



R Resoluciones

MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

DIRECCIÓN GENERAL
DE IMPUESTOS
INTERNOS

RESPONSABLES

Ingeniero
Francisco José Rovira
Director General

Licenciado
Gelson Vinicio
Valladares Miranda
Subdirector General

Licenciado
Manuel Gustavo
Alvarenga Serrano
Jefe Unidad Defensoría
del Contribuyente

**ÁREAS DE ATENCIÓN
AL CONTRIBUYENTE**

Asistencia al Contribuyente
Teléfono 244-3585

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

Julio 2002

Diagramado:
Unidad de Comunicaciones

CONTENIDO

FALLO EMITIDO POR LA	
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	1
SENTENCIAS EMITIDAS POR EL	
TRIBUNAL DE APELACIONES	
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS	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 el Licenciado “R”, como apoderado General Judicial de la sociedad “T”, impugnando de ilegal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas cinco minutos del día cinco de abril del año dos mil, mediante la cual se declara sin lugar por improcedente la solicitud de reintegro IVA a exportadores.

ARGUMENTOS DE LA ACTORA

El apoderado de la parte actora expuso que su poderdante firmó contratos con las compañías FM y CP, de los domicilios de Dinamarca y Alemania, para ejecutar un proyecto de transformación de una molienda ubicada en la ciudad de Metapán; que tales compañías cobraron por toda la obra efectuada y su poderdante facturó el valor de los trabajos realizados de conformidad a los contratos firmados. Como estas compañías no tienen domicilio ni residencia en el país, la facturación a las mismas fue hecha como servicio de exportación. La Dirección General de Impuestos Internos, sostiene que se han violado los artículos 16, 17, 19 y 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Que dicha Dirección General designó auditor para que analizara y opinara sobre la devolución del Crédito Fiscal solicitado y al cual manifiesta tener justo derecho, pero el auditor asignado, sin profundizar en el análisis de los contratos de servicio, los cuales son consecuencia lógica de un contrato principal entre las compañías extranjeras ya mencionadas y las empresas salvadoreñas, y con quien su representada no tiene ninguna relación, ya que únicamente se efectuaron las obras estipuladas en los contratos suscritos con ellas, habiéndosele facturado el valor de los respectivos servicios,

quienes gozaron del beneficio del servicio prestado por su representada, no teniendo ninguna relación comercial, ya que su relación fue directamente con las compañías extranjeras. Que por estar en total desacuerdo con la resolución citada, pide se deje sin efecto la resolución referida y se reconozca que la cantidad de DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y UN COLONES (¢287,831.00), es un remanente del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los servicios de exportación prestados por su representada a las compañías extranjeras, quienes fueron las que gozaron del beneficio del servicio.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Dirección General por su parte sostuvo: Que según lo dispuesto por el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, son operaciones de exportación: “Las prestaciones de servicios realizadas en el país a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero”, estableciéndose lo anterior que para que una operación se considere una “exportación”, deberá reunir los tres requisitos antes mencionados, pudiéndose apreciar que la referida Sociedad cumple con el primer requisito ya que las prestaciones de servicios deben ser realizadas en El Salvador, tal y como lo hace la Sociedad demandante, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 16 y 19 de la ley aludida, no obstante que los actos, convenciones o contratos se hayan perfeccionado fuera de él y cualquiera que sea el lugar en que se pague o perciba la remuneración, asimismo cumple con el segundo requisito, ya que según se ha apreciado los prestatarios de los servicios son compañías

extranjeras y sus domicilios y residencias no se encuentran en el país (Art. 2 número 10 del Reglamento de la Ley en referencia), no así con el tercero de los requisitos, ya que dada la naturaleza de la prestación del servicio éste se prestó y es utilizado exclusivamente en nuestro país, por lo cual no podría aplicarse el incentivo fiscal de la tasa cero, el cual se creó con la intención de favorecer la balanza de pagos en la que incurre el exportador de servicios; en ese sentido la Sociedad demandante no tiene derecho al reintegro del remanente de crédito fiscal ya que sus prestaciones de servicios son operaciones gravadas con la tasa consignada en el artículo 54 del cuerpo legal citado. En cuanto al resultado del Informe del auditor, la Dirección General señala que de conformidad a lo estipulado en el inciso cuarto del artículo 144 de la Ley de la materia, es facultad de esa Oficina calificar al momento en que son presentados los informes de auditoría si éstos son o no diminutos, defectuosos, imperfectos, pudiendo si lo estima necesario solicitar que sean ampliados por los mismos auditores u otros que designe la Oficina cuando aquellos adolezcan de deficiencias o no instruyan lo suficiente; para el caso concreto se consideró que el informe cuestionado ilustra lo suficiente para establecer que no procedía la petición de reintegro de crédito fiscal, ya que los servicios prestados por la sociedad "T", consistentes en el montaje industrial fueron exclusivamente utilizados en El Salvador, siendo requerido para ser usado en la empresa C., configurándose el hecho generador de conformidad a los artículos 3, 16, 17 y 19 de la prenombrada ley; y que la autorización o no del reintegro de crédito fiscal no depende de las cláusulas estipuladas en el o los contratos de prestaciones de servicios realizados con las compañías extranjeras, sino que consiste en establecer su procedencia y determinar si la misma cumple con los requisitos de ley para su autorización, lo cual como ya se estableció anteriormente no es precedente a su juicio. Por todo lo anterior la Dirección General estima que la resolución que se impugna no adolece de ninguna ilegalidad, por cuanto fue pronunciada conforme a derecho.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FALLA:

Que es necesario esclarecer si la actividad desarrollada por la sociedad "T", a favor de las entidades FM y CP., constituye o no hecho gravado por la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y en caso de ser un hecho generador, determinar si se encuentra gravado con la tasa del trece por ciento a que se refiere el Artículo 54 de la misma o bien, gravado con la tasa del cero por ciento a que se refiere el Artículo 75. En lo que respecta a la prestación de servicios, los artículos 16 y 17 respectivamente de la ley precitada declaran que constituyen hecho generador del impuesto las prestaciones de servicios provenientes de actos, convenciones o contratos en que una parte se obliga a prestarlos y la otra se obliga a pagar como contraprestación una renta, honorario, comisión, prima, regalía o cualquier forma de remuneración y que para los efectos del impuesto, son prestaciones de servicios todas aquellas operaciones onerosas, que no consistan en la transferencia de dominio de bienes corporales, señalándose algunos ejemplos, entre los que encontramos la confección o ejecución, por sí o bajo su dirección, de una obra material mueble, con materias primas aportadas por quien encarga la obra; la ejecución de obras de ingeniería o similares, en que se emplean materiales o medios suministrados por quien encarga la obra; la instalación, la confección de obras, de especialidades o de movimientos de tierra pactados por administración o mandato, por precio alzado o unitario o en otra forma. Según lo manifestado por el apoderado de la sociedad mencionada, en su demanda, las operaciones realizadas por la misma constituyen prestaciones de servicios, y por otra parte, según se colige de la misma demanda, nos encontramos frente a un contrato en que una parte se obliga a prestar los servicios y la otra a pagar como contraprestación una remuneración, constituyendo una operación onerosa, que no consiste en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no existe duda en lo

que respecta a la naturaleza de la operación de que se trata, pues no se ha cuestionado la calidad de la prestación de servicios que revisten los hechos sobre los cuales se trata en el presente juicio. No obstante, agrega el mismo apoderado que su representada firmó contratos con las compañías FM y CP, para efectuar trabajos en el proyecto de transformación una molienda ubicada en la ciudad de Metapán y que tales compañías no tienen domicilio ni residencia en el país, por lo que la facturación fue hecha como servicio de exportación a dichas compañías, quienes gozaron del beneficio del servicio. Posteriormente, argumentó que su poderdante cumple con las premisas establecida en el Artículo 74 de la Ley en comento para que la prestación de servicios se considere una exportación, y por estar comprendidos en una de las cláusulas del contrato respectivo firmado por la sociedad extranjera con la sociedad C., y que su representada fue contratada para prestar servicios a empresas extranjeras, las cuales utilizaron sus servicios para planificar y desarrollar en forma conjunta el cumplimiento de un todo, habiéndose beneficiado las sociedades extranjeras con la información técnica y profesional presentada en el proyecto, firmándose el contrato de montaje con el que la empresa extranjera cumplía con la parte del contrato referido en su numeral 3. Que al verificar lo establecido en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se constata que con el objeto de fomentar las operaciones de exportación de bienes y servicios existe la llamada tasa cero, mecanismo mediante el cual se consigue cumplir con el principio de imposición en el país de destino, lo que significa, que para efectos del impuesto, los productos y servicios que sean exportados definitivamente de nuestro país son descargados del impuesto en su totalidad, habida cuenta que serán gravados en el país al cual se dirigen con los impuestos allí existentes. La intención de colocar nuestros bienes y servicios en el exterior en las mismas condiciones en que se encuentran los productos del país de destino (desde el punto de vista del impuesto al valor agregado), obedece a que si nuestras exportaciones no

tuviesen dicho tratamiento de la tasa cero, los bienes y servicios nacionales que fueran exportados, tendrían, por regla general, que incrementar su valor (o precio) en la cuantía del impuesto nacional respecto del valor o precio de los bienes o servicios existentes en el país de destino, los cuales obviamente no se encuentran sujetos al impuesto salvadoreño. En la Ley, las normas especiales sobre transferencia de bienes y prestaciones de servicios al exterior, disponen a partir del artículo 74, que están afectas a estas normas especiales, las exportaciones consistentes en transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero. En el caso específico de las prestaciones de servicios, se exige que los usuarios no deben tener domicilio ni residencia en el país, pero además que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero. Respecto al primer punto, no consta en el presente proceso, prueba alguna sobre la calidad de no domiciliadas ni residencia de las sociedades FM y CP lo cual es determinante y básico para probar la calidad que se les atribuye a dichas personas jurídicas el apoderado de la parte actora, quien se limitó a presentar fotocopia certificada ante notario de un documento en idioma inglés y de los comprobantes de crédito fiscal extendidos a las entidades antes expresadas, con lo cual logra demostrar los extremos que plantea en su demanda. Ahora bien y sin perjuicio de lo anterior, asumiendo que tales entidades efectivamente tuviesen la calidad de no domiciliadas o de no residentes en el país, la ley exige además para el caso de las exportaciones, que los servicios se destinen a ser utilizados exclusivamente en el extranjero. Que según consta en el expediente administrativo remitido por la Dirección General, el informe de fecha veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, rendido por la auditora de esa dependencia; a folios doscientos treinta y ocho se establece que

la sociedad recurrente fue subcontratada por las empresas no domiciliadas FM y CP, para realizar trabajos de montaje de equipo industrial en las fábricas C y M., propiedad de la sociedad C., con lo que si bien como manifiesta el apoderado de la recurrente tales contratos son consecuencia lógica de un contrato principal entre las compañías extranjeras mencionadas y las empresas ubicadas en la ciudad de Metapán, los servicios prestados por la sociedad "I", no están destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero, ya que las entidades FM y CP han utilizado los servicios prestados en el territorio nacional, y aun-como se ha dicho recién- atribuyendo a tales entidades la calidad de no domiciliadas o no residentes, tal prestación de servicios se encuentra gravada con la tasa del trece por ciento según las reglas generales, ya que según el Artículo 19 de la ley en comento, las prestaciones de servicios constituirán hechos generadores del impuesto cuando ellos se presten directamente en el país, no obstante que los respectivos actos, convenciones o contratos se hayan perfeccionado fuera de él, y cualquiera que sea el lugar en que se pague o se perciba la remuneración, lo cual hace innecesaria la verificación del ingreso a El Salvador de las divisas provenientes de la cancelación de los comprobantes de crédito fiscal que generaron las operaciones, pues ello no es relevante según lo dispuesto en la ley, dado que los servicios han sido utilizados en el territorio nacional. El mismo artículo últimamente citado dispone que se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país, lo cual igualmente ocurre en el presente caso. De todo lo anterior estima esta Sala que de conformidad a lo establecido en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es aplicable a los servicios prestados por la sociedad "I" la tasa

del trece por ciento establecida en el artículo 54 de la misma ley, constituyendo una prestación de servicios a que se refiere el artículo 16 y siguientes de la ley de la materia, por no tratarse de una operación de exportación de servicios en los términos planteados en la misma ley. Finalmente, no resulta aplicable al presente caso lo establecido en el artículo 3 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ahora derogado por el Código Tributario, ya que de lo manifestado por el apoderado de la inconforme y de lo que consta en el expediente administrativo, se demuestra la naturaleza de los hechos en el sentido de constituir una prestación de servicios gravada en la ley con la tasa del trece por ciento y asimismo se determina, en lo que respecta a la territorialidad de los servicios, que han sido prestados en el territorio nacional, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y de aquel en el cual se efectúe el pago.

POR TANTO: Con base en las razones antes expuestas y artículos 421, 427 Pr. C, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declárase legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas cinco minutos del día cinco de abril del año dos mil, mediante la cual se declara sin lugar por improcedente la solicitud de reintegro IVA a exportadores, por la suma de DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y UN COLONES, (¢287,831.00), solicitada por la sociedad "I"; B) Condénase en costas procesales a la parte actora conforme al derecho común; c) Remítase el expediente administrativo a su oficina de origen, d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal. NOTIFIQUESE.

FALLO 2**CONTROVERSIA**

Proceso Contencioso Administrativo promovido por la licenciada “Z”, en carácter de Apoderada General Judicial, de la sociedad “S”, por medio del cual impugna los actos administrativos que se detallan así: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día veintidós de mayo de mil novecientos noventa y ocho, por medio de la cual impuso multa por infracción a la Ley de Impuesto sobre la Renta, respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cuatro; y b) Resolución pronunciada por esa misma oficina a las diez horas del día trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho, mediante la cual resolvió se estuviera a lo actuado en la resolución antes mencionada.

ANTECEDENTES DE HECHO, ALEGATOS DE LAS PARTES.

En la demanda la parte actora expuso: “Que de conformidad con el artículo 7 inciso final de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, en el carácter expresado procedo a interponer el presente recurso, en vista de que el acto del cual recorro es nulo de pleno derecho”, debido a que la Dirección General de Impuestos Internos emitió resolución a las ocho horas del día veintidós de mayo de mil novecientos noventa y ocho, y con base en el informe de auditoría de fecha veintiséis de marzo de ese mismo año, impuso multa a cargo de la Sociedad “S”, por la suma de SESENTA Y DOS MIL QUINIENTOS COLONES (¢62,500.00) sustentada en el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Que en el transcurso de la fiscalización de la cual deriva el referido informe de auditoría, la contribuyente social modificó la liquidación de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y cuatro, y en consecuencia pagó un impuesto adeudado de DOSCIENTOS CINCUENTA MIL COLONES (¢250,000.00). Agrega además, que de acuerdo

con lo dispuesto en el artículo 48 inciso 2° y 3° de la precitada ley, la modificación realizada no puede tomarse como parte integrante de la declaración original pues ya se había notificado el inicio de la fiscalización del ejercicio fiscal de dicho año. Sin embargo, en la resolución sancionatoria se estableció que los valores consignados en la modificación coinciden con los determinados en la fiscalización, consignándose en consecuencia que lo actuado por la contribuyente satisface el interés fiscal en cuanto al impuesto causado en dicho ejercicio, no así la multa por evasión no intencional, la cual viola el artículo 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el que establece: “que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine”. Por otra parte, viola el Artículo 108 de la citada ley, ya que para proceder a imponer dicha multa la Dirección General de Impuestos Internos, debió determinar oficiosamente cuota complementaria del impuesto mediante una resolución razonada, situación que no se dio y que ha reconocido esa misma oficina. Que asimismo, viola el artículo 104, conforme al cual previo a la imposición de la multa debió haber determinado oficiosamente la cuota complementaria del supuesto impuesto omitido. En conclusión, y conforme el artículo 9 del citado cuerpo legal, la resolución sancionatoria es nula por infringir las disposiciones legales citadas. Sumando a lo anterior, se violó el artículo 1552C. que establece que será nulo de pleno derecho, todo acto al cual le faltare un requisito o presupuesto legal, para este caso haber determinado impuesto omitido y dejado de pagar, situación que no se ha dado en el mismo.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que ciertamente la contribuyente social presentó modificación de la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cuatro, el día siete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, lo que a tenor del artículo 48 de la Ley de

Impuesto sobre la Renta, el plazo para modificar dicha declaración y había vencido, por lo que la modificación presentada ya no producía efecto de tenerla como parte integrante de la liquidación del mencionado ejercicio tributario; no obstante, en uso de la facultad discrecional otorgada en el artículo 106 inciso 4° de la mencionada ley, quiso premiar a la contribuyente tomando la cantidad pagada como consecuencia de la modificación, pues esa misma suma la tenía que haber pagado en concepto de impuesto complementario si se hubiese determinado en la respectiva resolución, satisfaciendo por tanto el interés fiscal únicamente en lo que respecta al impuesto, debiendo en consecuencia pagar la multa correspondiente, no dejando con esta del todo impune la infracción cometida. En lo relativo a la violación al artículo 1552 del Código Civil, es inaceptable por el hecho de tener la facultad discrecional, de eximir de sanción al infractor según el artículo 106 inciso 4° como se ha explicado; además, en materia tributaria debe el contribuyente cumplir con lo dispuesto en el artículo 121 inciso 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, para que proceda el Juicio Contencioso Administrativo, artículo 7 letra a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, lo que significa que para conocer de una pretensión determinada no basta la configuración de la misma, sino que haya agotado la vía administrativa, es decir, interponiendo los recursos que establece la ley; que si bien el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos no es competente para pronunciarse sobre las nulidades -de pleno derecho- sí lo es para conocer de cualquier situación de hecho o de derecho que plantee el demandante, siempre que hayan sido deducidos previamente ante esa Dirección General, según el artículo 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Que dada la naturaleza de los actos adversados es pertinente hacer las siguientes acotaciones:

De acuerdo a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, la procedencia de la impugnación de actos administrativos se encuentra condicionada a una serie requisitos procesales, contemplados claramente, tales como el agotamiento de la vía administrativa y la interposición de la demanda dentro del plazo legal. El artículo 7 de la mencionada ley establece que no se admite la acción contenciosa respecto de los actos consentidos expresamente y aquellos en que no se haya agotado la vía administrativa, precisando que ésta se entiende agotada, cuando se haya hecho uso en tiempo y forma de los recursos pertinentes; señala también en la letra b) que no son impugnables los actos que sean reproducciones de actos anteriores ya definitivos o firmes y los confirmatorios de acuerdos consentidos por haber obtenido estado de firmeza. El inciso final de tal disposición literalmente establece: “ No obstante, se admitirá la impugnación contra los actos a que se refiere este artículo, cuando fueren nulos de pleno derecho y estén surtiendo efectos; pero ello, únicamente para el solo efecto de declarar su ilegalidad sin afectar los derechos adquiridos”. Que la acción contenciosa se ejercite dentro del plazo de sesenta días, contados desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado que causa en sede administrativa, artículo 12 letra a) L.J.C.A. Transcurrido el plazo en mención sin que dichos actos se impugnen, éstos obtienen estado de firmeza, situación que imposibilita su revisión judicial. Al contrastar los presupuestos procesales antes indicados con los actos administrativos objeto de este proceso resulta lo siguiente: La resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintidós de mayo de mil novecientos noventa y ocho, mediante la cual impone la multa por evasión no intencional está enmarcada dentro del texto del artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que establece: “ ***Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con la resolución de liquidación de oficio de impuesto o de imposición de multa, emitida por la Dirección***

General de Impuestos Internos, podrán interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dentro del término perentorio de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva". Que tal como consta en el expediente que la Dirección General lleva a nombre de la contribuyente, *la resolución sancionatoria fue notificada el día veintisiete de mayo de mil novecientos noventa y ocho*, por tanto, el plazo para interponer el recurso respectivo venció *el día dieciocho de junio del citado año*. En vista de que no se presentó el recurso dentro del plazo en mención, automáticamente la resolución relacionada quedó firme. En el mismo expediente administrativo aparece que la parte actora por medio de escrito presentado el día *treinta de julio de ese mismo año*, solicitó ante la Dirección General la revocatoria de la resolución en referencia, *quien al respecto por medio del acto administrativo de las diez horas del día trece de agosto siempre de ese mismo año, declaró sin lugar la revocatoria interpuesta y en consecuencia resolvió que se estuviese a lo actuado en aquella resolución*. Como puede advertirse, este último acto no es más que la reproducción de un acto ya firme. La parte actora pretendió enfocar la demanda interpuesta al amparo del artículo 7 inciso final de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, alegando que los actos impugnados son "nulos de pleno derecho". En relación a la impugnación contra actos a que se refiere el inciso final del citado artículo 7, este tribunal ha reiterado en diversas resoluciones que la excepción contemplada en dicha norma, como es la *no exigencia del agotamiento de la vía administrativa, y los otros supuestos de inadmisión previstos en dicho artículo 7*, es en razón al propio tenor de dicha disposición que literalmente señala que ante una nulidad de pleno derecho se admitirá la impugnación "contra actos a que se refiere este artículo". Sin embargo, la alegación de un vicio de nulidad de pleno derecho no exime al administrado de la necesidad de cumplir el resto de presupuestos procesales contemplados en la Ley de la materia, como es el previsto en el artículo 11

literal a) según el cual el plazo para interponer la demanda será de sesenta días, que se contarán desde el día siguiente al de la notificación del acto. En diferentes resoluciones este Tribunal también ha expuesto que la existencia de un plazo no implica la obstaculización del derecho de acceso a la justicia sino la reglamentación concreta del tiempo en que puede ejercerse tal derecho, a fin de que los actos no queden a la eventualidad de su anulación por tiempo indefinido. En el caso de autos, la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día veintidós de mayo de mil novecientos noventa y ocho, por medio de la cual se impuso multa a cargo de la sociedad "S", fue notificada el día veintisiete de mayo de mil novecientos noventa y ocho, de donde se desprende que el plazo a que hace referencia el artículo 11 de la ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa *concluyó el día veinticinco de agosto de mil novecientos noventa y ocho*. Habiendo sido interpuesta la demanda el día cinco de septiembre de ese mismo año, lógicamente la demanda es inadmisibile por extemporánea. En relación con el acto emitido a las diez horas del día trece de agosto de mil novecientos noventa y ocho, mediante el cual la Dirección General declaró sin lugar el recurso de revocatoria, debe señalarse, que si bien dicho recurso no está contemplado en la legislación tributaria aplicable, claro está que éste se interpuso fuera del plazo que para tal efecto señala el Código de Procedimientos Civiles. En efecto, la resolución sancionatoria, contra la cual se interpuso la revocatoria fue notificada el día *diecisiete de mayo de mil novecientos noventa y ocho*, y el recurso fue presentado *el día treinta de julio de ese mismo año*. Y es que, además de no estar contemplado el recurso de revocatoria en la Ley de Impuesto sobre la Renta –marco legal aplicable al caso de estudio- la resolución objeto de recurso, por ser un acto definitivo no se enmarca dentro del artículo 426 Pr. C., que regula el recurso mencionado contra sentencias interlocutorias. Por tanto, contra la resolución sancionatoria no procedía el recurso de revocatoria regulado en la disposición legal últimamente citada. Lo anterior implica, que el

plazo derivado del segundo acto impugnado de manera alguna podría reabrir el término a que hace referencia el artículo 11 letra a) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. De lo anterior resulta, que la demanda presentada contra la Dirección General de Impuestos Internos es inadmisibile por extemporánea, por lo que habiendo sido admitida indebidamente es procedente declarar su inadmisibilidad en base al artículo 15 inciso último de la precitada ley.

POR TANTO: de conformidad con lo antes expuesto y artículos 11 letra a) y 15 inciso último de la Ley de la Jurisdicción contencioso Administrativa, esta Sala RESUELVE: Declárase inadmisibile la demanda presentada el día cinco de septiembre de mil novecientos noventa y ocho por la Licenciada “Z”, en carácter de apoderada general judicial de la sociedad “S”, contra la Dirección General de Impuestos Internos.

FALLO 3

CONTROVERSIA

Juicio Contencioso Administrativo promovido por el señor “A” en su carácter personal impugnando de ilegal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día dieciocho de marzo de mil novecientos noventa y seis, que determina a su cargo cuota complementaria de impuesto sobre la renta, respecto a los ejercicios tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos, mil novecientos noventa y tres y mil novecientos noventa y cuatro, e impuso multas por evasión no intencional; y, la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve, en cuanto modificó la resolución antes relacionada.

ALEGATOS DEL CONTRIBUYENTE

En la demanda presentada la parte actora esencialmente expuso: que los actos administrativos que impugna violan el artículo 11 de la Constitución, por condenarlo al pago de impuestos y multas sin haber sido oído y vencido en juicio con arreglo a las leyes, pues en su opinión la Dirección General de Impuestos Internos no cumplió con lo dispuesto en el artículo 110 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en base al cual debe

orientar a los contribuyentes para que cumplan con las obligaciones tributarias así como verificar tal cumplimiento, pero que en su caso no recibió ninguna asesoría fiscal excepto las sanciones. Y es que por la naturaleza de la actividad económica que realiza -el transporte de carga-, trabaja en forma desorganizada desconociendo además lo relativo a cuestiones impositivas, y por falta de recursos económicos no es posible contratar servicios profesionales en materia contable y tributaria, dependiendo en consecuencia del conocimiento de las personas que elaboran sus declaraciones de impuestos, por lo que ignora si los formularios de declaración que firma están o no correctos. Del dictámen pericial, afirma que los auditores de la Dirección General mencionan que para determinar los ingresos efectuaron consultas a empresas que han utilizado sus servicios de “Transporte X”, y que mediante las compulsas realizadas determinaron que dichas empresas han cancelado a su favor el valor de QUINIENTOS SESENTA MIL DOSCIENTOS TREINTA Y OCHO COLONES VEINTINUEVE CENTAVOS (¢560,238.29), en concepto de servicios de fletes, el cual -según los auditores- no fue incluido en las declaraciones. Que de las cifras determinadas en la fiscalización sólo cuatro de ellas se identifican con sus respectivos números de factura, sobre lo cual no existe evidencia o comprobación que respalde los ingresos determinados. En relación con lo anterior aduce

-que las normas de auditoria en general establecen que la evidencia probatoria tiene que documentarse con todos los elementos para no generar cualquier tipo de duda, principio que en su caso no se cumple, pues como reitera, no se completó el listado de los supuestos pagos con los números de las facturas u otro tipo de documento que demuestren tales pagos por servicios de transporte; que dicha circunstancia denota la inconsistencia de que adolece el dictamen pericial de los auditores. Sobre los costos de operación, que debido al tipo de actividad que realiza (transporte de carga), el cual califica de desordenado, peligroso y sacrificado, no es posible adquirir un seguro para sus equipos ni del contenido que transporta, por lo que al accidentarse un vehículo pierde el costo del mismo y el producto que transporta; esas pérdidas en tales circunstancias no se deducen de la renta bruta por tratarse de pérdidas de capital -artículo 36 numeral 9 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta-. Que por otro lado realiza una serie de operaciones relacionadas con su actividad que implica costos, pero que debido a las condiciones en que se realizan no se le extiende el comprobante de respaldo correspondiente mencionando entre ellas: la compra de llantas usadas a más bajo precio, pago de intereses, pago de comisiones a funcionarios y empleados de sus clientes sin el respectivo recibo, etcétera; motivo por el cual no es posible contabilizar y declarar dichos desembolsos, consecuentemente tampoco puede reclamarlos como costos para la obtención de la renta. Con tales antecedentes solicita sean aceptados como deducibles los pagos efectuados en concepto de costos y gastos, que por carecer de justificante o soporte, no son reportados a la contabilidad y por lo tanto no han sido reclamados como deducciones a la renta obtenida”. Que a pesar de las circunstancias antes expuestas, la oficina tributaria no analizó detenidamente el referido informe pericial en lo que a costos se refiere, pues resulta notoria la baja proporción del 34.8% aplicada para deducir los costos de operación. En tal sentido plantea que la Dirección General debió ampliar o repetir el

citado informe de auditoria con base al artículo 115 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y verificar el comportamiento de los resultados -en cuanto a costos- de ejercicios anteriores en donde los costos declarados oscilan desde 78.0% hasta el 96.2% sobre los ingresos de operación y así fundamentar la tasación en uno o en varios informes, específicamente tomando de base el artículo 118 numero 1 del citado cuerpo legal. Por otro lado alega, que la Dirección General no cumplió con los requisitos de ley para aplicar los métodos estimativos o indicios que permite la ley, ya que al desestimar la contabilidad de parte de los auditores se optó por aplicar la base estimativa o indicial; además agrega que la metodología empleada para la fiscalización de tres ejercicios en forma simultánea no es válida, legal, ni ética de parte de la oficina encargada, ya que ante la posibilidad de errores en la liquidación el artículo 48 autoriza poder modificarla dentro del término de un año y porque además, el artículo 49 del Reglamento regula que al rendir el contribuyente su declaración y liquidación, el delegado la revisará con el objeto de que esté con todos los requisitos. Finalmente argumentó, que la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es ilegal por no haber atendido la petición respecto a la producción de la prueba, para lo cual solicitó intervención de auditor para que valuara la producción de costos y gastos no declarados por falta de documentación. Que al omitir conocer sobre los cálculos de costos y gastos reclamados debido a que planteó esa situación ante la Dirección General ya que era imposible por ignorar asuntos tributarios o contables, y por que al momento de ser fiscalizado no contaba con asesoría idónea, dicho órgano violó los artículos 5 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones.

ALEGATOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que en ningún momento se ha violado el derecho de audiencia, ya que el hecho de que la oficina tributaria no llegue al negocio del

interesado para darle cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera alguna justifica que el contribuyente alegue desconocer la aplicación de la normativa fiscal, en razón a que el artículo 8 del Código Civil señala que “nadie podrá alegar ignorancia de ley, después del plazo común o especial, si no cuando por algún accidente grave hayan estado interrumpidas durante dicho plazo las comunicaciones ordinarias...”. Que es obligación de cada contribuyente informarse de todas las leyes, especialmente con las que tiene estrecha relación, como es la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, la que si bien como cualquier otra ley contienen disposiciones con algún grado de dificultad para entenderlas, con el interés del contribuyente para su correcta aplicación deja de serlo, evitando con ello la aplicación de futuras sanciones por incumplimiento a la misma. Que ciertamente con base al artículo 110 que cita el actor, brinda la asesoría necesaria a todos los contribuyentes por medio de la Unidad de Asistencia al Contribuyente, cuya función consiste en dilucidar las dudas que plantean los contribuyentes respecto a la aplicación de las leyes fiscales; función que también realiza cada delegación departamental. En lo relativo a los ingresos determinados mediante las respectivas facturas y los documentos que plantea el demandante se debe a que evidentemente éste tenía en sus registros contables un atraso mayor de dos meses siendo además sus registros inconsistentes a los principios de contabilidad, ya que se detectaron partidas de diario que carecen de la documentación o respaldo respectivo. Que durante los períodos objeto de fiscalización, se estableció que el contribuyente percibió ingresos en concepto de servicios de transporte de carga, y que al no comparar los valores que incluyó en sus declaraciones respectivas contra los registrados en los libros de ventas se detectó que éste omitió declarar ingresos. Que si los auditores no encontraron los soportes de los ingresos determinados menos aún los encontraría el contribuyente, y en el caso de los ingresos omitidos la prueba es el informe pericial de fecha once de enero de mil

novecientos noventa y seis, rendido por los auditores según el cual la omisión de ingresos se detectó como consecuencia de la comparación de los valores registrados en el libro de ventas con Comprobantes de Crédito Fiscal con los que el contribuyente demandante incluyó en sus declaraciones, y específicamente para el ejercicio tributario de mil novecientos noventa y dos, los ingresos no declarados se determinaron por medio del cruce de información que proporcionaron diferentes empresas que utilizaron los servicios del señor “A”, y de comparar los valores registrados en su libro de ventas con comprobantes de Crédito Fiscal y el de sus libros legales. Que según el artículo 115 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el informe de auditoría en referencia constituye la base para una justa tasación por lo que resulta innecesaria su modificación o ampliación como plantea el demandante. Sobre la violación al derecho de audiencia y artículos 29, 115 inciso 3° y 129 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 31 de su Reglamento que cita el contribuyente por considerar que en dicho informe de auditoría se le adjudica una proporción demasiado baja para los costos de operación (34.8%) cuando el promedio de costo declarado en ejercicios anteriores ha sido de 78.0% hasta el 96.2% sobre el margen de operación, es de aclarar que esos porcentajes son variables dependiendo de las actividades realizadas en cada ejercicio fiscal. No obstante ello, el porcentaje de 34.8% no es un costo de operación sobre los ingresos de operación, sino que corresponde al porcentaje declarado de fletes pagados a transportistas particulares, como una operación para determinar los costos no declarados la suma de TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SIETE COLONES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢364,557.94), calculado en base a los ingresos declarados y sus respectivos pagos declarados en concepto de fletes pagados a transportistas, obteniendo así el resultado de manera proporcional (costos). De ahí que las bases de la resolución son las establecidas en el artículo 118 numerales 2) y 3) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sobre la

independencia de ejercicios alegada, la Ley de Impuesto sobre la Renta no impide a la Dirección General proceder a la fiscalización de tres ejercicios fiscales, puesto que la complejidad del trabajo en la investigación no depende de cuantos ejercicios se fiscalicen, sino a quien se fiscalice, es decir, a un contribuyente pequeño, mediando o grande ya que cuando se está en presencia de un grande contribuyente, su contabilidad es más compleja y en consecuencia su fiscalización también lo es, necesitando para su realización más tiempo y mayor número de auditores. En el caso de un pequeño o mediano contribuyente, es todo lo contrario; al simplificarse la contabilidad se facilita la realización de la fiscalización en dos o tres ejercicios fiscales a la vez. El artículo 48 de la normativa señalada al dar un margen de un año para poder modificar la declaración presentada, no significa que el contribuyente deba cometer errores intencionalmente para luego corregirlos, pues su obligación es presentar la respectiva declaración correctamente, de lo contrario el legislador no hubiera establecido la “Evasión no Intencional” Artículo 103 y 99 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Cuando el artículo 49 del Reglamento de dicha Ley expresa que el delegado de la Dirección General revisará la declaración y liquidación con el objeto de cerciorarse que todos los requisitos de forma han sido llenados y que el cómputo del impuesto es correcto, especifica al final este inciso primero: “La verificación del cómputo del impuesto se hará en atención a la información suministrada en la propia declaración”, lo cual significa que este delegado únicamente contará con los datos que en ella se hayan incorporado, basados en los documentos anexos a la declaración, según artículo 46 inciso 3º del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuya información no constituye toda la necesaria para determinar con exactitud el impuesto declarado, aunque sea esta una declaración jurada, pues si se declararen todos los datos con exactitud, no existiera tanta evasión de impuestos, por tal motivo es necesaria la fiscalización por parte del ente fiscalizador.

ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que ante el planteamiento presentado por el contribuyente, en el sentido que la base indicial aplicable no reúne los requisitos de ley, si bien en el informe de auditoría hace referencia a una serie de deficiencias de parte del interesado, éstas debieron en su oportunidad informarse a la Dirección General, y así poder proceder conforme corresponda; que del análisis hecho advirtió que los resultados del mismo se sustentan en base cierta y no en una base presunta que pudiese degenerar en vicio de la actuación de la Oficina Tasadora. De ahí que sobre ese punto resulta irrelevante considerar la impugnación invocada por el apelante. Sobre los Ingresos. Sobre las Objeciones a ingresos no declarados por el apelante, que se derivan de comparaciones de valores en el libro de ventas y comprobantes de crédito fiscal y de los declarados en renta, que unido a lo aseverado por el Analista Económico Tributario en el sentido de que las cancelaciones reportadas en el dictamen de la Dirección General se han efectuado a nombre del apelante, demuestra que tal objeción no se desvirtuó por el interesado. Ante tal inconsistencia no quedó más que reconocer sobre la omisión de ingresos y en consecuencia la validez de la determinación de parte de la oficina tasadora. Sobre los Gastos. Los rechazos efectuados por la oficina impositiva sobre este rubro se encuentran debidamente justificados, en razón a que las cuentas carecen de los respaldos documentales correspondientes y por declararse de forma indebida como se relaciona en el informe de auditoría de la Dirección General y que además se respalda por los resultados obtenidos por el Analista Económico Tributario adscrito al Tribunal, quien al practicar la investigación comprobó que los soportes de gastos están constituidos por recibos simples, tanto para los ejercicios impositivos de mil novecientos noventa y tres, como de mil novecientos noventa y cuatro; en cuanto a los gastos médicos, advierte que si bien los recibos cumplen con los requisitos y formalidades

debidas, en los documentos de soporte por valor de DOCE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y UN COLONES NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢12, 971.95), no deja en claro quien obtuvo el beneficio, lo cual difiere significativamente con otros en los que de manera clara establecen que los beneficiarios han sido los empleados de la aludida empresa. En relación a la ampliación de cometido al analista económico tributario, solicitada por el recurrente para que investigara los cálculos de costos y gastos, lo estimó innecesaria ya que no podía entrar a conocer aspectos que no habían sido dilucidados ante la Dirección General. Manifestó el Tribunal de Apelaciones sobre este punto, que la parte actora debió y de hecho así consta, haber demostrado ante los auditores designados al momento de la investigación, plantear, exponer y sustentar aquellos argumentos y su comprobación que pudiesen enfilarse a favorecer sus intereses o pretensiones, y lo que según parece omitió declarar en su oportunidad. De ahí que el Tribunal de Apelaciones se encuentre inhibido a conocer de lo solicitado por la partealzada por no haber deducido tal circunstancia ante la Dirección General, esto particularmente porque omitió declarar ingresos, lo que consecuentemente arrastró la omisión de gastos reclamados y que ahora pretende en preclusividad hacer valer. Y es que el contribuyente resulta beneficiado ya que al habersele determinado ingresos omitidos con base cierta, no procedía la estimación de gastos fuera de los declarados, pero que sin embargo se hizo así como si se tratara de una estimación presunta, no obstante, con un “sentimiento de consideración” se les aceptó en proporción a los declarados, a los que el Tribunal de Apelaciones no puede rechazar por no estar reclamados y que corresponden con los ingresos omitidos descubiertos; que de no haberlos sido tampoco se estarían reclamando en preclusión ante el Tribunal. Lo anterior refleja cómo el contribuyente arriesgó sobre la carga de la prueba que en esa instancia se rechaza, por haberla declarado oportunamente o reclamando ante la Dirección General de Impuestos Internos, y porque de hacerlo empeoraría la

situación del contribuyente (reformatio in pejus), de conformidad al artículo 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones. Finalmente señaló que modificó la multa por evasión del 75% al mínimo del 25% en razón que la oficina tributaria no explicó alguna agravante que pudiera justificar la ponderación máxima aplicada para el ejercicio fiscal de 1992; asimismo en los ejercicios de 1993 y 1994, por no justificar la ponderación del 40% aplicada imponiéndose la mínima en ambos ejercicios.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FALLA:

En síntesis la parte actora sostiene que existe violación al artículo 11 de la Constitución, al considerar que se le ha condenado al pago de cuotas complementarias de impuesto sobre la renta y multas, sin haber sido oído y vencido en juicio con arreglo a las leyes, ya que en su caso particular la Dirección General de Impuestos Internos no ha dado cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 110 y 49 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y artículos 29, 48, 115 inciso 4º y 118 numeral 1) de la precitada ley. También existe violación a los artículos 5 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones. Sobre el argumento de que el contribuyente demandante no posee el dominio absoluto de las disposiciones tributarias, es del caso recordar que por Principio General del Derecho, “la ignorancia de la norma no excusa su cumplimiento”, pero puede constituir error de derecho exculpatario si se ha actuado con la diligencia exigible según las circunstancias del caso. Dicho de otra forma, no se admite como ignorancia absoluta la alegación de desconocer la obligación o deber de presentar correctamente la declaración de la totalidad de los ingresos obtenidos durante determinado ejercicio fiscal. Es trascendente dejar sentado, que en el caso de autos no se trata de alegaciones basadas en la existencia de conceptos tributarios oscuros o de interpretación jurídica discutible, es más, ni ha acreditado por cualquier medio de prueba, que padezca alguna

condición personal específica que lo releve o exima del conocimiento mínimo acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias esenciales, entre las que cualquier ciudadano conoce como es la de declarar debidamente la renta percibida y la correlativa de ingresar el impuesto que resultare a pagar. En el caso de análisis el actor aduce que el desconocimiento de la ley deriva más que todo, por la naturaleza de la actividad económica que realiza - transporte de carga- y por la falta de recursos económicos para pagar los servicios de un profesional en la materia. Como se reitera, no se admite la ignorancia de ley para justificar su incumplimiento menos aún por las razones invocadas por la parte actora, las que por sí mismas se desvanecen totalmente. En primer lugar, no es la primera vez que la Dirección General lo fiscaliza en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues según se desprende del expediente administrativo que esa oficina lleva a nombre del demandante, éste ha sido objeto de fiscalización en diversas ocasiones, específicamente en los ejercicios de 1973, 1974, 1987, consecuentemente debía reconocer el estricto cumplimiento a las obligaciones impuestas en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por otro lado, si bien afirma que carece de recursos económicos para pagar los servicios profesionales de expertos en materia tributaria, tal aseveración parece contradictoria, por cuanto al donar la suma de SESENTA MIL COLONES (¢60,000.00), al Club Deportivo Atlético Marte, según consta a folios 371 del expediente administrativo denota suficiente capacidad económica. Por lo anteriormente expuesto se desestima totalmente el argumento relativo a que por desconocer de asuntos tributarios incurrió en incumplimientos a la ley. Referente a que la Dirección General de Impuestos Internos está en la obligación de orientar a los contribuyentes para el buen comportamiento tributario como regula el Artículo 110 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, este Tribunal concuerda con lo manifestado. No obstante ello debe aclararse que de acuerdo con el tenor literal del citado artículo, es necesario que el propio contribuyente se aboque a solicitar la

asesoría ante la citada oficina, por medio de la Unidad de "Asistencia al Contribuyente" la cual funciona desde antes que esa oficina ordenara la fiscalización de cada uno de los periodos tributarios investigados. Pretender que sea la oficina la que se dirija a orientar a cada uno de los contribuyentes resulta ilógico e imposible. Por consiguiente, no existe violación a la disposición legal antes señalada.

Del dictamen de auditoría. De los ingresos. La parte actora sostiene que en su informe pericial los auditores afirman que por medio de consultas efectuadas a diversas empresas que utilizaron sus servicios de transporte de carga, determinaron ingresos omitidos por la suma de QUINIENTOS SESENTA MIL DOSCIENTOS TREINTA Y OCHO COLONES VEINTINUEVE CENTAVOS (¢560,238.29) la cual le fue cancelada por servicios de fletes. El contribuyente afirma que de las cantidades determinadas cuya suma es la arriba señalada, sólo cuatro se identifican con sus respectivos números de factura, no así el resto respecto al cual no existe evidencia o documentos que respalden los supuestos pagos a su favor, por lo que a su juicio el referido informe pericial es inconsistente. De la simple lectura del informe de auditoría que corre a agregado a folios 389 y siguientes del expediente de la Dirección General de Impuestos Internos se colige, que al apelante se le determinaron ingresos omitidos en base a datos y documentación cierta. Es decir, por medio del análisis y comparación efectuada respecto a los valores declarados durante los ejercicios tributarios fiscalizados y las cifras registradas por el mismo contribuyente en sus respectivos libros de ventas con Crédito Fiscal. En lo referente al ejercicio de 1992, los auditores mencionan que realizaron el cruce de la información que les proporcionaron las empresas que utilizaron el servicio de transporte prestado por el demandante durante ese año; por la suma de QUINIENTOS SESENTA MIL DOSCIENTOS TREINTA Y OCHO COLONES VEINTINUEVE CENTAVOS (¢560,238.29) que según el actor no existe evidencia de la misma: Sin embargo, dicho valor se comparó

con lo registrado en el libro de ventas con crédito fiscal y en los libros legales del contribuyente investigado, de donde resultó que durante el ejercicio fiscal de 1992 el contribuyente omitió declarar la suma antes citada más DIECISIETE MIL TRESCIENTOS CUATRO COLONES CUARENTA CENTAVOS (¢17,304.40) En conclusión, los ingresos omitidos han sido establecidos al comparar los valores declarados por el interesado con base a datos ciertos cuyos montos están respaldados en los mismos registros del contribuyente y en la información que proporcionaron las empresas que utilizaron sus servicios de transporte; lo cual permite desvirtuar la inocencia del dictamen pericial que alega la parte actora. Por otra parte, queda plenamente demostrado que en la determinación de ingresos omitidos no existe aplicación indicial o estimativa como se sostiene, pues como se ha mencionado, ésta se fundamentó en datos ciertos registrados por el propio contribuyente y en la información brindada por sus clientes. En consecuencia de lo antes apuntado, se concluye que no existe violación al artículo 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que cita el demandante.

Referente a los costos de operación. La Parte actora aduce que la Dirección General de Impuestos Internos debió ampliar el dictamen pericial rendido por los auditores, en base al artículo 115 inciso 3° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y así fundamentar la tasación en uno o varios informes. Que en su opinión, en lo relativo a los costos de operación el cuestionado informe es deficiente al considerar que el porcentaje del 34.8% que se le reconoce de costos no reclamados es muy bajo, y que en base al artículo 118 No. 1 de la citada norma, debieron tomarse en consideración los resultados obtenidos en ejercicios anteriores en donde el promedio oscila ente el 78.0% al 96.2% concluye el actor, que debido a que la Dirección General de Impuestos Internos omitió aplicar las disposiciones antes citadas, las cuales considera violadas, también se infringió el artículo 29 de la Ley en referencia en relación con el artículo 31 del Reglamento. En atención

al precedente argumento resulta pertinente hacer referencia al artículo 28 de la citada ley, el cual dispone: “La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley permite”. Sobre este punto el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que los costos y gastos, además de ser necesarios para obtener y mantener la fuente de ingresos también deben estar individualizados y documentados. Esto significa que además de considerar necesarios los costos y gastos incurridos por el contribuyente, deben estar respaldados documentalmente y anotados en los respectivos registros contables, de lo contrario éstos podrían ser desestimados por la autoridad tributaria. Respecto a los costos reclamados por el contribuyente, de acuerdo con el referido dictamen durante los ejercicios objeto de fiscalización los costos de operación los constituían operaciones relacionadas en forma más directa con la actividad de transporte de carga: sueldos de motoristas, fletes pagados a transportistas particulares, comisionistas de carga, combustible, lubricantes, gastos de viaje, carga y descarga. Que luego del análisis a dichas operaciones se comprobó que no todas están debidamente documentadas, pero que por considerarlos necesarios e indispensables para la generación de su fuente de ingresos fueron aceptados, excepto para el ejercicio de 1992, en el que por haberse determinado ingresos no declarados incrementaron el costo respecto al rubro fletes pagados a transportistas particulares, pues era lógico deducir, que para cubrir la demanda del servicio de transporte se debió contratar otros transportistas particulares. El porcentaje del 34.8% de que se trata, fue el que aplicaron los auditores para determinar los costos no reclamados respecto al rubro fletes pagados a transportistas particulares y no sobre el total de ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal de 1992. Dicho de otra manera, los auditores admitieron que para generar los ingresos determinados, se incurrió en costos de operación y especialmente estimaron que estos costos se originaron por fletes pagados a otros transportistas particulares, estableciéndose un

monto de DOSCIENTOS MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y TRES COLONES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢200,863.94). La forma utilizada para establecer los fletes pagados a terceros fue la aplicación del porcentaje del 34.8% por ser éste el resultado de proporcionar los fletes pagados a transportistas particulares que en su oportunidad reclamó el contribuyente respecto a los ingresos que él declaró. El porcentaje en cuestión se aplicó al total de ingresos determinados UN MILLON CUARENTA Y OCHO MIL CIENTO OCHENTA Y DOS COLONES SESENTA Y NUEVE CENTAVOS (¢1,048.182.69) resultando un valor de TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SIETE COLONES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢364,557.94) pagados en concepto de fletes a transportistas particulares, al que se dedujo la suma de CIENTO SESENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CUATRO COLONES (¢163,694.00) reclamada por el contribuyente en dicho concepto. Resulta evidente pues, que aún cuando el contribuyente no documentó debidamente los costos reclamados en el ejercicio de 1992, le fueron aceptados de parte de los auditores y aún así sirvieron de base para proporcionarle los costos no reclamados sobre los ingresos no declarados en ese mismo año por fletes pagados a transportistas particulares. Desde esa perspectiva de análisis es lógico concluir, que el referido dictamen pericial además de ser amplio y suficiente, contiene la relación de las operaciones y la valoración de los hechos que se tomaron en cuenta para deducir los costos no reclamados por el contribuyente, por lo que resulta innecesaria la ampliación del mismo informe o recurrir a ejercicios anteriores como sostiene el demandante, pues tal como se ha dilucidado, el porcentaje de 34.8% en cuestión es el resultado de proporcionar los costos reclamados por el demandante en concepto de fletes pagados a otros transportistas en relación a los ingresos que él mismo declaró, por lo que al final salió beneficiado en sus intereses patrimoniales. En consecuencia, las razones expuestas por la parte

actora referente a que existe violación a los artículos 115 inciso 3º, 118 No.1 y 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación al Artículo 31 del Reglamento han sido totalmente desvirtuadas. Por consiguiente, no existe la violación alegada. También sostiene la parte actora que la metodología empleada para la fiscalización de tres ejercicios en forma simultánea no es válida, legal ni ética de parte de la Dirección General, por considerar que la Ley de Impuesto de Impuesto sobre la Renta permite en el artículo 48 la modificación de posibles errores en la liquidación dentro del término de un año; y por que además, el artículo 49 del Reglamento estipula que el contribuyente al rendir su declaración... el delegado la revisará con el objeto de cerciorarse que todos los requisitos de forma se han cumplido y de que el cómputo del impuesto es correcto; que la verificación del tributo se hará en atención a la información suministrada en la propia declaración. Sobre el argumento invocado por el demandante, debe aclararse que el artículo 113 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no limita a la Dirección General la facultad de fiscalización a un solo ejercicio, sino que la autoriza a fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de parte de los contribuyentes, siempre claro está que lo haga dentro del término de la caducidad a que hace referencia el artículo 120 del citado cuerpo legal. Es decir, que no inhibe a la Dirección General a que sólo pueda auditar fiscalmente un ejercicio sino que por el contrario la faculta para que pueda fiscalizar todos aquellos períodos tributarios que se encuentren dentro del término de la caducidad. En cuanto a que el artículo 48 permite la facultad de modificación de la liquidación dentro de un año, no implica que la Administración Tributaria pueda desplegar sus facultades de fiscalización en el momento que ésta así lo decida. En efecto, lo que regula el citado artículo en su inciso segundo, es que la liquidación del impuesto puede modificarse dentro del término legal ordinario (enero-abril) o sus prórrogas para presentar la declaración de liquidación de impuestos, sin que ello genere una sanción. Situación diferente ocurre si la modificación de la liquidación del impuesto se

realiza en el término de un año, esa modificación se tendrá como parte integrante de la liquidación del impuesto, aplicándose los intereses que corresponden así como la imposición de la multa respectiva por extemporaneidad. Lo anterior, siempre y cuando el contribuyente no haya tenido noticia oficial de la designación de auditores a quienes se les hubiere encomendado la función de fiscalización del ejercicio de cuya liquidación se trata. En el caso de autos, al veintisiete de octubre de mil novecientos noventa y dos, fecha en que se notificó el inicio de la fiscalización, el contribuyente demandante no había presentado modificación de liquidación alguna respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y cuatro, por lo que resulta improcedente pretender que aún tenía derecho a modificar dicha declaración, pues aún cuando lo hubiese hecho no inhibía a la Dirección General de continuar con su cometido. En lo atinente al artículo 49 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta que cita el interesado, de su misma lectura se advierte que la verificación del impuesto que hace el delegado es en base a la información suministrada en la propia declaración, lo cual no quiere decir, que el impuesto si bien está declarado correctamente sea ese el que corresponde, puesto que en base a las facultades de fiscalización de que goza la oficina tributaria, ésta puede -en caso de detectar ingresos omitidos- tasar el impuesto que legalmente corresponde al fisco. Finalmente, la parte actora sostiene que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos violó los artículos 5 y 6 de su Ley de Organización y Funcionamiento, debido a que dicho órgano contralor no ordenó investigar los cálculos de costos y gastos incurridos. De acuerdo con el informe de auditoria, el contribuyente se reclamó costos y gastos en los respectivos ejercicios tributarios objeto de fiscalización; y, en lo que a costos se refiere, muchos de ellos no estaban debidamente documentados pero aún así fueron tomados en cuenta por la oficina, por considerarlos necesarios para la producción de su fuente de ingresos y por ser reclamados en una cuantía razonable. Situación distinta sucedió respecto a

los gastos deducidos para los ejercicios de 1993 y 1994 en los que el contribuyente reclamó una serie de gastos y que al ser analizados se determinó que muchas cuentas con valores reclamados carecen del respaldo documental correspondiente y que otras están declaradas en forma indebida. En tal sentido se objetaron aquellos valores deducidos por no tener el soporte probatorio respectivo, así como aquellos que pese a estar debidamente documentados exceden del límite establecido en la ley (gastos médicos). Cabe destacar, que en base al artículo 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el referido Tribunal nombró asesor económico tributario con el objeto de que verificara las pruebas ofrecidas por el apelante, tendientes a comprobar los costos y gastos objetados, así como para establecer si los ingresos corresponden en su totalidad a la empresa del demandante. Como consecuencia de la diligencia ordenada, el profesional designado emitió su informe justificativo, según el cual manifestó que en relación a los gastos objetados por la Dirección General para el ejercicio de mil novecientos noventa y tres, en concepto de sueldos de oficina y de taller, vacaciones, aguinaldos y viáticos por valor de VEINTIUN MIL COLONES (¢21,000.00) registrados según partida de egreso número 191, rechazados por carecer de respaldo correspondiente o estar declarados en forma indebida, verificó la inspección de la documentación y corroboró que ciertamente los soportes de los gastos son recibos simples; situación similar observó para las erogaciones del ejercicio fiscal de 1994, contenidas en la partida No. 95 en concepto de "sueldos de oficina y taller por valor de CATORCE MIL OCHOCIENTOS (¢14,800.00) y gastos de transporte y alimentación por la suma de OCHO MIL TRESCIENTOS (¢8,300.00), en los que también se tratan de recibos simples; y en lo referente a los gastos médicos deducidos por la cantidad de DIECINUEVE MIL CIENTO SESENTA Y CUATRO COLONES SESENTA Y OCHO CENTAVOS (¢19,164.68), comprobó que los recibos cumplen con las formalidades que la ley exige, pero que los documentos de

soporte -comprobantes de crédito fiscal número 46 y 686- por la cantidad de DOCE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y UN COLONES NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢12,971-95) no se especifica si el servicio médico lo recibieron los trabajadores o el contribuyente, a diferencia del restante cuyos recibos especifican que los pagos obedecen a servicios médicos prestados al personal de la empresa. Como resultado de la investigación practicada en la instancia del Tribunal de Apelaciones, fue que el contribuyente demandante solicitó ampliación respecto a la función realizada por el analista económico tributario, en el sentido que éste investigaran los cálculos de costos y gastos, la cual estimó innecesaria el Tribunal en razón de que dicho punto no fue objeto de discusión ante la Dirección General, y por que de conformidad con el artículo 6 de su Ley de Organización y Funcionamiento no le permite entrar a conocer aspectos que en su oportunidad el apelante debió plantear y sustentar ante la Dirección General. Y es que en atención al punto reclamado por el contribuyente, como afirma el Tribunal al habersele determinado ingresos omitidos con base cierta no procedía la estimación de gastos fuera de los declarados. Aún así, la Dirección General se los reconoció - como si se tratara de una estimación presunta- en proporción a los declarados, situación que a todas luces favoreció a la parte actora. Esta Sala comparte la posición invocada por el Tribunal de Apelaciones, en el sentido que si éste hubiera estimado el cálculo de costos y gastos reclamado por la parte actora hubiera empeorado la situación de ésta, pues tal como se ha mencionado, aún cuando no procedía reconocer costos no documentados la Dirección General optó de manera estimativa reconocerle respecto al ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y dos, tomando de base los resultados que en valores porcentuales sí justificó documentalmente respecto a los ingresos que incluyó en ese mismo ejercicio. Queda claro entonces que en aplicación del artículo 5 de la ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, dicho órgano contralor designó asesor económico tributario, para verificar la

documentación proporcionada por la parte actora y en base al resultado obtenido de dicha diligencia confirmó la objeción a los gastos que en su oportunidad efectuó la Dirección General de Impuestos Internos. En cuanto a la omisión de parte del Tribunal de Apelaciones, relativa a efectuar el cálculo de los costos y gastos planteado por la parte actora, se desestima tal argumento. En primer lugar dicho punto no fue objeto de discusión previamente ante la Dirección General, y porque de haber sido realizado dicho cálculo, su resultado no beneficiaba a la parte demandante, lejos de eso hubiera salido perjudicada en sus intereses, ya que como se ha mencionado, los ingresos omitidos fueron determinados en base cierta, consecuentemente no procedía la estimación de costos y gastos. En consecuencia, no existe violación al artículo 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Por haber dilucidado en la forma antes detallada cada una de las objeciones controvertidas bajo las cuales la parte actora fundamenta su pretensión, y que han sido completamente desvirtuados, se concluye que los actos impugnados son legales.

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) Que es legal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día dieciocho de marzo de mil novecientos noventa y seis mediante la cual determinó 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 dos, mil novecientos noventa y tres y mil novecientos noventa y cuatro e impuso multas por evasión intencional; b) Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas del día diecinueve de agosto de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual confirmó y modificó la resolución antes citada; c)

Condénase en costas procesales a la parte actora conforme al derecho común; d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la

representación fiscal; y e) Devuélvase el expediente administrativo a su respectiva oficina de origen. NOTIFIQUESE.

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

SENTENCIAS MODIFICATORIAS

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto por el Licenciado “M”, en su carácter de Apoderado General Judicial, de la sociedad “O” contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintitrés de abril de dos mil uno, en la que se determina a cargo de su poderdante cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y Multa por Evasión 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 los ingresos que percibió mi mandante por la suma de UN MILLON SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS CUARENTA COLONES TREINTA Y CINCO CENTAVOS (¢1,638,640.35), son ingresos exentos del impuesto de renta, y no ingresos gravados, como fueron declarados al momento de presentar la declaración. Según la administración tributaria, las exenciones referidas a tal impuesto, fueron establecidas únicamente a favor del Banco, es decir que la exención operará siempre y cuando se trate de operaciones que involucren a éste directamente, o en todo caso aquellos pagos hechos directamente por el Banco. Los pagos al ser realizados por el Ministerio A., y no por el Banco, no gozan de la exención precitada, ya que en el Contrato 1-DS, quedó estipulado que los pagos serán hechos por el precitado

Ministerio. La Administración concluyó al analizar el Contrato de Préstamo suscrito por el Gobierno y el BID, siendo su participación del BID del 75% del proyecto, necesariamente el Gobierno tuvo que haber aportado el 25% restante, al haber participación del Gobierno en la aportación de los fondos, los ingresos provenientes del desarrollo del contrato, se consideran en su totalidad ingresos gravados; sin embargo la Administración Tributaria considera que las exenciones tributarias referidas a tal impuesto, fueron únicamente a favor de personas naturales, y nunca a favor de sociedades extranjeras.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

La Administración Tributaria considera, que en ningún momento cabe dentro de dicha exención la sociedad investigada, ya que según la Cláusula Novena “Costos de los Servicios y Forma de Pago” del mencionado contrato, se establece que el Ministerio “A” pagará al supervisor-consultor por los servicios correspondientes a este contrato la suma de UN MILLON DOSCIENTOS MIL DÓLARES, de la cláusula anteriormente relacionada se podría inferir a priori quien haría los pagos a la sociedad. En el caso que nos ocupa, si bien es cierto que la redacción de la transcrita Cláusula Novena del contrato 1-DS, da la impresión que quien hará los pagos será el Ministerio “A” y no el BID, en la práctica los pagos a la sociedad impetrante siempre los realizó el BID, siendo que el Ministerio “A” en ningún momento

aportó o realizó ningún tipo de pago parte de la ejecución. En la cláusula 6.03 del Contrato de Préstamo suscrito entre la República de El Salvador y El Banco Interamericano de Desarrollo, se estipula que la participación del BID en el costo total del proyecto, no puede exceder del 75% de la suma pactada en dicho préstamo, es decir que aunque dicho proyecto cuente con fondos del BID, también existe participación del Gobierno de El Salvador en el mismo, y por ello corresponde a un ente gubernamental el desembolso de dichos fondos. La exención del impuesto determinada a favor del banco se considera extensible a terceros, siempre y cuando el Banco haya hecho los pagos directamente. Por otra parte, la Administración utilizó para la fiscalización, los métodos estimativos e indicios, establecidos en el artículo 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido que la Dirección General de Impuestos Internos presume que de acuerdo al contenido del contrato 1DS y de acuerdo al contrato de préstamo suscrito entre el GOES Y el BID, una institución gubernamental como lo es el Ministerio "A" debió haber hecho los pagos consecuencia del contrato suscrito. De tal manera que resulta claro que al haber contratado dicho Ministerio a los técnicos que forman parte de la sociedad y al haberse pactado que tales técnicos serían pagados con fondos provenientes de un financiamiento otorgado por el Banco, gozarían de los mismos beneficios de exención de impuestos que el Convenio concede a los empleados contratados directamente por el Banco. Por tanto, la simple conclusión de que su mandante por ser una persona jurídica no gozaría de los beneficios tributarios concedidos por el Convenio bajo estudio, nos parece una idea apriorística tomada únicamente con el afán de determinar impuesto complementario a cargo de su mandante más aún cuando del mismo texto del Convenio, en ningún momento se establece que para gozar del tal beneficio se necesite ser una persona natural. A criterio de la Administración la sociedad percibió en tal ejercicio la cantidad de UN MILLON SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS CUARENTA COLONES (¢1,638.640.00) Lo anterior se trata de un error

perfectamente excusable por parte de la sociedad, debido principalmente a su creencia de estar frente a una fuente de ingresos exentos; así como el hecho que la factura número 44 cuyo valor alega la Administración no fue registrado ni declarado como ingreso, se refiere a honorarios facturados al BID con relación al contrato 1-DS, relacionado al desarrollo del proyecto realizado fuera del territorio salvadoreño. Por tanto, se haya o no registrado la cantidad proveniente de la factura antes detallada, el interés fiscal en ningún momento se ha visto ni se verá lesionado, debido principalmente al hecho que estando plenamente seguros que los ingresos declarados como exentos, realmente lo son, en ningún momento las cantidades a enterar al fisco en concepto de Impuesto sobre la Renta, han sido mermadas o se verán aumentadas, por lo que la multa impuesta en tal concepto no se encuentra apegada a derecho. La cantidad de gastos omitidos asciende a la suma de UN MILLON DOSCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS COLONES SETENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢1,278,376.74), cantidad que puede ser plenamente comprobada por un auditor fiscal. Por tanto, es claro que su representada de haber sabido que estaba frente a ingresos gravados, y ante tal cantidad de gastos relacionada con el cumplimiento del contrato-1DS bajo análisis, en su oportunidad hubiera solicitado a la Dirección General el beneficio de "Rebaja del Porcentaje de Retención", contenida en el artículo 69 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, principalmente debido a que la utilidad que su mandante percibía de la ejecución de tal contrato no llegaría ni escasamente al 20% del total del proyecto. En vista de lo anterior la Administración es del criterio que estamos frente a ingresos gravados, es derecho de su mandante el hacer los verdaderos costos y gastos del proyecto, debido a que la Administración al fiscalizar a la sociedad en comento, no sólo debió determinar los ingresos de ésta, sino también los costos y gastos relacionados y necesarios para la consecución de tales ingresos. Al respecto la Dirección General expresa que de folios 17 al

19 del Expediente, corre agregado el convenio celebrado entre el Gobierno de la República de El Salvador y el BID, acuerdo número 565 de fecha 14 de noviembre de 1966, publicado en el Diario Oficial de fecha 29 de agosto de 1972. El artículo tercero literal (b) de dicho Convenio establece exención de todo impuesto directo sobre sueldos, emolumentos e indemnizaciones pagadas por el Banco, a los técnicos que sin formar parte del personal permanente del Banco... Al respecto la impetrante alega que el BID, le efectuó pagos directamente y por lo tanto goza de dicha exención, tal afirmación es totalmente falsa atendiendo a las siguientes razones: 1) En principio se puede comprobar por medio del contrato de préstamo celebrado entre la República de El Salvador y el BID (Proyecto de Desarrollo Agrícola del Distrito de Riego y Avenamiento No. 3 Lempa-Acahuapa) No. 802/SF-ES, de fecha 13 de julio de 1987, en el Capítulo IV, en lo referente al procedimiento de desembolso que el BID podrá efectuar desembolsos con cargo al Financiamiento, girando a favor del prestatario las sumas a que tenga derecho conforme al contrato, haciendo pagos por cuenta del prestatario y de acuerdo con él a otras instituciones bancarias, constituyendo o renovando el anticipo de fondos y mediante otro método que las partes acuerden por escrito. Cualquier otro gasto bancario que cobre un tercero con motivo de desembolso será por cuenta de prestatario. De lo anterior se puede concluir que en el contrato de préstamo enunciado no contempla pagos efectuados directamente por el BID a técnicos... Asimismo por encontrarse en el contrato No 1-DS No 3, específicamente a folios 182 del expediente que no se pactaron efectuar pagos directos del BID para la firma consultora. Para concretizar constan en el expediente todos los comprobantes, tal como lo establecen los contratos en referencia, siendo totalmente falsa la aseveración de la apelante, al decir que en toda la documentación presentada se demuestra que los pagos efectuados a su representada fueron directamente cancelados por el BID. Esta Dirección General, analiza el contenido del convenio en forma estricta, ya que el referido

convenio y las cláusulas invocadas por la impetrante social, no se le aplican a la citada sociedad, puesto que su situación jurídica es totalmente distinta a las que trata de evocar, pretendiendo resguardar su incumplimiento de pago del Impuesto sobre la Renta al abrigo de un convenio cuyas normas no la incluyen. Es oportuno aclarar, que respecto a consulta de fecha 30 de julio de 1991, esta Dirección General confirma lo en ella expuesto, mediante consulta de fecha 15 de julio de 1999, dado que la respuesta otorgada en las referidas consultas, obedece sobre un punto determinado a solicitud de la contribuyente social, lo cual no puede utilizarse como prueba para desvirtuar los hallazgos señalados en el informe de auditoría; en dichos documentos se estableció claramente dentro de otros puntos que si los pagos son desembolsos realizados por el prestatario, “el beneficio fiscal de exención no procedería” Que el impetrante, manifiesta que se utilizaron métodos estimativos e indicios para realizar la fiscalización, este argumento es totalmente falso, dado que el estudio se realizó con base al Convenio Constitutivo del BID, Convenio entre el Gobierno de la República de El Salvador y el BID, contrato de Préstamo celebrado entre la República de El Salvador y el BID y Contrato No 1-DS, suscrito entre la Sociedad en comento y el Ministerio “A”; así como también la declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de 1997, declaraciones de impuesto retenido de los períodos tributarios de enero a diciembre del citado ejercicio; así como Libro Auxiliar de Contabilidad, Estados Financieros y Anexos correspondientes al ejercicio fiscal en mención, comprobantes de crédito fiscal y facturas emitidas y recibos, realizándose la auditoría sobre base cierta de acuerdo a los artículos 113 al 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Respecto a la Multa impuesta se puntualiza que la misma es procedente en atención a que la referida contribuyente social, presentó en forma incorrecta la respectiva declaración del impuesto, configurándose así la presunción de evasión de impuesto.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

La sociedad apelante afirma y sustenta que la exención que alega obra a su favor, tiene como base el Convenio celebrado entre el BID y el Gobierno de la República de El Salvador, de fecha 11 de noviembre de 1996, que en su artículo Segundo literal b) estipula: “Técnicos que, sin formar parte del personal permanente del Banco, sean contratados por éste o por otra entidad con cargo a los recursos de una operación celebrada por el Banco”; sosteniendo además, que en la consulta evacuada por el Director General de esa época, según documentos agregados a folios 8 del expediente respectivo, se acepta que los pagos efectuados en el exterior por virtud del contrato celebrado entre el Gobierno de El Salvador y CSC, están exentos, lo que así se entendió por las autoridades mismas al no efectuarse retención alguna ante los pagos efectuados, en atención a los alcances de la Consulta; y por último presenta una nota firmada por un representante del BID, la cual hace alusión a la forma de pago del Proyecto de Desarrollo Agrícola del Distrito de Riego y Avenimiento No. 3 Lempa-Acahuapa, siendo dichos pagos en moneda extranjera y de manera directa realizados por la sede del Banco en Washington D.C. a la cuenta de la firma de la citada contribuyente; lo cual ha dado lugar a interpretar que existe exención a su favor por haberse pagado directamente por el BID, según lo estipulado en el contrato celebrado por el Gobierno y la Consultora CSC. La Dirección General, sostiene que los alcances del convenio mencionado por la impetrante y particularmente el artículo Segundo literal b), sólo aplica para las personas naturales, y a la vez confirma que la consulta evacuada por el Director ya mencionado contenga en sus alcances la declaración de la exención a la manera como la ha entendido la apelante. De acuerdo con lo antes expuesto los alcances del Convenio celebrado entre el BID y el Gobierno de la República de El Salvador, contiene en su normativa prerrogativas y exenciones dirigidas al personal del BID, que de lo contrario,

tendrían que hacerse con su propio personal contratado, de ahí que la expresión “Recursos” haga alusión a fondos propios del patrimonio del BID y destinados a la realización de actividades propias del mismo, según las atribuciones u objetivos propios de acuerdo a su Ley de Creación. Que dados los alcances de la consulta aludida, es de reconocer su imprecisión terminológica, lejos de reconocer declarativamente el que los pagos efectuados en el exterior tengan significado de exención, lo que estableció en verdad es una condición, en el sentido de que si los “recursos” para efectuar los proyectos contratados salían del patrimonio del BID, la exención se concretaba, no así si los “recursos” eran del Gobierno de El Salvador. En este punto coincide el Tribunal con la interpretación dada por la Dirección General para fundamentar la liquidación de oficio, pues no cabe duda que los “recursos” para cubrir tales erogaciones, a pesar de pagarse directamente desde el exterior, eran “recursos” propios del Gobierno obtenidos mediante Préstamo Internacional; aunque sobre el primer argumento, difiere el Tribunal con la afirmación de la Dirección General, debido a que en ningún momento es aplicable el Convenio aludido en la relación de contratación entre el Gobierno mismo y la impetrante. En cuanto a lo argumentado respecto a que no se dedujo **GASTOS** por la cantidad de UN MILLON DOSCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS COLONES SETENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢1,278,376.74) y con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación, se nombró Analista Económico Tributario, adscrito a este Tribunal a efecto de que verificara la existencia de los costos y gastos relacionados con la obtención de ingresos que el fisco considera gravables, habiéndose constatado por parte de este Ente Contralor, la existencia de recibos proporcionados por la apelante y que manifiesta fueron pagados en la oficina Matriz, a los empleados; dichos gastos no están incluidos en los registros de las operaciones realizadas en El Salvador, no se pudo comprobar que los gastos antes detallados estén registrados en la Contabilidad de la

Oficina Matriz ya que el perito recibió sobre este punto únicamente copia de dichos comprobantes, consistentes en recibos por honorarios, viáticos, aguinaldos, vacaciones, salarios y gastos de viaje (pago de boletos aéreos). Asimismo, el perito menciona en su informe que es importante puntualizar que ésta situación de hecho, señalada en los agravios del recurso, concerniente a gastos y costos no deducidos y vinculados según la contribuyente a los ingresos determinados por la Dirección General de Impuestos Internos, no fue planteada en la etapa de audiencia y apertura a pruebas, ni tampoco la contribuyente proporcionó los recibos y comprobantes de gastos que ahora ha tenido a la vista este Tribunal, por lo que de acuerdo al Artículo 118 inciso 2º) de la Ley de la materia, se reafirma que no procede valorar tal situación a los efectos liquidatorios. En el caso del pago de honorarios se comprobó que estos han sido cancelados tanto en la oficina matriz como en El Salvador y respecto a los demás conceptos, de acuerdo a la información proporcionada no se constata que se hayan registrado gastos para dichos empleados en El Salvador. Por lo anterior, cabe entonces confirmar la procedencia de la liquidación de oficio, por no existir exención alguna; Sin embargo es necesario reconocer que la impetrante ha sido inducida en error por virtud de la evacuación de tal consulta relacionada, viéndose aparentemente enfrentada, a raíz de confirmarse la resolución venida en apelación en lo que respecta al monto del impuesto determinado, al sufrir de la imposición de la sanción por Evasión Intencional, pero que desde luego no resulta aplicable por las circunstancias habidas y con base al artículo 103 de la Ley de la Materia. Y es que la inducción al error, ha propiciado otro efecto, pues dada la naturaleza declarativa de las liquidaciones, la contribuyente habría resultado afectada con los intereses moratorios a partir del primer día siguiente al de la fecha en que debió pagarse, o sea, dentro del plazo ordinario (artículo 48), lo que contradiría no sólo el principio de justicia, particularmente por razones de equidad, dado que al haberse inducido a error a la sociedad contribuyente, la que aún en el mismo contrato

manifiesta la disposición de pagar los impuestos una vez así se le expresara por las autoridades fiscales, según **CLÁUSULA SÉPTIMA: PAGO INICIAL** el cual estipula: “ El Ministerio “A” no hará pagos al consultor-supervisor hasta que las autoridades salvadoreñas de Contribuciones hayan determinado que los pagos en virtud de este Contrato no están sujetos a impuestos o haya fijado el porcentaje de retención que el Ministerio “A” deberá hacer para garantizar el pago del impuesto sobre la renta sobre las facultades presentadas por el consultor-supervisor, a menos que sean especialmente solicitados, en cuyo caso se hará el pago reteniendo la cantidad mínima que autoriza la Ley respectiva”, de ahí que al analizar la respuesta recibida sobre el particular, sus términos no fueron lo suficientemente precisos como para que la contribuyente y el agente de retención entendieran la consulta bajo los alcances de la imposición, y es que precisamente bajo un esfuerzo interpretativo que se puede destacar que la consulta evacuada no se expresa de manera explícita sino ambigua; de esta manera, la contribuyente, al impugnar la actuación posterior de la Dirección General y que ahora se resuelve en su impugnación, la colocó en condiciones desventajosas toda vez que la respuesta hacia la imposición no es la conveniente y con fundamento, a estas alturas los intereses moratorios jamás se hubieran originado careciendo de objeto la liquidación oficiosa por haber acaecido la retención en la fuente; pero debido a tales circunstancias la contribuyente se encuentra en situación de verse afectada jurídicamente de aplicarse la norma misma, en relación con todos aquellos contribuyentes que han incurrido en morosidad, de manera voluntaria y ateniéndose a las consecuencias; por lo que debe mitigarse tal cosa aplicando la equidad al caso particular, Así las cosas, debe reconocerse en absoluto sobre la exigibilidad de intereses moratorios, desde el plazo original hasta la notificación de esta resolución; y en tanto no transcurra el plazo legal para pagarse sobre los impuestos adeudados según haya de confirmarse en esta sentencia de conformidad con lo dispuesto por el **Decreto Legislativo No. 720 de fecha 24 de**

noviembre de 1999, publicado en el Diario Oficial No. 1, Tomo 322 del 3 de enero de 1994, consistente en justificar el devengo de intereses ante el retraso voluntario en el pago del principal dentro del plazo previsto. Por otra parte, también se advertía violación al principio de seguridad, toda vez que la contribuyente se atuvo a una situación de exención en respuesta que no se correspondía. Por consiguiente, es procedente pronunciarse por la modificatoria en la presente alzada. En lo relativo a la Multa impuesta, la Dirección General al emitir auto de audiencia y apertura a pruebas, omitió dar a conocer las infracciones imputadas a la contribuyente, no pudiendo ante tal omisión, garantizarle su Derecho de Audiencia, constituyendo esto a la luz de los Principios Constitucionales, una flagrante violación al Derecho, consagrado en el Artículo 11 de la Constitución de la República, por lo que advertido el Tribunal de que para la imposición de la multa, se omitió toda consideración, comprobación y noticia previa sobre la configuración de tal infracción, violentándose el derecho constitucional de audiencia o debido proceso legal como principal garantía de seguridad, debe reconocerse que este acto administrativo en particular, respecto a las multas por evasión intencional del artículo 104

de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable, se ha manifestado violación del Derecho Constitucional de Audiencia consagrado en el artículo 11 de la Constitución, careciendo ambas de legalidad.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 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 nueve horas del día veintitrés de abril de dos mil uno, mediante la cual se determina a cargo de la sociedad "O", cuota Complementaria del Impuesto sobre la Renta y Multa por Evasión Intencional, respecto del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete, en el sentido siguiente: **A) CONFIRMASE** el impuesto complementario determinado por la Oficina Fiscal a cargo de la citada apelante; **B) REVOCASE** la Multa por Evasión no Intencional del impuesto por las razones previamente expuestas; **C) Omítanse** la aplicación del Decreto Legislativo 720, artículo 4 inciso 1° en lo que respecta a los intereses moratorios señalados en este Decreto, desde la fecha del vencimiento del plazo ordinario para pagar la correspondiente obligación tributaria.

SENTENCIA No. 2

Recurso de apelación interpuesto por el Doctor "C", en su carácter de Apoderado Especial, de la sociedad "D", por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día nueve de febrero de dos mil uno, que determina a cargo de su mandante, Multas por infracciones cometidas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de las Bebidas Alcohólicas, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a julio de dos mil.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que con fecha nueve de febrero del presente año, la Dirección General de Impuestos Internos, emitió resolución en contra de mi representada sancionándola con la cantidad de CINCUENTA Y SIETE MIL COLONES (¢57,000.00), en concepto de multa por Infracciones cometidas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de las Bebidas Alcohólicas, respecto de los períodos

tributarios de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a julio de dos mil. Que dicha resolución y sanción se aplicó sin haber oído y vencido en juicio a la misma y la defensa que a su favor ésta pudo haber aportado. Siendo por ello que plantea su inconformidad respecto a los puntos siguientes: I) Por haberse violado el Derecho de Audiencia, II) Por carecer de contenido el Informe base de la resolución de suficiencia ilustrativa y sustentación como para fundamentar la resolución y III) Por poseer mi representada pruebas de descargo que le han sido denegadas.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que ante lo escueto de los argumentos vertidos, esta oficina basará su defensa en la legalidad de la notificación de auto emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, por medio del cual, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 56 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización de las Bebidas Alcohólicas. Dicho auto fue notificado en legal forma, a la contribuyente social, y por no haberse encontrado a la Representante Legal, ni apoderado de la misma, se hizo por medio del señor XX, quien manifestó trabajar al servicio de la Sociedad en el lugar señalado para oír notificaciones. Dentro de los plazos concedidos, la sociedad no manifestó a esta Oficina, con respecto al Informe de Infracción, ni presentó argumentos ni pruebas de descargo, por lo que no puede alegar válidamente que se le haya violado el derecho de audiencia, para ello basta con expresar el hecho de que todas las notificaciones dentro del procedimiento se hicieron en la dirección señalada por la Representante Legal de dicha empresa. Por lo que sí la sociedad no ejerció los derechos concedidos, lo que es imputable únicamente a ella y no a esta Administración. Respecto a que el contenido del Informe de Auditoría que sirve de base a la resolución impugnada carece de suficiencia ilustrativa y sustentación para fundamentar la resolución emitida, esta Oficina no puede en ningún momento mostrarse de acuerdo con dicha aseveración, por cuanto

dicho informe cumple con todos los requisitos legales establecidos en los artículos 46 de la Ley de la Materia y 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y el mismo ilustra sobre los ilícitos constitutivos de infracción cometidos por la sociedad impetrante. No existe por tanto, en ningún momento, violación al derecho de Audiencia ni existe un Informe de Infracción que no ilustre lo suficiente sobre las infracciones cometidas por la sociedad antes mencionada, coligiéndose entonces que la resolución que ante ese Honorable Tribunal se controvierte, fue pronunciada conforme a derecho, por lo que esta Dirección General, solicita sea confirmada en todas sus partes.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Que 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. Al respecto, 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 concluye en la tesis objetiva, 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; por lo que en el presente caso se analizará cada una de las presuntas infracciones cometidas por la citada apelante Social. Este Tribunal advierte reenvío de la Ley de la Materia a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles

y la Prestación de Servicios y como ente contralor de la legalidad, insiste, que el informe de infracción, base de la resolución sancionatoria, en el cual conforme al artículo 161 en relación con el artículo 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debe ilustrarse, constatarse y configurarse cada una de las infracciones imputadas al sujeto que presuntamente ha violentado la norma, debiendo contener las razones, probanzas y motivación, verificando si la actuación permite la noticia cierta y precisa al pretendido infractor, en forma suficiente y que oportunamente el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa, en el presente caso se analizará cada una de las presuntas infracciones detalladas en el informe de Infracción, con el propósito de la determinación y procedencia de las mismas así:

1º) Sanción por presentar incorrectamente las declaraciones (Art. 54 de la Ley de la Materia)

Sobre la infracción impuesta por presentar incorrectamente las declaraciones correspondientes a los períodos fiscalizados de enero a agosto de mil novecientos noventa y nueve, es oportuno señalar que esta infracción no se encuentra tipificada en la Ley de la Materia, como lo son las comprendidas en los artículos 48 y siguientes de la citada Ley en el apartado de las Infracciones y Sanciones, lo cual viene a corroborar que no existe el supuesto de la presentación incorrecta de las declaraciones como lo ha establecido la Dirección General en el Informe de Infracción de fecha veintiséis de octubre de dos mil. Por lo que en el caso de autos no puede infraccionarse a la impetrante social, como lo ha hecho la citada Oficina Fiscal, pues esta Infracción debe encontrarse debidamente establecida en la Ley de la materia, tal y como se ha tipificado tanto en la Ley de Impuesto sobre la Renta la Evasión Intencional (Artículo 104 de la Ley de la Materia), y en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la Presentación de

Declaraciones Incompletas (Artículo 125 No. 2 de la Ley de la Materia), bajo tales condiciones es improcedente la aplicación de la presente sanción.

2º) Sanción por no presentar las declaraciones y por no realizar el pago del impuesto (Artículo 54 de la Ley de la Materia)

Que tal como lo prescribe la Ley de la Materia, en su artículo 44 Inciso 1º “Para los productos nacionales, los impuestos establecidos en la presente Ley se liquidarán por acumulación mensual, mediante declaración jurada del monto total de las operaciones gravadas en formulario aprobado por la Dirección General. La declaración jurada deberá presentarse juntamente con el pago de los impuestos, dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se declare...”, de lo antes expuesto, se advierte 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, cumpliendo a su vez con la obligación formal como sustantiva. Por lo que de acuerdo al Artículo 44 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 expediente remitido por la Dirección General que lleva a nombre de la sociedad apelante, se colige que efectivamente las citadas declaraciones correspondientes a los meses de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a julio de dos mil, no fueron presentadas y por consiguiente no se realizó el pago del impuesto que le correspondía, lo que le hace acreedora a ser sancionada de conformidad al artículo 54 de la Ley de la Materia. Por las razones antes expuestas lo procedente es confirmar la sanción determinada a la apelante Social

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal,

RESUELVE: *MODIFICASE* la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día nueve de febrero de dos mil uno, mediante la cual se Sanciona a la Sociedad “D”, con multas por infracciones cometidas a la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; y de enero a julio de dos mil en el siguiente sentido: A)

REVOCASE la sanción impuesta por presentar incorrectamente las declaraciones correspondientes a los períodos comprendidos de enero a agosto de mil novecientos noventa y nueve; y B) *CONFIRMASE* la sanción impuesta por no presentar las declaraciones y por no realizar el pago del impuesto, respecto de los períodos tributarios comprendidos de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a julio de dos mil.

SENTENCIA CONFIRMATORIA

SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos por el señor “G”, en su carácter de Representante Legal, de la sociedad “C”, por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintiuno de mayo de dos mil uno, por medio de la cual determina a cargo de su mandante, Multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por no presentar la declaración correspondiente al período tributario de agosto de mil novecientos noventa y nueve y por omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal respecto de dicho período.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que la razón del atraso del pago del impuesto del IVA, correspondiente al período de agosto de 1999, fue por iliquidez financiera, ocasionado por el atraso en el pago por parte del ISSS, Institución a la que se le había facturado y esta no canceló en el tiempo estipulado ocasionando Déficit o Iliquidez económica que no permitió cumplir con la obligación tributaria de pago del impuesto respecto de dicho período y por consiguiente incumplimos con la presentación de la declaración, lo que no fue

nuestra intención hacerlo. Que la misma Ley obliga al contribuyente al incumplimiento de las dos obligaciones, ya que no permite que se efectúe una sin la otra, y es injusto que se sancione por ambas, no siendo su responsabilidad haber incurrido en las infracciones al mismo tiempo. Por otra parte, al presentarse a la Unidad de Audiencia y apertura a Pruebas, dentro del plazo que la Dirección General concedió, únicamente se preguntó si estábamos de acuerdo en el hecho de que no presentamos la declaración en el tiempo estipulado, en ningún momento se preguntó, sobre las razones para no hacerlo, ni orientó sobre si tenía que presentar pruebas o argumentos por escrito, considerando por ello, que la Dirección General de Impuestos Internos, violó el Derecho de Audiencia y Defensa que contempla nuestra Carta Magna.

ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

En cuanto a las justificaciones en que basa sus inconformidades la Sociedad apelante esta Oficina expresa que los alegatos planteados constituyen únicamente justificaciones que no desvirtúan su conducta la cual ha sido en contra de Ley expresa y terminante, ya que los plazos para la presentación y pago de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la

Prestación de Servicios, se encuentran preestablecidos en el artículo 94 de la referida Ley, el cual regula que el período tributario es de un mes calendario en el cual los contribuyentes y en su caso los responsables del referido impuesto deberán presentar dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes una declaración jurada, sobre las operaciones efectuadas en el período tributario, incluyendo su respectivo pago, debiendo ser presentada en la Dirección General, Dirección General de Tesorería, en Bancos u otras Instituciones Financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, y estos no dan margen a discrecionalidades, pues su incumplimiento acarrea sus respectivas sanciones, de conformidad a lo establecido en la Ley de la materia, por otra parte lo que expresa el Representante Legal de la alzada, de que el motivo del atraso fue el incumplimiento del pago por parte del Instituto Salvadoreño del Seguro Social, es un argumento que no es atendible por cuanto de conformidad al artículo 18 literal a) el correspondiente impuesto se causó en el período tributario en el cual emitió la factura a que hace referencia y no hasta cuando se efectúe el pago. En lo referente a los agravios señalados a que se violentaron los derechos de audiencia y defensa que contempla nuestra Carta Magna, la Dirección General, efectuó el procedimiento legal para la imposición de la respectiva sanción y le fueron garantizados plenamente sus Derechos Constitucionales ya que mediante auto pronunciado por esta oficina a las quince horas cinco minutos del día seis de marzo de dos mil uno, se le concedió audiencia y apertura a pruebas, y que dicho auto le fue notificado en legal forma a dicha contribuyente social, no habiéndose manifestado dicha sociedad por escrito en la etapa de audiencia sino únicamente se apersonó a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, atendiendo el llamamiento para expresar reclamaciones; no obstante no aportó pruebas de ninguna naturaleza sobre los incumplimientos atribuidos a la alzada por lo que sus alegatos no son atendibles.

EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Advierte este Tribunal, que tanto los argumentos expresados en el escrito de apelación y en la prosecución del incidente que hoy se resuelve, así como de los argumentos señalados por la Dirección General de Impuestos Internos, en el traslado justificativo conferido a dicha oficina, y del estudio del expediente registrado a nombre de la apelante, que el caso se circunscribe a la configuración de la infracción y multa impuesta por la oficina sancionadora, conforme a los artículos 93 inciso primero y 94 inciso primero en relación con los artículos 125 No. 1 y 126 No. 1, todos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ante el cumplimiento exigido por la ley para el período de agosto de 1999; período que correspondía liquidar “dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente” (Artículo 94 Inciso 1º IVA) o sea el día 14 de septiembre de 1999, obligación liquidatoria que la sociedad recurrente cumple hasta el día 31 de enero del año 2000, tal como consta en la declaración No. 0000, agregada al expediente registrado a nombre de la sociedad alzada, a folios 16, incumplimiento inclusive señalado en informe de folios 17 al 18 del expediente. Es de tal forma, que al entrar a analizar el por menor textual de las disposiciones apuntadas, las cuales en su texto señalan: “”Artículo 93.- Para los efectos de esta ley, el período tributario será de un mes calendario. En consecuencia, los contribuyentes y, en su caso los responsables del impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas realizadas en el período tributario, en la cual dejarán constancia tanto del débito fiscal mensual como del crédito fiscal del mismo período, así como de los remanentes de este traspasados de períodos tributarios anteriores”””. Artículo 94.- “”””” La declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General... “””””

Artículo 125 No. 1.- Constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar la declaración ordenada en esta ley: No presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal. Sanción: Multa equivalente al diez por ciento del monto del impuesto respectivo con un mínimo de un mil colones por cada declaración no presentada, aún cuando no resulte impuesto a pagar “””. Artículo 126 No. 1.- En cuanto a la obligación de pago del impuesto, constituyen infracciones: La omisión absoluta del impuesto dentro del plazo legal. Sanción Multa del diez por ciento del impuesto no pagado dentro del plazo legal establecido, más un dos por ciento del monto del impuesto por cada mes calendario o fracción de mes, que haya transcurrido desde el mes siguiente a aquel en que debió efectuarse el pago hasta el mes en que efectivamente se pague”””. De ahí, que conforme a las disposiciones legales señaladas, y a los presupuestos regulados en ellas, los reclamos e inconformidades expresadas por el Representante Legal de la sociedad “C”, no son valederos a efecto de obtener un resultado positivo a su pretensión, no obstante, si hay que aclarar, que si bien la sociedad recurrente cumplió “extemporáneamente” con la obligación para el período bajo análisis, la Dirección General, al no realizar actuación alguna, al momento de proveer la resolución sancionatoria, aplicó la atenuante del setenta y cinco por ciento (75%), establecido en el artículo 138 No. 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con lo cual se ha establecido que la resolución recurrida es conforme a derecho.

INCUMPLIMIENTO POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE DENTRO DEL PLAZO LEGAL, RESPECTO AL PERÍODO DE AGOSTO DE 1999.-

Conforme a lo señalado en los párrafos previos y a las disposiciones aplicadas, las cuales son muy explícitas, respecto a la obligación que dicha sociedad tenía para el período tributario de agosto de 1999, o sea la obligación de presentar la declaración pertinente (por mes)

dentro del plazo legal y a efectuar el pago correspondiente conforme a su autoliquidación, para el caso por agosto de 1999 (Artículo 93 inciso 1° de la Ley de IVA); de ahí, que la dualidad obligatoria (presentación de declaración y pago) es un presupuesto señalado por el legislador tributario, circunstancia que no puede ser obviada ni por la Administración Tributaria ni por esta Instancia Contralora, tal como lo pretende la sociedad impetrante, máxime, cuando se ha señalado previamente, el sustento legal es incuestionable y su fundamento lógico jurídico, se aprecia como de aceptación expreso el incumplimiento habido, inclusive documentariamente, este último aspecto, verificado por el colaborador tributario nombrado por este Tribunal, tal como consta en el caso de autos, hay prueba fehaciente de que existiendo suficiente liquidez se dió prioridad al cumplimiento de otras obligaciones de índole particular de la Sociedad “C”, relegando la obligación tributaria, entendida esta como Declaración y Pago de agosto de 1999 para un último plano, para efectuarla con posterioridad; por así reconocerlo tácitamente la sociedad impetrante, más aún, conociendo de antemano las fechas en que incurriría en tales obligaciones, no actuando de manera diligente al no programarse al respecto la impetrante. De todo ello, es que este Tribunal, considera que la infracción bajo análisis y su sanción, y bajo conjugación del artículo 93 inciso 1° y 125 No. 1 esta apegada a la Ley.

INCUMPLIMIENTO POR OMISIÓN ABSOLUTA DEL PAGO DEL IMPUESTO DENTRO DEL PLAZO LEGAL, RESPECTO DEL PERÍODO TRIBUTARIO DEL MES DE AGOSTO DE 1999.-

En relación a las afirmaciones efectuadas por la sociedad “C”, a efecto de buscar la exoneración de su responsabilidad respecto a no poder efectuar el pago pertinente relativo al período tributario de agosto de 1999, hay que señalar que los montos establecidos en la infracción y sanción que hoy se resuelve, son menores que los pagos realizados por la sociedad recurrente, antes de que llegara la fecha 14 de septiembre

de 1999, el cual era la última fecha hábil para evitar la extemporaneidad de la declaración del período agosto de 1999, aspecto verificado también por el colaborador tributario designado por esta Instancia, inclusive la disponibilidad monetaria existente a esa fecha. Es por ello, que el argumento de Iliquidez o Déficit, la cual en su escrito de apelación y el seguimiento de este, la sociedad impetrante, lo plantea como simple afirmación, y es de ahí, que estos alegatos son desestimados por la Dirección General, en el traslado conferido a dicha Institución fiscal por las razones previamente señaladas, y que aún esta Instancia Administrativa, en aras de tutelar en debida forma derechos constitucionales y garantías en el procedimiento sancionatorio en estudio, se nombró colaborador tributario adscrito a este Tribunal, quien concluyó en su informe “”” Que del análisis realizado a la Cuenta Corriente del Banco Agrícola Comercial, se advierte que el período del uno al catorce de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, la recurrente tenía depósitos disponibles en su cuenta corriente para efectuar el pago de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, esto aún cuando el Instituto Salvadoreño del Seguro Social no canceló su cuenta en el mes de septiembre de ese mismo año, advirtiéndose que la recurrente estableció un orden de prioridades en relación con los pagos que realizó en el mes de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, entre los cuales se observan: abonos a préstamos, préstamo personal, pagos a proveedores, alquileres y sueldos de la primera quincena de septiembre de ese mismo año, sin incluir la obligación con la Administración Tributaria consistente en declarar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios””””. De lo anterior puede colegirse que la práctica realizada por la sociedad recurrente, de dejar sin cumplir con la obligación tributaria para el período tributario de agosto de 1999, no es de ley ni correcta, pues se comprobó que la sociedad “C” a pesar de conocer su responsabilidad periódica con el fisco, dejó al margen dicha obligación legal por priorizar otros adeudos, buscando justificarse con una obligación contractual, para con el

ISSS. Por lo que de conformidad a lo dispuesto en los artículos 94 inciso 1° en relación con el artículo 125 No. 1, ambos de la Ley de Impuesto IVA, permite considerar a este Tribunal, que dicha multa esta con apego a la Ley.

DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO CONSTITUCIONAL DE AUDIENCIA.

Sobre este punto, del análisis efectuado al artículo 11 de la Constitución Política de El Salvador, y del expediente registrado a nombre de la sociedad “C”, así como de su escrito de apelación, tal violación no existe, máxime cuando se constata que se le dió comunicación del término de audiencia y apertura a pruebas de “forma personal” al Representante Legal de dicha sociedad, quien calza con su firma, el auto de las quince horas cinco minutos del día seis de marzo de dos mil uno, lo que consta a folios 26 vuelto del expediente registrado a nombre de la contribuyente, *teniendo formalmente y materialmente dicha oportunidad*, para hacer valer sus inconformidades ante las sanciones que hoy se resuelve en alzada, para poder señalar y justificar las razones del incumplimiento que hoy se conocen, las cuales serían en todo caso atendidas ante los parámetros que señala la Ley IVA; de ahí, que tal como señaló al inicio de estas consideraciones, se determinó al momento de resolver las sanciones apeladas aplicar las atenuantes contempladas en el artículo 138 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Por lo que puede colegir este Tribunal, que dicho alegato no hace variar el resultado conforme a la Ley. De ahí que conforme a las consideraciones previas y a los principios generales de tratamiento igualitario de los administrados, así como los de legalidad y juridicidad, es pertinente resolver lo que conforme a Derecho corresponde.

POR TANTO: De conformidad a las disposiciones legales señaladas, razones dichas y al artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de

los Impuestos Internos, este Tribunal *RESUELVE: CONFIRMASE* en todas y cada una de sus partes la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintiuno de mayo de dos mil uno, por medio de la cual impone Multas a la sociedad “C”, por no presentar la declaración

del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dentro del plazo legal y por omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, ambas respecto al período tributario de agosto de mil novecientos noventa y nueve.

CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

CONSULTA N° 1

En atención a su escrito presentado a esta oficina el día veintinueve de abril del corriente año, en el que en síntesis manifiesta: Que la actividad económica a la que se dedica su representada es la siembra, cultivo y comercialización de plantas ornamentales en maceta y que la misma goza de los beneficios que concede la Ley de Reactivación de las Exportaciones, mediante Acuerdo No. 306 de fecha 18 de marzo de 1993, publicado en el Diario Oficial No. 101, Tomo No. 335 de fecha 4 de junio de 1994, y por ser su actividad eminentemente agrícola y no dedicarse en el proceso de producción a ninguna actividad de transformación agroindustrial considera que su actividad económica se enmarca en lo que señala el artículo 151 del Código Tributario en cuanto a la excepción de la obligación del pago a cuenta del impuesto sobre la Renta, y que en concordancia con la Ley de Reactivación de las Exportaciones, solicita se dé respuesta, si en base a lo establecido por el artículo 151 del Código Tributario dicha empresa está en la obligación de efectuar el pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta.

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL:

Que el artículo 151 del Código Tributario, dispone: “el sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del pago o anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas jurídicas de derecho privado y público domiciliadas para

efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas... Debiendo entenderse para efectos del inciso anterior como actividades agrícolas y ganaderas, la correspondiente explotación animal y de la tierra, siempre que la persona jurídica no se dedique también a la agroindustria de esos productos...”

De lo antes expuesto resulta, que la referida disposición legal únicamente exceptúa del cumplimiento de tal obligación a las personas jurídicas de derecho privado y público que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas y ganaderas; en ese sentido, el punto a dilucidar en el presente caso se centraría en establecer si la sociedad consultante, no obstante ostentar el estatus de persona jurídica de derecho privado, se encuentra comprendida dentro de la excepción que estipula el artículo 151 del Código Tributario, es decir, si la actividad que realiza la sociedad es exclusivamente agrícola.

Bajo este contexto, es importante destacar que la actividad a la que se dedica la sociedad peticionaria dentro de su finalidad y objeto principal, según cláusula tercera de la Escritura de Constitución de la misma es a la siembra o cultivo, producción y comercialización de plantas tropicales y de cualquier otra especie.

Ahora bien, establecida la actividad económica de la mencionada Sociedad es necesario

determinar si la misma, es de carácter eminentemente agrícola. Para tal efecto, es pertinente referirnos a la concepción de Agricultura que postula el jurista argentino Guillermo Cabanellas, en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo I, vigésima cuarta edición, Editorial Heliasta en el cual la conceptualiza como la “Labranza o cultivo de la tierra y recolección de los frutos espontáneos o de los cosechables por la labor del hombre”. Asimismo el referido jurista clasifica a la agricultura en: *AGRICULTURA MENOR*, denominación que propone para ciertas explotaciones agrarias, realizadas habitualmente en reducidas dimensiones de fincas por empresas agrícolas pequeñas o medianas, donde resulta imperioso el asiduo trabajo de quien las explota. Sobre el mismo tema el mencionado tratadista también acota, que dentro de la Agricultura Menor se encuentran ciertas explotaciones agrarias como la *HORTICULTURA* y la *JARDINERÍA* y sobre esta última en particular manifiesta, que aunque es una actividad agrícola evidentemente, por necesitar de la tierra para su realización, no produce ningún alimento para el hombre a diferencia de otras actividades agrícolas y consiste en la explotación de flores y plantas ornamentales, que es precisamente la actividad a la que se dedica la referida sociedad.

De lo anterior expuesto resulta, que si la “jardinería es una actividad eminentemente agrícola, comprendida dentro de la *Agricultura*

Menor, dicha actividad se enmarca dentro de la excepción contemplada en el artículo 151 del Código Tributario, consecuentemente si la sociedad consultante, se dedica exclusivamente a dicha actividad no emerge para ella, de acuerdo a lo previsto en los incisos primero y segundo de la aludida disposición legal, la obligación de efectuar los correspondientes pagos o anticipos a cuenta de Impuesto sobre la Renta, lo cual no la libera de su obligación anual de declarar las rentas obtenidas en tal concepto y de pagar el impuesto correspondiente dentro del plazo estipulado en los artículos 48 inciso primero y 51 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2 literal b) de la referida Ley, en relación con el literal c) del artículo 9 del Reglamento de la misma, tales ingresos se encuentran gravados con el aludido Impuesto.

En conclusión puede acotarse que la sociedad peticionaria no está obligada, de acuerdo a lo previsto en el artículo 151 inciso primero del Código Tributario, a realizar los correspondientes pagos o anticipos a cuenta del Impuesto sobre la Renta, toda vez que se dedique exclusivamente a la actividad agrícola comentada en la presente nota, pues si desarrolla otra actividad económica que le genere ingresos distintos de los que se está conociendo, tendrá que cumplir con dicha obligación.

CONSULTA N° 2

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, en el cual básicamente expone que su representada se dedica a la comercialización de todo tipo de artesanías y dentro de estas actividades compra mercaderías a pequeños artesanos no registrados como contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, emitiendo los respectivos comprobantes de retención por este tipo de transacciones, por lo que de acuerdo al Código

Tributario que derogó los artículos 36 y 101 de la Ley que regula dicho impuesto, solicita se aclaren las inquietudes siguientes: 1) Es necesario emitir Comprobantes de Retención para este tipo de compras, 2) Si a estos artesanos se les comprara más de cuarto mil novecientos setenta colones cada mes, estaría obligados a registrarse como contribuyentes de tal impuesto y 3) En caso de no hacerlo ellos, la empresa que representa estaría sujeta a alguna sanción por parte de esta Oficina.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre lo antes expuesto y después del análisis correspondiente esta Dirección General se pronuncia de la siguiente manera:

Que efectivamente, los artículos 36 y 101 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, fueron derogados expresamente a partir del uno de enero de dos mil uno, por el artículo 281 literal b) del Código Tributario, en relación con el artículo 282 del aludido Código, no obstante, las regulaciones contenidas en los referidos artículos 36 y 101, se encuentran actualmente contenidos en los artículos 162 y 112 del Código Tributario, respectivamente.

Ahora bien, de conformidad a lo establecido en el artículo 112 del Código Tributario, los Comprobantes de Retención deben emitirse y entregarse por parte de los adquirentes de bienes o prestatarios de servicios, en los casos de retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, siendo dichos casos, los expresamente previstos en los artículos 161 y 162 del Código Tributario. En el primer caso citado, es decir, el que regula lo mencionado artículo 161, aplicable a su situación particular, para que un contribuyente ostente la calidad de agente de retención son requisitos indispensables, haber sido designado por la Administración Tributaria, y que los bienes muebles o servicios adquiridos por éste hayan sido transferidos o prestados por proveedores contribuyentes inscritos del referido impuesto, los cuales de cumplirse ciertamente le generan a dicha sociedad la obligación de emitir el comprobante de retención respectivo, de conformidad a lo establecido en el artículo 112 de dicho Código, así como las de practicar las retenciones pertinentes y de enterarlas al Fisco de la República dentro de los diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente, de acuerdo a lo estipulado en

los artículos 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, 47, 48, 162 y 164 del Código Tributario.

En lo que respecta a la obligación de inscribirse o no que poseen los proveedores de la sociedad consultante, es pertinente expresarle que dichos proveedores estarán obligados a inscribirse como contribuyentes de IVA siempre y cuando los mismos cumplan cualquiera de los requisitos señalados en el artículo 28 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, relacionado con el artículo 86 del Código Tributario, pero si los obligados a inscribirse no lo hicieren, su incumplimiento no acarrea a dicha sociedad ninguna responsabilidad ante esta Oficina, sino únicamente al infractor, conforme al artículo 235 literal a) del último cuerpo legal citado; y, en todo caso, la Administración Tributaria posee la potestad de inscribirlo de oficio como contribuyente, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo parte final de la Ley de Impuesto a la Transferencia de bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, artículos 23 literal a) y 89 del Código Tributario, los cuales una vez inscritos estarían en la obligación de emitirle a dicha sociedad por las ventas que le realicen el correspondiente Comprobante de Crédito Fiscal, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 107 del aludido Código.

Finalmente, es importante aclararle, que los artesanos cuyas ventas efectuadas a dicha sociedad y a otros contribuyentes o comerciantes, no superen en el año los cincuenta mil colones (¢50,000.00) a que se refiere el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, están obligados a emitirle a esa Sociedad un comprobante por las compras que ésta les realice y consignar tanto en el original como en la copia de tales documentos los datos que exige el artículo 119 del Código Tributario.

CONSULTA N° 3

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual el consultante básicamente expresa que prestará sus servicios a clientes extranjeros, los que consisten en tramitaciones de Registro de Marcas y Patentes, Búsqueda de Marcas e Informes, Publicaciones e Informes y Oposiciones sobre el Registro de Marcas, por lo necesita saber si los servicios en referencia están gravados con la tasa del 13% o se trata de exportaciones y por lo tanto afectos a una tasa del 0%.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece los requisitos que deben concurrir de manera concomitante para que un servicio ostente la calidad de exportación. Tales requisitos son los siguientes: a) Que el servicio sea prestado en el país; b) Que los usuarios del servicio no tengan domicilio ni residencia en él; y c) Que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

En el presente caso, según lo expuesto en el escrito de mérito, el servicio será prestado en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él, lo que implica el cumplimiento de solamente dos de los supuestos exigidos por el artículo 74 referido, no dando observancia a la tercer exigencia que hace la referida norma legal.

Ahora bien, para efectos de establecer el cumplimiento o no del requisito establecido por el aludido artículo 74 y determinar así la aplicación de la alícuota del 0% ó del 13% según sea el caso, es necesario analizar cada uno de los trámites planteados en su escrito de mérito, a partir de la noción de utilización exclusiva de los servicios, así:

En la tramitación de marcas, el propietario de la marca o patente sujeta a inscripción puede no tener domicilio en El Salvador, pero una vez inscritas aquellas le surgen derechos, consistentes, esencialmente en poder explotar las marcas o patentes dentro del territorio nacional, por lo tanto se ve materializada la utilización exclusiva de los servicios en el ámbito territorial donde El Salvador ejerce competencia tributaria, consecuentemente, este servicio está gravado con la tasa del 13% del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios .

En la búsqueda de marcas e informes, si bien es cierto, existe una prestación de servicios localmente, el producto de ese servicio le será de utilidad a su cliente en el extranjero, pues a partir del informe que se rinda, es que tomará la decisión a que haya lugar, por tanto la utilización se da en el extranjero, dicho servicio estará gravado con la tasa del 0%, por tratarse de una exportación de servicios.

Respecto de las publicaciones sobre marcas que son registradas en el registro correspondiente, de las cuales informa a su cliente en el extranjero, opera el mismo criterio sustentado en el párrafo anterior; es decir que esa información que le haga llegar al extranjero, le servirá a efecto de que tome alguna decisión, por lo tanto también se trata de una exportación de servicios.

En lo relativo a las oposiciones sobre el registro de marcas, hay un procedimiento administrativo, que se entabla con el objeto de oponerse a que una marca sea inscrita a nombre de determinada persona, independientemente del resultado final, dicho procedimiento está constituido por actos preparatorios para decisiones posteriores de su poderdante o de proteccionismo de marcas ya inscritas, que son exclusivamente utilizados en territorio salvadoreño y por lo tanto sujetos a una tasa del 13% del impuesto en mención.

Es importante hacer la aclaración, que para la configuración del requisito consistente en que el usuario no tenga domicilio ni residencia en el país, no basta que el cliente del sea una persona extranjera, sino que, la calidad jurídica de

domiciliado o no, de los contribuyentes debe determinarse en función de las reglas que para tal efecto establece el artículo 53 del Código Tributario.

CONSULTA No. 4

En atención a consulta hecha a esta Oficina mediante escrito presentado el día veintitrés de octubre de dos mil uno, en la cual expresa que su representada ha sido objeto de retenciones por ventas de café realizadas a una Asociación, calificada por esta Oficina como agente de retención; solicita saber en qué condiciones queda su representada pues al retenerle el débito fiscal no puede cobrarse el crédito fiscal que lleva acumulado, circunstancia que podía hacer antes de la designación, asimismo solicita Instrucciones para hacer dicho cobro a favor de la cooperativa que representa. Sobre el particular, esta Dirección General, después del análisis de las disposiciones legales pertinentes, en relación con los supuestos planteados en su escrito, expresa la opinión solicitada en los siguientes términos:

Ciertamente, esta Administración Tributaria, por medio de resolución de las once horas del día treinta de agosto de dos mil uno, en uso de sus facultades legales y con fundamento en los artículos 47 y 162 del Código Tributario designa como agente de retención a la Asociación Cooperativa, para que en tal calidad retenga el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios por las adquisiciones de café en estado natural, en servicios de transporte y reparaciones automotrices.

Por tanto, cuando este agente de retención, efectúa las retenciones por cualesquiera de las actividades mencionadas en el párrafo anterior, su actuar es conforme a derecho, siempre y cuando esas actividades sean realizadas con otros contribuyentes inscritos,

Es decir, que la calidad de agente de retención, para el caso, se circunscribe a operaciones consistentes en adquisiciones de café en estado natural, transporte y reparaciones automotrices, realizadas con otros contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

Ahora bien se vuelve necesario aclarar que si su representada, es objeto de retención en los términos antes descritos, su agente de retención conforme el artículo 112 del referido Código, se encuentra en obligación de emitir un comprobante de retención, dicho documento cumple una doble finalidad, para el agente retenedor hará las veces de un comprobante de crédito fiscal con todos sus efectos consecuentes, y para su representada constituye el documento que sustentará las transferencias de café en estado natural efectuadas a aquella.

El débito fiscal generado por las transacciones objeto de retención, será obligación del agente de retención enterarlo al fisco de la República; el débito fiscal generado por otras operaciones no sujetas a retención es el que su representada podrá enfrentar con los créditos fiscales de cada período, aclarando que por su naturaleza jurídica, esta es la única forma en que pueden ser utilizados y que ni los débitos ni los créditos fiscales constituyen un crédito que pueda hacerse valer en contra del Fisco de la República.

En el resto de operaciones que realice su representada, se encuentra en obligación de emitir comprobantes de crédito fiscal o facturas, según sea el caso.

CONSULTA No. 5

En atención a su escrito presentado a esta Oficina octubre de 2002, en el cual básicamente expresa: Que su representada ejecutó un proyecto entre el 15 de abril de 1998 al 28 de febrero de 2002, a favor del Ministerio P, que de cada factura presentada a pago se le retenía el 10% en concepto de garantía de fiel cumplimiento, en este momento se está liquidando el proyecto y tramitando la devolución de las cantidades retenidas; como consecuencia de reparos hechos por la Corte de Cuentas de la República dicho Ministerio esta negociando con el asesor de su representada el descuento de determinadas partidas facturadas en el año de 1998 por valor superior a cien mil dólares (\$100,000.00); Si dicho descuento fuese finalmente acordado se ha planteado la duda de si procede también el descuento de la parte de IVA correspondiente a esa cantidad, que supera los trece mil dólares (\$13,000.00).

Su consulta: En el caso que se acordare definitivamente descontar de la devolución de la retención contractual, las dos cantidades antes expresadas (principal + IVA) por entenderse que se pagaron indebidamente en las facturas del año 1998, ¿reintegraría Hacienda el IVA que esta empresa entonces pagó indebidamente a Hacienda por corresponder a pagos que no debían haberse efectuado por el y que ahora se descuentan de la devolución de la retención contractual?

OPINIÓN DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre El particular esta Dirección General, emite opinión en los siguientes términos:

Las leyes tributarias, sin excepción, al ubicarlas dentro de la enciclopedia jurídica, forman parte

de la rama del Derecho Público, es decir que el Estado en calidad de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, actúa en ejercicio de su poder de imperio, y por lo tanto, las obligaciones tributarias surgidas en virtud de la realización de hechos generadores definidos en las distintas leyes, no pueden ser modificadas por acuerdos entre particulares.

La opinión anterior tiene su fundamento legal en lo establecido en el artículo 17 del Código Tributario, el cual establece: "Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del Fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria".

En consideración a los términos expuestos en su consulta, los hechos generadores ocurridos y declarados en su momento tienen el carácter de definitivos y consecuentemente no procedería la devolución que solicitara en los supuestos planteados. " en el escrito de mérito, principalmente si se destaca que el artículo 157 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios aplicable a los periodos tributarios correspondientes al año de 1998, estipulaba que la acción de, repetición o evolución del mencionado impuesto-originada por el pago indebido o en exceso del mismo prescribía en el plazo de un año contado desde la fecha en que se presentó la declaración del impuesto pagado en exceso, o desde la fecha de emisión del documento que ampara el pago indebido del impuesto, plazo que en el presente caso ha transcurrido, lo cual ocasiona la preclusión del término para ejercer, la acción de repetición del mismo.

CONSULTA No. 6

En atención a su escrito presentado a esta Oficina el día veintisiete de agosto del corriente año, mediante el cual manifiesta lo siguiente: Que su representada está procediendo al

embarque de maquinaria para la operación de las Estaciones de Revisión técnica vehicular en El Salvador de la que son adjudicatarios por lo que solicitan a esta .Oficina que se les confirme

si. la importación de maquinaria como: a) Bancos de pruebas para vehículos .automotores, y b) Equipos para medición y el control de emisiones contaminantes (gases, partículas y ruidos) en vehículos automotores, están exentos de IVA, circunstancias consideradas en el artículo 45 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes .Muebles y a la Prestación de Servicios.

OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre el particular esta Dirección General le manifiesta lo siguiente: Que de conformidad a lo estipulado el artículo 14 de la Ley de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la importación de Bienes y Servicios definitiva constituye hecho generador del impuesto, no obstante el legislador tributario ha propuesto por medio del artículo 45 del expresado cuerpo legal exenciones relacionadas con importaciones e internaciones definitivas, y así tenemos que en el literal h) de la citada disposición legal establece que estará exenta del referido impuesto la importación e internación definitiva de maquinaria.

Sin embargo, del texto de la referida disposición legal puede advertirse que para efectos que h, importación o internación pueda gozar de tal prerrogativa fiscal además de ser definitiva se requiere: a) que sea efectuada por los sujetos pasivos debidamente inscritos en el Registro de Contribuyentes del Impuesto; b) que esté destinada a su activo fijo; c) que se destine para ser utilizada directamente en la producción de bienes y servicios no contemplados en los artículos 44 (derogado por D. L. No, 8777 de fecha 13-04-2000 D. O. No.82, T. 347 de fecha 04-05-2000 vigencia 12-05-2000) y 46, ni los exceptuados en el artículo 174 de la mencionada Ley; es decir, que la maquinaria debe estar

destinada para ser utilizada en la producción de bienes o servicios gravados; y, d) que el contribuyente registre en la Dirección General de Impuestos Internos, los bienes específicos que se importan por lo menos con treinta días de antelación a la fecha en que ella tenga lugar .

Ahora bien, en lo que respecta al tipo de bienes que deben entenderse comprendidos dentro del concepto de "maquinaria", es conveniente puntualizar en el hecho, que la finalidad que indujo al legislador a otorgar tal beneficio fiscal fue la de proporcionar con tal regulación incentivos en la producción y reconversión industrial, tal como puede apreciarse en la parte considerativa del Decreto Legislativo mismo 795, del 29 de agosto de 1996, publicado en el D. O. No.172, Tomo 332, del 16 de septiembre de 1996, publicado en el D. O. No.172, Tomo 332, del 16 de septiembre le dió existencia jurídica a tal exención, la que denota que dentro del concepto de maquinaria se debe comprender todo aparato o conjunto de piezas que sirve para la elaboración de productos o para producir determinados efectos, tales como trituradores de piedra, excavadoras, tornos empleados en mecánica y fundición y otros semejantes. Por lo antes mencionado y de acuerdo a lo que su representada pretende introducir al país, esta Administración Tributaria es de la opinión que dichos bienes no satisfacen la condiciones y requisitos que la Ley establece para gozar de los beneficios fiscales a que alude el artículo 45 literal h) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la prestación de Servicios, de manera que quienes solicitan registro de Importación de Maquinaria Exenta al momento de efectuar el respectivo registro deberán sujetarse a lo establecido en la mencionada norma, considerando que tal beneficio fiscal se otorgó con la finalidad de incentivar la producción y reconversión industrial, lo que denota el tipo de bienes al que está orientado el beneficio fiscal.

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

