



# 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)

**Noviembre 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 CONTITUCIONAL DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

## FALLO 1

### CONTROVERSIA

El presente proceso de amparo constitucional ha sido promovido por el Licenciado "M", como representante legal de la sociedad "P", contra providencias del Subdirector General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que estima violatorias del principio de legalidad, derechos de seguridad jurídica, audiencia, debido proceso, defensa y propiedad.

### ARGUMENTOS DE LA ACTORA

La parte actora en lo esencial expone: Que la Dirección General de Impuestos Internos efectuó fiscalización a efecto de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios IVA; la que una vez finalizada se le confirió audiencia por tres días hábiles y al mismo tiempo le fue notificada la apertura a pruebas del procedimiento por quince días; al notificarle el auto anterior le entregaron copia de dos informes de auditoría, pero hubo un tercer dictamen que sirvió de base para la resolución contra la que reclama el cual no le fue notificado, sino lo conoció hasta leer la resolución. Los actos administrativos que impugna son: a) Resolución proveída por el Subdirector General de Impuestos Internos, el día diecisiete de febrero de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determinó pago de IVA y pago de retenciones efectuadas a terceros y no enteradas; y b) resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos el día diecinueve de diciembre de dos mil, mediante la cual modifica la resolución de la Dirección General en ciertos rubros y la ratifica en otros puntos. Que de conformidad con lo dispuesto

por el artículo 18 de la Ley de Procedimientos Constitucionales se le previno a la demandante que aclarara entre otras cosas, la autoridad o autoridades demandadas y los conceptos de violación del derecho de defensa cuya trasgresión imputa al Tribunal de Apelaciones, en cuanto a las razones justificativas por las cuales considera que el acto emitido por dicha autoridad es incomprensible, confuso y contradictorio. Respondiendo al respecto: (a) demanda al Subdirector de Impuestos Internos, ya que dicho funcionario siendo incompetente para realizar actos que corresponden al Director General, cuando no medie un acto de delegación, dictó la resolución que impugna, en contravención a los artículos 142 y 143 de la ley de IVA, violando así el principio de legalidad y el derecho de seguridad jurídica; asimismo violó el derecho de audiencia porque para emitir la referida resolución se basó en tres informes, de los cuales no le notificaron el tercero; (b) demanda también al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, porque estima ha violado el derecho de defensa, al no motivar la resolución vista en apelación, pues no señala las razones para confirmar en parte y modificar en otras, resultando confusa, difícil de comprender y contradictoria, no da elementos para defenderse, no permitiendo el acceso a la tutela judicial.

### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

El Subdirector General de Impuestos Internos manifestó lo siguiente: que es competente para autorizar la resolución impugnada, aclarando que tal competencia deviene de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, y en cuanto al derecho de audiencia estima no se le ha violado a la demandante, pues se le dio cumplimiento a lo establecido por la Ley de

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el artículo 144 y a lo que ordena la Constitución en el artículo 11.

## ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES

El Tribunal por su parte explica ampliamente el contenido técnico jurídico tributario de la resolución impugnada, analizando las razones de derecho y de hecho manifestadas, concluyendo: (1) con relación a los puntos que no fueron objeto de reclamo se confirmó en esa Instancia Administrativa la resolución proveída por la Dirección General; (2) respecto a los reclamos con relación a los períodos tributarios de enero a diciembre de mil novecientos noventa y seis, modifica y determina remanentes de crédito fiscal, modifica impuesto apagar y confirma respecto a las retenciones efectuadas a terceros que no fueron enteradas en varios períodos fiscales; (3) referente a los períodos tributarios de enero a marzo de mil novecientos noventa y siete confirma la determinación de las retenciones efectuadas a terceros y no enteradas y el remanente de crédito fiscal.

## LA SALA DE LO CONSTITUCIONAL

FALLA:

### CONSIDERACIONES DOCTRINARIAS

(1) Con relación a los actos que se reclaman contra el Subdirector General de Impuestos Internos, es indispensable analizar el concepto de pretensión, para luego examinar las peculiaridades de dicho concepto en el ámbito del derecho procesal constitucional, específicamente en el proceso de amparo.

Doctrinariamente, *pretensión* es el medio de materialización del derecho de acción, es decir, la declaración de voluntad dirigida ante un tribunal y frente a un sujeto distinto del autor de la declaración, sobre un determinado bien jurídico, reclamando con fundamento en hechos

concretos -sustrato fáctico- y disposiciones legales específicas -fundamento jurídico-.

Analizando los precedentes fundamentos a la luz del derecho procesal constitucional, se observa que el amparo como proceso constitucional, es un instrumento de satisfacción de pretensiones que una persona deduce frente a una autoridad o persona determinada; en consecuencia, todo proceso de amparo supone una pretensión que es su objeto, esto es, la materia sobre la cual recae el complejo de elementos que el proceso constituye. En el proceso de amparo, la legitimación pasiva de la pretensión está determinada por la autoatribución que hace el peticionario a una autoridad o particular -según sea el caso- de un agravio real y efectivo, lo que habilita a la Sala de lo Constitucional para conocer sobre el fondo del objeto procesal. La pretensión de amparo debe tener fundamento en la Constitución, esto es, debe evidenciar la probable violación de 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, 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.

De lo anterior se colige que en materia de amparo las afirmaciones de hecho que el actor realice, deben esencialmente justificar que el reclamo planteado posee trascendencia constitucional, pues en caso de proponer una cuestión que por su propia naturaleza es exclusiva del marco de legalidad, limitada al conocimiento y decisión de las autoridades ordinarias, provoca un defecto de la pretensión de amparo, que se traduce en la imposibilidad de juzgar desde la óptica constitucional el acto reclamado. Establecida la importancia y trascendencia de la pretensión como

condicionante del proceso de amparo, corresponde ahora precisar que ante la existencia de vicios en la pretensión cualquiera que fuese la naturaleza, que genere imposibilidad a este Tribunal de juzgar el caso concreto o torne estéril la tramitación completa de todo el proceso, la demanda puede ser rechazada *in limine*, o sea, al momento de la presentación, declarando improcedente la pretensión de conformidad con el artículo 13 de la Ley de Procedimientos constitucionales; pero si dicho vicio no pudo ser apreciado *in limine*, sino en la prosecución del proceso *-in persecuendi-* a través de cualquier medio probatorio o análisis posterior, habrá que terminar el proceso constitucional de amparo anormalmente mediante la figura del sobreseimiento, de conformidad con el artículo 31 ordinal 3º de la referida ley.-

Por *seguridad Jurídica* se entiende, la certeza que las personas en general poseen, de que su situación jurídica no sea modificada más que por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente. Al respecto la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos en el Artículo 7 letra e) establece a dicho funcionario la atribución de emitir actos, y resoluciones administrativas, por lo que resulta claro que la demandante se ha concretado a manifestar inconformidad con el procedimiento legal aplicado.

Con relación al derecho de *audiencia* manifiesta que no le fue notificado el tercer informe de auditoría que sirvió de base para pronunciar la resolución que impugna. La autoridad demandada ha manifestado que con base en la ley tributaria aplicable le dio audiencia a la impetrante, entregándole copia del primer informe de auditoría y de su ampliación, a fin de que pudiera ejercer el derecho de defensa en el término probatorio. Que la ley establece que al notificar la resolución se le entregue al contribuyente transcripción del informe definitivo que sirva de base de la liquidación, a fin de permitirle ejercer su derecho de apelación con conocimiento de

los resultados finales de la fiscalización. Que según lo sostenido con anterioridad por esta Sala, existe violación al derecho de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido oportunidad real de defensa, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o procedimiento, que debe preceder al acto de privación. En vista de lo anterior el reclamo aludido no tiene ninguna base constitucional, sino es también en una mera inconformidad con el procedimiento aplicado, que es el que establece la ley tributaria con respecto a los derechos constitucionales de audiencia y defensa.

En relación al derecho de *propiedad* éste no ha sido vulnerado con las actuaciones de la autoridad demandada, únicamente se vio amenazado por las supuestas violaciones de los derechos de seguridad jurídica y de audiencia, pues no se ha hecho efectivo el pago del impuesto ni de las retenciones no enteradas. Por lo que este Tribunal advierte, que los argumentos expuestos como fundamento jurídico de la pretensión de amparo, no revelan ningún agravio constitucional, sino una mera inconformidad con el procedimiento legal aplicado, lo cual constituye materia que no corresponde al conocimiento de esta Sala, por no ser propia del proceso de amparo, sino un *asunto de mera legalidad*. En consecuencia existiendo un defecto objetivo de la pretensión constitucional de amparo respecto a los actos reclamados en el presente proceso contra el Subdirector General de 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 persecuendi-* o sea en la prosecución del proceso y antes de dictar 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 constar en el fallo.

(2) La Constitución en el artículo 2 establece

una serie de derechos consagrados a favor de la persona, es decir como fundamentales para la existencia humana e integrantes de la esfera jurídica, siendo imperioso el reconocimiento a nivel supremo de un derecho que posibilite su realización efectiva y pronta, por lo que en el inciso primero del citado artículo, se encuentra plasmado el derecho a la protección jurisdiccional y no jurisdiccional de las categorías jurídico subjetivas instauradas a favor de todo ciudadano. Dentro de ese contexto, tanto el proceso jurisdiccional como el procedimiento, son mecanismos que deben potenciar la defensa de los derechos e intereses que se someten a discusión, dentro del marco de la legalidad y de la Constitución.

En lo que se refiere a la falta de *motivación* de las resoluciones que pronuncien las autoridades judiciales o administrativas, es preciso recordar que tal derecho persigue que el juez o la autoridad administrativa, dé las razones que la mueven objetivamente a resolver en determinado sentido, a fin de hacer posible el convencimientos de los justificables del porqué de las mismas, es por ello que el incumplimiento con la obligación de la 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 decisoria para resolver en determinado sentido, permitiendo a los gobernados conocer el porqué de las mismas y controlar la actividad jurisdiccional o administrativa a través de los medios impugnativos. Para complementar lo anterior debe recordarse que la consagración del derecho fundamental de toda persona, a no ser privada de sus derechos a la vida, propiedad, posesión –entre otros-, sin antes haber sido oída y vencida en juicio, tiene su más alta expresión en el artículo 11 de la Constitución, como garantía esencial propia del derecho fundamental a la defensa. En el presente proceso se reclama contra el Tribunal de Apelaciones, de no haber motivado la resolución pronunciada a las catorce horas y veinte minutos del día diecisiete de febrero de mil novecientos novena y nueve, en el incidente de apelación promovido por la apelante, al respecto este Tribunal después analizar dicha resolución, concluye que está suficientemente motivada, contiene todos los requisitos de un acto que resuelve sobre la legalidad de una resolución pronunciada por la DGII como organismo administrador de impuestos, dando las razones que movieron objetivamente a resolver en ese sentido, confirmando parte de lo actuado y modificando el resto, permitiendo comprender el por qué de tal actuación.

**POR TANTO:** A nombre de la República, y en aplicación de los artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala FALLA: (a) Sobreséese en el presente proceso de amparo, por no existir violación de los derechos de seguridad jurídica, audiencia, defensa y propiedad, por parte de la Dirección General de Impuestos Internos; (b) Declárase no ha lugar al amparo solicitado por la Sociedad “P”, contra la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las catorce horas veinte minutos del día diecinueve de diciembre de dos mil, por no existir falta de motivación en dicha resolución, en consecuencia no se ha violado el derecho de defensa que aduce la demandante

**FALLO No 2****CONTROVERSIA**

El presente proceso de amparo ha sido promovido por el doctor “C”, en su calidad de apoderado de la sociedad “CE”, de este domicilio, contra actuación de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, que estima violatorios del derecho de recurrir y la seguridad jurídica.

**ALEGATOS DE LA CONTRIBUYENTE**

Que al momento de acudir a la Subdirección de Grandes Contribuyentes a informarse sobre el monto que debía pagar en concepto de impuestos sobre la renta y multa determinados por esa oficina, se le manifestó que debía pagar una cantidad de dinero adicional en concepto de intereses moratorios, con base en los artículos 1 y 5 del decreto legislativo 720, publicado en el Diario Oficial número uno, tomo 322, de fecha 3 de enero de 1994. Que tales intereses fueron calculados desde el día dieciséis de mayo de mil novecientos noventa y tres, incluyendo el tiempo transcurrido en la tramitación del recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y el proceso de amparo resuelto por sentencia pronunciada por esta Sala.- Lo anterior –estima- vulnera su “Derecho de Impugnar Resoluciones adversas, ya que tal como está redactado el artículo 5 del mencionado decreto “convierte a los intereses moratorios (...) en un mecanismo de castigo por ejercer legítimamente un derecho como es el recurrir de una resolución administrativa o judicial”. Que el retraso en el pago de los impuestos tasados originó en la tardanza de la administración en tramitar y resolver el recurso de apelación antes relacionado. Sin embargo, la autoridad demandada no reconoce esa circunstancia, aplicando automáticamente el artículo 5 del referido decreto, obligándola a pagar intereses moratorios por una omisión que no le es atribuible a ella. En conclusión, considera que la aplicación del decreto No. 720

invierte el sentido de la seguridad jurídica y viola el derecho general de libertad. Por lo que pide que en sentencia se le conceda amparo constitucional.

**ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

La Subdirección de Grandes Contribuyentes, expuso: que a petición de la recurrente, el área de Asistencia Tributaria de esa Subdirección, emitió la Hoja de Cálculo de intereses moratorios con base en el decreto legislativo 720, lo cual no constituye cobro del pago del impuesto e intereses, ya que “esa función le compete con carácter privativo a la Dirección General de Tesorería, conforme lo estipula el artículo 21 del mencionado Código Tributario en relación con los artículos 63 y 67 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado”.

**LA FISCALIA DE LA REPÚBLICA**

Que considera que la autoridad demandada no establece en legal forma el fundamento constitucional en que fundó el acto que se le reclama, cuya obligación le corresponde. Manifestando además que conforme a la jurisprudencia de esta Sala “la aplicación del Artículo 5 del decreto legislativo No. 720 que se ha hecho en el presente caso (...) supone una inversión del sentido de la seguridad jurídica, en la concreta manifestación que una persona puede dirigir su proceder con una razonable previsibilidad de los efectos de las conductas propias y ajenas”. Por lo que –concluye- “la aplicación de intereses moratorios a cargo del actor, por una conducta que en nada denota el cumplimiento del pago de su obligación tributaria, es violatoria de la seguridad jurídica (...)”

**LA SALA FALLA**

Antes de analizar la pretensión constitucional, es necesario determinar si la autoridad tributaria

tiene potestad de emitir la denominada “Hoja de Cálculo de Intereses”, puesto que la Subdirección de Grandes Contribuyentes afirmó que dicha hoja no está enfocada “a exigir el pago del impuesto e intereses en referencia, como erróneamente lo ha visualizado la parte demandante”, ya que, de conformidad a los artículos 63 y 67 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, esa es una facultad privativa de la Dirección General de Tesorería del Ministerio de Hacienda. En efecto, los artículos 63 letra b) y 67 de la mencionada Ley Orgánica, atribuyen expresamente a la Dirección General de Tesorería la facultad de “recaudar oportunamente todos los ingresos tributarios y no tributarios” así como de “realizar el cobro de las obligaciones tributarias”. Por su parte, el reglamento de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, en su artículo 98 establece literalmente: “corresponde a las autoridades determinadoras de impuestos, la elaboración y distribución de los formularios de declaración jurada, mandamiento de recibo y otros que validen la percepción de los ingresos”. De la lectura de las disposiciones legales apuntadas se colige que: (a) la Subdirección de Grandes Contribuyentes tiene potestad de emitir cualquier documento en que se haga constar la obligación tributaria sustantiva –sea ésta principal o accesoria-, para que el contribuyente efectúe en Tesorería el pago correspondiente; y (b) que la hoja de Cálculo de Intereses es el documento o instrumento que garantiza a la Dirección General de Tesorería percibir el monto calculado en concepto de intereses moratorios, es decir, su efecto es únicamente el de validar la percepción de los ingresos consignados en dicho documento. Establecida la potestad de la oficina fiscalizadora para emitir la Hoja de Cálculo impugnada en este proceso, es perfectamente admisible que se reclame contra esa autoridad por el cálculo de intereses moratorios, por constituir la Hoja de Cálculo el documento que habilita a la Dirección General de Tesorería para percibir el pago de tales intereses.

Examinado ahora la pretensión planteada,

resulta que el acto impugnado se traduce en un acto de aplicación de una ley- Decreto Legislativo No. 720-, que encaja en el supuesto que la jurisprudencia constitucional ha denominado *amparo contra ley*.

Sobre esa especial caracterización del proceso de amparo, la jurisprudencia constitucional ha distinguido entre amparo contra leyes heteroaplicativas y autoaplicativas, de las cuales sólo se aludirá específicamente a la primera modalidad, ya que su referencia resulta indispensable para efectuar un procedimiento respecto del acto reclamado. *El amparo contra ley heteroaplicativa procede contra aquellas normas generales que, siendo lesivas de derechos constitucionales, requieren necesariamente –para que pueda efectivizarse- de un acto de aplicación posterior por parte de alguna autoridad, para producir sus consecuencias jurídicas, es decir, para que una ley heteroaplicativa pueda ser revisada desde la perspectiva constitucional a través del amparo, es menester que se realice el acto posterior de ejecución, pues de lo contrario habría ausencia de agravio, requisito imprescindible para la procedencia del mismo. Desde esa perspectiva, es absolutamente procedente la institución del amparo contra ley, ya que éste se configura como instrumento procesal de alto nivel a través del cual se “atacan” frontalmente todas aquellas disposiciones o actos de las mismas que contradigan preceptos contenidos en la Constitución que vulneren derechos reconocidos en la misma. Por su parte el artículo 5 del decreto legislativo No. 720, que es el precepto que ha servido de fundamento al acto de aplicación que se analiza, establece literalmente: “En caso de existir resolución de tasación de impuestos originales o complementarios, los intereses moratorios se continuarán devengando, aún cuando exista recurso pendiente de resolver, o demanda jurisdiccional”. Con relación a la constitucionalidad de la norma jurídica citada, esta Sala en sentencia de amparo pronunciada a las once horas del día quince de junio de mil novecientos noventa y nueve (Ref. 458-98) sostuvo que: “Es claro que dicha disposición ordena que, frente a la existencia de*



una resolución de tasación de impuestos, y no obstante la interposición de un medio de impugnación contra la misma –sea administrativo o jurisdiccional-, los intereses moratorios se continuaran devengando”, y continúa “el supuesto contemplado en el referido artículo 5 muestra sus propias particularidades: En efecto, en el supuesto del artículo mencionado no se trata de una obligación cuya exigencia está sujeta a las resultas de un medio impugnativo; por lo que el citado artículo funciona también como un límite al ejercicio de medios impugnativos contra la resolución administrativa”. La jurisprudencia constitucional ha establecido que tanto el derecho al planteamiento de los recursos en sede administrativa como el acceso a la vía judicial para el control de los actos administrativos, son esencialmente derechos de configuración legal, derechos de prestación que sólo pueden ejercitarse a través de los causes que el legislador secundario establece, el cual goza de un amplio margen de definición y determinación de las condiciones y consecuencias del uso de los medios impugnativos. En esa regulación se podrá establecer límites al ejercicio de tales derechos, que serán constitucionalmente válidos si, respetando su contenido esencial, están orientados a preservar otros derechos, bienes o fines constitucionalmente consagrados y que guardan la adecuada proporcionalidad con la finalidad perseguida. Por lo tanto, sea el derecho al planteamiento de los recursos en sede administrativa como el derecho de acceso a la vía judicial para el control de los actos administrativos –que si bien son de configuración legal tienen trascendencia constitucional en los derechos de petición y audiencia y en los principios de seguridad jurídica y de legalidad-, pueden verse conculcados por aquellas disposiciones o por aquellos actos aplicativos que impongan requisitos impeditivos u obstaculizadores, en el sentido que resulten innecesarios, excesivos y carentes de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador, así como, por la imposición de condiciones o consecuencias

meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de los medios de impugnación legalmente establecidos. La Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos fija un procedimiento específico para el recurso de apelación, de igual forma, para los procesos jurisdiccionales que pueden iniciarse con el objeto de impugnar los actos tributarios que causen perjuicio al contribuyente, la legislación pertinente establece plazos, los que pueden extenderse legalmente –art. 434 del Código Procedimientos Civiles- dadas ciertas circunstancias como la complejidad del caso, el volumen de trabajo, entre otras, que exigen de los Tribunales Judiciales y de la Administración Pública emplear un tiempo adicional del que la ley establece para resolver los asuntos que le son sometidos a su conocimiento. Esto es admisible siempre y cuando el exceso sea razonable –no excesivo ni antojadizo- y proporcional al examen objetivo del asunto planteado. En efecto, es posible que la tramitación y resolución de los procedimientos administrativos y los procesos jurisdiccionales sobrepasen los plazos legales, pero eso no significa que el gobernado tenga que asumir cargas económicas por el tiempo transcurrido fuera del establecido en la ley, ya que dicha carga es contraria a la previsibilidad con que el administrado pueda proyectar su conducta futura. En ese sentido la Administración no debe trasladar a los particulares cargas económicas en virtud del tiempo adicional empleado, aunque éste se encuentre justificado por las razones mencionadas en párrafos anteriores, por cuanto supondría tanto un obstáculo al ejercicio del derecho a hacer uso de los recursos legalmente previstos como una violación de la seguridad jurídica del contribuyente. Así, teniendo la certeza de la duración de cada una de las etapas que la Administración requiere para desarrollar y tomar una determinada decisión, los particulares adecuarán su conducta y expectativas a partir de tal previsión y sin limitaciones ilegítimas al ejercicio de sus derechos. En perspectiva de lo anterior, el devengo de intereses moratorios resulta válido únicamente durante los plazos que

la ley señala para el trámite del recurso administrativo y los procesos jurisdiccionales de que haga uso el contribuyente para atacar la tasación del impuesto respectivo. En definitiva los intereses moratorios no podrán continuar devengándose por todo el tiempo que se demoren las entidades ante quienes se impugne la tasación de impuestos, en resolver los asuntos que le son sometidos a su conocimiento y para los cuales la ley ha determinado plazos, únicamente serán válidos aquellos cálculos durante los plazos legales, ya que el cómputo de los intereses por tiempo indefinido no es compatible desde la perspectiva constitucional con la previsibilidad del administrado respecto del costo que deba asumir por hacer uso de los recursos expeditos para impugnar un acto que le cause agravio. Y es que, tal como ha quedado establecido en el desarrollo de esta providencia, los intereses moratorios deben a su finalidad compensatoria o reparadora de posibles perjuicios causados a la administración tributaria, en lo que se refiere a la percepción de ingresos públicos. Por lo que, el cálculo de intereses moratorios en circunstancias como la planteada en el caso concreto, es decir, pretendiendo que el contribuyente asuma el pago de intereses moratorios por el incumplimiento de los plazos legales por parte de la Administración Pública y los Tribunales Jurisdiccionales, constituye una trasgresión a la seguridad jurídica, en el sentido que el administrado no tiene la certeza del tiempo que ha de tomarse en cuenta para su devengo. En conclusión, *el acto de aplicación del artículo 5 del decreto legislativo No. 720, es decir la Hoja de Cálculo de Intereses moratorios a cargo de la sociedad "CE"., en la que se incluyó el tiempo transcurrido fuera de los plazos legales para la tramitación de los mecanismos y vías jurisdiccionales promovidos por dicha contribuyente para impugnar la tasación de impuesto sobre la renta y multas, vulnera su seguridad jurídica por las razones expuestas en los párrafos precedentes; en consecuencia, es procedente conceder el amparo solicitado.* En lo relativo al efecto restitutorio de la sentencia estimatoria; es necesario aclarar que cuando este Tribunal reconoce en su sentencia la existencia

de la violación constitucional alegada, la consecuencia natural y lógica es la de reparar el daño causado, restaurando las cosas al estado en que se encontraban antes de la ejecución del acto violatorio de derechos, y restableciendo al perjudicado en el pleno uso y goce de sus derechos violados. Por ello el artículo 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, en sus primeas líneas, señala el efecto normal y principal de la sentencia estimatoria: El efecto restitutorio, éste efecto debe entenderse en forma amplia, es decir, atendiendo a la doble finalidad del amparo: en primer lugar, el restablecimiento del orden constitucional violado; y, en segundo lugar, la reparación del daño causado. Debido a que en este caso no se hizo efectivo el cobro de los intereses moratorios calculados por la Subdirección de Grandes Contribuyentes, *el efecto restitutorio se concreta en dejar sin efecto la Hoja de Cálculo de Intereses, emitida por la oficina fiscal, debiéndose tomar en cuenta únicamente los plazos que la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos establece para la tramitación y resolución del recurso de apelación, así como los plazos regulados en la Ley de Procedimientos Constitucionales para el proceso de amparo.*

POR TANTO: Con base en las resoluciones expuestas, disposiciones constitucionales mencionadas y en aplicación de los artículos 2 de la Constitución y 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, a nombre de la República, esta Sala FALLA: (a) ha lugar el amparo promovido por la sociedad "CE", contra el cálculo de intereses moratorios efectuado por la Subdirección de Grandes Contribuyentes en los términos consignados en esta providencia; (b) vuelvan las cosas al estado en que se encontraban antes del acto reclamado, en el sentido de dejar sin efecto la hoja de cálculo de intereses del veintidós de octubre de dos mil uno, en la que se determinaron a cargo de dicha sociedad intereses moratorios desde el dieciséis de mayo de mil novecientos noventa y tres, hasta el veintidós de octubre de dos mil uno, ya que estos sólo serán devengados durante los

plazos establecidos en la legislación pertinente, para lo cual es aplicable supletoriamente lo dispuesto en el artículo 434 del Código de

Procedimientos Civiles, tal como quedó relacionado en el desarrollo de esta sentencia; y, (c) NOTIFIQUESE.

## **SENTENCIA PRONUNCIADA POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA HONORABLE CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

### **FALLO 1**

#### **CONTROVERSIA**

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por el señor “G”, en su carácter de representante legal de “A”, contra providencias resoluciones dictadas por la Dirección General de Impuestos Internos a las once horas diez minutos del día dieciocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho y por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día dos de marzo de dos mil.

#### **ARGUMENTOS DE LA ACTORA**

Que mediante decreto legislativo número 797 del quince de octubre de mil novecientos ochenta y siete, publicado en el Diario Oficial número doscientos diez, Tomo doscientos noventa y siete, de fecha dieciséis de noviembre de mil novecientos ochenta y siete, el Órgano Legislativo ratificó el Convenio de Donación AID número 519-0333 “Proyecto de Reconstrucción del Terremoto”, por valor de setenta y cinco millones de dólares de los Estados Unidos de América, para ayudar al Gobierno y al Sector Privado a financiar la reconstrucción y rehabilitación de obras de infraestructura, viviendas, empresas y servicios básicos afectados por el terremoto del diez de octubre de mil novecientos noventa y seis\* y que mediante Decreto Legislativo número 557 de fecha veintiuno de agosto de mil novecientos

noventa, tomo trescientos ocho, de fecha veinte de septiembre de mil novecientos noventa, con el objeto de lograr los máximos beneficios sociales y económicos de la asistencia donada, se declararon exentos de cualquier impuesto identificable todos los bienes o fondos utilizados, que fueran proporcionados por los Estados Unidos de América o por un contratista de nacionalidad extranjera o local. Que el inciso 3° del artículo 1 del decreto 557 citado, establece que las personas naturales o jurídicas que hubieren celebrado o celebren contratos con el Ministerio P., o cualquier otro documentos contractual para diseñar, reconstruir, remodelar y refraccionar los terrenos y lugares afectados por el terremoto ocurridos en la ciudad de San Salvador “quedarán exentas del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales, inclusive derechos, tasas y contribuciones establecidas y que en el futuro se establezcan y que recaigan sobre los bienes de las personas y actividades o servicios que realicen o utilicen en el cumplimiento de sus contratos”. Que el día dos de abril de mil novecientos noventa y uno, la sociedad “A” firmó con la alcaldía Municipal de San Salvador, el contrato 120/90-AID de reconstrucción de un mercado de la ciudad de San Salvador, en el cual hizo constar el precio del mismo, la forma de pago y demás obligaciones y derechos de los contratantes, cuya cláusula vigésimo primera establece que con el objeto de lograr el máximo beneficio económico de la asistencia donada por los Estados Unidos de América, todas las adquisiciones de bienes y servicios

\* Fecha del terremoto 10 de octubre de 1986

proporcionados o contratados por personas naturales o jurídicas de dicho país de la república de Puerto Rico así como las nacionales, estarían exentas de cualquier impuesto directamente identificable. Diecisiete meses después de haber firmado el contrato antes mencionado, entró en vigencia la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a la cual la recurrente no estaba obligada en virtud del Decreto 557 mencionado, respecto a la ejecución del contrato relacionado y que a pesar de la exención de la que gozaba, pagó durante la ejecución del proyecto, en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cantidad de seiscientos setenta mil doscientos treinta y dos colones treinta centavos. Después de haber gestionado ante la Alcaldía Municipal de San Salvador, solicitó el día diecinueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho a la Dirección General de Impuestos Internos, se le restituyera la cantidad de impuesto antes detallada; ante tal solicitud, la expresada Dependencia resolvió declarar sin lugar por improcedente la petición presentada por la sociedad "A" en cuanto a que se le devuelva el impuesto pagado en la compra de bienes y la utilización de servicios relacionados con el Proyecto de Reconstrucción del mercado en referencia. Habiendo apelado de la resolución relacionada, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, resolvió según resolución dictada a las nueve horas del día dos de marzo de dos mil, declarar improcedente por contrario imperio el recurso de apelación admitido contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos. Alegando que con tales actuaciones se han violado disposiciones legales, al hacer una interpretación errónea de los incisos primero y tercero del artículo 1 del decreto legislativo número 557, pues dicha disposición legal claramente dispone que los sujetos del impuesto, al percibir o utilizar los fondos provenientes de la donación, quedan exentos del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales, inclusive derechos, tasas y contribuciones, agregando la actora que en su opinión, en el caso de que el contribuyente

verificase el pago de algún impuesto, tal acción necesariamente constituye pago de lo no debido, y por tanto el fisco de la República está obligado a devolver las cantidades enteradas indebidamente. Que de la redacción del inciso 3° del artículo 1 del Decreto 557, debemos inferir que el no pago del impuesto se trata de una verdadera EXENCIÓN del mismo; que el hecho generador contemplado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se ha configurado, pero en base a lo dispuesto por la Ley (Decreto Legislativo 557), se ha decidido dispensar del pago del tributo debido. Que la derogatoria contenida en el artículo 174 de la ley citada, es inaplicable al caso de la sociedad "A", pues la exención del impuesto otorgada a su favor, no es de tipo genérico, sino específico, pues ha sido creada para un sujeto y actividad determinada y pretender aplicarla al caso de la demandante es inconstitucional, debido a que se violaría el derecho constitucional de seguridad jurídica contemplado en el inciso 1° del artículo 2 de la Constitución de la República, ya que las actividades desarrolladas están relacionadas o son a consecuencia de los fondos provenientes del Convenio de Donación, y fueron eximidas de todo impuesto identificable, establecido y que en el futuro se establezca. Asimismo, manifiesta la actora que el Viceministerio de Hacienda, por Despacho Ministerial de fecha treinta de octubre del mil novecientos noventa y seis, al dar su opinión sobre el tema al entonces Alcalde Municipal de San Salvador, manifiesta que la restitución del IVA, procede pero que resulta difícil atender con cargo al Fondo General de cobertura del refuerzo presupuestario solicitado, por las razones expresadas en el mismo. Que con fecha diecinueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho, la actora solicitó a la Dirección General de Impuestos Internos, el reintegro de la cantidad de seiscientos setenta mil doscientos treinta y dos colones treinta y dos centavos, pagados de manera indebida al fisco, por estar exenta por ley del pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, solicitud que fue declarada sin lugar, no dando la oportunidad

para defenderse ni brindar pruebas de descargo, pues el desarrollo del proyecto de construcción del, no generó débito fiscal por las ventas gravadas, ya que era exento; no hubo débito fiscal contra el cual enfrentar los créditos fiscales de la compra de bienes o servicios relacionados con el proyecto para incorporarlos en el cuadro de proporcionalidad y que resulta lógico pensar que la misma proporcionalidad se encargó de convertir en costos o cuenta por cobrar los créditos fiscales, ya que sus ingresos no habían generado un débito fiscal o cuenta por pagar al gobierno para efectos de hacer un cruce entre débitos y créditos. Al final de cada año, se hace un ajuste en donde los créditos fiscales no deducidos se convierten en costo por corresponder a compras para proyectos exentos. Que consecuentemente, ante la violación constitucional cometida, pide se declaren ilegales las resoluciones recurridas.

#### ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Que la contribuyente social pretende que le sean devueltos créditos fiscales por el pago de bienes y servicios que realizó en virtud de la reconstrucción del mercado TN, y que los fondos con los cuales se financió el Proyecto de Reconstrucción de dicho mercado efectuados por la demandante social, provinieron del Convenio de Donación AID número 519-0333, no aceptando dicha oficina que se trata de una exención específica, ya que doctrinariamente la exención genérica puede referirse a todos los impuestos, tasas o contribuciones, sin referirse a determinado tributo, como es el caso de la exención concreta o, como se le ha llamado específica, la cual sí se refiere a determinado tributo, y la misma se establece generalmente en la norma creadora, evitando que nazca respecto de quienes se exima, la relación tributaria. Que en el caso de la exención genérica, de la que habla el Decreto Legislativo 557, el artículo 174 de la ley de la materia dispuso que las exenciones genéricas no surten efecto con relación a dicho impuesto, por lo tanto se debe pagar el gravamen correspondiente; que asimismo, según el mismo Decreto, la exención

del IVA no estaba prevista, ya que ni siquiera se podía identificar este impuesto en la época de creación del mismo. Que la acción de devolución por pago indebido o en exceso se configura cuando, o bien se trata de hechos generadores inexistentes por los cuales se pagó el gravamen o por que éste se cuantificó en exceso y consecuentemente se efectuó un pago de impuesto que no correspondía; sin embargo el presente caso no se refiere a ninguno de dichos supuestos, por lo que no es posible, que se ejerza la aludida acción y que de conformidad a los alcances del Convenio de Donación AID número 519-0333, ya citado y el artículo 174 de la ley de IVA se confirma que la compra de bienes muebles y utilización de servicios, configuraron oportunamente hechos generadores de IVA en vigencia de la misma, y según lo dispuesto por el artículo 170 de la ley citada, debían adecuarse los valores de los contratos suscritos con anterioridad a la vigencia de dicha ley. De ahí que trasladado el IVA en los comprobantes de crédito fiscal y repercutido a la sociedad "A" no puede pretender esta última que se le devuelvan el impuesto, porque no fue causado por ella, y que a lo único que puede pretender es el reembolso de dichas cantidades, por tratarse de obligaciones contractuales que el contratista considera son reembolsables, pero no a costa de concesión de devoluciones fiscales en contra del Fisco de la República. Finalmente, en cuanto a la violación del derecho de audiencia alegado por la impetrante social, la Dirección General, considera que no ha determinado impuesto multa alguna a cargo de la alzada, sino solamente ha dado respuesta a una petición efectuada, respetando el derecho de respuesta a que tiene derecho la contribuyente social, por lo que no tiene lugar para el presente caso la consideración de violación del derecho de audiencia referido.

#### ARGUMENTOS DE EL TRIBUNAL DE APELACIONES

Que habiendo advertido que la situación planteada era estrictamente de contenido jurídico, se había tramitado como un recurso de

mero derecho, que se concretó a dilucidar la reclamación en relación a denegación de la devolución de impuestos repercutidos. Que la cuestión a dilucidar era si el Impuesto del IVA repercutido al comprar bienes muebles y adquisiciones de servicios dentro del territorio, lo había sido indebidamente y por ello daba derecho la recurrente a que se le devolviera el monto solicitado, por lo cual se ejerció la acción de repetición contenida en el artículo 158 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en virtud de la exención especial que alega beneficiarle. Que de conformidad al Convenio de Donación AID No. 519-0333 y Decreto Legislativo 797, que lo ratificó, no se prescribió exención por la mera ratificación legislativa, sino que se condicionó la misma; de lo anterior surgió la necesidad de emitir el Decreto 557 de fecha veintiuno de agosto de mil novecientos noventa. Que es indiscutible que la exención del IVA no estaba prevista, en primer lugar, porque ni siquiera se podía identificar este impuesto, ya que en esa época se gravaba con el Impuesto de Timbres, surgiendo el IVA hasta el mes de septiembre de mil novecientos noventa y dos, y porque de conformidad a lo prescrito por el Artículo 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el legislador dispuso la derogatoria de exenciones genéricas totales o parciales, otorgadas o que se otorguen por otras leyes y porque lo dispuesto por el inciso penúltimo del Decreto se refiere a aquellos impuestos causados por el contratista y no a los repercutidores y si como ha constatado la Dirección General, la sociedad dedujo oportunamente los créditos fiscales conforme al sistema IVA, estaba correcto, sólo que de esta manera no podría pretender a estas alturas ejercer la acción de devolución porque los impuestos están debidamente repercutidos, siendo que la acción de devolución por pago indebido o en exceso se configura cuando se trate de hechos generadores inexistentes por los cuales se pagó gravamen, que no es el caso planteado. Por consiguiente, la disputa no se debe a que el reclamo que pretende el contratista debe resolverse por vía tributaria,

sino por la vía del Convenio de donación y artículos 170 y 174 de la Ley del IVA, disposiciones que configuran que la compra de bienes muebles y utilización de servicios configuraron oportunamente hechos generadores de impuesto de IVA en vigencia de la misma y que debían adecuarse los valores de los contratos, de ahí que trasladado el IVA en los comprobantes de crédito fiscal y repercutido a la sociedad "A", no puede pretender que se le devuelva el impuesto porque no fue causado por ella. Por otra parte la Dirección General, no se pronunció sobre la improcedencia del ejercicio de la acción de repetición, al no enmarcarse en la figura del Pago Indebido, sino de la cuestión emergente de responsabilidad privada; advirtiendo asimismo que las razones en las que la oficina fiscal fundamenta la declaratoria sin lugar de la devolución son improcedentes por que no es la vía de la tributación por la que se resuelve la cuestión planteada, siendo improcedente el seguimiento del procedimiento establecido por el legislador en los artículos 155 y siguientes de la ley de la materia y que por otra parte el artículo 155 y siguientes aplica a situaciones en las que el débito fiscal –impuesto causado- se ha trasladado indebidamente o en exceso, lo que tampoco ha sucedido en el caso reclamado y ante la indebida calificación alegada no procede oponibilidad por la no deducción de créditos fiscales, volviendo improcedente la reclamación, por lo que así debió declararse, en lo que concierne al impuesto solicitado indebidamente.

## LA SALA DE LO CONTENCIOSO

### FALLA:

La demandada controvierte las resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos a las once horas diez minutos del día dieciocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho y por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las nueve horas del día dos de marzo de dos mil, las cuales por su orden declaran sin lugar por improcedente la petición efectuada por la sociedad demandante, de devolver el impuesto pagado en la compra de

bienes y la utilización de servicios relacionados con el Proyecto de Reconstrucción del Mercado TN, financiado con el Convenio de Donación número quinientos diecinueve cero trescientos treinta y tres –AID y la segunda, por medio de la cual el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos declara improcedente por contrario imperio el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante ante dicho Tribunal en contra de la resolución recién citada. A juicio de esta Sala, al declarar improcedente el recurso, el Tribunal de Apelaciones, se inhibe de conocer respecto de la pretensión planteada por la actora en su demanda, no sin antes analizar que la Dirección General, no se pronunció sobre la improcedencia del ejercicio de la acción de repetición del impuesto y que las razones en las que dicha oficina fundamenta la declaratoria sin lugar de la devolución son improcedentes, siendo igualmente a su juicio improcedente el seguimiento del procedimiento establecido por el legislador en los artículos 155 y siguientes de la ley de la materia. La resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones, no se encuentra ajustada a derecho, ya que el objeto de la pretensión del actor se encuentra dentro del ámbito de su competencia, según lo dispuesto en el artículo 158 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo que ha sido reconocido por el Tribunal citado en su resolución. En virtud de las atribuciones conferidas por la ley a esta Sala, este Tribunal no constituye una vía para suplantar a la Administración en los casos en los que ella no ha resuelto, sino, un ente contralor de competencia para conocer de los argumentos esgrimidos en su oportunidad a la autoridades demandadas, las que fueron resueltas por el Tribunal de Apelaciones dada la terminación anormal del proceso por la vía de la declaratoria de improcedencia anotada, ya que no se pronunció sobre las cuestiones de fondo de la pretensión, objeto del recurso de apelación. Habiéndose determinado que las razones que motivaron la interposición del recurso de apelación se fundaron en la declaratoria sin lugar emitida por la Dirección General según

resolución de las once horas diez minutos del día dieciocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho, y dado que de conformidad al artículo 158 inciso primero parte final de la ley de IVA, procede el recurso de apelación establecido en la misma ley contra las resoluciones que fueren negativas a las pretensiones de los contribuyentes, respecto de la acción de repetición o devolución de cantidades indebidas o en exceso del impuesto de que se trata, el Tribunal de Apelaciones, deberá pronunciarse nuevamente respecto de la legalidad del primer acto objeto de la alzada. En virtud de lo anterior, y de conformidad a lo establecido en el artículo 15 inciso tercero de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, si admitida la demanda el Tribunal advierte en cualquier estado del proceso que lo fue indebidamente, declarará su inadmisibilidad, esta Sala considera que debido a que según lo dispuesto en el artículo 7 letra a) de la ley últimamente mencionada, no se admite la acción contencioso administrativa respecto de los actos en los que no se haya agotado la vía administrativa y debido a que el tribunal de apelaciones no admitió ilegalmente el recurso de apelación interpuesto contra la resolución dictada por la Dirección General, respecto de ésta no ha ocurrido el agotamiento de la vía administrativa, ya que tal acto cerró la posibilidad de revisar en sede administrativa la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, por lo que resulta procedente declarar inadmisibile el recurso respecto de dicho acto administrativo. Finalmente, esta Sala ha establecido la posibilidad de impugnar las resoluciones que inadmiten los recursos administrativos, con el objeto de remover el obstáculo o impedimento y permitir que se reanude el trámite administrativo, quedando de esta manera el particular en la posibilidad de agotar los recursos que la ley establece respecto del fondo del acto, y que el superior jerárquico conozca del mismo.

POR TANTO: en base a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y Artículos 421 y 427 Pr.C.; 7 letra a), 15, 31, 32 y 53 de la Ley

de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, a nombre de la República, la SALA FALLA: 1) DECLARASE INADMISIBLE la demanda interpuesta contra la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos a las once horas diez minutos del día dieciocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho, la cual declara sin lugar por improcedente la petición de devolución de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, pagado en la compra de bienes y la utilización de servicios, efectuada por la sociedad "A", por no haberse agotado respecto de la misma la vía administrativa. 2) DECLARASE ILEGAL la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las nueve horas del día dos de marzo

del año dos mil, la cual declara improcedente por contrario imperio el recurso de apelación admitido contra la resolución pronunciada por la expresada Dirección General, por parte de la sociedad tantas veces mencionada; 3) Como medida para restablecer el derecho violado, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, deberá admitir el recurso de apelación interpuesto contra la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las once horas diez minutos del día ocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho; 4) Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho común; y, 5) en el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la Representación Fiscal. Notifíquese.-

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

### SENTENCIA No. 1

Recurso de apelación interpuesto por el señor "H", en su carácter de Representante Legal, de la sociedad "T" contra la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día once de octubre de dos mil uno, en la que se determina a cargo de su poderdante Multa por no declarar ni enterar dentro del plazo legal el anticipo o pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta, respecto de los períodos tributarios de septiembre y diciembre de mil novecientos noventa y ocho.

#### ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE

No está de acuerdo con la sanción, por cuanto la misma no está apegada a derecho; ya que respecto a la ventas de casas ocurrida en septiembre de 1998, ha manifestado que la sociedad recibió financiamiento de parte de un consorcio bancario para desarrollar el Proyecto Ciudad Obrera, proyecto del cual la apelante social sería dueña de las construcciones e infraestructura, pero que estando en marcha el

proyecto (construcción de viviendas), el consorcio financiero, comunicó que por razones propias de los bancos, no sería posible seguir financiando dicho proyecto, debiendo buscar otra fuente de financiamiento. Siendo por ello que se presentó el proyecto a otro Banco, el que aceptó bajo ciertas condiciones como era que: por razones financieras y para velar por sus intereses como acreedor, relativas a la relación deuda-patrimonio, la sociedad debería dejar de ser dueña del proyecto y adquirirla otra sociedad, a quien el banco concedería el financiamiento. Se accedió a lo requerido y se traspasaron las casas a otra sociedad que se convirtió en la nueva deudora del banco, tal otorgamiento se realizó por compraventas, no recibándose ingreso alguno, producto de la transferencia. Que concedores que el artículo 72 de la Ley, es claro al normar que las personas jurídicas tienen la obligación de enterar por períodos mensuales, en una cuantía de 1.5% de los ingresos brutos, siendo así que es ilógico que su representada no habiendo percibido ingresos por la venta de los terrenos esté obligada a pagar.



## ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

En la contabilidad de la sociedad apelante consta que realizó la venta de las casas del proyecto así como los testimonios de las escrituras públicas otorgadas; lo cual de conformidad con el artículo 72 de la ley, está obligada a declarar y enterar el anticipo o pago a cuenta. La forma como se describe que se realizó la venta más parece un artificio para evadir las obligaciones civiles con terceros, así como las obligaciones tributarias. Al manifestar la sociedad apelante que se había invertido enormes esfuerzos y sumas de dinero, que sentido tiene que se lo haya dado en venta a otra sociedad sin recibir ningún ingreso; tal vez para la sociedad tenga sentido, porque posiblemente sean los mismos socios o accionistas de una y otra; la oficina tienen que velar por el cumplimiento de la ley, aunque sea por que son dos personas distintas que traten de evadir responsabilidades, alegando haber hecho negocios en donde una hizo la tradición del uso, dominio y goce de los bienes inmuebles pero la otra no cumple con la suya en el pago del precio acordado en el contrato tal como consta en los testimonios de las escrituras públicas y esta última seguramente quiera deducirse los costos y gastos en que haya incurrido por tal negocio queriendo sorprender a la oficina fiscal como al Tribunal. Las pruebas pueden ser plenas y semi plenas, en ese orden el testimonio de la escritura de conformidad con el artículo 236 y 258 del Código de Procedimientos Civiles, son plena prueba, así como la contabilidad; en cuyo registro consta la venta de las propiedades por la suma de treinta y ocho millones ochocientos treinta y tres mil quinientos veintinueve colones sesenta centavos (¢38,833,529.60), de los cuales a la Sociedad T., le corresponde veintisiete millones setenta y nueve mil novecientos sesenta y tres colones cuarenta centavos (¢27,079,963.40) y el resto a Inmobiliaria S., por ser la propietaria del terreno. *Periodo de diciembre:* La dación en pago por cinco millones doscientos setenta y seis mil ochocientos veinte colones ocho centavos (¢5,276,820.08) no ha sido considerada para

establecer los ingresos brutos, sino que solamente se tomó como base los ingresos provenientes de otras operaciones distintas a las antes citadas y que consistió en la venta de inmuebles y otras operaciones comerciales que no incluyen la dación en pago. Las pruebas de los ingresos constan en el expediente, contabilidad y documentación soporte en poder de la apelante social.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:

Con el fin de garantizar el derecho de reclamación de la parte alzada se nombró Analista Tributario Contable, adscrito a este Tribunal, a efecto de que se verificara las razones y hechos que se argumentan por la apelante social respecto a la omisión en la declaración de ingresos para efectos del anticipo o pago a cuenta, correspondiente a los períodos de septiembre y diciembre de mil novecientos noventa y ocho; asimismo, se verificara en la oficinas de la sociedad SM, la fecha efectiva del pago efectuado a la sociedad apelante, en ocasión de la compra del proyecto habitacional “Ciudad Obrera”, por la suma de ¢27,079,693.40; y en las oficinas del banco x, el procedimiento utilizado en la concesión del crédito a favor de la sociedad SM., su monto, fecha, así como las circunstancias y condiciones atingentes; cancelación de saldos a los bancos acreedores y otras circunstancias que pudiesen haberse dado, resultados que corren agregados a las diligencias. Que como resultado de las investigaciones realizadas por el Analista Tributario en referencia, este Tribunal tiene a bien traer a cuenta lo siguiente: Que la apelante social propuso a la sociedad SM, desarrollar un proyecto habitacional corriendo por cuenta de la apelante social los trabajos relativos a la obra física, obligándose a pagar a la sociedad antes citada, el valor de la tierra por vara cuadrada útil vendida; sin embargo, el proyecto habitacional en su ejecución, presentó dificultades de financiamiento por parte de un consorcio bancario acreedor, por lo que se vendió el proyecto a la sociedad SAMA, por la suma de treinta y ocho millones ochocientos treinta y

tres mil quinientos veintinueve colones sesenta centavos (¢38,833,529.60), de los cuales según documento de ratificación de la venta de inmuebles la sociedad apelante había recibido en su oportunidad la suma de veintisiete millones setenta y nueve mil novecientos sesenta y tres colones cuarenta centavos (¢27,079,963.40), siendo la sociedad compradora la entidad a quien el Banco D, le había otorgado un financiamiento para la compra del proyecto en mención por la suma de treinta y ocho millones seiscientos mil colones (¢38,600,000.00), por lo que en la misma fecha la sociedad apelante canceló treinta y siete millones setecientos ochenta mil doscientos setenta y seis colones dieciocho centavos (¢37,780,276.18), al consorcio acreedor, conformando por los bancos A, B, y C. por lo antes expuesto, se advierte que la cancelación de la deuda bancaria se ha derivado del producto de la venta del proyecto habitacional a la sociedad SAMA, pero con la modalidad de que una parte del crédito otorgado por el Banco D, a la sociedad compradora del proyecto, fuera desembolsada por medio de cheques emitidos en forma directa e inmediata a favor de cada uno de los Bancos Acreedores de la apelante social, de ahí que en esta instancia se advierte como la forma o modalidad de la transacción aducida como argumento válido como para sostener la no generación de un ingreso real; no tenga fundamento jurídico alguno, debido a que se ha dado una disponibilidad económica, suficiente como para engrosar la base imponible del pago a cuenta, no siendo justificable el argumento adicional consistente en que el Impuesto sobre la Renta comprendió tales ingresos, por tratarse de dos obligaciones tributarias diferentes, si bien se vinculan dentro de la misma relación jurídica; de ahí cuando de conformidad a dictamen que corre agregado de folios 2199 a 2212 del expediente, queda también desvirtuada la pretendida iliquidez puesta de manifiesto por la contribuyente social como argumento ante la oficina fiscalizadora. En lo que respecta a la venta de los terrenos pertenecientes al proyecto Bosques DT, manifiesta la impetrante, que el negocio jurídico al que la Dirección General se refiere como

“venta” se trató en realidad de una dación en pago, en virtud de la cual se hizo entrega y tradición de dicha porción de terreno en su banco acreedor, con lo cual se extinguió una obligación existente a esa fecha; sin embargo la Oficina Fiscal argumentó que no ha tomado en consideración dicha cantidad para establecer los ingresos brutos que la contribuyente obtuvo en el período citado, sino solamente tomó como base los ingresos provenientes de otras operaciones realizadas por la contribuyente consistentes en la venta de seis mil quinientas treinta y siete punto setenta y dos varas cuadradas. Al respecto este Tribunal advierte, en cuanto a los ingresos establecidos por la suma de un millón trescientos siete mil quinientos cuarenta y cuatro colones (¢1,307,544.00) en concepto de venta de seis mil quinientos treinta y siete punto setenta y dos varas cuadradas (6,537.72 V2) de extensión superficial de terreno del proyecto Bosques DT., que de conformidad a instrumentos de compraventas agregadas a folios 1478 al 1660 del expediente, se aprecia cómo la sociedad apelante conjuntamente con la sociedad SM, vendieron inmuebles y construcciones, correspondiéndole a la apelante social en comento un ingreso por el valor de los terrenos, por ser ésta la propietaria del inmueble; siendo las construcciones propiedad de la sociedad SM, concluyendo en esta instancia que el ingreso determinado por la Oficina fiscalizadora, no tiene relación alguna con la dación en pago, que ha manifestado la apelante social por medio de su Representante Legal, ya que el adquirente de los inmuebles lo ha sido un tercero y para nada acreedor alguno. Sobre la sanción contenida en la resolución emitida por la Dirección General, este Tribunal advierte, 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 justifican su incumplimiento toda vez que se excusaren por razones de fuerza mayor o caso fortuito; por lo 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 el incumplimiento habido y documentariamente en el caso de autos existe prueba de que no se incluyó a raíz del pago la totalidad de ingresos percibidos, lo que viene a confirmar la certeza de los hechos determinados por la Oficina Tasadora. 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 dar cumplimiento al pago, toda vez que se hubieran obtenido ingresos gravables suficientes como para cumplir con lo que la norma regula. Por consiguiente, este Tribunal, frente a la relación de hechos, circunstancias y argumentos previos, así como a lo estatuido en las disposiciones legales aplicables, debe resolver el caso de reclamo, desestimando las pretensiones de la apelante confirmado entonces la sanción que establece el artículo 72, en relación con el artículo 105-A de la misma Ley.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, RESUELVE: CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos de las ocho horas treinta minutos del día once de octubre de dos mil uno, mediante la cual se determina a cargo de la sociedad "T", Multa por no declarar ni enterar dentro del término legal la cantidad correcta que en concepto de anticipo o pago a cuenta del impuesto sobre la renta correspondía, respecto de los períodos tributarios de septiembre y diciembre ambos de mil novecientos noventa y ocho; por la cantidad de doscientos un mil setecientos sesenta y ocho colones noventa y cuatro centavos (¢201,768.94), para el período fiscal de septiembre y por un monto de doce mil novecientos veintidós colones noventa y cinco centavos (¢12,922.95) para el período fiscal de diciembre, totalizando la suma de doscientos catorce mil seiscientos noventa y un colones ochenta y nueve centavos (¢214,691.89).

## SENTENCIA No. 2

Recurso de apelación interpuesto por el Licenciado "A", en su carácter de Apoderado General Judicial, de la sociedad "T", por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día diez de septiembre de dos mil uno, que determina a cargo de su mandante, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a de los períodos tributarios de diciembre de mil novecientos noventa y ocho; así como remanente de crédito fiscal que le corresponden reclamarse a la referida contribuyente social, respecto a los períodos tributarios de: octubre de mil novecientos noventa y ocho, para ser utilizado en el período tributario de noviembre del mismo año, noviembre de mil novecientos noventa y ocho, para ser utilizado en el período tributario de diciembre del mismo año.

## ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

Que se violan los derechos de Audiencia y Defensa, consagrados en la Constitución de la República, ya que el Informe Técnico de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, concluyó que su representada había presentado argumentos fuera del plazo legal, y dijo que no existe evidencia o rastro alguno de la vulneración de los derechos reclamados en el escrito presentado por su representada, en el cual planteó las pruebas de descargo correspondientes. El Código Tributario en su Capítulo III Término y plazos, artículo 10, literalmente expresa: Los términos y plazos establecidos en el presente Código son perentorios. Los plazos que establezcan los procedimientos que vencieren en día inhábil o

asueto, se prorrogarán hasta el día hábil siguiente. Los términos y plazos se entenderán que son hábiles y se computarán desde el día siguiente al de la notificación del correspondiente acto administrativo. La Dirección General, notificó a su representada con fecha dieciséis de agosto de dos mil uno, la Audiencia y Apertura a Pruebas, por lo que su representada presentó escrito con los argumentos de descargo el día veintinueve de agosto de dos mil uno, estando esta fecha dentro del plazo que la ley otorga a su representada. Al afirmar la Dirección General que se presentaron los argumentos fuera del plazo legal, riñe con lo que establece el artículo 10 y 186 del Código Tributario. Además la Dirección General, concede la Audiencia y Apertura a Pruebas, de conformidad a lo regulado en el artículo 144 inciso cuarto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual quedó derogado a la entrada en vigencia del Código Tributario. Asimismo, argumenta que la DGII, actuó con dolo, ya que primeramente llegaron por medio de credencial a efectuar una completa fiscalización pidiendo una serie de información relacionada al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sacando posteriormente varias observaciones. Con credencial realmente efectuaron una fiscalización completa del año de mil novecientos noventa y ocho y mil novecientos noventa y nueve, luego procedieron a emitir una designación del auditor, para validar o darle legalidad a todo lo actuado por medio de la credencial, tomando de la primera inspección con credencial todos los datos para calcular la supuesta omisión del Pago del Impuesto de IVA, por lo que se considera que esta actuación es ilegal, porque vulnera el principio de legalidad y seguridad jurídica.

## **ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

### **LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

Respecto a la violación a los derechos de Audiencia y Defensa consagrados en la

Constitución de la República y de lo cual hace referencia en los numerales 1) y 2) del escrito que dio mérito a la alzada, por haberse concluido en el Informe Técnico de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de fecha siete de septiembre de dos mil uno, que la sociedad impetrante presentó sus argumentos fuera del plazo legal, es necesario acotar lo siguiente: de la sola vista de la resolución apelada se observa que el escrito del día veintinueve de agosto del presente año, en el que la sociedad fundamentó su derecho de defensa, fue tomado en consideración tanto en el informe de audiencia de fecha siete de septiembre de dos mil uno, agregado a folios 118 al 122 del expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que lleva esta Oficina a nombre de la referida contribuyente como en la resolución que correspondía y que es ahora objeto de recurso, habiéndose razonado en dicho informe de auditoría y en la referida providencia las razones por las cuales se desestimaron los argumentos invocados en su defensa. Es por ello que resulta inoficioso e innecesario continuar y ahondar sobre el mismo tema, por cuanto la Administración Tributaria como garante de los derechos constitucionales que asisten a los contribuyentes contra las actuaciones de la misma, en ningún momento ha pretendido vulnerar la Carta Magna, sino todo lo contrario, no obstante haber precluido los términos concedidos ha tomado en consideración los argumentos presentados, analizándolos y razonándolos a modo de establecer la legalidad de la resolución emitida, inclusive haciendo entrega del referido informe de audiencia al mismo apoderado de la contribuyente. En lo referente a lo señalado en el numeral 3) del escrito antes relacionado, en el que manifiesta que esta Dirección General actuó con dolo al haber procedido al auto de designación una credencial con la cual efectuaron una fiscalización completa de los años de mil novecientos noventa y ocho y mil novecientos noventa y nueve, argumento con el cual pretenden sorprender en su buena fe a ese Honorable Tribunal, por cuanto si bien es cierto existió una actuación con credencial esta fue

únicamente para efectos de resolver lo solicitado por la impetrante mediante escrito de fecha siete de mayo de mil novecientos noventa y nueve, en el cual la sociedad apelante, solicitaba devolución de IVA, por exportaciones realizadas durante los períodos tributarios de enero, febrero y marzo de mil novecientos noventa y nueve, por un monto de doscientos ochenta y siete mil ochocientos treinta y un colones (¢287,831.00), misma devolución que con base a la investigación realizada se declaró sin lugar, por medio de resolución emitida por la Sección de Devoluciones IVA 6%, a las catorce horas cinco minutos del día cinco de abril de dos mil.

***RESPECTO IRRESTRICTO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES ESTABLECIDOS EN LOS ARTÍCULOS 11, 12 Y 14 DE LA CONSTITUCIÓN.***

Sobre la violación a los derechos de: Audiencia y Defensa, contemplados en el artículo 11 de presunción de inocencia, contemplado en el artículo 12 y al debido proceso, contemplado en el artículo 14, todos de la Constitución de la República, esta Oficina no tiene más que reiterar ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, su compromiso con los contribuyentes de velar por que tales garantías sean cumplidas, aún en detrimento de los intereses del Fisco de la República; reiterando que esta Oficina ha aplicado correctamente las garantías establecidas por la Constitución de la República de El Salvador y las normas y procedimientos legales establecidos en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que solicita confirme en todas sus partes la resolución recurrida, por haberse proveído la misma conforme a derecho.

**EL TRIBUNAL DE APELACIONES RESUELVE:**

Que con el fin de garantizar el derecho de reclamación de la partealzada se nombró Analista Tributario Contable, adscrito a este Tribunal, a efecto de que se verificara en la

Dirección General, sobre la existencia de Credencial y Carta Sugerencia, si la hubiere, y establecer su consecuencia en el caso de mérito, previniéndose asimismo a la recurrente presentara la credencial, carta sugerencia u otros atestados, que permitieran establecer su afirmación por presunta fiscalización factual; facultando al Colaborador tributario antes referido para que verificara la existencia de credencial y carta sugerencia, sobre fotocopia anexa al escrito presentado por la recurrente.

De los análisis de los agravios expuestos por la sociedad, justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal se pronuncia en el sentido siguiente: Respecto a lo argumentado por la sociedad apelante, referente a que la Dirección General, fiscalizó por medio de credencial los ejercicios de mil novecientos noventa y ocho y mil novecientos noventa y nueve, recabando la información necesaria para determinar impuesto y posteriormente emitir auto de designación a efecto de darle el carácter de legalidad a todo lo actuado, se advierte del resultado de Informes de verificación emitidos por el Colaborador Tributario de este Tribunal, de fechas seis de junio y veinticuatro de julio, ambos de este mismo año, que la sociedad en comento carece de fundamentación, al confirmarse que la credencial que se alega fue utilizada para fiscalizar los períodos de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y ocho y de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, en realidad sirvió para verificar los períodos de enero a agosto de mil novecientos noventa y nueve, es decir, no se corresponde la utilización de credencial con la pretensión de la partealzada. Por lo cual se hace necesario aclarar a la impetrante que al no existir fiscalización alguna mediante credencial, no puede haber violación alguna a la Seguridad Jurídica, a la Constitución ni al Principio de Proporcionalidad. Una vez dilucidado el único punto de agravio, este Tribunal siempre en contralor de la legalidad, pasa a revisar lo concerniente a la determinación de Ingresos Declarados Indebidamente por servicios prestados en el país, los cuales fueron declarados como

exportación por la sociedad en comento, según se constata en el Informe de auditoría de fecha veintisiete de abril de dos mil uno, base de la resolución ahora impugnada, la contribuyente no expresó alegato alguno y tampoco sustenta sobre que base jurídica tributaria calificó dicha contribuyente los servicios prestados a la empresa CHR, por trabajo de montaje de equipo industrial en las fábricas C, por lo cual se hace necesario por parte de este Tribunal el considerar en sus alcances los artículos 14, 19 y 74 de la Ley de la materia, ya que la ley califica que los servicios se prestan en territorio nacional, según el inciso segundo del artículo 19 que prescribe... “Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país”. Ahora bien, tal expresión según precedente I-MMMM de fecha treinta de noviembre de dos mil uno, significa que las actividades que se generen en el país aunque no se consuman totalmente o que se realice dentro del territorio es hecho generador territorial gravado con tasa trece por ciento. El inciso tercero del mismo extiende los alcances, al respecto, pues cita como ejemplos de servicios que son prestados en el territorio nacional aunque no exclusivamente utilizados en el país, los relacionados con bienes, transportes y cargas en tránsito... ¿Qué indica lo anterior? Pues que basta con que la prestación de los servicios se genere dentro del territorio, aunque en verdad se concluya con ella en el exterior, tanto la prestación de servicio como su utilización, para que la ficción se de, esto es, se considere como si en verdad se hubiere dado toda la prestación dentro del territorio, y gravarse con tasa del trece por ciento (13%); en caso de utilización o aprovechamiento no se dieran totalmente en el exterior, diferente resulta el concebir para el caso, que el agotamiento de la actividad que da por resultado la prestación o su utilización o aprovechamiento deba realizarse totalmente fuera del territorio nacional, lo que denotaría la aplicación de la tasa del cero por ciento (0 %). Un ejemplo típico de tasa del cero por ciento en la prestación de servicios se ve con claridad en los ejemplos que pone el artículo 14 de la Ley en comento, sólo que vistos como exportación,

así, el arrendamiento de bienes muebles, que se envía al exterior y es allí dónde se le da el uso para el cual fue contratado el servicio de arrendamiento. Lo mismo puede decirse de las asesorías, patentes etc., en dónde la utilización del servicio se demarca una vez que estando los bienes o documentos dentro de tal territorio, se cumplen los requisitos para la utilización de los mismos (Art. 15 Inc. 1° ) desde luego en el ejemplo, a darse en el exterior. De esta manera, el Artículo 74 es claro al establecer tres condiciones para que aplique la tasa cero por ciento, siendo el primero, que de conformidad al artículo 19 inciso segundo, las actividades que concretan la prestación, deban entenderse prestados en el territorio; y segundo, que tales servicios hayan de utilizarse por una persona no domiciliada o residenciada en el territorio y tercera que la utilización se de en su totalidad en el exterior; considerando entonces el caso reclamado, apreciamos cómo en verdad se confirma que tanto la prestación del servicio como su utilización o aprovechamiento han sido realizados dentro del territorio, de ahí cual sea la confusión de la alzada, que únicamente se basó en que el servicio fue prestado a una no domiciliada, elemento que no es suficiente para calificar de exportación tasa cero (0%) dicha prestación de servicios, debiendo entonces confirmarse lo actuado por la Oficina Fiscalizadora.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE:** CONFIRMASE la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos de las ocho horas del día diez de septiembre de dos mil uno, mediante la cual se determina a cargo de la sociedad “T”, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de diciembre de mil novecientos noventa ocho; y diciembre de mil novecientos noventa y nueve; así como remanentes de crédito fiscal que le corresponde reclamarse a la referida sociedad, respecto a los períodos tributarios de octubre de mil novecientos noventa ocho, para ser

utilizados en el período tributario de diciembre

de ese mismo año.

### SENTENCIA No. 3

Recurso de apelación interpuesto por el señor "A", en su carácter personal, por inconformidad con la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta y cinco minutos del día dieciséis de agosto de dos mil uno, por medio de la cual se impone multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por emitir documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley, respecto a los períodos tributarios de julio a diciembre de 1998 y enero de 1999; omitir registrar contablemente las operaciones, por noviembre y diciembre de 1998, presentación de declaración incompleta, por los períodos de noviembre y diciembre de 1998; omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, durante el período tributario de diciembre de 1998; pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal establecido durante los períodos tributarios de noviembre de 1998 y de enero de 1999.

#### ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE

El recurrente al señalar su inconformidad adujo en síntesis lo siguiente: Que no está de acuerdo con las sanciones determinadas en su contra mediante la referida resolución e informe de infracción. Que los elementos y fundamentos en los cuales expresa su inconformidad serán expuestos oportunamente, por lo que dando impulso procesal al incidente el Tribunal de Apelaciones emitió auto de las diez horas y cincuenta minutos del día treinta y uno de enero de ese mismo año, ordenando omitir la apertura a pruebas y ordenó oír las alegaciones finales de la impetrante, limitándose en esta oportunidad a exponer de manera sintetizada: Que la fiscalización fue efectuada con base a credencial, que se rechazan los procedimientos

utilizados por el auditor, que se violentó el debido proceso, que la audiencia que se le otorgó fue en base a una disposición derogada, que se violentaron los artículos 11, 12, 13, 14, 15, 16 86 y 235 de la Constitución.

#### ARGUMENTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que en el presente caso es notoria la carencia plena de invocación de argumentos de hecho y de derecho por parte del impetrante. Sobre las sanciones impuestas por *presentación de declaración incompleta*. Por *omisión absoluta del pago del impuesto* y por *pago de una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal*. Que se procedió a la imposición de las mismas en virtud de desconocerse por parte de esta Dirección General que a la fecha de la emisión de la resolución correspondiente, ya se había interpuesto el recurso de apelación en contra de la resolución liquidatoria de impuesto proveída por esta Oficina por parte del citado contribuyente, ya que como en reiteradas ocasiones el Tribunal de Apelaciones, ha resuelto que la imposición de las aludidas sanciones es procedente siempre y cuando la base de la imposición de las mismas que es el impuesto determinado se encuentre firme, aún cuando los contribuyentes cuentan con un plazo de dos meses para efectuar válidamente el pago, es decir que debe existir una obligación de pago, líquida y exigible, entendiéndose que debió haber transcurrido el plazo referido, y como el pago del impuesto no pagado surge de una liquidación oficiosa de impuesto, por lo que bajo tales condiciones no es posible utilizar tales montos para proceder válidamente a la imposición de las sanciones en comento, lo anterior de acuerdo a criterio sostenido en anteriores resoluciones proveídas por ese Honorable Tribunal de Apelaciones; no teniendo esta Oficina al momento de emitir la

resolución de determinación de las sanciones del recurso interpuesto por la contribuyente de la resolución oficiosa del impuesto, siendo esa la razón por la cual se procedió a la imposición de las sanciones; por lo que conforme a lo anteriormente expresado proceda en este caso, dicho Tribunal. Ahora, esta Dirección General, previo a emitir la resolución correspondiente, procedió a examinar el contenido del informe de infracción, considerando que el mismo ilustra en cuanto a la configuración de las infracciones, para proceder válidamente a la imposición de las sanciones correspondientes; en tal sentido como producto de la investigación ordenada se constató que el contribuyente ha emitido documentos relativos al control del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, específicamente facturas a consumidor final la cual no cumple con los requisitos contenidos en el artículo 104 literal b) numeral 2) de la ley de IVA, según consta a folios 68 del respectivo expediente, razón por la cual le fue impuesta la sanción contenida en el artículo 122 numeral 2 de la ley en comento. Con respecto al incumplimiento determinado por omitir registrar las Notas de Crédito por rebajas y devoluciones en ventas de harinas, las cuales no fueron oportunamente anotadas en el libro de compras, documentos estos que se conforman a lo establecido en el inciso segundo del artículo 100 de la Ley de la materia, el cual expresa "....."Se emitirán Notas de Débito por las cantidades que aumentan tanto los valores como el impuesto antes documentado. En cambio se emitirán Notas de Crédito cuando produzcan disminuciones de estos".....", tal como se detallan en el anexo 2.1.1.del respectivo informe de infracción, correspondiendo a la información legalmente solicitada y proporcionada por los proveedores del citado contribuyente, situación esta que contraría lo dispuesto en el inciso primero del artículo 107 de la ley de la materia, ya que las transferencias de bienes muebles sujetas al impuesto deben registrarse diariamente a medida que se vayan realizando, y en virtud de haberse comprobado la realización de las devoluciones y rebajas por parte de los proveedores, razones por las que no

son atendibles las argumentaciones expuestas por el recurrente en cuanto a las sanciones correspondiente, contenidas en los artículos 122 No. 2 y 121 No. 2.

## EL TRIBUNAL DE APELACIONES

### RESUELVE:

Que el caso se circunscribe, con fines resolutivos ha aspectos de mero derecho como son configuración de las infracciones, supuestamente cometidas por el recurrente a efecto de ser objeto de las sanciones impuestas por la Dirección General por medio de la resolución apelada; así como, los alcances interpretativos y teleológicos de la normativa aplicada tanto para tipificar las infracciones y establecer la sanción correspondiente al momento de supuestamente acaecer los incumplimientos establecidos por la Oficina sancionadora, así como, la supuesta violación de los derechos constitucionales del impetrante, punto este sobre el cual anticipadamente se puede señalar que esta apegado a derecho, tal como consta en el seguimiento del antecedente administrativo pertinente. Conforme a lo anterior, y en orden de relevancia jurídica esta Instancia Administrativa considera:

*SOBRE LA MULTA POR EMITIR LOS DOCUMENTOS OBLIGATORIOS SIN CUMPLIR CON LAS EXIGENCIAS FORMALES REQUERIDAS POR LA LEY, CONFORME AL ART. 122 No 2 DE LA LEY DE IVA, POR LOS PERIODOS DE JULIO A DICIEMBRE DE 1998 Y ENERO DE 1999.*

Sobre la sanción advierte este Tribunal dos aspectos, a efecto de poder considerarla bien establecida dicha infracción, la primera es conforme al artículo 104 lit. b) No. 2 de la ley de IVA, y la consecuente sanción conforme al artículo 122 No. 2; y el segundo aspecto, es sobre la escueta motivación efectuada por la Oficina Sancionadora. De ahí que al analizar el informe de infracción de fecha 8 de junio de 2001, se aprecia sobre el primero de los aspectos, ausencia de una motivación que



permita concluir que la supuesta infracción por no emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la ley, esta debidamente configurada y que las irregularidades encontradas han sido fehacientemente verificadas y comprobadas; en efecto el presupuesto regulado en el Artículo 104 Lit. b) No. 2 de la ley de IVA, señala: “sin perjuicio de la facultad de la Dirección General para establecer normas administrativas sobre la emisión de los diferentes documentos que deben utilizar los contribuyentes del impuesto, éstos cumplirán, en todo caso, con las siguientes especificaciones y menciones:.....b) facturas u otros documentos a no contribuyentes del impuesto o consumidores finales: Se emitirán en duplicado, debiéndose entregar la copia al adquirente o prestatario y, además de cumplir con los requisitos señalados en los números 1, 3 y 4 del literal anterior, deberán contener: ... 2) Separación de las operaciones gravadas y exentas, en su caso: ...”, esto indica, que al analizar lo anterior, es pertinente considerar que debe establecerse en cada operación la deficiencia para que se de el incumplimiento, de ahí que, los montos globales considerados por la oficina sancionadora utilizando rangos de facturas de la número 2499 a la 2761, no sea un elemento fehaciente; por otra parte, la exigencia señalada en el artículo 110 de la Ley que nos ocupa, señala la “independencia de las infracciones”, pero no obstante, concluye la auditora e inclusive la misma Dirección General por afirmar, QUE NO SE SEPARÓ las operaciones gravadas y exentas, incumpliendo así, según el razonar de la Dirección General de Impuestos Internos, el incumplimiento, conforme al Artículo 104 lit. b) No. 2 Es de tal forma que la justificante dada por la Oficina sancionadora está más allá de la exigencia normativa utilizada, al concebir que es el formato de factura el que debe contener los rubros “exento” y “gravado” por un lado, al no constatar de las operaciones esa exigencia, *si el contribuyente no realiza operaciones exentas, entonces, ¿Dónde está el incumplimiento en lo que respecta a estructurar las facturas con ventas exentas y ventas gravadas?, la respuesta se apega EXCLUSIVAMENTE a la realidad de*

*efectuarse solamente* actividades gravadas. Ahora, se explica claramente el error de apreciación habido, pues la Oficina Sancionadora interpreta la disposición legal en el sentido de considerar “que es requisito de diseño en la impresión el hacer la separación de ventas exentas y gravadas, y no de emisión” lo que motivó pretender configurar erróneamente la infracción, esto no obsta a que conforme al Artículo 103 de la Ley de IVA, pueda regular requisitos adicionales que no contradigan lo regulado en el Art. 104 de dicha Ley, pues el objeto final de ambas disposiciones legales es el control de los contribuyentes. Por todo ello, se puede colegir que si bien, la Oficina sancionadora pretendió señalar un incumplimiento con los períodos de julio a diciembre de 1998 y por enero de 1999, no acertó en la configuración de la infracción y aplicación de la sanción en los términos señalados en la resolución venida en alzada, pues no llena las expectativas reguladas en el Art. 104 lit. b) No. 2 mucho menos de la sanción aplicada (Art. 122 No. 2). De ahí que no es permisible, en razón al presupuesto legal establecido en dichas disposiciones, pues no coincide el presupuesto legal supuestamente infraccionado con la sanción aplicada. Es por todo ello, que este Tribunal, proveerá lo que conforme a derecho corresponda.

POR OMITIR REGISTRAR  
CONTABLEMENTE EN EL LIBRO DE  
COMPRAS NOTAS DE CREDITO POR  
REBAJAS Y DEVOLUCIONES SOBRE  
VENTAS, CONFORME A LOS ARTS. 107 Y  
121 No. 2 DE LA LEY DE IVA.

Sobre El hecho sancionado o sea el presupuesto de las disposiciones supuestamente infringidas, ART. 107 de la ley de IVA y consecuentemente sancionada conforme al ART. 121 No 2; es oportuno señalar, sobre este punto, que esta sanción, aparte de la conjugación normativa efectuada por la Dirección General en la resolución venida en apelación, fue computada sobre el “activo en giro al 31 de diciembre de 1997”, circunstancia que merece atención correctora, respecto al presupuesto legal

establecido en el Art. 107 de la ley de IVA; En efecto, es menester, señalar que la estructuración de un sistema de infracciones y sanciones debe guardar relación no sólo la configuración de los presupuestos establecidos en alguna disposición del sistema de infracciones regulado en un cuerpo normativo, sino con un régimen sancionatorio debidamente establecido. Así las cosas que en el caso de mérito, la Oficina sancionadora, si bien consideró que las exigencias de control señaladas en el artículo en mención, no se habían cumplido, erró al establecer la base de imposición de la misma, pues se utilizó de base un activo en giro, que no correspondía con el que debió determinarse a la fecha de la ocurrencia de la infracción y sin embargo se utilizó el activo en giro existente al 31 de diciembre de 1997, retomándolo de la declaración respectiva, por lo que aparte de ser el artículo 121 número 2, reformado hasta en octubre de 1999, no es la disposición por aplicar. En efecto en la sanción en análisis, si bien se da uno de los elementos configuradores de la infracción, la parte sancionatoria, origina inseguridad jurídica, al momento de la imposición por las razones previamente apuntadas.

***MULTAS POR PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN INCOMPLETA PARA LOS PERIODOS DE NOVIEMBRE Y DICIEMBRE DE 1998 CONFORME AL ART. 125 No. 2 DE LA LEY DE IVA***

Sobre la configuración de esta infracción, es decir la “descripción de la conducta en particular, objeto de la sanción en análisis” se corresponde con el presupuesto legal infraccionado del Artículo 107 de la ley de IVA, en relación a los artículos 93, 94 y 125 No 2 de la misma ley, pues es evidente, tal como se constata del informe de infracción de fecha ocho de junio del año 2001 y anexos 21, que dicho incumplimiento se constató fehacientemente por parte de la Oficina sancionadora, máxime cuando al cotejar los registros de compras para los períodos de noviembre y diciembre de 1998, con los valores declarados, señalados en el informe de

infracción “éstos se corresponden”; de ahí, que permite considerar que las Notas de Crédito emitidas por la sociedad proveedora, el día 30 de noviembre, 26 de diciembre y 31 de diciembre, todos de 1998, no fueron *INCLUIDAS*, lo incompleto de la declaración para los períodos de noviembre y diciembre de 1998, de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Así conforme a la ley, se configuró “debidamente la infracción” por parte de la Dirección General, al encajar la conducta descrita en particular con el presupuesto legal infraccionado, acarreado la consecuencia de sancionar los hechos económicos no declarados, así sobre esta sanción en particular este Tribunal, debe configurar la sanción correspondiente, toda vez que esta recae en el “impuesto correspondiente” en el caso de mérito, según devoluciones habidas de montos de la operación y el impuesto trasladado económica y jurídicamente; es que en su caso ha resultado mayor al monto de la sanción impuesta.

***MULTA POR OMISIÓN ABSOLUTA DEL PAGO DEL IMPUESTO Y PAGAR UNA SUMA INFERIOR A LA QUE CORRESPONDE***

Como se ha señalado en sentencias proveídas por esta Instancia Administrativa, la inadecuada apreciación legal al configurar las infracciones que nos ocupan, las cuales “al menos en el presente incidente”, AUN ESTA EN DISCUSIÓN LA DETERMINACIÓN IMPOSITIVA CORRESPONDIENTE por dicha Administración Fiscal; ya que tal como consta en el informe presentado a este Tribunal, la citada oficina RECONOCE TÁCITAMENTE el haber sancionado indebidamente al señor “A”, al menos sobre las multas que nos ocupan en este apartado, “al no haber considerado al momento de imponer las sanciones bajo estudio las sentencias dictadas por este tribunal”, sobre las multas en estudio, sentencias que DETERMINAN CRITERIO sobre las infracciones que nos ocupan. Es así como este tribunal recalca que cuando de imponer sanciones por infracciones a la Ley de IVA, específicamente conforme al artículo 126 No. 1, o sea por *omisión absoluta del pago del*

*impuesto* respecto al período de diciembre de 1998; sobre la presente infracción (art. 93 y 94) y sanción aplicada, se advierte, que esta solamente procederá en el caso que correspondiera *pagar impuesto, y se omitiere hacerlo o se pague en una menor cuantía a la que corresponde*, una vez transcurrido el plazo legal, punto este determinante en la configuración de la infracción para ser objeto del supuesto incumplimiento para su sanción, sumado a lo anterior, considerar que sólo hay dos momentos para el pago del impuesto, “cuando el contribuyente realiza su autoliquidación, o por medio de una liquidación de oficio”, y que una vez firme ésta (art. 94, 95 y 81 de la Ley de IVA) o sea que ya han transcurrido los diez días siguientes al período que se declara, y es hasta que queda firme o sea en los dos meses siguientes, es hasta entonces que la base imponible resultante se podrá tener como firme, a menos que cuando se trate de resolución liquidatoria haya sido impugnada en apelación. En ese caso es factible la aplicación de la Multa sólo cuando medie obligación de pago y ésta sea líquida y exigible. Circunstancia que no se da en el presente caso, pues ésta no cumplía con la liquidez solicitada por el legislador, y su exigibilidad esta supeditada a que se resuelva sobre la determinación impositiva establecida la cual aún es cuestionada por el recurrente en el caso que se conoce en esta oportunidad.

En lo que respecta la sanción aplicada conforme al artículo 126 No. 2, o sea *por pagar una suma inferior a la que corresponde dentro del plazo legal*, por configurarse, según la Oficina sancionadora, la infracción conforme a los artículos 93 y 94 de Ley de IVA respecto a los períodos tributarios de noviembre de 1998 y enero de 1999. Se estima que la aplicación del caso de mérito, se muestra improcedente, sobre todo si consideramos que la Ley respectiva presupone para su configuración que es necesario que se de uno de dos momentos que pueden ser: 1) El monto resultante de la autoliquidación, momento estatuido en el artículo 94 de la Ley de la materia; y 2) El

resultante de la liquidación de oficio, toda vez que dicho acto administrativo, sea firme, situación está contemplada en el artículo 81 de la Ley en estudio. Asimismo en lo concerniente a la base imponible, debe advertirse que ésta sólo es atinente si se entiende que medie obligación de pago y esta sea líquida y exigible, de manera que bajo tales circunstancias y de la inconformidad manifiesta ante esta Instancia, en el recurso interpuesto contra *resolución liquidatoria* de tal suerte que al no estar firme el impuesto determinado y utilizado para la aplicación de la sanción no sería procedente la configuración de la infracción y en consecuencia tampoco la aplicación de la sanción.

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

**MODIFICASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta y cinco minutos del día dieciséis de agosto de dos mil uno, por medio de la cual se impone a cargo del señor “M” Multas por diversas infracciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el sentido siguiente: A) **REVOCASE** las multas por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con las exigencias formales requeridas por la Ley, respecto a los períodos tributarios de julio a diciembre de 1998 y enero de 1999; por omitir registrar contablemente las operaciones, durante los períodos tributarios de noviembre y diciembre de 1998; por omisión absoluta del pago del impuesto dentro del plazo legal, respecto al período tributario de diciembre de 1998; y por pagar una suma inferior al impuesto que corresponde dentro del plazo legal establecido para noviembre de 1998, y enero de 1999; y B) **CONFIRMASE** la multa por presentación incompleta, respecto de los períodos de noviembre y diciembre de 1998.

## CONSULTAS EVACUADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

### CONSULTA N° 1

Expone que la actividad económica a la que se dedica es el alquiler de locales comerciales y que actúa en representación de dos sociedades de hecho y en su carácter personal, todos con el mismo Número de Registro de Contribuyente. A este respecto pregunta: Cómo presentar la declaración de Impuesto sobre la Renta, para poderse reclamar el impuesto retenido, si dicha retención aparece a su nombre, puesto que ha obtenido varias respuestas verbales una, que presente una sola declaración de impuesto sobre la Renta como representante con su NIT; otra, que cada socio presente su declaración.

#### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que el artículo 5 de la Ley de Impuesto a sobre la Renta no considera como sujetos pasivos del aludido impuesto a las sociedades de hecho, ya que la referida disposición legal prescribe: “Son sujetos pasivos o contribuyentes y, por lo tanto obligados al pago del Impuesto sobre la Renta, aquellos que realizan el supuesto establecido en el artículo 1 de esta ley, ya se trate: a) de las personas naturales o jurídicas domiciliadas o no; b) de las sucesiones y los fideicomisos domiciliados en el país; y c) de los artistas, deportistas o similares domiciliados o no en el país, sea que se presenten individualmente como personas naturales o bien agrupados en conjuntos”. Bajo ese contexto, la responsabilidad tributaria, en materia de Impuesto sobre la Renta en el presente caso individualizada, respecto de cada uno de los miembros de la sociedad de hecho mencionada en su escrito de mérito, y cada uno de ellos, adquiere para efectos del impuesto aludido, la calidad de contribuyente, de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Código Tributario,

en relación con los artículos 1 y 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, consecuentemente, todos los productos o utilidades percibidos o devengados por ellos, ya sea en efectivo o en especie y provenientes de cualquier clase de fuente, en el período o ejercicio de imposición de que se trata, constituye renta obtenida, de conformidad a lo previsto en los artículos 2 y 13 de la referida ley. Ahora bien siendo el sistema de retención del Impuesto sobre la Renta una modalidad de pago anticipado de dicho impuesto, regulado en los artículos 154 y siguientes del Código Tributario en relación con los artículos 58, 9 y 62 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ésta debe practicarse al sujeto que percibe a Renta, pues al final del ejercicio representará un abono a cuenta del impuesto que le resulte a pagar. Bajo tales alcances si los clientes de la sociedad de hecho que manifiesta conformar, pagan a nombre del consultante; las cantidades y la factura o Comprobante de Crédito Fiscal correspondiente identifica como prestador del servicio al referido señor, de acuerdo a lo previsto en el artículo 156 del Código Tributario. Las retenciones deben practicarse al peticionario y éste consignarlas en su declaración anual de impuesto sobre la Renta, pues los agentes retenedores informarán con base a lo dispuesto en el artículo 123 del Citado Código como sujeto de retención al mencionado señor. Así las cosas, a la luz de las disposiciones legales precedentes descritas, se pueden realizar las consideraciones siguientes: 1) Que la Ley de Impuesto sobre la Renta, no ha regulado, como sujetos pasivos del impuesto, Las personas jurídicas de hecho, según las características de la agrupación en conjunto como manifiesta en su escrito. 2) Que los servicios que desarrollan los coparticipantes

individualmente en el presente caso, están dentro de los hechos generadores previstos por la Ley, por lo tanto son rentas gravadas para ellos; y 3) Que las retenciones en concepto de anticipo del impuesto sobre la Renta, se han venido efectuando conforme a la Ley, al referido consultante. Por lo tanto, esta Dirección General en conclusión, manifiesta que deberá formular la declaración de Impuesto sobre la Renta reflejando dichas retenciones en

su carácter personal como lo ha venido haciendo, con base a las disposiciones legales precedentes descritas y el artículo 17 del Código Tributario que reza: “Los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes”.

## CONSULTA N° 2

Expone que su representada ha sido objeto de retenciones por ventas de café realizadas a la asociación AC., calificada por esta Oficina como agente de retención, lo cual hace incurrir a su representada en violación a los artículos 107, 226 y 239 literal a) del Código Tributario.

### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Ciertamente, esta Administración Tributaria, por medio de resolución proveída por el Departamento de Tasaciones de la División Jurídica de esta Dirección General, en uso de sus facultades legales y con fundamento en los artículos 47 y 162 del Código Tributario designó como agente de retención a la asociación AC., para que en tal calidad retenga el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por las adquisiciones de café en estado natural, servicios de transporte y reparaciones automotrices. Por tanto, cuando éste agente de retención, efectúa las retenciones por cualesquiera de las actividades mencionadas en el párrafo anterior, su actuar es conforme a derecho, siempre y cuando esas actividades sean realizadas con otros contribuyentes inscritos. Es decir, que la calidad de agentes de retención, para el caso, se circunscribe a operaciones automotrices, realizadas con otros

contribuyentes inscritos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios. Ahora bien se vuelve necesario aclarar que si su representada es objeto de retención en los términos antes descritos, no incurre de manera alguna en violación al artículo 107 del Código Tributario, el cual establece la obligación de emitir comprobantes de crédito fiscal y otros documentos, porque la obligación de la Cooperativa representada por su persona, se ve subsumida en lo que establece el artículo 112 del referido Código, en el sentido de que el comprobante de retención que emita el agente de retención cumple una doble finalidad, para el agente retenedor hará las veces de un comprobante de crédito fiscal con todos sus efectos consecuentes de acuerdo a lo previsto en el inciso final del artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y para su representada constituye el documento que sustentará las transferencias de café en estado natural efectuadas a aquella. En el resto de operaciones que realice su representada con otros contribuyentes de IVA que no ostenten la calidad de agentes de retención, se encuentra en obligación de emitir comprobante de crédito fiscal o factura, según sea el caso de acuerdo a lo previsto en el artículo 107 del Código Tributario.

**CONSULTA N° 3**

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, mediante el cual en lo sustancial, aduce estar en desacuerdo con la resolución pronunciada por la Oficina Regional de Occidente de esta Dirección General, la que basándose en los artículos 46 y 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, declara sin lugar la desinscripción de su representada como contribuyente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; razón por la cual en base a los argumentos legales que expone en su escrito de mérito, solicita se califique como sujeto excluido de dicho tributo.

**OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL**

Sobre el particular, esta Administración Tributaria con base a las facultades conferidas en los artículos 1, 3, 4 inciso primero y 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos en relación con el artículo 26 del Código Tributario, le manifiesta: Que toda persona natural o jurídica incluso las instituciones, organismos y empresas de propiedad del Gobierno Central y de instituciones públicas descentralizadas o autónomas, son sujetos pasivos o deudores del impuesto cuando realicen los hechos previstos en los artículos 4, 11, 14 y 16 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en virtud de lo cual, tales hechos se encuentran gravados con la tasa del trece por ciento (13%) del aludido impuesto, de conformidad a lo estipulado en el los artículos 20 y 54 del mismo texto legal. Por su parte, el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios estipula, que si un sujeto en el transcurso de cualquier año, efectúa transferencias de bienes muebles corporales o presta servicios, gravados y exentos, por un monto superior a cincuenta mil colones o su activo total fuese superior a veinte mil colones asume la calidad de contribuyente,

consecuentemente, emerge para él, la obligación de inscribirse como contribuyente del referido impuesto, a partir del mes subsiguiente a aquél en que ello ocurra. De lo anterior resulta, que si la Asociación solicitante, cumple cualesquiera de esos requisitos, por virtud de la ley, asume la calidad de contribuyente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y consecuentemente emergen para ella las obligaciones derivadas de tal calidad jurídica, tales como declarar y pagar el impuesto correspondiente, emitir y entregar los documentos legales, llevar libros o registros de compras y ventas entre otras. Asimismo, debe advertirse de que es “condictio sine qua non” para que opera la exención del impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el caso planteado del servicio de agua y servicio de alcantarillado, como lo prevé el artículo 46 literal h) de la Ley en referencia, que el ente prestador de este servicio sea una institución pública, característica ésta que no reúne la Asociación peticionaria, puesto que su origen deviene de un acto de creación enmarcado en el derecho común y no de una ley o de un decreto del Órgano Legislativo, constituido para ese fin. Por otra parte, la circunstancia de que dicha institución esté regulada conforme el Código Municipal, no es óbice para que los efectos de la ley tributaria tengan plena vigencia y deban ser aplicados en las operaciones de servicio de suministro de agua y servicio de alcantarillas prestados conforme b estipulado en el artículo 9 del Código Tributario que establece: “En caso de conflicto entre las 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 específica de que se trate. Bajo ese contexto, es necesario acotar, que el estatus legal de excluido de la calidad de contribuyente del impuesto, se asume, de acuerdo a lo prescrito en el inciso primero del artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al concurrir de manera

concomitante los dos requisitos que dicha disposición legal estipula, es decir, si las transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios gravados y exentos realizado en los doce meses anteriores son inferiores a cincuenta mil colones y cuando el

total de su activo sea inferior a veinte mil colones, por lo que, de suscitarse tales presupuestos legales esta Administración Tributaria se encontraría inhabilitada para despojar de tal calidad jurídica a la referida asociación.

#### CONSULTA N° 4

Expresa que su representada es un Ministerio Cristiano, el cual para el cumplimiento de sus objetivos cuenta con una asignación que proviene de fondos donados, con la cual se deben obtener los recursos necesarios, entre ellos equipo de transporte, por lo que con el fin de optimizar el uso de dichos recursos, solicita la aprobación de exención de IVA para la compra de un vehículo de trabajo, precio CIF y sin impuestos, debido a que los precios en plaza les resultan onerosos.

#### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Que el artículo 6 literal b) del Código Tributario requiere que las exenciones se confieran por medio de una ley, y la potestad para concederlas corresponde a la Asamblea Legislativa, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 131 ordinal 11° de la Constitución de la República de El Salvador, no existiendo facultades legales para esta Oficina de otorgarlas.

Por su parte la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la

Prestación de Servicios, en el artículo 45 relativo a la exención del pago del impuesto por la importación e internación definitiva que se realice, no estipula de manera expresa exención respecto de la importación de vehículos, por lo que la importación de tales bienes resulta gravada con la tasa del 13% del impuesto a la Tránsito de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de acuerdo a lo previsto en los artículos 14 y 54 de la Ley que regula dicho impuesto, salvo en los casos siguientes: a) Que éstos sean donados desde el extranjero a corporaciones y fundaciones de derecho público o corporaciones y fundaciones de utilidad pública, b) Que sean autobuses, microbuses y vehículos de alquiler dedicados al transporte público o de pasajeros, c) Donaciones de acuerdo a convenios celebrados por El Salvador.

En ese sentido al no existir regulación expresa que establezca la exención aludida, ni competencia por parte de esta Dirección General para otorgarla, esta Oficina se encuentra imposibilitada legalmente para acceder a lo solicitado.

#### CONSULTA N° 5

En atención a escrito presentado a esta Dirección General, en el que externa su desacuerdo con el criterio dado por esta Dirección General, en razón de que, a juicio de dicha Comisión, sí goza del beneficio de exención del Impuesto sobre la Renta, pues el artículo 31 de la Ley de creación de la misma, establece que un cuerpo normado para que le

sea aplicable debe referirse expresamente a ella; y, el Decreto Legislativo Número 74 de fecha 10 de octubre de 1991, publicado en el Diario Oficial de fecha 4 de noviembre del mismo año, que contiene las Disposiciones del Régimen General de Exenciones, en su artículo 1, deroga tácitamente las exenciones de las que gozaban las entidades estatales con personalidad jurídica

propia, pero esta disposición no alude expresamente a la mencionada institución, de tal suerte que tal derogatoria tácitamente no es extensiva a la misma, consecuentemente ésta sigue gozando de la exención del Impuesto sobre la Renta

## OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Al respecto, esta Dirección General con base a las facultades conferidas en los artículos 1, 3, 4 inciso primero y 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 lo siguiente:

Que el inciso primero del artículo 1 de las Disposiciones sobre el Régimen General de Exenciones estipula de manera expresa y con carácter general la obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta para todas las entidades estatales con personalidad jurídica propia que realicen actividades comerciales, industriales o de servicio, excluyendo de manera expresa de dicha obligación únicamente al Gobierno Central, a las Municipalidades, y a aquellas entidades estatales que realizan funciones educativas y de seguridad social. Por su parte el artículo 4 de las aludidas Disposiciones, deroga todas las disposiciones legales y administrativas que contradigan a las disposiciones sobre el Régimen General de Exenciones. Bajo ese contexto, puede advertirse como al tenor de lo estipulado de manera expresa en las antedichas normas, las entidades estatales con personalidad propia, como la entidad que representa, que antes de la existencia de las Disposiciones sobre el Régimen General de Exenciones venía gozando, de acuerdo al artículo 26 de la Ley que la rige, de la gravabilidad de sus rentas, pasa a constituirse en sujeto de imposición obligado al pago del Impuesto sobre la Renta, a partir de la vigencia del Decreto Legislativo No. 74, del diez de octubre de mil novecientos noventa y uno, publicado en el Diario Oficial No 206, Tomo 313, del cuatro de noviembre del mismo año, que contiene las mencionadas

Disposiciones y que es una ley posterior a la Ley de creación de la peticionaria. Ahora bien, de lo antes expuesto queda claro como la regulación específica que confería la exención de Impuesto sobre la Renta (Art. 26 de la Ley creación de entidad en mención) quedó derogada por los artículos 1 y 4 de las Disposiciones sobre el Régimen General de Exenciones, reemplazándola o sustituyéndola íntegramente, lo que implica que en todo caso, tal efecto (el de la derogatoria), se produciría por la mera incompatibilidad resultante del precepto nuevo y el antiguo, al disponer ambos sobre la misma materia y en términos contrapuestos, siendo su subyacente efecto, el que la nueva disposición sustituye íntegramente a la precedente. Sobre tal circunstancia, Roberto Vidales en su libro “Índice de Legislación de El Salvador” señala un aspecto a observar en caso de conflicto de dos normas, este es la vigencia de las leyes en pugna: a partir de dicho parámetro, el citado autor para dilucidar el régimen aplicable al caso concreto contrapone las categorías de vigencia y derogación. Tal autor plantea que una norma vigente, es la que transcurrida la *vacatio legis* se encuentra en vigor, es por ello de observancia obligatoria; la derogada ha cesado su eficacia (entre otros supuestos) en virtud de la emisión de otra posterior sobre el mismo tema. Lo anterior permite concluir que la derogatoria implica dos actos legislativos sucesivos, el segundo de los cuales priva al primero de su fuerza obligatoria. Sobre esto último es necesario acotar que de conformidad al artículo 50 del Código Civil las formas de derogación que pueden suscitarse en el sistema normativo salvadoreño son según la forma en la que se realice, expresa o tácita, con el criterio de la extensión de la derogatoria respecto de la norma derogada como derogatoria total o parcial. Mientras la derogatoria expresa señala claramente modificar la norma antigua, la derogatoria tácita se verifica “cuando una ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con la anterior”, artículo 50 inciso tercero del Código Civil. Los autores que abundan sobre el tema aludido (derogatoria) coinciden en señalar que la solución ante este conflicto estriba en considerar



que la norma más antigua, ha sido derogada por la más nueva, siempre que, esta última sea de mayor o igual jerarquía que la anterior. En el presente caso, según puede apreciarse se cumplen los supuestos de derogatoria siguientes: a) el mencionado Decreto Legislativo No. 74, que contiene las Disposiciones sobre el Régimen General de Exenciones, es posterior en el tiempo al artículo 26 de la Ley de Creación de la entidad que representa el cual contenía la exención del Impuesto sobre la Renta, pues el citado Decreto fue emitido en fecha diez de octubre de mil novecientos noventa y uno y veinte a partir del trece de noviembre del mismo año y el artículo 26 antes dicho es de fecha dieciocho de septiembre de mil novecientos cuarenta y ocho y veinte a partir diez de octubre de ese mismo año. b) El artículo 1 de las Disposiciones del Régimen General de Exenciones (Decreto Legislativo No 74) establece regulaciones sobre el mismo tema o misma materia que el artículo 26 de la Ley de Creación de esa Comisión, refiriéndose ambas disposiciones legales al régimen tributario que ha de regir en materia de Impuesto sobre la Renta para tal entidad. c) El tenor de ambas disposiciones no es conciliable entre sí, pues mientras el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta estipula la obligación de pago del Impuesto sobre la Renta, el artículo 26 de la Ley de Creación de la entidad establece la exención del mismo; y, d) ambas disposiciones poseen igual jerarquía normativa, pues las dos emanan de una ley formal. A este mismo respecto, se debe advertir de que, en el caso de conflicto entre las normas tributarias y las de cualquier otra índole, con excepción de las disposiciones constitucionales, predominarán en su orden, las normas del Código Tributario o leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate, conforme lo dispone el artículo 9 del Código Tributario. En este mismo orden, cabe agregar que la condicionante establecida mediante el artículo 31 de la Ley que rige a la mencionada Comisión, no aplica de manera específica o especial al régimen tributario de la comisión pues, como ya se mencionó es el artículo 26 de la misma ley el que se refiere de manera puntual

a tal circunstancia, no obstante, las regulaciones sobre dicha materia como se ha sostenido anteriormente, con la promulgación del mencionado Decreto No. 74, han perdido validez. Desde esa perspectiva, la afirmación formulada por la entidad peticionaria, en el sentido que continúa gozando del beneficio de exención del Impuesto sobre la Renta, carece de soporte legal puesto que tal beneficio fue derogado por el mencionado Decreto Legislativo No. 74 de fecha 10 de octubre de 1999, al expresar dicho Decreto en forma clara e inequívoca que, todas las entidades públicas, con excepción del Gobierno Central y la municipalidades quedan comprendidas desde su vigencia como sujetos de imposición en su consideración de personas jurídicas obligadas al cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales en lo referente a la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal como se colige del artículo 1 del mencionado Decreto que literalmente reza: “Todas las entidades estatales con personalidad jurídica propia que realicen actividades comerciales industriales o de servicio, deberán pagar los Impuestos sobre la Renta, de importaciones y de timbres, sin atender el régimen de exenciones que hayan venido disfrutando. Se exceptúan expresamente el Gobierno Central, las municipalidades y aquellas entidades estatales que realizan funciones educativas y de seguridad social”, no estando tampoco su representada comprendida dentro de las excepciones a que alude la disposición transcrita, pues dicha institución por su misma ley de creación no realiza funciones educativas ni de seguridad social, sino que su giro económico entre otros es la prestación de servicios, y si la intención del legislador hubiera sido mantener el beneficio fiscal a la mencionada entidad lo hubiera incluido dentro de tales excepciones, mas por el contrario, para no dejar ninguna duda sobre la prevalencia de tales Disposiciones sobre cualquier otra que las contraviniera mediante el artículo 4, estableció: Derógase el Decreto No 276 del 31 de enero de 1986 publicado en el Diario Oficial No. 21, Tomo 290, del 3 de febrero del mismo año, y todas las disposiciones legales y administrativas que contradigan el presente decreto, el cual

prevalecerá sobre las mismas”. Definido lo anterior y al analizar la Ley de la entidad, se considera que ésta, no es una Corporación de Derecho Público, en cuanto se crea por Decreto Legislativo, con la finalidad de prestar un servicio público, sin fines de lucro, sujeto al control del Estado, y del Derecho Privado, en cuanto realiza actividades comerciales o industriales del mismo tipo que podrían hacer los particulares, no realiza una función típica del Estado y no ostenta prerrogativas exorbitantes del derecho común en su forma activa; y por ende no contenido en la exención que establece

el artículo 6 literal c) de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por otra parte, aunque el patrimonio de esta pertenezca al estado, es por voluntad del legislador manifestada mediante el decreto legislativo número 74 del 10 de octubre de 1991, antes citado, el cual fue posteriormente reformado mediante decreto legislativo número 494, del 13 de marzo de 1993, publicado en el diario oficial número 70, tomo 319, del 19 de abril de ese mismo año, que las rentas obtenidas se encuentran gravadas con el Impuesto sobre la Renta.

### CONSULTA No.6

Respecto a escrito de fecha 5 de noviembre de 2002, mediante el que en síntesis solicita se conceda otorgar fianza mercantil con lo que estaría proporcionando al Estado una garantía personal de pago de las obligaciones tributarias como son declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, Impuesto sobre la Renta, Pago a Cuenta, Retenciones y multas pendientes de pago; a fin de aplazar temporalmente el pago de dicha deuda y evitar que pase a otra instancia.

### OPINIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL

Sobre la solicitud planteada, esta Administración Tributaria, manifiesta: Que en el ejercicio de sus atribuciones, los funcionarios del Gobierno están supeditados a las facultades que expresamente les confiere la ley, tal como lo dispone el artículo 86 inciso 3° de la Constitución de la República de El Salvador.

Dicho postulado constitucional proclama el principio de legalidad de las actuaciones de la Administración Pública, dentro de la cual está comprendida la Administración Tributaria.

Pero es el caso, que dicho principio también despliega su presencia no sólo en las actuaciones de la Administración Tributaria,

sino también se manifiesta bajo la modalidad del principio de reserva de ley en los elementos de la tributación, como son entre otros: el hecho generador, la responsabilidad solidaria, la base imponible, la tasa o alícuota, las exenciones y beneficios fiscales, las deducciones, las infracciones y sanciones, el pago de intereses, los procedimientos, las facilidades y prórrogas de pago, las garantías y los modos de extinción de la obligación tributaria.

Como puede observarse, establecer facilidades y prórrogas para el pago y garantías para los créditos tributarios, es materia reservada a la ley, según lo dispuesto en el artículo 6 literal c) del Código Tributario; en ese sentido, el artículo 75 de ese mismo cuerpo legal establece, que la mora en el pago del impuesto produce como efectos, la exigibilidad coactiva de la obligación del pago del impuesto e intereses según el decreto legislativo 720 de fecha 24 de noviembre de 1993.

Por otra parte, también el Código Tributario en sus artículos 219 inciso final, 221 y 224 inciso final, regula los casos en que el impuesto puede garantizarse a través de una fianza, ya sea hipotecaria, bancaria o de cualquier otra institución autorizada para otorgarla, siendo esos casos los relativos a la autorización para la inscripción o la realización de los actos que enumera el artículo 218 del Código Tributario,

ya los sujetos de impuesto no domiciliados supeditados a la retención del Impuesto sobre la Renta, supuestos que no se enmarcan en el caso planteado.

El artículo 74 inciso final del Código Tributario por su parte establece que, respecto del pago de impuestos no podrán concederse prórrogas ni facilidades o plazos diferidos, salvo en los casos expresamente previstos en el artículo 66 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, los cuales están referidos únicamente al Impuesto sobre la Renta, intereses y multas en mora de ese impuesto, a solicitud del interesado, siendo la Dirección General de Tesorería la Institución facultada para conceder plazos escalonados para el pago hasta un máximo de 6 meses.

Sobre el Pago a Cuenta, Retenciones del Impuesto sobre la Renta, e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles ya la Prestación de Servicios, la ley no ha dispuesto facilidad o prórroga para su pago, ya que por su naturaleza, el primero, es un anticipo mensual del impuesto anual sobre la renta (artículos 151-153 Código Tributario), el segundo, es un impuesto que como agente de retención ha

retenido a una tercera persona para enterarlo al Fisco de la República en el plazo estipulado (artículos 154-160 del Código Tributario) y, el tercero, es un impuesto que el contribuyente traslada a los adquirentes de bienes o usuarios de servicios (artículos 57 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios).

Sobre las razones de fuerza mayor que expone como motivos de su incumplimiento, éstas podrían ser expuestas por su persona en los procedimientos sancionatorios previos a la imposición de multas por la omisión en las declaraciones de pago a cuenta, retenciones e IVA, si fuera el caso, siempre que en su oportunidad las compruebe.

Por las razones expuestas, esta Oficina considera que con base a las disposiciones legales y principios citados en la presente, no es procedente garantizar por medio de fianza mercantil, el cumplimiento de las obligaciones tributarias en mora, aplazando con ello temporalmente el pago de la deuda firme y la presentación de las respectivas declaraciones, sino por el contrario, debe cumplir a la brevedad posible con dichas obligaciones.

# 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

