetos pasivos; sin embargo, como se ha insistido, no puede obviarse además que a la Dirección General de Impuestos Internos, le asiste la facultad genérica de controlar el incumplimiento de las obligaciones, con relación a la materia en cuestión, lo que podría permitirle a la oficina, con base a la legislación del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios aplicable, actuar de manera diferente a la de una fiscalización de campo, pudiendo requerir, como en el presente caso la información que tenga relación con la investigación, determinación y recaudación sea del contribuyente o de terceros, o de otra manera, verificar las obligaciones formales o de cumplimiento y sin que existiera extralimitación de la tarea asignada al Auditor, lo que si se manifestó cuando en el cometido con credencial con fines de control no necesariamente implica fiscalización en sentido estricto, cuando su actividad de resultado no hubiera servido materialmente para determinar

bases liquidatorias, sino que para alimentar la información recabada por la Dirección General, la que en adelante y con base en información propiamente interna, procedería a constatar una infracción o la realización del hecho generador, con el cual resolver posteriormente, e inclusive para requerir al sujeto pasivo a cumplir con la presentación de las declaraciones al respecto. En otras palabras la Dirección General pudo haber verificado el comportamiento de los contribuyentes, recoger datos que sirvieran para alimentar su base de información pudiendo y a partir de ahí, mediante designación otorgar facultades genéricas e inclusive prescindir de la actuación por escrito, pero nunca se podrán utilizar credenciales, para fiscalizar obligaciones sustantivas y su resultado se constituya de manera directa base de liquidación, aunque como en este caso, posteriormente se pretenda justificar tal actuación, mediante resolución basada en el dictamen pericial.

POR TANTO: De conformidad a lo expuesto y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal **RESUELVE: REVOCASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día diecinueve de abril de dos mil, que determina a cargo de la sociedad "A", Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de marzo a diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a su escrito de fecha cinco de diciembre de dos mil uno, mediante el cual solicita que se diseñe un mecanismo para

agilizar la salida del equipaje de los invitados a participar en el Congreso Centroamericano, patrocinado por su representada y que se desarrollará en El Salvador los días

comprendidos del 27 al 30 de octubre de ese mismo año, y de esta manera atenderles en forma eficiente siempre salvaguardando el interés fiscal, aduciendo que tal congreso tiene como objetivo estudiar los problemas que gravitan sobre la actividad aseguradora del área, recomendando las compañías las posibles soluciones, además es un evento importante para el país, puesto que reunirá una gran cantidad de miembros de la actividad aseguradora y reaseguradora de América Latina entre otros.

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

Que la Ley de Equipajes de Viajeros Procedentes del Exterior, contenida en el Decreto Legislativo No. 680 de fecha 20 de octubre de 1993, Publicado en el Diario Oficial No. 6, Tomo 322 del 10 de enero de 1994, estipula en forma expresa el tratamiento a que debe sujetarse el equipaje a cargo de los viajeros procedentes del exterior, disponiendo al

efecto el artículo 14 del mencionado cuerpo de Ley, que dicho equipaje, debe ser sometido al control de aduana y el viajero debe así mismo, formular la correspondiente declaración escrita, disponiendo además el artículo 2 de la expresada ley que la introducción de los efectos personales y deportivos del viajero estarán libres de pago de derechos e impuestos, siempre que se compongan de bienes que presenten claras señales de haber sido usados o que serán utilizados o consumidos durante la estadía del viajero en el país, por lo cual si el equipaje de los invitados a tal conclave reúne los requisitos antes mencionados estarán libres de pagos de los derechos de impuestos. Por lo anterior y a efecto de propiciar un mecanismo expedito de revisión que garantice el interés fiscal lo recomendable sería que la asociación anfitriona proporcione a esta Dirección General con suficiente antelación, el listado de los participantes y sus países de procedencia a efecto de instruir a la autoridad correspondiente la agilización en la revisión del equipaje de tales participantes.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, en el cual básicamente solicita que se le defina por escrito cual es la cuantía razonable en viáticos que al amparo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, puede quedar sin documentarse, refiriéndose a la disposición legal contenida en el numeral 1) del artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Ley de Impuesto sobre la Renta instituye bajo el acápite “PRODUCTOS O UTILIDADES EXCLUIDOS DEL CONCEPTO DE RENTA”, artículo 3 numeral 1), entre otros rubros, que los viáticos para transporte, alimentación y estadía pagados al trabajador, están excluidos del concepto de Renta, o lo que es igual, esos devengos no

constituyen renta gravable para el trabajador que los percibe, todo lo cual debe estar debidamente documentado, ya que la norma jurídica en comento no permite que se paguen cantidades de dinero sin el correspondiente respaldo documental. Es necesario aclarar que el concepto “cuantía razonable” que es introducido a la Ley de Impuesto sobre la Renta mediante Decreto Legislativo número 712 del 16 de septiembre de 1999, no hace relación alguna a que se permita pagar bajo el concepto de viáticos, cuantía alguna sin el respaldo documental, circunstancia que es confirmada por el inciso segundo del artículo 28 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta; sino que más bien, el concepto de “cuantía razonable” se refiere a la congruencia que debe existir entre la erogación realizada en concepto de viáticos y la actividad que realiza el trabajador que los recibe y la entidad que los

paga, para lo cual deben ser tomados en consideración otros elementos como las condiciones de mercado, la ubicación del trabajador dentro de la empresa, así como las funciones asignadas a éste, todo ello sujeto a la aplicación de un criterio discrecional de

calificación jurídica por parte de esta Administración Tributaria. En conclusión toda cantidad que el patrono pague a sus trabajadores bajo el concepto de “viáticos” debe contar con el respaldo documental pertinente.

CONSULTA N° 3

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, el día trece de mayo del presente año, mediante el cual solicita se efectúe la gestión pertinente a efecto que la institución que representa, sea exonerada del pago correspondiente al derecho de circulación 2001 (refrenda) y multas por extemporaneidad de 74 vehículos, debido a que los mismos serán dados de baja del Padrón de Vehículos de conformidad a lo establecido en los artículos 2 de la Ley de Derechos Fiscales por la Circulación de Vehículos, 1 y 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que según lo establece el artículo 6 inciso tercero de la Ley de Derechos Fiscales por la Circulación de Vehículos la refrenda de matrícula para las personas jurídicas se efectuará en el mes de la fecha de constitución de la sociedad o en la fecha que establezca el Ministerio de Hacienda, la cual para el caso en comento fue el mes de junio de dos mil uno, por

lo que la deuda tributaria en referencia se originó en dicho momento. El cumplimiento a lo prescrito en los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y 3 del Código Tributario, las actuaciones de esta Administración Tributaria se encuentran sometidas al principio de legalidad, el cual regula que en el ejercicio de la función administrativa no posee más facultades que las que la ley expresamente le reconoce, evitando así caer en arbitrariedades no propias de un Estado de Derecho. En virtud de ello, el reconocimiento del principio de legalidad contemplado en nuestra Constitución implica que la Administración Pública puede ejecutar sólo aquellos actos que la normativa jurídica le permite, y en los términos que la misma regule. De ahí que, esta Oficina se encuentre imposibilitada a acceder a lo petitionado, debido a que las deudas a favor del Fisco no pueden ser dispensadas de conformidad a lo previsto en el artículo 232 de la citada Constitución.

CONSULTA NO. 4

En atención a su escrito mediante el cual solicita se emita opinión respecto a la aplicación de los Impuestos sobre la Renta y a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en la Ejecución del Contrato de Prestación de Servicios suscrito por el MINISTERIO “A” y la empresa GIPEA, referido al Proyecto "Medidas Preventivas y

Control de Laderas Inestables", financiado con fondos del Préstamo suscrito por el Gobierno de El Salvador y el Banco Interamericano de Desarrollo-BID N° 13101OC-ES.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Cláusula Décima Primera correspondiente al "Pago de los Impuestos" estipulada en el Contrato de Prestación de Servicios suscrito con fecha veintitrés de noviembre de dos mil uno, entre ese Ministerio y la indicada empresa, establece que el CONTRATISTA, que en el presente caso resulta ser la empresa GIPEA, se compromete a pagar por su cuenta los impuestos que le corresponden de conformidad a la legislación salvadoreña.

Por su parte el Convenio celebrado el día once de noviembre de mil novecientos sesenta y seis, entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Banco Interamericano de Desarrollo, denominado "Privilegios e Inmunidades para el personal del Banco en El Salvador", y ratificado por la Asamblea Legislativa por medio de Decreto Legislativo N° 78 de fecha 22 de agosto de 1972, dispone en el artículo primero que el Gobierno de El Salvador concederá a los funcionarios del Banco los privilegios e inmunidades establecidos en el referido Convenio, de lo anterior puede acotarse que la referida disposición vincula al Gobierno de la República de El Salvador para que éste conceda los privilegios e inmunidades que estipula el Convenio, pero limita la concesión de tales beneficios únicamente para los funcionarios del Banco.

Ahora bien, en vista que el mencionado artículo primero del Convenio en estudio alude a privilegios e inmunidades, es pertinente establecer cuales son tales beneficios y cuáles de ellos están relacionados propiamente con exenciones de impuestos.

Así las cosas, es pertinente acotar que el artículo segundo literal b) del mencionado Convenio regula el libre tránsito de entrada y salida en el territorio nacional a favor de los funcionarios de dicho Banco y familiares dependientes, así como de técnicos que sin formar parte del Banco, sean contratados por éste o por otra

entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el banco.

Asimismo, el artículo tercero del Convenio en mención establece: que los funcionarios de dicho Banco y los técnicos que sin formar parte del Banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el banco, gozarán de los siguientes privilegios e inmunidades:

- a) Inmunidad de jurisdicción;
- b) Exención de todo tipo de impuesto directo, sobre sueldos, emolumentos e indemnizaciones pagadas por el Banco; y,
- c) Exención de todo gravamen sobre el valor de los pasajes que utilicen en ejercicio de sus funciones.

De lo anterior resulta, que ciertamente el literal b) del artículo tercero del mencionado Convenio estipula exención respecto de los impuestos directos, como es el caso del Impuesto sobre la Renta, no así de impuestos indirectos como el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios (IVA), pero es necesario destacar que la exención de los impuestos directos antes referida, está condicionada al hecho de que las remuneraciones a que se alude en el literal b) en cuestión, sean pagadas por el Banco, de ahí que en el presente caso, no concurren los presupuestos legales para que operen los referidos beneficios, pues, en este caso, los pagos serán realizados por dicho Ministerio a la empresa GIPEA con fondos propios del Gobierno de la República de El Salvador, obtenidos mediante préstamo, en razón a que el Banco Interamericano de Desarrollo únicamente está facilitando dichos fondos en tal calidad.

Por otra parte, es necesario hacer mención que existen en los artículos cuarto, quinto, sexto y séptimo del Convenio suscrito entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Banco Interamericano de Desarrollo, otros privilegios

e inmunidades que por no resultar aplicables al caso, no han sido objeto del presente análisis.

Y finalmente, es de aclarar que ciertamente el artículo 8.02 del Contrato de Préstamo N° 1310/0C-ES, celebrado entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Banco Interamericano de Desarrollo, denominado "Programa de Apoyo a la Reconstrucción de Emergencia posterior al terremoto del 13 de enero de 2001 ", de fecha veintitrés de febrero de dos mil uno, entre otras cosas establece que el prestatario, siendo en este caso el Gobierno de la República de El Salvador, deberá hacerse cargo de todo impuesto, tasa o derecho aplicable a la celebración, inscripción y ejecución del Contrato de Préstamo N° 1310/0C-ES mencionado.

No obstante lo anterior, en el Contrato de Prestación de Servicios de fecha veintitrés de noviembre de dos mil uno celebrado entre ese Ministerio y GIPEA en la Cláusula Décima Primera correspondiente al "Pago de los Impuestos", se establece que el CONTRATISTA, que en el presente caso resulta ser la empresa GIPEA, se compromete a pagar por su cuenta los impuestos que le corresponden de conformidad a la legislación

salvadoreña, por lo cual considera esta Administración Tributaria que en el presente caso, lo que existe es una controversia de cumplimiento de las cláusulas del Contrato y para dirimir tal conflicto esta Oficina carece de competencia, por lo que se estima que el mismo podría ser resuelto con base a las Cláusulas Décima Novena y Vigésima Cuarta del Contrato suscrito entre las partes, por acuerdo entre ellas, mediante resolución modificativa previa no objeción del Banco Interamericano de Desarrollo o por los tribunales correspondientes.

Por lo que con base, a lo expresado en el párrafo anterior se concluye: que procede la retención de Impuesto sobre la Renta de acuerdo a lo previsto en el artículo 158 inciso primero del Código Tributario, en cumplimiento al Contrato de Prestación de Servicios de fecha veintitrés de noviembre de dos mil uno celebrado entre el Ministerio "A" y la empresa GIPEA, ya que ni el Convenio denominado "Privilegios e Inmunidades para el personal del Banco en El Salvador" ni el Contrato de Préstamo N° 1310/0C-ES denominado "Programa de Apoyo a la Reconstrucción de Emergencia posterior al terremoto del 13 de enero de 2001 " estipula en forma expresa exención de Impuesto sobre la Renta.

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

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

UNIDAD DE DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE

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



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

