



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

**Septiembre 2002**

Diagramado:  
Unidad de Comunicaciones

**CONTENIDO**

---

FALLOS EMITIDOS POR LAS  
SALAS DE LO CONSTITUCIONAL Y DE LO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA ..... 1

SENTENCIAS EMITIDAS POR EL  
TRIBUNAL DE APELACIONES  
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS ..... 18

CONSULTAS EVACUADAS  
POR LA DIRECCIÓN GENERAL  
DE IMPUESTOS INTERNOS ..... 32

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 SALA DE LO CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

## FALLO No. 1

### CONTROVERSIA:

El presente proceso constitucional de amparo ha sido promovido por el señor "E", contra providencias de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que estima violan sus derechos de audiencia, defensa, seguridad jurídica y propiedad, y del principio de legalidad, protegidos en la constitución.

### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

La parte actora en su demanda manifiesta en concreto lo siguiente: Que reclama contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, de las ocho horas del día dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, que le impone multas sin haberla oído y vencido en juicio con arreglo a las leyes, porque no siguió el debido procedimiento administrativo que al efecto señala el artículo 161 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios IVA, y sin atribuirle claramente la conducta infractora; que no se asignó auditores fiscales para iniciar la investigación, sino que fue iniciada con una carta credencial, designando posteriormente a los auditores únicamente para legalizar lo actuado por medio de una simple carta sugerencia, no habiendo tenido oportunidad de intervenir en el procedimiento administrativo sancionatorio, estimando le ha violado sus derechos de audiencia, defensa, seguridad jurídica y el principio de legalidad. Asimismo al atender prevención manifestó: a) La Dirección General de Impuestos Internos impuso multas, arbitrariamente y sin observancia de la ley, basándose en meras presunciones, sin darle

cumplimiento al artículo 161 de la ley de IVA; b) el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos violó el derecho a la seguridad jurídica, pues habiendo manifestando que la Dirección General había cometido una ilegalidad en el procedimiento para determinar las infracciones e imponer las sanciones, confirmó la resolución vista en apelación y c) la Sala de lo Contencioso Administrativo lesionó el derecho de defensa y de seguridad jurídica, así como el principio de legalidad, por haberle notificado incompleta la sentencia que pronunció, pues únicamente notificó el fallo.

### ARGUMENTOS DE LA DIRECCION GENERAL

Que el derecho de audiencia le ha sido respetado al demandante, dado que en cumplimiento al Art. 11 de la Constitución y al Art. 143 de la Ley del IVA, por medio de auto de las nueve horas del día veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y ocho, se designó a un auditor para que verificara si el demandante estaba cumpliendo con las obligaciones tributarias contenidas en la citada ley, lo cual le fue notificado; una vez finalizada la fiscalización, el auditor emitió informe en el que se especifican las diferentes infracciones cometidas, que fueron detalladas en el auto emitido a las nueve horas del día veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y ocho, para concederle audiencia al impetrante y abrir a pruebas; habiéndosele entregado el informe de auditoría al momento de la notificación de conformidad al Art. 161 inciso segundo de la ley. Con relación al derecho de defensa, éste fue respetado de acuerdo al procedimiento antes detallado, pero el demandante no hizo uso del mismo al no manifestarse sobre las infracciones que se le atribuían, ni presentó pruebas de descargo idóneas. Respecto al derecho de seguridad jurídica las actuaciones se han realizado dentro del ordenamiento jurídico

previamente establecido, aplicando el régimen sancionatorio que establece la ley de la materia con estricto apego a la Constitución.

### ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

“El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos expuso ampliamente las razones técnico jurídico tributarias, en las que se basó para confirmar la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos; haciendo la aclaración que con base en la ley tributaria aplicable las infracciones debieron imponerse sobre el impuesto pagado en menor cuantía y no por el débito generado por las operaciones no incluidas en la declaración original, pero como ente contralor no le es posible hacer más gravosa la situación de los contribuyentes, por lo tanto se limitó a confirmar la resolución de la DGII sin aumentar las sanciones. Argumentando que el demandante ha basado su pretensión en el hecho que se le han violentado los derechos constitucionales de audiencia, defensa y propiedad, por no haberle dado la oportunidad de intervenir, ni haberse determinado claramente las infracciones cometidas en el procedimiento administrativo sancionatorio ante la DGII y al respecto no comparte lo alegado por el demandante, pues en los expedientes administrativos tanto de la DGII como el del incidente de apelación, figuran las oportunidades procesales de defensa que se le han otorgado.

### ARGUMENTOS DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Que ratifica lo expuesto anteriormente y que confirmó tanto la resolución de la DGII como la del TAI, por existir prueba respecto al incumplimiento de parte del demandante, a las obligaciones establecidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, resultando que el mismo contribuyente reconoció la existencia de tales observaciones, presentó declaraciones modificatorias con lo cual se comprueba que

tiene plena conciencia y comprensión de las obligaciones legales incumplidas, confirmando la existencia de las mismas. Por otra parte afirma haber entregado al impetrante al momento de notificarle el fallo pronunciado en el Juicio Contencioso Administrativo, copia íntegra de la sentencia en atención a lo dispuesto en el Art. 220 en relación al Art. 210 ambos del Código de Procedimientos Civiles, lo cual desvirtúa lo manifestado por el demandante. Anexando certificación de la notificación hecha al apoderado del demandante, en donde consta que al ser notificado recibió copia íntegra de la sentencia.

### LA SALA FALLA:

El demandante reclama contra resoluciones: a) de la Dirección General de Impuestos Internos que le impone multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA, sin haber sido oído y vencido en juicio con arreglo a las leyes, por no haber seguido el debido procedimiento establecido en el Art. 161 de dicha ley, ni atribuirle claramente la conducta infractora; y b) del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos por haber confirmado la resolución de la DGII no obstante haber reconocido que la base para calcular el monto de las multas no es la que establece la ley de la materia; asimismo contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo por no haberle entregado copia íntegra de la sentencia que pronunció en el juicio correspondiente; por lo que estima le han violado los derechos constitucionales de audiencia, defensa y propiedad. Por su parte las autoridades demandadas manifestaron no ser cierto lo expuesto por el impetrante, dado que no se le han violado los derechos constitucionales que aduce, lejos de eso se han respetado sus derechos y ha tenido la oportunidad de defenderse, se cumplió con lo establecido en las respectivas leyes, con respeto a los preceptos constitucionales aplicables al caso, habiendo presentado la prueba que antes se ha relacionado. Con base en los argumentos jurídicos planteados por el demandante, para

efectos de un ordenamiento lógico de esta sentencia, este Tribunal se referirá a los actos de cada una de las autoridades demandadas en el orden correspondiente y a los derechos constitucionales que el demandante aduce le han sido violados. (I) Respecto a la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, el demandante aduce viola sus derechos de audiencia, defensa y propiedad. -El derecho de audiencia contemplado en el Art. 11 de la Constitución- es un derecho de contenido procesal instituido para proteger efectivamente los demás derechos de los gobernados, encontrándose relacionados con el resto de categorías jurídicas protegibles constitucionalmente. Se ha sostenido en jurisprudencia de esta Sala, que la privación de derechos debe ser precedida de un proceso o procedimiento previo, prescrito para cada caso por las disposiciones infraconstitucionales respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer saber al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer sus razonamiento y facilitarle el ejercicio de los medios de defensa, es decir condiciona a que antes de procederse a limitar la esfera jurídica de una persona o a privársele por completo de un derecho, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, a fin de permitirle alegar y, defender sus derechos. En el presente caso, la Dirección General de Impuestos Internos para cumplir con tal exigencia del proceso previo y la oportunidad de defensa que señala el referido artículo 11, aplicó la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el Art. 161, el cual establece el procedimiento para la aplicación de sanciones por infracciones a la referida ley, y en el inciso 2º) dice: "Constatada una infracción, se ordenará de inmediato la iniciación del procedimiento, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de tres días contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de la infracción que se le atribuye, En el mismo acto

se abrirá a pruebas por el término de ocho días, que se contarán desde el día siguiente al vencimiento del plazo concedido para la audiencia en el inciso 4º) establece que concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables. Existe prueba en este proceso, del cumplimiento por parte de la Dirección General de, Impuestos Internos con el procedimiento anterior, -fs. 67 al 86- de haberle dado intervención en el procedimiento al impetrante, pues constan las correspondientes notificaciones, asimismo consta que la conducta infractora fue atribuida claramente en el auto de audiencia y apertura a prueba - fs. 67 al 86-, la parte actora no probó lo contrario, Concluyéndose que la referida autoridad no ha violado los derechos de audiencia, defensa y propiedad del impetrante por lo que debe desestimarse la pretensión y así debe constar en el fallo. (2) Habiendo pronunciado la resolución sancionatoria la Dirección General de Impuestos Internos, el impetrante apeló de la misma ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien pronunció resolución confirmando aquélla. En el presente proceso el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos expuso las razones técnico jurídico tributarias que tuvo para confirmar la resolución de la DGII, habiendo aclarado que las infracciones fueron cometidas por el demandante y que la Dirección General no utilizó la base idónea para calcular el monto de las multas, es decir la que establece el Art. 126 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; no obstante lo anterior como ente contralor no puede volver más gravosa la situación del contribuyente que apela, por lo tanto no aumentó las sanciones -multas- sino se limitó a confirmar la resolución vista en apelación. La pretensión de amparo debe tener fundamento en la Constitución, esto es, debe evidenciar la probable violación a categorías reconocidas por la normativa constitucional; por el contrario, las que son meros planteamientos de asuntos puramente judiciales ó administrativos consistentes en la simple inconformidad con las actuaciones o con el contenido de las decisiones

dictadas por las autoridades dentro de su respectiva competencia, permite a este Tribunal poder afirmar, que la cuestión traída a su conocimiento constituye un asunto de mera legalidad lo que se traduce en un vicio de la pretensión que imposibilita su conocimiento a esta Sala. Respecto a la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, esta Sala advierte que los argumentos expuestos por el impetrante, como fundamento jurídico de la pretensión constitucional constituye un asunto de mera legalidad, ya que en esencia se refiere a su inconformidad con el contenido de dicha resolución administrativa a criterio del quejoso por haber confirmado la resolución de la DGII, aún cuando reconoce, no aplicó la base que establece la ley para calcular el monto de las multas- materia que no corresponde al conocimiento de esta Sala, por no ser propio del proceso de amparo, y de lo cual ya conoció la Sala de lo Contencioso Administrativo y confirmó lo actuado por el TAI. En consecuencia, existiendo un defecto objetivo de la pretensión constitucional de amparo respecto al acto reclamado en el presente proceso contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, la pretensión pudo haberse rechazado ab-initio mediante la figura de la improcedencia, pues no se han cumplido los requisitos esenciales que permitan el conocimiento jurisdiccional en sede constitucional; sin embargo habiéndose advertido por esta Sala in sequendi, debe rechazarse a través de la figura del sobreseimiento, conforme a lo previsto en el artículo 31 ordinal 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales y así debe consignarse en el fallo. En la parte expositiva de esta sentencia se relacionó, que la parte actora le atribuyó también al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, violación al derecho de igualdad por resolverle la demanda de apelación en sentido diferente a lo resuelto en otros casos que estima similares; al respecto esta Sala aclara, que de conformidad a la regla o máxima de la preclusión procesal, el proceso no puede retroceder a puntos de partida ya cumplidos, o a que se reproduzcan actos procesales ya realizados o que no tuvieron cumplimiento en el

orden establecido por la ley. Por lo anterior, dado que las autoridades demandadas ya habían rendido el segundo informe contestando la pretensión expuesta en la demanda y en el escrito que fue complemento de la misma; informes que dentro del proceso de amparo corresponden a la contestación de la demanda, la oportunidad del demandante de invocar la supuesta violación del derecho de igualdad precluyó. (3) Con relación a la supuesta violación del derecho de defensa por parte de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que aduce el demandante, al manifestar que dicho Tribunal al notificarle el fallo no le entregó copia íntegra de la sentencia, se ha probado que la notificación se hizo al apoderado de la parte actora, que interviene en este proceso-, a quien se le entregó copia de la sentencia, por lo que el demandante no probó la omisión alegada ni presentó objeción alguna sobre la prueba presentada por la Sala de lo contencioso administrativo -fs. 125-. Es preciso reconocer que tanto en esta Sala como en cualquier otro Tribunal de la República, no basta que las partes comparezcan y se auto atribuyan algún derecho violentado, sino que es necesaria la prueba de tal violación o daño en su esfera jurídica, a fin de proceder a su tutela. De tal modo que si de los informes de la autoridad demandada se advierte que la realidad es completamente diferente a lo manifestado por la parte actora, se está ante el supuesto de hecho que establece la Ley de Procedimientos Constitucionales para terminar anormalmente el proceso de amparo, por la vía del sobreseimiento, pues se ha advertido en la sustanciación del proceso un elemento que de haberse conocido liminarmente hubiese generado el rechazo de la demanda - Art. 3 No.3 LPr.Cn.- Para concluir, este Tribunal considera necesario hacer referencia a la seguridad jurídica, que es la certeza del imperio de la ley, en el sentido que el Estado protegerá los derechos tal como la ley los declara, por lo que este principio impone al Estado el deber insoslayable de respetar y asegurar la inviolabilidad de los derechos constitucionales, de tal forma que no basta que los derechos aparezcan en forma enfática en la Constitución, sino que es necesario que todos y

cada uno de los gobernados, tengan un goce efectivo de los mismos. Es una limitación a la arbitrariedad del poder público. Por seguridad jurídica se entiende la certeza que el individuo posee de que su situación jurídica no sea modificada más que por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente. En el caso subjuice, tal como ya se dijo en acápites anteriores, la ley tributaria aplicable contiene el procedimiento para imponer las sanciones al constatarse infracciones cometidas por los contribuyentes; ley que fue aplicada por la autoridad competente que es la Dirección General de Impuestos Internos, conociendo en grado de apelación el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos conforme lo estipula la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; y posteriormente a instancia del demandante, conoció la Sala de lo Contencioso Administrativo en el juicio correspondiente con base en la Ley de lo Contencioso Administrativo. Por lo anterior, al impetrante se le ha respetado su derecho a la seguridad jurídica, que también aduce en la demanda le fue violado por las autoridades demandadas, pues éstas son las autoridades competentes y le aplicaron las leyes que corresponden, ambas - autoridades y leyes- previamente establecidas. En virtud de lo expuesto y con fundamento en las razones mencionadas es procedente: (1) Sobreseer por la inconformidad del impetrante con la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por ser un asunto de mera legalidad, (2) Sobreseer por no haber probado el impetrante que la Sala de lo Contencioso Administrativo omitió entregarle copia íntegra de la sentencia que pronunció, al confirmar los actos de la Dirección General de Impuestos Internos y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por

haber probado lo contrario la autoridad demandada; y (3) Desestimar la pretensión respecto a que la Dirección General de Impuestos Internos, no siguió el debido procedimiento para imponer sanciones que establece el Art. 161 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por manifestar el demandante no le dio intervención en el mismo, no atribuirle claramente la conducta infractora y haber sido condenado sin haber sido oído y vencido en juicio con arreglo a las leyes; lo cual fue desvirtuado por la autoridad demandada con las pruebas aportadas; debiendo consignarse así todo en el fallo.

POR TANTO: A nombre de la República y en aplicación de los artículos 31, 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala FALLA: (a) Sobreséese en el presente proceso a favor del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en cuanto a la violación de derechos constitucionales respecto a la confirmación de resolución vista en apelación promovido por el señor "E" (b) Sobreséese en el presente proceso a favor de la Sala de lo Contencioso Administrativo, en cuanto a la violación del derecho de defensa por omisión de entregar copia íntegra de la sentencia pronunciada en el Juicio Contencioso Administrativo promovido por el demandante en este proceso; y (c) Declárase que no ha lugar al amparo solicitado por el señor "E" respecto a la violación de los derechos constitucionales de audiencia, defensa y propiedad por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, en virtud de no existir tal vulneración; (d) Déjase sin efecto la suspensión de los efectos del acto reclamado, ordenada y confirmada por este Tribunal; hágase saber a la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda; e) Condénase en costas a la parte demandante; y (f) notifíquese.

**FALLO No 2****CONTROVERSIAS:**

El presente proceso constitucional de amparo ha sido iniciado por la Sociedad "C" por medio de su representante legal contra providencias de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que estima han violado sus derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia y propiedad, protegidos por la Constitución en los Artos. 2, 11, 12 y 103.

**ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE**

La parte actora en lo esencial expuso: a) Que la Dirección General de Impuestos Internos como consecuencia de haberla fiscalizado, emitió resolución a las ocho horas treinta minutos del día veinticinco de agosto del año dos mil, determinándole pago complementario de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con relación a los períodos fiscales comprendidos del uno de septiembre al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete, y de febrero, marzo, abril, mayo y agosto de mil novecientos noventa y ocho, sin cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 144 inciso cuarto de la ley correspondiente, reformado por Decreto Legislativo No.713 del día dieciséis de septiembre de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el Diario Oficial No.183 Tomo 345 del día cuatro de octubre del mismo año, pues no sometió a estudio las pruebas de descargo presentadas, sino se limitó a decir que no eran idóneas vinculantes, sin haber expresado ningún razonamiento de objetividad o realidad, que estima viola sus derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia, libertad, propiedad y seguridad jurídica y b) que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, emitió resolución a las once horas treinta minutos del día uno de junio del año dos mil uno, confirmando la resolución de la DGII.

**ARGUMENTOS DE LA DIRECCION GENERAL**

Esta por su parte manifestó haberle dado cumplimiento a lo que establece el artículo 144 reformado, de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA, habiendo nombrado auditor para la fiscalización; finalizada ésta, se dio audiencia a la impetrante y se le entregó copia del informe de auditoría y sus anexos; se abrió a prueba para que pudiera desvirtuar el referido informe, o que corrigiera si existía ilegalidad en sus actuaciones; sin embargo no hizo uso del derecho de audiencia ni de defensa, al no manifestarse sobre las infracciones que dicha oficina le determinó, presentando pruebas de descargo ni conducentes a desvirtuar el referido informe, por lo que se procedió a la liquidación oficiosa que señala la ley relacionada.

**ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES**

Que al conocer en apelación atendiendo los alegatos de la impetrante, las justificaciones de la Dirección General y de la circunstancias habidas en el caso, pronunció que el reclamo de la sociedad demandante se circunscribió entre otros aspectos al planteamiento de elementos calificables de ajenos al proceso; dio las razones técnico jurídicas tributarias que tuvo para confirmar la resolución vista en apelación, entre ellas que hubo circunstancias que en ningún momento fueron argumentadas por la sociedad impetrante, ni en el término de audiencia ni en la apertura a pruebas concedido por la Dirección General, ya que la demandante en su escrito de fecha diecinueve de julio de dos mil, solamente se limitó a petitionar una extensión del plazo de la audiencia; que en el incidente de apelación hizo relación a créditos fiscales por compras no reclamadas en su oportunidad, los cuales no podían considerarse por no haber sido planteados en el proceso de fiscalización, dado que la función del Tribunal es revisora de la

legalidad de los actos emanados de la DGII ya sean liquidatorios o sancionatorios, pero no fiscalizadora.

#### LA SALA FALLA:

Con base en los argumentos jurídicos planteados por la demandante, para efectos de un ordenamiento lógico de esta sentencia, este Tribunal se referirá a los derechos constitucionales que la demandante aduce le han sido violados y luego a los actos de cada una de las autoridades demandadas en el orden correspondiente. (1) *El derecho de audiencia* - contemplado en el Art. 11 de la Constitución- es un derecho de contenido procesal instituido para proteger efectivamente los demás derechos de los gobernados, encontrándose relacionados con el resto de categorías jurídicas protegibles constitucionalmente. Se ha sostenido en jurisprudencia de esta Sala, que la privación de derechos debe ser precedida de un proceso-procedimiento previo, prescrito para cada caso por las disposiciones infraconstitucionales respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer saber al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer sus razonamiento y facilitarles el ejercicio de los medios de defensa, es decir condiciona a que antes de procederse a limitar la esfera jurídica de una persona o a privársele por completo de un derecho, en este caso el de propiedad, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, a fin de permitirle alegar y defender sus derechos. (2) *El derecho de motivación* persigue que el juez o autoridad administrativa, dé las razones que lo mueven objetivamente a resolver en determinado sentido, a fin de hacer posible el convencimiento de los justiciables del porqué de las mismas, es por ello que el incumplimiento con la obligación de motivación adquiere connotación constitucional, pues su inobservancia incide, negativamente en la seguridad jurídica y defensa en un juicio o procedimiento administrativo. Al no exponerse

los argumentos en que se funda la resolución o sentencia, no se puede observar el sometimiento de las autoridades a la ley, ni permite ejercer el derecho de defensa especialmente para hacer uso de los recursos. No basta que la autoridad emita una declaración de voluntad, accediendo o no a lo pretendido por las partes, sino que el deber de motivación que la Constitución y la ley exigen, impone que en los proveídos -sean judiciales o administrativos- se exterioricen los razonamientos que sean los cimientos de las decisiones estatales, debiendo ser sumamente claros para que se comprendan no sólo por los juristas sino por todos los ciudadanos. Con la motivación se elimina todo sentido de arbitrariedad, pues queda claro cuales han sido las razones que han convencido a la autoridad decisora para resolver en determinado sentido, permitiendo a los gobernados conocer el por qué de las mismas y controlar la actividad jurisdiccional o administrativa a través de los medios impugnativos. En lo que se refiere al derecho de propiedad que se aduce vulnerado, éste no se plantea como producto de una infracción independiente, sino como consecuencia de la violación de los derechos de audiencia, defensa y falta de motivación, por lo que esta Sala opta por obviar su análisis por separado. Es preciso aclarar que la sociedad impetrante, en este proceso no ha presentado pruebas sobre la violación de los derechos constitucionales que aduce violados, se ha limitado a manifestar su inconformidad, lo cual no es suficiente para resolver en un proceso de amparo, ya que tanto en esta Sala como en cualquier otro Tribunal de la República, no basta que las partes comparezcan y se autoatribuyan algún derecho violentado, sino que es necesaria la prueba de tal violación o daño en su esfera jurídica, a fin de proceder a su tutela; no obstante lo anterior, en el presente proceso se entrará al fondo del asunto, en vista que las autoridades demandadas han presentado prueba suficiente para conocer y poder fallar si los actos contra los que reclama la impetrante le han violado los derechos constitucionales que aduce. En el caso que nos ocupa, el Art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

reformado por el Decreto Legislativo No.713 de fecha 16 de septiembre de mil novecientos noventa y nueve ya relacionado, establecía el procedimiento para que los contribuyentes pudieran alegar contra el dictamen o informe de auditoría, resultado de una fiscalización, para luego proceder a tasar el impuesto original o complementario conforme a los reclamos y pruebas del contribuyente, decía en lo medular: inciso 3º) "Los auditores al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la Dirección General ", inciso 4º) "Tales informes (...) En consecuencia, la tasación, cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma Dirección escoja los que serán transcritos íntegramente para conocimiento del contribuyente, previo a la liquidación de oficio, a efecto de que manifieste dentro del término de diez días contados a partir de la fecha de su recibo, su conformidad o no con el resultado de la auditoría, debiendo aportar la prueba que ampare la razón de su inconformidad, en este último caso, señalando claramente los puntos que aceptare y los que rechazare. Concluido dicho plazo, la Dirección General someterá a estudio los reclamos y pruebas del contribuyente y en todo caso, deberá transcribir el informe definitivo que sirva de base de la liquidación "Existe prueba en este proceso del cumplimiento por parte de la DGII con el procedimiento anterior -fs. 60 al 111-, de haberle dado intervención en el procedimiento a la impetrante, pues constan las correspondientes notificaciones; asimismo consta que aún cuando no lo establecía la ley, le concedió un plazo de audiencia previo al de apertura a prueba, por medio de auto -fs. 103 f. y vto.- en el que se establecieron las infracciones cometidas por la demandante y las cantidades correspondientes al impuesto dejado de pagar en los ejercicios impositivos fiscalizados; por lo que la DGII al concluir el procedimiento y no habiendo presentado la demandante pruebas idóneas conducentes a desvirtuar el informe de auditoría, procedió a la liquidación del impuesto; resultando lógico que si no se presentaron pruebas idóneas por parte de la impetrante, el informe previo a la liquidación

era el mismo que ya se le había dado a conocer. En la resolución liquidadora de impuesto, la DGII claramente establece que la impetrante no presentó pruebas idóneas conducentes a desvirtuar el informe de auditoría de fecha veintisiete de octubre de mil novecientos noventa y nueve. Habiendo pronunciado la DGII la resolución que determina a la Sociedad "C" el pago complementario de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la impetrante apeló de la misma ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien pronunció resolución confirmando aquélla, o sea, que la demandante hizo uso del medio para impugnar legalmente la resolución de la DGII. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos expuso las razones técnico jurídico tributarias que tuvo para confirmar la resolución de la DGII, habiendo aclarado que en el expediente administrativo consta que la demandante ante la Dirección General únicamente presentó un escrito para solicitar ampliación de plazo concedido para la audiencia; y las pruebas presentadas en apelación -comprobantes de crédito fiscal- no fueron presentadas a la DGII y además tales comprobantes no estaban registrados cuando se efectuó la fiscalización; agregando que la impetrante pudo haber utilizado los medios que le permite la Ley del IVA y la Ley de ISR, para solucionar los problemas que se le presentaron con la fiscalización; por lo que esta Sala advierte: a) Respecto a la falta de estudio y valoración de pruebas que aduce la parte actora; en este proceso la DGII ha probado haberle dado intervención en el procedimiento de audiencia y apertura a prueba y que hizo valoración de prueba, al establecer en la resolución liquidadora de impuesto, que la impetrante no aportó pruebas idóneas para desvirtuar el informe de auditoría. Lo anterior se confirma con lo dicho por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; b) Con relación a la omisión de la DGII de dar a conocer el informe previo a la liquidación; solamente existe un informe de auditoría, pues al no haber presentado la demandante pruebas idóneas para desvirtuar su contenido, no sufrió

modificaciones, por lo tanto ese informe es el que sirvió de base para la resolución liquidadora de impuesto, el cual ya era del conocimiento de la impetrante, y c) Por la falta de motivación de la resolución liquidadora de impuesto; este Tribunal después de analizar la resolución pronunciada por la DGII a las ocho horas y treinta minutos del día veinticinco de agosto de dos mil, concluye que la resolución está suficientemente motivada, contiene todos los requisitos de una resolución liquidadora de impuestos declarados, además la falta de pruebas idóneas para desvirtuar el informe de auditoría por parte de la sociedad impetrante, dando las razones que la movieron objetivamente a resolver en ese sentido, permitiendo comprender el porqué de la misma, con el fin de dejar claro que no existe arbitrariedad, lo que permitió a la demandante el control de la actividad administrativa, al haberla impugnado por medio del recurso de apelación. Por lo anterior se concluye que la Dirección General de Impuestos Internos no ha conculcado los derechos de audiencia, defensa, motivación y propiedad que aduce la impetrante, siendo procedente desestimar la pretensión en contra de la referida autoridad y así debe constar en el fallo. En lo que se refiere al reclamo contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, esta Sala advierte que la pretensión de amparo debe tener fundamento en la Constitución, esto es, debe evidenciar la probable violación a categorías reconocidas por la normativa constitucional; por el contrario, las que son meros planteamientos de asuntos puramente judiciales o administrativos consistentes en la simple inconformidad con las actuaciones o con el contenido de las decisiones dictadas por las autoridades dentro de su respectiva competencia, permiten a este Tribunal poder afirmar, que la cuestión traída a su conocimiento constituye un asunto de mera legalidad, pues el reclamo de la demandante es que el Tribunal confirmó la resolución de la DGII, sin manifestar ningún argumento con fundamento constitucional; no obstante lo anterior el Tribunal de Apelaciones en sus informes y en la resolución que pronunció a las once horas treinta minutos del día uno de junio

de dos mil uno, ha expuesto los argumentos técnico jurídico y tributarios que tuvo para desestimar la prueba ofrecida por la impetrante, pues la misma no había sido presentada ante la DGII y había sido registrada después de la fiscalización, por lo tanto había confirmado la resolución vista en apelación, dado que su función es de revisar la legalidad de los actos de la DGII, pero no fiscalizar, además aclaró que la demandante pudo haber solucionado sus problemas fiscales, aplicando ciertas normas de la Ley del IVA o de la Ley de ISR. Existiendo un defecto objetivo de la pretensión constitucional de amparo respecto al acto reclamado en el presente proceso contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, la pretensión pudo haberse rechazado ab-initio mediante la figura de la improcedencia, pues no se han cumplido los requisitos esenciales que permitan el conocimiento jurisdiccional en sede constitucional, sin embargo habiéndose advertido por esta Sala antes de pronunciar sentencia, debe rechazarse a través de la figura del sobreseimiento conforme a lo previsto en el artículo 31 ordinal 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales y así debe consignarse en el fallo. En virtud de todo lo expuesto y con fundamento en las razones mencionadas es procedente: (1) Sobreseer por la inconformidad de la impetrante con la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por ser un asunto de mera legalidad, (2) Desestimar la pretensión de la demandante por no existir violación de los derechos constitucionales que aduce violados por las siguientes omisiones imputadas a la Dirección General de Impuestos Internos: a) No seguir el debido procedimiento establecido en el Art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al no estudiar y valorar las pruebas que manifiesta haber presentado la impetrante: por haber probado la autoridad demandada haber respetado el procedimiento, concediéndole un plazo de audiencia no contemplado en la ley, pero en respeto al Art. 11 de la Constitución, además que no hubo presentación de pruebas idóneas lo que indica

que efectuó valoración de la prueba presentada; b) No entregarle el informe previo a la liquidación del impuesto se concluye que no procedía tal entrega, pues al no existir pruebas para desvirtuar el primer informe de auditoría, éste era el previo a la liquidación, el cual ya le había sido notificado a la demandante; y c) no haber motivado la resolución liquidadora de impuesto habiendo presentado la autoridad demandada dicha resolución, esta Sala ha comprobado que ha sido debidamente motivada, al dar las razones objetivas que la movieron a resolver tasándole impuesto a la impetrante, pues al fiscalizarla se determinó que ha infringido la ley tributaria aplicable, que debe impuesto de determinados ejercicios impositivos comprendidos dentro de la fiscalización y que no presentó pruebas idóneas para desvirtuar el informe de auditoría, todo lo cual permite comprender las razones que han convencido a la autoridad para resolver en tal sentido y eliminar toda duda sobre una arbitrariedad.

POR TANTO: a nombre de la República y en aplicación de los artículos 31, 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala FALLA: (a) Sobreséese en el presente proceso a favor del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en cuanto a la violación de derechos constitucionales que se le atribuyó, respecto a la confirmación de la resolución vista en apelación en el incidente promovido por la Sociedad "C" en contra de la DGII; (b) Declárase que no ha lugar al amparo solicitado por la Sociedad "C" respecto a la violación de los derechos constitucionales de audiencia, defensa, motivación y propiedad por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, en virtud de no existir tal vulneración; (c) Déjase sin efecto la medida cautelar de suspensión de los efectos de los actos reclamados, ordenada y confirmada por este Tribunal; hágase saber a la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda; y (d) Condenase en costas a la parte demandante; y (e) notifíquese.

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

### **FALLO No 1**

#### **CONTROVERSIA**

El presente proceso contencioso administrativo, ha sido promovido por el señor "M" impugnando de ilegales la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del día ocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve y la Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de las quince horas cincuenta minutos del día seis de octubre del año dos mil.

#### **ALEGATOS DEL CONTRIBUYENTE**

**ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE SE IMPUGNAN.** Los Actos Administrativos que vengo a impugnar son los siguientes: a) Resolución de la Dirección General de Impuestos Internos de las diez horas, del día

ocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determina impuesto complementario a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por los períodos Tributarios de febrero a Diciembre de mil novecientos noventa y siete y b) Sentencia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de las quince horas cincuenta minutos del día seis de octubre del año dos mil que confirma la resolución de la Dirección General, notificada dicha sentencia el día diez de octubre del mismo año. **DERECHO PROTEGIDO POR LAS LEYES O DISPOSICIONES GENERALES QUE SE CONSIDERA VIOLADO.** Con la resolución de la Dirección General y con la Sentencia del Tribunal de Apelaciones anteriormente referidas, se han violado derechos establecidos en el Artículo 2 inciso 1 de la Constitución que se refiere a los

Derechos en este caso, de SEGURIDAD JURÍDICA y el de PROPIEDAD. El de Seguridad Jurídica porque cualquier ciudadano tiene el derecho a que se le aplique la Ley como corresponde, a que los funcionarios respeten los criterios de aplicación de la Ley; por otra parte se vulnera su derecho de Propiedad ya que la Dirección General pretende privarle de una cantidad de dinero que no corresponde, violentando el derecho protegido conforme a la Ley del IVA según los Artículos 44, 66, 97 y 107. CUANTÍA ESTIMADA DE LA ACCION- La cuantía de la Acción se estima en doscientos sesenta y ocho mil treinta y cinco colones (¢268,035.00). EXPOSICION RAZONADA DE LOS HECHOS QUE MOTIVAN LA ACCION. HECHOS DE LA DIRECCION. La liquidación de impuesto a pagar carece de los efectos jurídicos pretendidos con el nombramiento de perito que ordena la fiscalización, por ser el mismo perito que ha realizado la fiscalización el que se nombra en la Audiencia otorgada, siendo pues la opinión del mismo auditor el que determina y confirma la suma de impuesto a pagar agotada la Audiencia y en esta fase del proceso estimo que se ha vulnerado la seguridad jurídica pues el perito en referencia y sus estudios sirven para determinar y para liquidar el impuesto, no existiendo garantía de imparcialidad que se amerita en la reclamación a favor de los contribuyentes y que debe imperar en toda la Administración Pública, contradiciendo el debido proceso, pues en realidad la audiencia concedida fue formal y no material, violentando así el derecho de audiencia que me concede la Constitución de la República. Por otra parte la Dirección General no le dio aplicación correcta al artículo 66 inciso 3, que establece que ésta podrá admitir o disponer que se lleven registro separados de las operaciones gravadas y exenta a los efectos de deducir del débito fiscal solamente el crédito fiscal vinculado con las operaciones gravadas; el perito nombrado pudo comprobar que la totalidad del crédito fiscal anotados en los libros fue por la compra de azúcar, sal y café. Los gastos comunes a las dos actividades, gravables y exentas por las que se pidió comprobantes de crédito fiscal son exiguos que carecen de

materialidad, de acuerdo a los principios contables vigentes. SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE APELACIONES. La Sentencia del Tribunal de Apelaciones también es ilegal e inconstitucional, por las razones antes dichas, pues con el mismo criterio de la Dirección General, confirma la resolución emitida por ésta, en todos sus términos calificándola de apegada a derecho al no ser posible tildar de injusta tal determinación impositiva al ser los valores deducidos mayor a los que debía deducirme, Términos base del acto demandado con los cuales no estoy de acuerdo por una parte por cuanto no repara en materia de derecho que en la audiencia concedida por ley y por la Dirección General de Impuestos Internos el perito fiscalizador el señor auditor "L", fue el mismo que analiza los argumentos esgrimidos y quien emite el informe de fecha quince de febrero de mil novecientos noventa y nueve, quien concluyendo que los alegatos y pruebas aportadas no desvirtúan los hallazgos determinados en el informe de auditoria de fecha veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho, fijando el impuesto a pagar impugnado, que evidencia que la actuación fiscal ha sido revisada por la misma persona con parcialidad ya que no puede ser juez y parte a la vez, es decir quien ha sido designado para fiscalizar y revisar su misma opinión, lo que a todas luces acarrea inseguridad jurídica para mí en el presente caso y así debió advertirlo y declararlo el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. También es de advertir que el Tribunal no se detiene al análisis concienzudo del Art. 66 de la Ley del IVA, que regula la proporcionalidad de los créditos como deducción de los débitos respectivos cuando la actividad del contribuyente es relativa a actividad gravable y exenta. Ciertamente siendo el caso, ya que me dediqué, en el período investigado, a la venta de azúcar que constituye una actividad gravable, como a la venta de arroz que se trata de una actividad exenta. Así las cosas, no apliqué en mis declaraciones ni en mis registros esta debido a que tengo registradas claramente diferenciadas las ventas y compras respectivas, después de comprender que el hacerlo vulnera,

bajo el principio de capacidad económica, el derecho a la propiedad, porque el hacerlo me representaría gravoso, al renunciar al 63.80% ya que me representa el 36.20% como débito fiscal de mis ventas gravadas y porque 100% que me reclamé está respaldado por el Art. 66 citado que como se verá Honorable Sala, no requiere de autorización alguna como lo asevera el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a que no perjudique el interés fiscal, cuando la disposición claramente en su inciso tercero, dispone no obstante proceda la distribución proporcional de los créditos la Dirección General de Impuestos Internos PODRA ADMITIR o disponer que se lleven registros separados de las operaciones gravadas y exentas A LOS EFECTOS DE DEDUCIR DEL DEBITO FISCAL SOLAMENTE EL CREDITO FISCAL VINCULADO con las operaciones gravadas. Por ello es, que hasta en el último inciso prevé que los contribuyentes pueden solicitar y proponer a la misma Dirección General la aplicación de otro sistema para determinar el mismo, no siendo requisito si hay claridad de registros como en este caso, que no pueda admitirlo así la Dirección General y por ende el Tribunal, lo que ninguna de ambas Instituciones hizo oportunamente, quedando a mi entender Correctas las declaraciones por mis ventas de dichos períodos impositivos presentadas, dado que con los créditos fiscales aplicados de manera acorde a las ventas gravables se desvanece todo ingreso considerado por parte de la Dirección General como omitido. Asimismo, alego negligencia en lo actuado por parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en razón que la sentencia de las quince horas cincuenta minutos del día seis de octubre de dos mil, ha sido pronunciada por el Presidente, el Vocal Jurídico, y por el Vocal Contable Interino, es decir Con carácter interino, lo que es inapropiado y vicia lo actuado en virtud que la Ley "de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones", autoriza a Funcionarios propietarios y Suplentes pero no Interinos y cumpliéndose Con los requisitos correspondientes bien en calidad de Propietario o de Suplente, lo que tampoco cumple el Vocal

Contable interino, Licenciado "M", pues no cumple con el requisito exigido en el artículo 1 incisos 3 y 5 de la referida Ley del Tribunal de Apelaciones de que dicho funcionario para optar a dicho cargo debe tener seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria, de lo cual carece dicho funcionario; encontrándose ante la ausencia de validez el nombramiento dicho, el acto dictado fuera del marco de legalidad pertinente, debe ser declarado nulo, de ahí, que si las cosas deben volver al estado en que se encontraban antes del acto en tales condiciones suscrito, si el Tribunal no puede conocer dos veces de la misma causa, ya que nadie puede ser juzgado en tales condiciones, el acto consiguientemente debe ser revocado; ha este fin invocamos los Artos, 1119, 1130 y 1121 del Código de Procedimientos Civiles, ya que no puede ser subsanada la sentencia que no esté autorizada en la forma legal, de ahí que ésta es nula y así deberá ser declarada.

#### ALEGATOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Para el caso de mérito, esta oficina, por medio del auto de las diez horas del día veintiuno de julio de mil novecientos noventa y ocho, nombró al señor "L" miembro del cuerpo de auditores tributarios de esta Dirección General, a efecto de fiscalizar y verificar si el contribuyente señor "M" había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales pertinentes durante los períodos tributarios comprendidos del uno al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, de uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y seis y del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete, el cual se encuentra debidamente notificado a folios I del expediente que a nombre del demandante lleva esta oficina. Posteriormente, mediante auto de las ocho horas quince minutos del día veintidós de enero de mil novecientos

noventa y nueve, se concedió audiencia y apertura a pruebas, por los términos de diez y cinco días hábiles respectivamente, a efecto de que se pronunciara respecto de los hechos que se le atribuyen en el informe de auditoría emitido por la Oficina Regional de Oriente el día veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y ocho; el día nueve de febrero de mil novecientos noventa y nueve el ahora demandante expresó argumentos de derecho relacionados con los hallazgos señalados en el informe de auditoría relacionado; no obstante el contribuyente no logró desvirtuar con sus argumentos los hallazgos plasmados en el informe de auditoría citado, y éste por tanto sirvió de base para que esta oficina emitiera la resolución de mérito. Posteriormente el citado contribuyente presenta un recurso de apelación para ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el cual confirma lo actuado por esta oficina. Los alegatos planteados en la presente demanda, en lo que se relaciona a la actuación de esta Dirección General, son en esencia: a) que la liquidación de impuesto a pagar carece de los efectos jurídicos pretendidos con el nombramiento de perito que ordena la fiscalización, siendo pues la opinión del mismo auditor el que determina y confirma la suma de impuesto a pagar agotada la audiencia y en esta fase del proceso estima el querellante, se ha vulnerado la seguridad jurídica del administrado, pues el perito en referencia y sus estudios sirven para determinar y para liquidar el impuesto, no existiendo garantía de imparcialidad que se amerita en la reclamación a favor de los contribuyentes y que debe imperar en toda la administración pública, contradiciendo el debido proceso, pues en realidad la audiencia concedida fue formal y no material, violentando así el derecho de audiencia que le concede la Constitución de la República; al respecto, esta oficina expresa lo siguiente: para la fecha en que se otorgó al ahora demandante la garantía de audiencia, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que es el cuerpo legal aplicable al presente caso, no contaba con un procedimiento especial para tal efecto, solamente lo contemplaba en lo

relacionado al procedimiento para la imposición de multas, por lo que esta Dirección General efectuó dicho procedimiento, en acatamiento a la normativa primaria y fundamental como lo es la Constitución de la República, por lo que no es atendible bajo ningún punto de vista dicha argumentación, puesto que dicho procedimiento que como ya se mencionó, a la fecha de la determinación de la resolución de mérito no estaba regulado en ninguna legislación secundaria tributaria, fue concedido llenando precisamente, un vacío legal que constitucionalmente debía otorgarse, como lo es la real oportunidad de audiencia y defensa del contribuyente ante esta administración pública, según lo ha especificado la misma Corte Suprema de Justicia en su Sala de lo Constitucional en repetidas ocasiones, y como un ejemplo en Sentencia pronunciada a las once horas del día nueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho. Es oportuno asimismo aclarar que actualmente dicho vacío ha sido legislado en el Código Tributario, en su artículo 186, con lo que esta Administración Tributaria pretende garantizar desde la misma ley lo que en un inicio, por falta de ésta, como en el presente caso, tuvo que hacerlo mediante un procedimiento eminentemente administrativo, estando por demás expresar que el auditor tributario para el caso en cuestión, como miembro del cuerpo de auditores de esta oficina, representa a la misma ante el demandante, por lo cual el mismo no se puede ver como un sujeto independiente en si mismo o parte independiente e interesada del procedimiento liquidatorio, sino más bien es una parte integrante de esta oficina tributaria ante quien el contribuyente tuvo la real oportunidad de defensa, la cual ejercida por el demandante, no fue suficiente para desvirtuar la legalidad con la que ha actuando esta Administración Tributaria en el presente caso. Por otra parte aduce el demandante, que esta Dirección General no le dio la aplicación correcta al artículo 66 inciso tercero de la ley de la materia, que establece que ésta podrá admitir o disponer que se lleven registros separados de las operaciones gravadas y exentas a los efectos de deducir del débito fiscal solamente el crédito

fiscal vinculado con las operaciones gravadas; el perito nombrado, según el demandante, pudo comprobar que la totalidad del crédito fiscal anotados en los libros fue por la compra de azúcar, sal y café. Los gastos comunes a las dos actividades, gravables y exentas, por las que se pidió comprobante de crédito fiscal son exiguos que carecen de materialidad, de acuerdo a los principios contables vigentes; a ese respecto ésta estima, que durante la fiscalización de mérito se determinó por medio de confirmación de operaciones realizadas a Comercial AM e importación efectuada según declaración de mercancías de fecha diecinueve de septiembre de mil novecientos noventa y siete, que el contribuyente omitió registrar y declarar compras de bienes muebles gravados (azúcar) y exentos (arroz), los que forman parte del giro de las operaciones del contribuyente y que se detallan en el anexo 2.2 del informe de auditoría antes relacionado, dichas compras han sido la base utilizada para la determinación de ingresos por ventas omitidas, que en consecuencia han producido ingresos no declarados. El contribuyente efectuó transferencia de bienes muebles gravados y exentos y no aplicó proporcionalidad para la determinación de los créditos fiscales deducibles, incumpliendo las disposiciones legales del Art. 66 de la Ley antes mencionada, ya que se constató que el contribuyente no determinó el crédito fiscal proporcional correspondiente a sus actividades gravadas y exentas, ya que según las declaraciones del impuesto de mérito, declaró el cien por ciento de los créditos fiscales registrados. Durante la investigación se hicieron requerimientos de información de fechas treinta de julio y diez de agosto, todas las fechas del año de mil novecientos noventa y ocho (folio-f 1 y 63 respectivamente, del expediente que a nombre del demandante lleva esta Oficina), solicitándosele toda la documentación y registros especiales que tuviera en su poder para la verificación de los valores declarados en sus declaraciones, sin que fueran proporcionados, comprobándose una vez más su inexistencia; asimismo, se comprobó en la fiscalización de mérito que a la fecha de la misma, el demandante no llevaba registros separados de

sus operaciones gravadas y exentas a efectos de deducir del débito fiscal solamente el crédito fiscal vinculado con las operaciones gravadas, ya que en el libro de compras no se puede identificar el crédito fiscal relacionado con operaciones exentas, gravadas o comunes, el demandante en sus alegatos acepta tener gastos comunes y necesarios por los que se pidió comprobantes de crédito fiscal, los cuales son exiguos que carecen de materialidad. Sin embargo, en el proceso de fiscalización tales valores no se pudieron identificar por no haber separación de sus operaciones exentas y gravadas en su registro de compras; por lo que lo alegado por el demandante no desvirtúa la legalidad con la que ha actuado esta oficina.

## ALEGATOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley de la Ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pruebas que ofreció el impetrante y copias de declaraciones debidamente confrontadas con sus originales, que corren agregadas a folios del 40 al 50 del Incidente llevado por esta oficina administrativa, se vislumbró una serie de divergencias emanadas de la interpretación de los alcances del artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por parte del impetrante y los auditores de la Oficina impositiva, situación que conllevó ineludiblemente a orientar por parte de este ente contralor al contribuyente querellante en el sentido de aclararle que si bien es cierto la argumentación esbozada podría dar lugar a pretender la aplicación solicitada, la cuestión se redujo a confirmar que por regla general, va en relación directa a las ventas, según reflejan éstas en sus montos el porcentaje de gravables y exentas; y esto es precisamente lo que confirmó la liquidación impugnada, toda vez que el contribuyente para nada solicitó, ni la Dirección General ha dispuesto para él, la llevanza de registros específicos, que comprueben y justifiquen la deducibilidad precisa de créditos no reclamados a las operaciones gravadas. Esto

explica que si el contribuyente hubiese orientado la deducibilidad, con arreglo a los presupuestos del artículo 66, que dispone entre otros aspectos la previa y necesaria autorización para admitir el método último o disponer por parte de la entidad fiscal para con el contribuyente, la llevanza por aparte de los registros en forma separada según, las operaciones gravadas y exentas a fin de deducirse del débito fiscal, solamente el crédito fiscal vinculado a las operaciones gravadas; para lo que se hace necesario que medie solicitud previa por parte de los tributantes ante la Dirección General de Impuestos Internos, o en su caso, una propuesta ante la disposición oficiosa de llevanza de registros expresada por la Dirección General al contribuyente; De ahí que al no existir actuación conforme a tales presupuestos no fue posible reconocer siquiera implícitamente la aplicación directa en sustitución de la proporcionalidad, pues se desprendió de la simple lectura de la citada disposición legal, que de no darse solicitud o disposición previas, no sea aplicable la norma especial en el presente caso aplicando la regla general a la, luz, de la precitada disposición, cuya regla general es la que se Justifica en el caso de merito, dado que no fue posible reconocerle al apelante la aplicación de la norma especial en los términos invocados, pues, la aplicación automática que expuso el apelante no se mostró viable, ya que se debió oportunamente solicitar la aplicación de la norma especial, conforme lo prescribe el aludido artículo 66 de la ley de la materia, que es a lo que debió sujetarse el contribuyente, mientras no solicite y le sea admitida en su aplicación la deducibilidad por norma especial según lo previsto en el Art. 66 inciso 3°. y 4° de la Ley de la materia. En ese orden de ideas debió entonces reconocerse que la determinación de los auditores tributarios se encontraba apegada a derecho, lo cual además de lo anteriormente razonado, se confirmó ante el reconocimiento expreso del apelante en sus alegaciones finales en el sentido de afirmar que no aplicó la proporcionalidad en la forma correcta e indicada por ley, al haber marginado valores que por ínfimos que parezcan al

contribuyente, inhibe la obtención de resultados reales contrariando la finalidad recaudadora tal y como se reflejaron en la determinación oficiosa, pues no fue posible tildar de injusta la determinación impositiva, cuando el contribuyente se acreditó el CIEN POR CIENTO ( 100 %) de las deducciones, tal y como se reflejó en las declaraciones originales del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, para los períodos objeto de la investigación, cuyos valores son significativos por ser mayores a los que debía deducirse, mostrándose así razonable, la determinación de la Dirección General de Impuestos Internos en las condiciones expuestas, por lo que debió confirmarse la resolución objeto de la alzada.

## LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

### FALLA:

De la simple relación de los hechos estima esta Sala que mediante la práctica de las fiscalizaciones, la ley otorga a la Administración Tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones emanadas de la ley, y que los informes a que se refiere la ley no constituyen en modo alguno una valoración de los hechos que se investigan, sino que por el contrario, recogen el resultado de una investigación ordenada, la cual, examinada por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades legales, servirá de base para resolver lo pertinente. En el presente caso, el análisis que corre agregado al expediente administrativo, materialmente constituye un resumen de los actos administrativos ocurridos y de lo alegado por el demandante en uso de la audiencia y término de pruebas conferidos, lo cual se comprueba de la lectura de la resolución de las diez horas del día ocho de marzo de mil novecientos noventa y tres, la cual, respecto del análisis que se comenta, únicamente se limita a mencionar sus conclusiones en el inciso segundo del Romano II, advirtiéndose que, por otra parte, la resolución se fundamenta en las consideraciones

legales en ella referidas y en el informe debidamente transcrito al demandante, según lo antes relacionado, conforme lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Por lo anterior, no se advierte la contradicción al debido proceso alegada en la demanda. Respecto a la incorrecta aplicación del Art. 66 inciso tercero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios alegada, en el sentido que la Dirección General de Impuestos Internos podrá admitir o disponer que se lleven registros separados de las operaciones gravadas y exentas a los efectos de deducir del débito fiscal solamente el crédito fiscal vinculado con las operaciones gravadas, consta del informe de auditoría que el demandante efectuó transferencia de bienes muebles gravados y exentos y que no aplicó la proporcionalidad para la determinación de los créditos fiscales deducibles, incumpliendo lo establecido en el artículo 66 de la ley en referencia, debido a lo cual se procedió a determinar los créditos fiscales deducibles con base en el cálculo efectuado de la proporcionalidad, según se detalla en los anexos del mismo informe respecto de lo cual el actor no ha presentado prueba alguna de descargo. Por el contrario, consta de lo manifestado por el mismo actor en su demanda presentada ante esa Sala, que su actividad principal es la comercialización de granos básicos, arroz, frijoles, maíz, etcétera, los cuales eran productos exentos del pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y que asimismo comercializa azúcar, sal, café, productos gravados con el trece por ciento del citado impuesto, lo que demuestra que las operaciones realizadas por el autor en un período eran en parte gravadas y en parte exentas, siendo en consecuencia aplicable el artículo 66 antes dicho, en el sentido de que en tales casos, el crédito fiscal debe distribuirse en la proporción que corresponda a una y otras de acuerdo con el resultado de ese mismo período, deduciéndose únicamente como crédito fiscal sólo la parte proporcional a las operaciones gravadas. Consta

igualmente de la demanda referida “También es de advertir que el Tribunal de apelaciones no se detiene a un análisis concienzudo del Art. 66 de la ley de la materia, que regula la proporcionalidad de los créditos como deducción de los débitos respectivos cuando la actividad del contribuyente es relativa a actividad gravable y exenta. Según lo antes expuesto y habiéndose determinado tanto en el informe de auditoría ya citado como de la misma demanda que lo dispuesto por el artículo tantas veces mencionado, se deduce que la ley claramente dispone que si las operaciones realizadas en un período tributario son en parte gravadas y en parte exentas, el crédito fiscal se distribuirá en la proporción que corresponda a una y otras de acuerdo con el resultado del mismo período y que sería deducible sólo en la parte proporcional a las operaciones gravadas, lo que significa que el legislador expresamente estableció el procedimiento que debían seguir los contribuyentes que se encontraran en dicha situación, procedimiento que de manera alguna es potestativo sino de estricto cumplimiento por parte de los contribuyentes. Lo anterior se encuentra en armonía con lo establecido en el artículo 70 de la misma ley en el sentido que el impuesto pagado o causado no constituye un costo; por lo que no son ciertos los argumentos expuestos por el demandante en el sentido que al efectuar la proporcionalidad ordenada por la ley se vulnera el principio de capacidad económica y el derecho a la propiedad, dado que el mismo legislador ha dispuesto que en tales casos, el impuesto constituye un costo de los bienes y servicios adquiridos, importados o utilizados respectivamente, que por regla general, repercute en el adquirente de los mismos. Del mismo artículo citado se obtiene que corresponde a la Dirección General admitir o disponer que se lleven registros separados de las operaciones gravadas y exentas, a los efectos de deducir del débito fiscal solamente el crédito fiscal vinculado con las operaciones gravadas, lo que significa que para su llevanza, es imprescindible la autorización de la Dirección General mencionada. Por lo antes dicho, esta Sala desestima los alegatos efectuados respecto a la incorrecta aplicación del Art. 66 inciso

tercero de la ley en comento, ya que está demostrado que el contribuyente utilizó un procedimiento que requiere la previa autorización de la administración tributaria, sin más argumentos que el hecho de comprender que la aplicación de la proporcionalidad dispuesta en la ley vulnera bajo el principio de capacidad económica, el derecho de propiedad, no habiendo presentado en el término de pruebas justificación alguna que ampare el procedimiento por empleado. Finalmente, respecto de la nulidad de lo actuado por el Tribunal de Apelaciones, en razón de que la sentencia ha sido suscrita por Vocal Contable Interino, quien en virtud que la Ley "de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones no cumple con los requisitos establecidos en la misma, ya que dicha ley autoriza a Funcionarios Propietarios y Suplentes pero no Interinos y cumpliéndose con los requisitos correspondientes, los que no cumple el Vocal Contable Interino, por no contar con seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria consta en la fotocopia debidamente certificada que mediante Acuerdo Ejecutivo emitido por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, se asignaron funciones con carácter Ad-honoren del Vocal Contable del Tribunal del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien fungirá interinamente en sustitución del Licenciado "M", consta igualmente en el mismo Acuerdo que el expresado Vocal, se encontraba a la fecha de asignación de funciones, nombrado como Jefe según contrato Tres/Dos Mil, de fecha quince de agosto de dos mil; de la misma manera, consta de la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones, agregada al incidente, que la misma fue suscrita por el Licenciado P., en su calidad de Vocal Contable Interino del expresado Tribunal, lo que constituye una asignación transitoria de funciones que forma parte de la misma estructura administrativa de la entidad, con el objeto de no interrumpir el normal desarrollo de un servicio público esencial como lo es el que presta la entidad demandada y que no se trata del procedimiento en propiedad de un funcionario o de su respectivo suplente: como tal asignación de

funciones no es de carácter permanente, sino que se encuentra sujeta desde su inicio a la eventualidad del nombramiento del funcionario en propiedad o suplente respectivo, se estima que no ha existido violación al artículo 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en el sentido alegado, por tratarse de una asignación de funciones de carácter interina. De la documentación remitida por el Ministerio de hacienda, se demuestra la idoneidad del Vocal Contable Interino en la materia propia del conocimiento del expresado Tribunal, para el desempeño interino de las funciones, hasta en tanto se nombrase el funcionario propietario o suplente respectivo. Y aún en el caso de ser atendible lo alegado de la situación de dicho Vocal del Tribunal, particularmente por el requisito de los seis años de experiencia profesional, dicho funcionario habría desempeñado "de hecho" tales funciones. En este sentido, tratándose de una investidura irregular, esta Sala ha reconocido en anteriores fallos que la teoría de los funcionarios de hecho, desarrolla a nivel doctrinario y en fallos judiciales, se encamina a dar solución a una problemática concreta, la cual es como han de entenderse los actos que estos funcionarios emitan. Así, se ha establecido que los actos que éstos hayan dictado deben producir respecto a terceros los efectos jurídicos propios de los actos administrativos pronunciados por funcionarios regulares dentro de la competencia del cargo. (Sentencia de lo Contencioso Administrativo 123-R2000). Por su parte, la Sala de lo Constitucional de esta Corte ha abordado la figura del funcionario de hecho como: "aquel que goza de una investidura que, aunque irregular, da la impresión de ser un funcionario legalmente designado, y que actúa bajo circunstancias de aquiescencia y reputación públicas que inducen a considerarle legítimo". Bajo tal perspectiva, ha establecido que debe reconocerse la validez jurídica de las actuaciones realizadas por éstos "bajo condiciones que pública y razonablemente hacen creer que estaba regularmente investido de la función pública" (Sentencia de Amparo 190-97). Lo anterior aunado a que esta Sala

comparte el criterio oportunamente sustentado por el Tribunal de Apelaciones, en el sentido que dicha oficina administrativa es un cuerpo colegiado compuesto por tres funcionarios públicos, un Presidente y dos Vocales, lo que significa que la voluntad de la mayoría domina en el colegio, por lo que la actividad propia del mismo debe ser y es suficiente que sea, expresión de la mayoría, por lo que, sus actos administrativos permanecen válidos aún después de que se declare la anulabilidad del acto de nombramiento de uno de sus miembros, por lo que la supuesta falta de idoneidad para afirmar la resolución final o sentencia de esta oficina administrativa, no invalida todo el procedimiento llevado por la Dirección General, lo que determina que esta Sala encuentra que no es atendible lo alegado por el actor respectivo del Vocal Contable. Finalmente y en abono a todo lo anterior, consta tanto de las diligencias administrativas ya mencionadas, como de lo manifestado en el presente juicio, que el actor ha confirmado haber utilizado un procedimiento distinto al ordenado por la ley de la materia respecto de los créditos fiscales, en el caso de existir operaciones gravadas y exentas, sin previa autorización de la Dirección General, lo que constatado oportunamente según informe de auditoría debidamente transcrito, sustenta legalmente la emisión de la resolución por parte de la oficina fiscal, ya que con el procedimiento

empleado por el demandante, se estaban aplicando incorrectamente deducciones de créditos fiscales en actividades gravadas y exentas.

**POR TANTO:** Con base en las razones expuestas y Artículos 421, 427 Prc., 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Declarase legal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las diez horas del día ocho de marzo de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determina Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por los períodos de febrero a diciembre de mil novecientos noventa y siete; b) Declárese legal la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las quince horas cincuenta minutos del día seis de octubre del año dos mil que confirma en apelación la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos antes citada; c) Condénase en costas procesales a la parte actora conforme al derecho común; d) Remítanse los expedientes administrativos a las oficinas de origen; d) en el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la Representación Fiscal. NOTIFIQUESE.-

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

### SENTENCIA No. 1

#### CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto por la sociedad "S", en contra de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día diez de julio de dos mil uno, que determina a su cargo Multa por enterar fuera del plazo legal el anticipo o pago a cuenta del Impuesto sobre la

Renta, correspondiente a los períodos de mayo y junio de mil novecientos noventa y nueve.

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

El Ingeniero J., actuando en calidad de Representante Legal de la sociedad apelante, mostrando inconformidad de lo actuado por parte de la Administración Tributaria, expresa en lo fundamental lo siguiente: a) Las

declaraciones fueron presentadas y liquidado el impuesto en la declaración del año mil novecientos noventa y nueve por la cantidad de TREINTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS OCHO COLONES (¢39,308.00), cuando la empresa contaba con los recursos para hacerlo, no existiendo ocultación ni ánimo de evasión; b) La falta de presentación y cancelación del pago a cuenta del impuesto se debió a iliquidez económica de la empresa, comprobado con los estados de cuentas bancarias; y c) No se cumplió con el artículo 166 del Código Tributario, en cuanto al acta de notificación ya que fue firmada en blanco.

### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Por su parte la Dirección General de Impuestos Internos, justifica su actuación y contesta las razones aducidas por la parte apelante, expresando: a) La parte apelante reconoce el incumplimiento determinado, exponiendo las dificultades económicas atravesadas por la empresa; en este estado, es oportuno establecer que independientemente de que la contribuyente social haya realizado al final del ejercicio de mil novecientos noventa y nueve, la presentación y pago de la devolución del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo, este hecho no la exime en ningún momento de la obligación de presentar mensualmente dentro del plazo legal, es decir dentro de los diez días hábiles que sigan al cierre del período mensual, las correspondientes declaraciones de pago o anticipo a cuenta, en atención a que esta obligación está establecida en el inciso 3° del artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para todas las persona jurídicas, y como no se hizo en el presente caso, ya que el último día hábil para presentar dichas declaraciones fueron los días catorce de junio y catorce de julio, ambos de mil novecientos noventa y nueve, siendo presentadas en forma extemporánea hasta los días uno de julio y nueve de septiembre del mismo año. Además el artículo 72 inciso 1° de la Ley en comento, establece que todas las persona jurídicas están sujetas al sistema de recaudación por medio del

pago o anticipo a cuenta, es decir el 1.5% de los ingresos brutos obtenidos por rama económica, de lo que se denota que dicha obligación se establece en el artículo 46 en atención a la capacidad contributiva, lo cual desvirtúa cualquier objeción relacionada con la falta de liquidez económica; y b) Respecto de la inconformidad con la notificación de las actuaciones, es necesario aclarar que la misma se ha realizado en legal forma por medio de persona mayor de edad al servicio de la referida sociedad, tal como consta a folios 44 vuelto del respectivo expediente, inclusive se estampó para constancia el sello de la contribuyente social. Además es importante señalar que el fin último de la notificación es hacer saber a las partes de las actuaciones de la Oficina, fin que en el presente caso se ha cumplido, por cuanto la Sociedad impetrante ha hecho uso de su derecho de reclamación mediante la interposición del presente recurso, con lo que cualquier nulidad a que pudo haber lugar ha quedado de derecho subsanada. En cuanto que la notificación se hizo en blanco, la misma no ha sido comprobada.

### EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Que sobre el caso planteado, luego del análisis de lo expuesto por la parte apelante, actuaciones de la Oficina Fiscalizadora e informe rendido en esta instancia, este Tribunal hace las siguientes consideraciones:

#### DE LA FALTA DE DECLARACIÓN y DEL ANTICIPO O PAGO A CUENTA EN SU OPORTUNIDAD DEBIDO A LA ILIQUIDEZ DE LA EMPRESA

Sobre la afirmación por parte de la Sociedad recurrente en cuanto a la falta de pago en su oportunidad del anticipo o pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta, debido a la iliquidez de la empresa, este Tribunal considera oportuno traer a cuenta el resultado de la investigación realizada por el Analista Tributario Contable adscrito a este Tribunal, quien manifiesta en su informe de fecha cuatro de abril de dos mil dos

que la Sociedad "S"., que al verificar los saldos en la cuenta 1113 "Bancos", se establece que están conformados por subcuentas correspondientes a distintos Bancos. Asimismo, la mayor disponibilidad de fondos sobresale en las subcuentas correspondientes al entonces BANCO Z, siendo así que la cuenta 01-42-001228-5 de dicho Banco registraba los abonos por anticipo e ingresos provenientes del cobro de estimaciones periódicas de obra ejecutada al I-S, por lo que al treinta y uno de mayo de mil novecientos noventa y nueve, esta cuenta presentó una disponibilidad de QUINIENTOS UN MIL NOVECIENTOS SETENTA y SEIS COLONES VEINTICUATRO CENTAVOS (¢501,976.24), la cual fue disminuyendo hasta mantener una disponibilidad al catorce de junio de mil novecientos noventa y nueve de ONCE MIL NOVECIENTOS SETENTA y SEIS COLONES VEINTICUATRO CENTAVOS (¢11,976.24). La disminución en la disponibilidad obedeció a que de esta cuenta se transferían fondos a la cuenta 01-42-001229-1, de la cual se liquidaban compras de materiales, pago de mano de obra y otros gastos incurridos en la ejecución de la obra del I-S, asimismo se efectuaban transferencias de fondos en concepto de préstamos a la cuenta 01-31-001485-1, siempre del BANCO Z, denominada "OS", teniendo como ejemplo, transferencias de fecha diez y treinta y uno de mayo, y del uno de junio, por las sumas de VEINTITRES MIL DOSCIENTOS SETENTA y SIETE COLONES SETENTA y CUATRO CENTAVOS (¢23,277.74), CINCUENTA Y CINCO MIL COLONES (¢55,000.00), y DIEZ MIL COLONES (¢10,000.00), respectivamente, que reflejan los estados de cuenta de dichos meses, apreciándose que la mencionada cuenta bancaria fue utilizada para cancelar obligaciones ajenas a la ejecución del proyecto del I-S; no obstante el pago de otras obligaciones, al final del día siete de junio de mil novecientos noventa y nueve, se reflejó en dicha cuenta una disponibilidad de VEINTICUATRO MIL CIENTO CUARENTA y SIETE COLONES VEINTISIETE CENTAVOS (¢24,147.27), valor aproximado al entero de pago a cuenta por VEINTICINCO

MIL CIENTO CUARENTA y DOS COLONES CUARENTA y NUEVE CENTAVOS (¢25,142.49); si a dicha disponibilidad, le sumamos la del BANCO C., por CINCO MIL QUINIENTOS CINCUENTA COLONES VEINTINUEVE CENTAVOS (¢5,550.29), del uno al ocho de junio de mil novecientos noventa y nueve, obtenemos VEINTINUEVE MIL SEISCIENTOS NOVENTA y SIETE COLONES CINCUENTA y SEIS CENTAVOS (¢29,697.56), valor que excede al pago de ese período. A esto se puede agregar la disponibilidad de la cuenta 01-42-001228-5 que inició en junio con un monto de QUINIENTOS UN MIL NOVECIENTOS SETENTA y SEIS COLONES VEINTICUATRO CENTAVOS (¢501,976.24), disminuyendo al catorce de junio, a ONCE MIL NOVECIENTOS SETENTA y SEIS COLONES VEINTICUATRO CENTAVOS (¢11,976.24). Situación similar se presentó en el mes de julio en la cuenta 01-31-001485-1, cuya disponibilidad a partir del cinco de julio de mil novecientos noventa y nueve ascendió a CIEN MIL DOSCIENTOS NOVENTA y SEIS COLONES DIEZ CENTAVOS (¢100,296.10), disminuyendo al día catorce del mismo mes a la cantidad de ONCE MIL QUINIENTOS TREINTA y TRES COLONES SESENTA y OCHO CENTAVOS (¢11,533.68). Concluyéndose que en el período de junio de mil novecientos noventa y nueve, la mayor disponibilidad de fondos que presentó la contribuyente social para hacerle frente a sus obligaciones de pago, se reflejó en las cuentas corrientes del entonces BANCO Z, y para el mes de julio además de dichas cuentas, la aperturada en el BANCO H; no obstante, la Sociedad, "S" excluyó de entre sus prioridades de pago, lo referente a Impuestos, entre estos el pago a cuenta de los períodos de mayo y junio de mil novecientos noventa y nueve, siendo efectuados los pagos extemporáneos, con fondos de las cuentas corrientes del BANCO Z. Concluyendo en esta instancia que la iliquidez argumentada por la Sociedad apelante no lo es tal, ya que se ha demostrado a través del análisis de los registros contables y cuentas bancarias, la existencia de fondos a las fechas de cumplir con

las obligaciones tributarias. No procediendo tal argumento para justificar su incumplimiento tributario.

#### DEL INCUMPLIMIENTO DEL ARTICULO 166 DEL CODIGO TRIBUTARIO

En lo que se refiere al incumplimiento de los requisitos del artículo 166 del Código Tributario, por parte de la Dirección General de Impuestos Internos al momento de notificar el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, al expresar la Sociedad apelante que el acta de notificación fue firmada en blanco, es de hacer notar que en esta instancia no se ha aportado prueba que sustente dicha afirmación, y de haberse corroborado tal situación, el acto de notificación objeto de cuestionamiento, se subsanó al comparecer dicha sociedad en el término de la Audiencia, por medio de escrito presentado a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, el día veinte de septiembre de dos mil. Cumpliendo así la notificación con su finalidad, hacer saber a los administrados las actuaciones de la mencionada Dirección General, posibilitando con ello la defensa de sus derechos o intereses que se discuten, en este caso, la sociedad contribuyente se mostró sabedora y se pronunció según escrito de fecha catorce de septiembre de dos mil, que corre agregado a folios 34 del respectivo Expediente de Impuesto sobre la Renta; siendo así como la notificación, que constituye el núcleo principal de las garantías y de los derechos del administrado, especialmente en materia tributaria, resultara la realización de los mismos. Por consiguiente no es posible acceder a la pretensión de la recurrente social en la que respecta a este punto. Dilucidados los agravios expuestos por la parte alzada, este Tribunal, velando por la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, pasa a analizar la sanción contenida en la resolución emitida por la mencionada Dirección General, advirtiendo lo siguiente:

MULTA POR ENTERAR FUERA DEL PLAZO LEGAL EL ANTICIPO O PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE LA

RENTA CORRESPONDIENTE A LOS PERIODOS TRIBUTARIOS DE MAYO Y JUNIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE. Artículo 105-A inciso 1°. L.I.S.R.

Que el anterior argumento debe ser visto desde el valor legal de la aplicación de la sanción recurrida, ya que los plazos preestablecidos en el artículo 72 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuanto al anticipo o pago a cuenta, son de conocimiento general y cumplimiento obligatorio, que no da márgenes a discrecionalidades, pues, su incumplimiento denota falta de diligencia en el pago de obligaciones legales predeterminadas, las que justificarían su incumplimiento toda vez que se excusaren por razones de fuerza mayor o caso fortuito; por la cual puede colegirse sobre este punto, que para esta consideración a efecto de resolver el caso de autos sobre el sustento legal y su fundamento lógico jurídico, se aprecia como de aceptación expresa el incumplimiento habido; y documentariamente en el caso de autos existe la prueba de que el pago se realizó extemporáneamente, por así reconocerlo la Sociedad apelante por medio de su Representante Legal mediante escrito presentado durante el término de audiencia a la Dirección General de Impuestos Internos, el día veintiuno de septiembre de dos mil, en el cual confirma que son ciertos los hechos establecidos en el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, pero sin ahondar más respecto a dicha situación (folio 34 del Expediente del Impuesto sobre la Renta). Es indiscutible, a los efectos de sancionarla que en principio la contribuyente social muestra negligencia pues según los presupuestos del artículo 72 de la Ley de la Materia, se debía hacer previsión para su cumplimiento, toda vez que se han obtenido ingresos gravables suficientes como para cumplir con lo que la norma regula, por lo que este Tribunal, frente a la relación circunstancial previa y lo estatuido en las disposiciones legales aplicables, debe resolverse el caso de autos en cuanto a confirmar la sanción que establece el artículo 72, en relación con el artículo 105-A de la misma Ley. Ante la solicitud hecha a esta instancia por parte de la recurrente social, de

eximírsele de la sanción en atención a lo dispuesto por el artículo 104 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, este Tribunal tiene a bien aclarar que no es facultad de este pronunciarse sobre la discrecionalidad que la Ley le concedió a la Dirección General de Impuestos Internos en materia de infracciones, en cuanto a disminuir o eximir de sanción al infractor y las circunstancias a considerar para ello, como lo establecía el artículo 106 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta (actualmente derogado) y artículo 104 del Reglamento, respectivamente.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo cuatro de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal

**RESUELVE:** CONFIRMASE la resolución venida en apelación proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día diez de julio de dos mil uno, que determina a cargo de la Sociedad “S” Multa por haber enterado fuera del plazo el anticipo o pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al período tributario de mayo de mil novecientos noventa y nueve, por la cantidad de DOCE MIL QUINIENTOS SETENTA y UN COLONES VEINTICINCO CENTAVOS (¢12,571.25) y para el período fiscal de junio del mismo año, por un valor de NUEVE MIL CIENTO TREINTA y TRES COLONES NUEVE CENTAVOS (¢9,133.09), ascendiendo la misma a un total de VEINTIUN MIL SETECIENTOS CUATRO COLONES TREINTA y CUATRO CENTAVOS (¢21,704.34).

## SENTENCIA No. 2

### CONTROVERSIA

Recurso de apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de impuestos Internos, División Jurídica, Departamento de Tasaciones, a las nueve horas del día veintiuno de mayo de dos mil uno, que determina a cargo del contribuyente “F”, Multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El apelante al interponer el Recurso y expresar agravios en síntesis expresa: Que interpone recurso de apelación de la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en la que se sanciona con la cantidad de UN MIL NOVECIENTOS TREINTA COLONES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢1,930.94) en concepto de multa por

infracciones cometidas a la Ley de IVA, respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve; que posterior al terremoto del trece de enero recibió notificación del problema observado en su declaración de IVA, la cual se refería a pago extemporáneo de dicha declaración; que al recibir la nota buscó la oficina más cercana, pero ésta se había trasladado de lugar, sin embargo al ubicar la oficina, canceló el IVA pendiente de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, solicitando que se realizaran todos los recargos que le correspondían de Ley, de esa manera canceló lo que en esa ocasión se le calculó. Quedando tranquilo de su solvencia con el Fisco. Que en el momento que se tenía la capacidad de pago de cualquier recargo ocasionado por el atraso, no se le calculó aún habiéndolo solicitado y en estos momentos, que se está en proceso de reconstrucción del inmueble donde funciona la empresa, por daños serios ocasionados por el terremoto, su solicitud es que se exima de las multas ocasionadas por la presentación y pago extemporáneo de la

declaración del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

## ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

En atención que el inconforme no manifiesta las razones de hecho, ni de derecho, en que apoya su impugnación sobre la referida resolución y siendo que su conducta ha sido en contra de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el sentido de haber cometido infracciones a los artículos 93 y 94 inciso primero de la referida Ley, lo cual consta en el informe de infracción emitido por la Coordinación de Omisos de la Subdirección Central de Fiscalización de esta Dirección General de Impuestos Internos, el día ocho de enero de dos mil uno, al no haber presentado la parte alzada la declaración dentro del plazo legal y haber omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal; por lo que se hizo acreedor a las sanciones establecidas en los artículos 125 número 1) y 126 número 1) de la Ley de la materia por las infracciones cometidas respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve; por lo que es pertinente señalar que el último día hábil para presentar la declaración y pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (F-O7), respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, fue el catorce de diciembre de ese mismo año" siendo ésta la fecha límite para el cumplimiento de dichas obligaciones, con las cuales cumplió el alzado hasta el día diez de enero de dos mil, por lo que ha ido en contra de ley expresa y terminante como es lo regulado por los artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Por otra parte atendiendo a lo prescrito en el artículo 260 del Código Tributario, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, emitió a las ocho horas quince minutos del día cinco de marzo de dos mil uno. Auto de Audiencia por tercero día y apertura a pruebas

por ocho días, ambos términos hábiles y perentorios, el cual fue notificado a la partealzada a las trece horas cincuenta minutos del día siete de marzo de dos mil uno, sin embargo no obstante las oportunidades procesales concedidas al inconforme, éste no hizo uso de sus derechos de audiencia y defensa al no mostrar inconformidades ni aportar pruebas de ninguna naturaleza. y que por haber subsanado voluntariamente las referidas infracciones, al apelante se le atenuo la sanción en un setenta y cinco por ciento (75%).

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

De acuerdo con el informe de fecha ocho de enero de dos mil uno firmado por la Coordinadora de Omisos, con lo cual se origina el procedimiento que culmina con la resolución que se impugna, la Dirección General de Impuestos Internos, establece que vista la declaración original de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente al período de Noviembre de mil novecientos noventa y nueve, no presentada dentro del plazo legal, respecto del cual se ha constatado que el contribuyente ha incurrido en las siguientes infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. 1) No presentación. de la declaración correspondiente dentro del plazo legal, Infracción: Artículos 93 y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y, 2) Omisión absoluta del pago del Impuesto dentro del plazo legal. Infracción: Artículo 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. De ahí que este Tribunal analizará sobre la legalidad de cada una de las infracciones en la siguiente forma.

**INCUMPLIMIENTO POR NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE DENTRO DEL PLAZO LEGAL,** respecto del

período tributario del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, con base al Artículo 125 numeral 1.

Tal como lo prescribe la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en sus artículos 93 inciso 1º y 2º, y 94 inciso 1º, Respectivamente "para efectos de esta Ley, el período tributario será de un mes calendario". En consecuencia, los contribuyentes, en su caso, los responsables del impuesto, deberán presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas realizadas en el período tributario, en el cual dejarán constancia tanto del débito fiscal como del crédito fiscal del mismo período, así como los remanentes de éste, no deducidos en períodos tributarios anteriores. Igualmente liquidarán el impuesto a pagar o, si correspondiere, liquidarán el remanente del crédito fiscal no deducido del débito fiscal del respectivo período. Y al expresar la segunda disposición, cita en lo siguiente, "la declaración jurada incluirá el pago y deberá ser presentada en la Dirección General de Impuestos Internos, en la Dirección General de Tesorería, en Bancos y otras instituciones Financieras autorizadas por el Ministerio de Hacienda, en cualquiera de las oficinas que estas instituciones tengan en el país, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al periodo tributario correspondiente". En razón de que en nuestro sistema tributario se ha establecido la declaración y pago del impuesto como una sola actuación por parte de los contribuyentes del impuesto, debiendo cumplir a su vez con la obligación tanto formal como sustantiva, es así que incluso el artículo 95 de la Ley de la materia establece que "La obligación de presentar declaración para los contribuyentes inscritos, subsiste aún cuando esta no dé lugar al pago del impuesto, sea por que no se ha generado débito fiscal o porque el crédito fiscal es superior a aquél, o el contribuyente no hubiere realizado operaciones gravadas en uno o más períodos tributarios, por cualquier causa; salvo que haya comunicado a la Dirección General el cese definitivo de sus actividades", Siendo entonces que están obligados a declarar

no sólo los contribuyentes que realicen hechos generadores del impuesto, que tienen que pagar el mismo, sino también aquellos que no habiendo en su caso efectuado operaciones gravadas que den lugar al surgimiento de la obligación del pago del impuesto, subsista la obligación formal de presentar la declaración correspondiente. Por lo que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 125 numeral 1 ) de la Ley en comento, se establece que constituye incumplimiento con relación a la obligación de presentar la declaración, el no hacerlo dentro del plazo correspondiente, lo cual del examen hecho a las declaraciones agregadas a folios 5 del Expediente y 10 y 11 del Incidente remitidas por la Dirección General de Impuestos Internos, que lleva a nombre del señor "F", se advierte que efectivamente la citada declaración número 6640063 correspondiente al período de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, fue presentada el día diez de enero del año dos mil, cuando la última fecha de presentación era el día catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por lo cual se le impuso la multa respectiva. Pero del análisis de la declaración número 6662715 correspondiente al período de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, enviada por el Jefe de la Sección Control Documentario Otros Contribuyentes, con fecha veinte de junio de dos mil uno, con copia al Jefe del Departamento Cuenta Corriente y Control documentario, de la Dirección General de Impuestos Internos, ésta fue presentada el día catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en el Banco A, declaración que tiene al reverso un sello que dice: "Es conforme con su original con el cual se confrontó en la Sección de control Documentario de la Dirección General de Impuestos Internos, San Salvador, a las diez horas cuarenta minutos del día veinte del mes de junio de dos mil uno" (Ver Folio 8 frente y 10 vuelto del Incidente respectivo), declaraciones que al analizarlas se observa que tienen en blanco el recuadro de Modificación, por lo cual se evidencia claramente que la declaración Número 6662715 fue presentada en tiempo el día catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve en la Institución

Bancaria antes mencionada, sin computar el contribuyente impuesto a pagar; no obstante en la declaración Número 6640063 presentada con fecha diez de enero de dos mil, que tiene sello de "Extemporáneo", dicho contribuyente, establece como "Monto a Pagar", la cantidad de TREINTA y CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA y SIETE COLONES (¢35,547.00), comprobándose con lo anterior que el contribuyente cumplió con lo establecido en el artículo 125 numeral 1) de la Ley en comento, al haber presentado la declaración del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, dentro del plazo legal correspondiente, por lo cual la sanción impuesta por la Dirección General, por la cantidad de OCHOCIENTOS SETENTA y SIETE COLONES SETENTA CENTAVOS (¢877.70) por el período tributario antes mencionado debe revocarse, en virtud de no haber infringido el alzado, las obligaciones de presentación declarativa en tiempo, estimándose que por un lapsus la Dirección General de Impuestos Internos no tomó en cuenta la presentación en tiempo de la declaración Número 6662715, al momento de imponer la sanción correspondiente.

**INCUMPLIMIENTO POR LA OMISIÓN ABSOLUTA. DEL PAGO DEL IMPUESTO DENTRO DEL PLAZO LEGAL,** respecto del período tributario del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Art. 126 número 1 ).

Sobre la presente infracción en estudio se advierte que la aplicación de la sanción al caso que nos ocupa es procedente, pues la sanción prevista en el artículo 126 numeral 1) de la Ley de la materia, cuando se analiza detenidamente, se refiere a la infracción en el pago del impuesto sea por omitirse o pagarse de menos, una vez transcurrido el plazo legal y sobre este aspecto es importante señalar que la ley sólo expresa dos momentos para el pago del impuesto: 1) Según liquidación voluntaria y 2) De acuerdo a la liquidación de oficio, una vez firme (artículos 94, 95 y 81 de la Ley) o sea diez días siguientes al período que se declara, dos meses siguientes cuando la liquidación quede firme; en lo que

respecta a la base de imposición, debe advertirse que ésta sólo es posible aplicarse si entendemos que medie obligación de pago y ésta sea líquida y exigible. Bajo tales condiciones, en el presente caso se ha configurado la infracción entendiendo desde luego que el momento del pago del impuesto era dentro de los diez días hábiles del mes siguiente, tal como lo dispone el artículo 94 de la ley de la materia, por ello al presentarse la declaración Número 6640063 (Folio 11 del Expediente de IVA) por parte del contribuyente en forma extemporánea el día diez de enero de dos mil y resultando en la misma impuesto a pagar, el cual fue efectivamente cancelado por el mencionado contribuyente y sobre el cual a su vez se calcularon los intereses moratorios correspondientes por la cantidad de Cuatrocientos Treinta y Nueve Colones (¢439.00), se advierte que por tales hechos se confirma la omisión del pago del impuesto que en su oportunidad se produjo, por no haberse pagado éste dentro del plazo legal que señala la Ley de la materia, o sea en la declaración Número 6662715 presentada dentro del plazo legal el día catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, por lo que es procedente ante dicho incumplimiento la sanción impuesta, (Folio 10 del Incidente respectivo). Observándose que la Dirección General de Impuestos Internos, por haber subsanado voluntariamente el contribuyente las referidas infracciones, sin que mediare actuación de esa Dirección General, para obtener su corrección, mediante la presentación de la declaración mencionada y pago del impuesto el día diez de enero de dos mil, le atenúo la sanción en un setenta y cinco por ciento (75%) en atención a lo establecido en el artículo 138 numeral 1) de la Ley de la Materia, más un 2% del monto del impuesto, según lo establecido en el Artículo 126 numeral 1) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Cabe mencionarse que en respuesta a lo aducido por el contribuyente, referente que en el momento que se tenía la capacidad de pago de cualquier recargo ocasionado por el atraso, no se calculó aún habiéndolo solicitado, ello se debe a que las

imposiciones de las Multas no pueden ser en forma automática, ya que requieren de un procedimiento sancionador. Asimismo este Tribunal ha revisado la notificación del auto por medio del cual la Dirección General, emitió auto de audiencia y Apertura a Pruebas observando que tal notificación cumple con el requisito establecido en el Artículo 147 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y por consiguiente se ha garantizado con ello, el Derecho Constitucional de Audiencia consagrado en el Art. 11 CN al concederse al contribuyente el Derecho Material de Audiencia y Apertura a Pruebas proveído mediante resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas quince minutos del día cinco de marzo de dos mil uno, notificada a las trece horas cincuenta minutos del día siete de marzo de dos mil uno (Folios 10 del Expediente de IVA). Por consiguiente, es procedente la MODIFICATORIA de la resolución venida en apelación, en el sentido de: REVOCAR la Multa por incumplimiento por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal, respecto del período tributario del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, con base al Artículo 125 numeral 1); y CONFIRMAR la Multa por el incumplimiento por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, respecto del período tributario del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Art. 126 número 1).

POR TANTO: De conformidad con las razones expuestas, disposiciones citadas, y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, este Tribunal RESUELVE: MODIFICASE la resolución de las nueve horas del día veintiuno de mayo de dos mil uno, venida en apelación pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a nombre del contribuyente "F", que determina a su cargo Multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del período tributario de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, en el sentido siguiente: A) REVOCASE la multa impuesta por el incumplimiento por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal, respecto del período tributario del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, Con base al Artículo 125 numeral 1, por la cantidad de OCHOCIENTOS SETENTA y SIETE COLONES SETENTA CENTAVOS (¢877.70), B) CONFIRMASE la multa impuesta por el incumplimiento por la omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, respecto del período tributario del mes de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, con base al Artículo 126 número 1), por la cantidad de UN MIL CINCUENTA Y TRES COLONES VEINTICUATRO CENTAVOS (¢1,053.24).

### SENTENCIA No. 3

#### CONTROVERSIA

Recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintitrés de abril de dos mil uno, que determina a cargo de la sociedad "AZ" Cuota Complementaria del Impuesto sobre la Renta y Multa por Evasión Intencional, correspondiente

al ejercicio impositivo comprendido de enero a diciembre de mil novecientos noventa y siete.

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

Que la Dirección General le objeta gastos en forma general por corresponder a gastos de ejercicios anteriores, sin especificar a que ejercicios pertenecen, limitándose a afirmar que son el resultado de enfrentar valores de cuentas

de activo y pasivo, vulnerándose de esa manera su derecho de defensa al no razonarse en la resolución los motivos que impulsan la objeción de costos. Por otra parte discute que se declare la caducidad del ejercicio de mil novecientos noventa y siete; y que la Dirección General ha debido ajustar la renta de los ejercicios a los que pertenecían los gastos y no excluirlos simplemente del ejercicio de mil novecientos noventa y siete, por no corresponder a dicho ejercicio, lo cual es violatorio de su derecho de reclamación de gastos a los que tenía derecho, planteando el detalle de los gastos objetados así: Intereses bancarios, Planillas por aplicar de la Planta, así como de Costo de Producción, seguros pagados por anticipado, costos de exportación, otros costos y gastos entre los que se incluyen: cuentas incobrables, gastos de instalación, compra de repuestos, estudio ambiental, arrendamiento de maquinaria y servicios de transporte.

#### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

En cuanto a la falta de motivación aducida por la impetrante para rechazar los costos reclamados, en los considerandos V y VI, se detallan y razonan las causas que motivaron los ajustes fiscales, adicionalmente en el informe de auditoría entregado a la contribuyente se comprueba la improcedencia de las deducciones de gastos comprendidos en la cuenta 142-Asuntos Pendientes, Gastos de administración, Otros, según Comprobante de Diario Número 439, depurados y determinándose de la totalidad consignada la diferencia deducida indebidamente, por tratarse parte de estos gastos a ejercicios anteriores al investigado y otros por no estar debidamente documentados, de lo cual ha tenido pleno Conocimiento la impetrante, tal como se desprende de escrito presentado ante esta Dirección, descartándose de esa manera que las objeciones determinadas carezcan de motivación. Ahora bien en cuanto a la petición de que se declare por el Tribunal la caducidad, es improcedente al no haber operado en el presente Caso. En cuanto al ajuste ex ejercicios que la apelante aduce debieron por parte de la

Dirección General efectuarse a las liquidaciones de los ejercicios anteriores, se aclara que para esos ejercicios ya opera la caducidad y no pueden ser modificadas las liquidaciones, de conformidad a lo previsto en el artículo 48 incisos segundo y final, las que no pueden modificarse ni por la misma contribuyente, por lo que no haber hecho las modificaciones en el tiempo correspondiente ello únicamente es imputable a la misma contribuyente, como consecuencia de deficiencias en el manejo contable, por lo cual no es procedente pretender deducirse esos gastos realizando en su contabilidad un ajuste para incorporar dichos gastos, por estar fuera de los parámetros de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Asimismo en cuanto al argumento de costos y gastos no reclamados en su oportunidad se aclara que de conformidad al artículo 13 literales a) y d) de la precitada Ley, "La renta obtenida se computará por períodos de doce meses, que se denominaran ejercicios de imposición. Las personas naturales o jurídicas tendrán un ejercicio de imposición que comenzará el primero de enero y terminará el treinta y uno de diciembre y cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades de los contribuyentes, salvo las excepciones legales, por lo cual esta Dirección General se vio obligada a efectuar los ajustes de conformidad al artículo 50 inciso primero de la expresada Ley; además de la obligación prevista en los artículos 94 y 82 de su Reglamento de llevar con la debida documentación, registros especiales suficientes que permitan establecer su situación tributaria, no observada en el presente caso.

#### EL TRIBUNAL DE APELACIONES

##### RESUELVE:

Que la expresión de los agravios planteados por la apelante social se fundamentan en señalar que la Dirección General en su resolución no razona

específicamente los motivos de cada uno de los costos y gastos objetados, sino más bien la Administración Tributaria se limita a señalar que el rechazo a las deducciones antes descritas, son el resultado de enfrentar valores acumulados en cuentas transitorias de activo y pasivo; que por otro lado no se aclaró a que año pertenecían los rechazos de las Dirección General. Que la falta de motivación antes citada le ha limitado el derecho de defensa a la impetrante, lo cual convierte en ilegal la resolución emitida por esa Dirección General. No obstante la parte alzada manifiesta que asumiendo que la citada Dirección General rechaza nuestros costos por tratarse de gastos ex ejercicios, lo cual le parece dudoso, porque hay gastos objetados que corresponden al ejercicio mil novecientos noventa y siete, la Dirección General, debió ajustar la renta en los ejercicios en que se incurrieron, es decir, trasladar los costos y gastos objetados al ejercicio correspondiente, debido a que son erogaciones reales y necesarias. Este Tribunal a efecto de dilucidar el presente incidente nombró al Licenciado "R" Analista Tributario Contable, adscrito a este ente contralor, a efecto de que verificara en la sede de la impetrante sobre la prueba ofrecida, obteniéndose por parte de la recurrente un detalle parcial de las constancias bancarias por intereses pagados las cuales ascienden a un valor de VEINTITRES MILLONES CIENTO CUARENTA y SIETE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA y DOS COLONES TRECE CENTAVOS (¢23,147,892.13) siendo importante señalar que las constancias hacen referencia parcial a prestamos, tasas de interés, plazos, saldos al 31 de diciembre de 1997 y el monto de intereses pagados durante ese mismo año, sin embargo, el punto en discusión se enmarca a operaciones que con base a las objeciones determinadas por la Dirección General, se refieren a operaciones que de acuerdo a escritos y explicaciones contenidas en el expediente se corresponden a operaciones de ejercicios anteriores registrada como Gastos de Administración en la sub-cuenta de otros gastos y no con la cuenta Gastos Financieros, que respecta a "Otros Gastos" tales como: Planillas por aplicar de la planta, la

compras, Seguros pagados por anticipado, "Costos de Exportación", y "Gastos de instalación", el informe del expresado Analista, señala que efectivamente los gastos corresponden a ejercicios anteriores, tal como lo ha establecido la sociedad recurrente ante la Dirección General y ante este Tribunal; en lo que respecta a los "costos de materia prima", no proporcionó información que evidenciara cuando fue utilizado, procediéndose por parte del Licenciado R, a levantar acta donde se manifestaba en pedir prórroga para terminar de recopilar la información que no fue entregada en su oportunidad. Advierte por este Tribunal que las objeciones establecidas por la Dirección General en la resolución de mérito por la cantidad de DOCE MILLONES CIENTO CINCUENTA y CUATRO MIL CUATROCIENTOS OCHENTA y TRES COLONES SETENTA y NUEVE CENTAVOS (¢12,154,483.79), fue reclamada como Gastos de Administración, Sub-cuenta Otros, y es producto de una depuración de cuentas realizada por la parte alzada, consistente en el análisis de la cuenta de Activo 142 Asuntos pendientes a folios 2328-2336 del expediente y la Cuenta de Pasivo 232 Asuntos Pendientes a folios 2337 -2345 del expediente, se aprecia de los atestados respectivos que dichas cuentas acumularon durante el ejercicio 1997 una serie de valores correspondientes a operaciones que se identifican como ajustes a operaciones de ejercicios anteriores, por lo que la recurrente procedió a liquidar las cuentas de activo contra las de pasivo, quedándole un remanente en la cuenta de activo que liquidó como Gastos de Administración sub-cuenta otros, gastos que según expresó la recurrente en sus agravios se corresponden con costos y gastos no deducidos en su oportunidad en el ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete, y que también según consta en Partida de Diario número 439 del treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y siete, que de conformidad al ajuste efectuado, se contraen en diferencias que habían sido deducidas de forma indebida, atribuibles a gastos de diferentes ejercicios, y otros conceptos, por no contar con el respaldo documental suficiente como para

poder sustentar su deducibilidad, y que a pesar haberse tenido el conocimiento pleno del rechazo, como puede notarse en los escritos presentados tanto en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas, como el de expresión de agravios en esta Instancia administrativa, se precisa que la impetrante social centra su reclamo a peticiones de prórroga de plazos para la recolección de la prueba respectiva, sin aportarla, no obstante disponer del tiempo suficiente para su recopilación, así a vía de ejemplo, desde la fecha en que se pronuncia en Audiencia y Apertura a Pruebas, y la que recurre en esta Instancia administrativa, hay un lapso de tiempo de un año, aproximadamente, en la que pudo recopilar la prueba que por razones de tiempo y carencia de personal adecuado aduce no ostentar, denotando tal proceder una actitud hasta cierto punto injustificada, con fines meramente dilatorios, sin ánimo manifiesto de querer revertir el rechazo a la pretensión de que se le reconozcan como deducibles valores, que según ella, debe aceptarse su acreditación, y que se reitera no sustenta, tal y como se ha dejado entrever en Informe rendido por el Analista Económico Tributario, adscrito a este Tribunal, pues no obstante haberse ordenado la producción de Prueba respectiva, por mediar petición ante esta Instancia administrativa el día veintitrés de julio de dos mil uno, en tal sentido, y haberse apersonado a las oficinas de dicha sociedad, una vez más se dejó de manifiesto la necesidad de extensión de plazo para el mismo fin, por lo que lo aducido en ese sentido se muestra improcedente. En cuanto al punto de ajuste que aduce la impetrante debió efectuar la entidad fiscal a las liquidaciones de ejercicios anteriores, sobre la base de que su no realización apunta hacia una situación de ilegalidad al vulnerársele el derecho de poder reclamarse gastos incurridos en ejercicios anteriores, y su incidencia en una tasación de impuesto excesiva, al amparo de que tal rechazo de costos y gastos reales, no fueron reclamados en su oportunidad, no obstante considerar le asiste el derecho, en virtud del criterio de diferimiento de costos hacia otros ejercicios, vertido según ella, por el Tribunal de

Apelaciones de los Impuestos Internos, ello no es congruente con el criterio original vertido por esta Instancia Administrativa, aclarándose que el proferido, lo ha sido concerniente al elemento del costo, pero, en aquellos casos que habiéndose verificado en varios ejercicios los costos incurridos, se reconoce únicamente aquel costo de lo vendido, siempre que haya operado la venta del mismo y desde luego el stock comprado en un ejercicio y no vendido en el mismo, se refleja en el inventario inicial para el ejercicio siguiente en dónde podría reflejarse como "costo de lo vendido"; de ahí que de conformidad a lo dicho, y por las particularidades propias que revisten el presente, no sea posible acceder a las pretensiones de la impetrante social en el sentido apuntado, al reafirmarse por parte de este ente contralor el criterio de la independencia de ejercicios, que prescribe el artículo 13 literal d), mediante el cual se regula que los ejercicios o períodos de imposición deben liquidarse de manera independiente del que le precede y del que le siga a fin de que los resultados y ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores ni posteriores en la actividad de todo contribuyente, y es por tal motivo que no sea posible acceder a la pretensión de aceptación de gastos de ejercicios anteriores, sobre todo por las condiciones que se han prevalecido en el presente caso, como la que se reitera, de no haberse, ni siquiera proporcionado los elementos mínimos de prueba que posibilitaran su evaluación previa, en aras de analizar su calificación de costos de venta" para el ejercicio discutido; pero como se insiste, todo lo cual no fue posible, a pesar de haberse ordenado su comprobación por parte de este Tribunal y ante la falta de aportación de pruebas antes comentada, aún en esta Instancia. Por lo que una vez dilucidado el punto, para que opere la aceptación del elemento costo presumiblemente trasladado de un ejercicio a otro, cabe destacar a su vez que bien pudo en su momento la impetrante modificar las declaraciones respectivas. Por otra parte si la deducción del gasto reclamado afectó ejercicios anteriores al reclamado, bien pudo la contribuyente social modificar en su

oportunidad las declaraciones de renta correspondientes y si fuera el caso también solicitar a la Dirección General, la devolución pertinente. Una vez hechas las consideraciones anteriores, se pasa a considerar el punto que consiste en el hecho de que en el escrito de impugnación del recurso de apelación, la apelante manifiesta en lo pertinente lo siguiente: "La Dirección General en su resolución no razona los motivos del rechazo de cada uno de los costos reclamados y que fueron objetados, lo cual limita el derecho de defensa de mí representada: en su resolución se limita a exponer de manera de general su criterio sobre la aplicación de los otros ejercicios, sin entrar a razonar cada una de las objeciones en forma específica y clara como legalmente debe ser, esta situación convierte en ilegal la resolución emitida por la Dirección General y aquí apelada, por consiguiente solicito se revoque dicha resolución y se declare la caducidad de dicho ejercicio", la Dirección General, al justificar su actuación y contestar los agravios o reclamos de la sociedad contribuyente, expuso sobre el punto "en cuanto a que se declare la caducidad esta solicitud es improcedente ya que en el presente caso no ha operado la misma, en virtud a que la resolución proveída por esta Dirección se emitió y notificó dentro del plazo de la caducidad contenido en el artículo 120 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir dentro de los tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y liquidación de oficio del impuesto, plazo que se cuenta a partir del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria, es decir desde el día treinta de abril de mil novecientos noventa y ocho, tal como lo dispone el artículo 48 inciso primero de la ley de la materia". Así las cosas, este Tribunal advierte que en realidad, la sociedad contribuyente no ha alegado la caducidad, sino que pide, que en vista de la revocatoria que a su vez solicita fundamentada en las razones jurídicas en el escrito de recurso apuntadas, el Tribunal declare la caducidad de la facultad o derecho para liquidar oficiosamente que le asiste a la Dirección General; ésta por su parte, entiende que la sociedad reclamante ha planteado el punto de

caducidad y así justifica en respuesta aduciendo en sentido negativo a tal situación o estado jurídico. Por otra parte, el Tribunal reafirma, el equívoco, al advertir que en las alegaciones finales, para nada se puntualiza en la caducidad del ejercicio de la potestad liquidadora. Ahora bien, como contralor de legitimidad, sí debe pronunciarse en lo concerniente a la notificación de la resolución definitiva de liquidación, lo que en verdad se muestra irregular, toda vez que como se ha expresado en sentencias tanto jurisdiccionales como de este Tribunal, la búsqueda para notificar se ha manifestado sin guardar la prelación respectiva, y así se advierte una vez más que se introduce la figura del "dependiente", lo que debe entenderse que guarda relación estrecha con "persona que esté al servicio de la sociedad", pero que sin embargo en las actas de notificación como la de estudio, la expresión "dependiente" no se utiliza como sinónimo de la "persona que esté al servicio de la sociedad", sino como algo distinto, lo que se explica cuando la redacción del acta dice que al no encontrarse "dependiente", "si encontró persona que esté al servicio de la sociedad"; de esta manera queda en claro que no se utilizó la prelación, como formalidad que exigen los artículos 123,124 y 125 de la ley de la materia aplicable, y en lo pertinente, en relación al artículo 132 del reglamento, así como también se incurrió en la inseguridad jurídica de negar y afirmar en el acta misma, el que la receptora de notificación guarde relación con la sociedad por trabajar para la misma, es decir que es dependiente, por haber relación de dependencia, y en este sentido tal contradicción denota más la ilegalidad de la notificación. Sin embargo, por tratarse de una notificación en la que se comunicaba el acto de liquidación oficiosa, la notificación misma guardaba importancia en cuanto a su eficacia, para efectos de impugnación, pero debe a la vez notarse que al interponerse el recurso debió impugnarse expresamente además la invalidez o ilegalidad del acto de notificación, para de esa manera posibilitar por consecuencia la caducidad, dado el transcurso del tiempo necesario con relación a la eficacia del acto liquidatorio pues de lo contrario, al comparecer

en tiempo ha subsanado o convalidado la referida notificación; y al respecto, este Tribunal no advierte tal alegación, por lo que al plantearse el recurso dentro del término legal, lo que ha sucedido es una convalidación o subsanación del acta de notificación irregular, lo que entonces imposibilita la situación de caducidad, debido a que en este caso la notificación siguió siendo válida y eficaz conforme a la fecha de su comunicación original, pero como se reitera, debido a su convalidación o ratificación ante la ausencia de reclamo pertinente los efectos se ha proyectado estrictamente hacia la apertura del recurso. Esto en sí es diferente al hecho de que la impugnación se hubiere manifestado fuera del plazo legal para hacerlo, pues de esta manera la posibilidad de convalidación no sería jurídicamente posible, aunque si el hecho de considerar para los efectos jurídicos la notificación de la impugnación como realizada a partir de la manifestación de reclamo del contribuyente, pues al establecerse el momento de la notificación, ésta se manifestaría fuera del plazo legal para realizar actos eficaces de liquidación oficiosa, esto es, emitidos y notificados en tiempo. En consecuencia, no es posible por este Tribunal de Apelaciones pronunciar caducidad alguna, al no manifestarse tal estado de cosas ante la convalidación por virtud de la impugnación en tiempo sin manifestarla puntualmente como tal, lo que requería de pronunciamiento expreso de la irregularidad en la notificación y su efecto de caducidad, lo que significa que ante la ocasión de revisión en legitimidad, este Tribunal debe reconocer en verdad que la notificación irregular, y a los efectos de la convalidación, que ésta se ha manifestado lógicamente y cronológicamente en un momento anterior al de su consideración por este Tribunal. En lo referente a la ganancia de capital, se advierte que en la etapa donde se concede audiencia y apertura a pruebas a la impetrante se le proporcionaron tanto el informe de auditoría, base de la resolución que ahora se impugna como de sus anexos, en donde se hacía notar que en este rubro existió error en el cálculo de los años de posesión de algunos bienes, a lo

cual se dio respuesta manifestando que el procedimiento efectuado era el correcto, por lo que al analizar el informe antes citado se constata por este Tribunal la aplicación correcta en este rubro en cuanto a lo que en los años de posesión que se objetan por parte de la Oficina Tasadora; asimismo se hace necesario señalar que no ha existido argumentación alguna en lo que respecta a este punto por la citada sociedad, pero como ente contralor de la legalidad se revisó el procedimiento utilizado constatando la aplicación correcta en cuanto a lo que es la ganancia de capital.

#### SOBRE LA MULTA POR EVASION NO INTENCIONAL

Respecto de esta multa impuesta, este Tribunal advierte que la mencionada Dirección General, al emitir el auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, de las ocho horas diez minutos del día veintisiete de marzo de dos mil uno, dentro del procedimiento de fiscalización a nombre de la sociedad "AZ", omitió dar a conocer a la contribuyente social la infracción imputada, no pudiendo ante tal omisión, garantizarle constitucionalmente su Derecho de Audiencia, constituyendo esto a la luz de los principios constitucionales, en una flagrante violación a tal Derecho, consagrado en el artículo 11 de la Constitución de la República, careciendo así de legalidad la multa por evasión no intencional pretendida, procediendo su revocatoria. Finalmente sobre el punto de caducidad solicitada en el escrito de interposición de agravios, este Tribunal tiene a bien aclararle a la impetrante que su petición va con relación y a consecuencia de la revocatoria de la resolución recurrida y como tal, ello no es punto de discusión que amerite su constatación por parte de esta entidad de contraloría, y aunque alegado como tal, por las razones expuestas en líneas anteriores tampoco cabría su declaratoria.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expuestas, disposiciones legales citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento de este Tribunal, se **RESUELVE:** MODIFICASE la resolución de

las ocho horas del día veintitrés de abril de dos mil uno a nombre la Sociedad "AZ" que determina a su cargo Cuota Complementaria de Impuesto Sobre la Renta y Multa por Evasión no Intencional, respecto del ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y siete, en el sentido siguiente: a) CONFIRMASE la Cuota Complementaria del Impuesto Sobre la Renta, venida en apelación, por valor de TRES MILLONES TREINTA Y NUEVE MIL

TRESCIENTOS NOVENTA COLONES TREINTA Y OCHO CENTAVOS (¢3,039,390.38) y b) REVOCASE la Multa que por Evasión no Intencional del Impuesto que se había determinado para el ejercicio investigado, por valor de TRESCIENTOS TRES MIL NOVECIENTOS TREINTA y NUEVE COLONES CUATRO CENTAVOS (¢303,939.04).

## CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS:

### CONSULTA No. 1

En atención a escrito de fecha ocho de enero de dos mil dos, por medio de la cual solicita opinión sobre el alcance que tiene el Decreto Legislativo No 349, que declara "exento de toda clase de impuestos o tasas fiscales por un año, contados a partir de esta fecha, la importación de medicamentos y reactivos que la Fundación "A" efectúe, ya que por ser una entidad sin fines de lucro, el impacto económico que causa el pago de dicho impuesto en su presupuesto es grande.

### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

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

Que de conformidad a lo establecido en el artículo 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, "Las exenciones tributarias genéricas, totales o parciales otorgadas o que se otorguen por otras leyes, incluyendo las contenidas en la Ley de creación de la entidad que representa, exceptuando las amparadas por la Ley de Imprenta, no producirán ningún efecto en relación con este

impuesto". En atención a la anterior disposición legal el legislador se estaba refiriendo a las exenciones genéricas que ya se encontraban en el texto de algún ordenamiento legal al momento de vigencia de la ley del referido impuesto; así como las exenciones que a futuro se otorguen por otras leyes, asegurándose de esa manera restringir al máximo el número de exenciones. Por lo cual el alcance del artículo 174 de la Ley en estudio, trasciende a aquellas "exenciones genéricas" establecidas con posterioridad a dicha norma como sería en el presente caso. El artículo 1 del Decreto Legislativo 349 establece la exención a la Fundación "A" del pago de toda clase de impuestos o tasas fiscales por un año a partir de esta fecha, por la importación de medicamentos y reactivos que la Fundación efectúe, exención que de acuerdo a la doctrina tributaria resulta ser de tipo genérica parcial o a una especie, ya que del universo de tributos se está refiriendo a dos de sus especies: "impuestos o tasas", pero conservándose siempre dentro del término genérico por referirse a todos los impuestos, dentro de los cuales, por supuesto, se encuentra también el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no obstante esta exención genérica parcial o a una especie, encuentra una restricción en el citado artículo 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como antes se ha

apuntado, ya que esta última disposición establece que las exenciones genéricas totales o parciales, no producirán ningún efecto en relación con IVA. De ahí que la interpretación aplicativa de esta norma sea que al amparo del citado artículo se reconoce una exención sólo si ésta, es específica, es decir, si específicamente el Legislador exime de dicho impuesto a determinada actividad o sujeto. Ahora bien, sobre la prevalencia de una u otra disposición legal, ante la existencia de un eventual conflicto de leyes, es pertinente acotar que la Ley de IVA es una Ley especial, ya que esta referida a la materia tributaria y el Decreto 349 es especial para regular excepciones a favor de su representada. Sobre lo citado el artículo 13 del Código Civil estatuye que: "Las disposiciones de una ley, relativas a cosas o negocios particulares, prevalecerán sobre disposiciones generales de la misma ley, cuando entre las unas y las otras hubiere oposición". Dichas normas sientan la pauta para entender el principio a seguir: Las leyes especiales privan sobre las leyes generales. No obstante en el caso que nos ocupa se trata de dos leyes especiales y para dilucidar conflictos como el presente el artículo 9 del Código Tributario establece: "En caso de conflicto entre dos normas tributarias y las de cualquier otra índole, con excepción de las disposiciones constitucionales, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia de que se trate".

Para el presente caso se trata de exenciones de Impuesto y según el ordenamiento jurídico vigente, priva la ley tributaria sobre cualquier otra ley de cualquier índole, o que deja claramente establecida la primacía del ordenamiento tributario sobre cualquier otro tipo de leyes, dentro, por supuesto de la materia impositiva. En ese orden de ideas y conforme a los argumentos antes expuestos y disposiciones legales citadas, la Dirección General de Impuestos Internos, considera que la exención de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios sobre la importación de medicamentos y reactivos que la citada fundación realice no es aplicable a los efectos del aludido impuesto, en virtud de la restricción contenida en el artículo 174 de la Ley que regula dicho impuesto. No obstante lo anterior y siendo dicha Fundación contribuyente inscrito del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el trece por ciento del Impuesto causado en la Importación de los Medicamentos constituye Crédito Fiscal a su favor de conformidad a lo establecido en el artículo 64 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que podrá deducirlo del débito fiscal generado en el mismo período, conforme a las reglas establecidas en los artículos comprendidos del 65 al 67 de la Ley antes relacionada.

## CONSULTA No. 2

En atención a su escrito de fecha 2 de octubre de 2002, presentado a esta Dirección General el día 3 del mismo mes y año, por medio del cual solicita opinión a efecto de que se le indique si la entidad que representa, está obligada a inscribirse en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al nombramiento de Auditor Fiscal, y en caso de proceder la inscripción, ¿cuál es el procedimiento a seguir?

## OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre lo antes expuesto y de conformidad a lo establecido en el artículo 26 del Código Tributario, esta Dirección General le manifiesta:

EN LO CONCERNIENTE A LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES IVA

Es pertinente mencionar, que la obligación para inscribirse en el Registro de Contribuyentes, ha sido impuesta en el artículo 86 del Código Tributario, para los sujetos pasivos, entendiéndose por tales, según lo establecido en el artículo 30 del expresado Código, los obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o en calidad de responsables. En el caso en particular del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los sujetos pasivos están expresamente señalados en el artículo 20 de la Ley que regula dicho tributo, indicando al efecto dicha disposición legal que ostenta tal calidad (de sujetos pasivos o deudores del Impuesto):

- a) Las Personas Naturales o Jurídicas;
- b) Las Sucesiones;
- c) Las Sociedades nulas, irregulares o de hecho;
- d) Los Fideicomisos; y
- e) Las Asociaciones Cooperativas;

Asimismo el relacionado artículo 20 confiere el estatus legal de sujetos pasivos a las instituciones, organismos y empresas propiedad del Gobierno Central y de Instituciones Públicas descentralizadas o autónomas, cuando realicen los hechos generadores prescritos en la Ley. Pero la obligación de inscribirse en el Registro de Contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no está condicionada únicamente a la calidad de sujeto pasivo, sino que también, para que emerja tal obligación, el legislador tributario requiere que tales sujetos pasivos de conformidad a los supuestos establecidos en dicho Código o en las leyes tributarias respectivas resulten obligados al pago del impuesto, es decir, que realicen el hecho generador del impuesto y que resulten obligados al pago del mismo, lo anterior al tenor de lo dispuesto en el artículo 86 inciso segundo, 38 y 39 del Código Tributario, respectivamente. En lo que respecta a la utilidad que representa se puede aseverar, que de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 1, 8 numeral 1, 26 literal a) y 36 de la Ley de Creación, tiene el carácter de Institución Pública descentralizada o autónoma,

enmarcándose dentro de los sujetos que enuncia el inciso segundo del artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Ahora bien, establecida su calidad de sujeto pasivo, como siguiente paso es preciso determinar si dicha institución realiza o no hechos generadores de los estipulados en el artículo 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le obliguen al pago del aludido impuesto y si la realización de los mismos supera o no, los montos previstos en el artículo 28 de la Ley en mención. Sobre el particular, es necesario comentar, que básicamente constituyen hechos generadores del mencionado impuesto: a) Las transferencias de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, Artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles Corporales y a la Prestación de Servicios. b) La importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios, Artículo 14 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y c) Las prestaciones de Servicios, Artículo 16 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Por lo que según lo expuesto en su escrito de mérito y al tenor de lo establecido en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley de Formación Profesional, posee como actividad principal la capacitación y calificación de recursos humanos por medio del Sistema de Formación Profesional, la cual comprende toda acción o programa, público o privado, diseñado para la ocupación en oficios y técnicas en los distintos niveles. Asimismo, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 literal i) de la Ley de ese Instituto, puede realizar entre sus actividades, la venta de productos obtenidos en el desarrollo de los programas de formación profesional; actividades que, de realizarse de manera habitual y a título oneroso, constituirían, de acuerdo a lo establecido en los artículos 4, 5, 6, 16 y 17 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, hechos generadores del impuesto, bajo las modalidades de prestación de servicios o transferencias de bienes muebles

corporales, según sea el caso, y convertiría a dicha entidad en contribuyente del aludido Impuesto, toda vez que las prestaciones de servicios o transferencias de bienes muebles corporales, efectuadas en el transcurso de cualquier año, sean superiores a CINCUENTA MIL COLONES (¢50,000.00) o el activo total sea superior a VEINTE MIL COLONES (¢20,000.00), tal como lo dispone el artículo 28 incisos primero y segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Bajo las consideraciones expuestas, la obligación de inscribirse y asumir la calidad de contribuyente, dependerá de las circunstancias siguientes: 1) De su calidad de sujeto pasivo; 2) De la realización habitual y onerosa de hechos generadores del Impuesto que den lugar al pago del mismo; 3) De que tales hechos generadores, superen en el transcurso de cualquier año, los montos estipulados en el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Es necesario hacer la aclaración que sólo en el caso de no converger tales circunstancias, no estaría obligado a inscribirse en el Registro de Contribuyentes, de acuerdo a lo establecido en el inciso 4° del artículo 86 del Código Tributario.

#### EN LO REFERENTE A LA OBLIGACIÓN DE DICTAMINARSE FISCALMENTE.

A partir del ejercicio 2001, surge para los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Internos, la obligación de nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente, de acuerdo a lo estipulado en los artículos 131 y 280 literal a) del Código Tributario, toda vez que estos cumplan con cualquiera de las condiciones estipuladas en el expresado artículo 131, es decir, que hayan poseído al 31 de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, un activo total superior a diez millones de colones (¢10,000,000.00), o que hayan obtenido en el año anterior un total de ingresos superiores a cinco millones de colones (¢5,000,000.00). De lo antes expuesto resulta, que tal obligación está

dirigida exclusivamente a contribuyentes, no así a otro tipo de sujetos pasivos, lo que indica, que el cumplimiento de tal obligación está supeditado en primer lugar al hecho que su destinatario legal posea la calidad de contribuyente en los términos expuestos precedentemente y posteriormente que éste cumpla con cualquiera de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del artículo 131 del Código Tributario. Que de acuerdo a la naturaleza jurídica de Institución, de Derecho Público que le confiere el artículo 1 de la Ley de Formación Profesional, se encuentra excluido de pleno derecho de la calidad de Sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta, al tenor de lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 6 de su Reglamento, lo que indica que por la vía de este Impuesto no surgirá obligación de dictaminarse fiscalmente. Pero si se cumplieren los supuestos jurídicos esbozados en la primera respuesta de esta nota, respecto al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y los señalados en el artículo 131 del Código Tributario, la obligación para dictaminarse fiscalmente se produciría para dicho Instituto, tanto respecto del Impuesto sobre la Renta como del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Tomando en consideración lo expresado por esta Dirección General, y en atención a las actividades económicas que realice, en caso de proceder su inscripción como contribuyente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberá realizar el siguiente procedimiento:

#### PROCEDIMIENTO PARA REGISTRARSE COMO CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES y A LA PRESTACION DE SERVICIOS.

- 1.- Solicitar y complementar la información que se pide en el Formulario F-210
- 2.- Agregar al F-210, copias certificadas por notario del, Decreto No 554 por medio del cual

se crea, Acta del Consejo donde conste el Nombramiento del Presidente y Vicepresidente y además DUI y NIT del Representante Legal al momento de presentarlos a esta Oficina.

3.- Presentar el F-210, complementado, debidamente firmado y sellado por el Representante Legal en el Departamento de Registro de Contribuyentes, ubicado en la Torre 3, Planta Baja, Ala "A", Condominio Tres Torres, Avenida Alvarado y Diagonal; Centroamérica, Colonia Buenos Aires, Ciudad y Departamento de San Salvador.

4.- Habiendo presentando el F-210 con toda la información que en él se pide, se le expedirá por

parte del Departamento de Registro de Contribuyentes, la Tarjeta que lo identificará como contribuyente" en la cual se le señalará el Número de Registro que le corresponde para que imprima la documentación que emita para el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustantivas.

El procedimiento antes descrito será el que deberá seguir para inscribirse como contribuyente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en caso de que cumpla con los requisitos que se han desarrollado anteriormente, necesarios para adquirir tal calidad.

### CONSULTA No. 3

En atención a su escrito de fecha veintitrés de julio el presente año, mediante el cual manifiesta que tiene conocimiento que con base a los criterios de impuestos establecidos en la Conferencia de Pre-propuestas llevada a cabo el día treinta de octubre de dos mil uno, no se incluye ningún impuesto en los precios propuestos. Puesto que, "Se explicó que no hay ningún acuerdo en el que se declare que no se recargará el 13% del IVA a los contratistas. Probablemente los contratistas tendrán que pagar inicialmente el IVA, pero les será reembolsado. Se establecerá un procedimiento para el reembolso", además se estipula que, "el equipo usado en este proyecto probablemente será repatriado y los subcontratistas también estarán libres de impuestos". Asimismo expresa que, confirmando el párrafo anterior, el Convenio bilateral que regula ese Proyecto, regula que: "Los pagos, derechos, impuestos directos e indirectos y otros cargos gravados en la República de El Salvador sobre servicios adquiridos o utilizados en la República por y en nombre del Gobierno de los Estados Unidos, su personal, sus dependientes, contratistas, o empleados del contratista en relación con este Acuerdo están suspendidos". Por otra parte, agrega que, el artículo 952,000-4614

incorporado por medio de una reforma al Contrato de su representada, limita su alcance a los procedimientos para no pagar impuestos sobre materiales, equipo y suministros, pero no menciona procedimientos de exención de "servicios adquiridos o usados en la República de El Salvador". Por lo que, señala que sus subcontratistas locales requieren un pronunciamiento claro con respecto a los procedimientos de exención en los Convenios de subcontratos anteriores a su ejecución.

### AL RESPECTO, ESTA DIRECCIÓN GENERAL LE MANIFIESTA:

Que el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios tiene como objetivo gravar el valor que se añade al precio de venta de un determinado bien o servicio, utilizando el método de sustracción, el cual consiste en cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada uno de los involucrados en el proceso de producción y distribución. Lo anterior implica que no se grava propiamente el valor agregado, sino el precio de venta de los bienes o servicios, evitando de esa forma el efecto de cascada. Por lo que, todos los que intervienen en el proceso de producción, distribución y venta, recuperan

totalmente el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que ingresaron a las arcas fiscales, con cargo al eslabón siguiente de la cadena. Es decir actúan como meros recaudado es de un impuesto que se traslada hasta llegar al último eslabón de la cadena: "el consumidor", quien en su calidad de tal asume íntegramente el impacto financiero del gravamen, lo cual únicamente no ocurre cuando el destinatario final del tributo ha sido eximido del pago del impuesto por virtud expresa de la ley. En ese sentido, haciendo un análisis del Acuerdo entre el Gobierno de Estados Unidos de América y el Gobierno de la República de El Salvador, relativo al acceso y al uso, de las instalaciones del Aeropuerto Internacional de El Salvador por los Estados Unidos de América para el Control Aéreo de la Narcoactividad, de fecha treinta y uno de marzo de dos mil, ratificado por Decreto Legislativo Número 59 de fecha seis de julio del mismo año, publicado en el Diario Oficial número 141 Tomo 348 de fecha veintisiete de julio de dos mil, en el cual se establece, en su artículo I literales b) y c), que se considerarán "Contratistas", las personas jurídicas o naturales que han celebrado contratos con el Gobierno de los Estados Unidos en relación con dicho Acuerdo; y "empleados de los Contratistas", las personas naturales empleadas por los contratistas que no sean nacionales de El Salvador o residan normalmente en el país. Asimismo en el artículo VIII que se refiere a la Importación y Exportación, en el numeral 3) se estipula que los servicios adquiridos o utilizados en la República de El Salvador por o en nombre del Gobierno de Estados Unidos para el personal de los Estados Unidos, sus familiares, contratistas o los empleados de los contratistas en relación con este Acuerdo están EXENTOS

de los derechos, impuestos directos e indirectos y otros gravámenes exigibles en El Salvador. En virtud de lo antes expresado, podemos afirmar que los subcontratistas, no se encuentran considerados como sujetos exentos a los que se hace referencia en el aludido Acuerdo, de ahí que las operaciones de adquisición de bienes muebles o de servicios que éstos realicen relacionados con el proyecto, se encuentran gravadas con la tasa del 13% el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sin embargo, teniendo el CONTRATISTA la calidad de sujeto exento, carácter que le ha sido conferido por medio del Instrumento legal antes relacionado, el subcontratista no podrá trasladarle cantidad alguna en concepto del mencionado impuesto. En ese orden de ideas, la venta o prestación de servicios realizada a un Contratista para los efectos de este Acuerdo, es una operación exenta, teniendo la obligación el vendedor o prestatario de los servicios (subcontratista) de no recargar al contratista monto alguno en concepto de impuesto y de aplicar la proporcionalidad al momento de registrar y reclamar sus créditos fiscales, tal como lo ordena el artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Sin embargo, si el subcontratista considera que aplicar la proporcionalidad lo afecta financieramente, puede solicitar autorización a la Dirección General de Impuestos Internos y hacer uso de una segunda opción que establece el artículo antes citado, la cual consiste en llevar registros separados de las operaciones gravadas y exentas, a los efectos de deducir del débito fiscal solamente los créditos vinculados con las operaciones gravadas.

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



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

