

213-A-2001

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las doce horas del seis de diciembre de dos mil cinco.

El presente proceso ha sido promovido por el señor Rubén Enrique Alfaro Calderón conocido por Enrique Alfaro Calderón, mayor de edad, perito agrónomo, del domicilio de Sonsonate, departamento de Sonsonate, por medio de su apoderado general administrativo y judicial licenciado Ricardo Alberto Mendoza Orantes, mayor de edad, abogado, de este domicilio, contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por la emisión de la resolución de las ocho horas diez minutos del día veintiséis de septiembre de dos mil uno, por la cual confirma la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas del día veinticinco de mayo del año dos mil, que determina a cargo del demandante remanentes de crédito fiscal por los períodos de mayo y junio de mil novecientos noventa y siete e Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA), por los períodos de julio a diciembre del mismo año, por un monto de dieciséis mil novecientos ocho colones.

Han intervenido: la parte actora en los términos indicados; el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos como autoridad demandada y en forma sucesiva la licenciada Tatiana Margarita Uceda López, mayor de edad, abogada, de este domicilio, en su calidad de delegada del Fiscal General de la República, quien fuera sustituida por el licenciado Oscar Jerónimo Ventura Blanco, mayor de edad, abogado y de este domicilio.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA.

a) Actos impugnados y autoridades demandadas. El demandante dirige su pretensión contra el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por haber emitido la resolución de fecha veintiséis de septiembre del año dos mil uno, la cual confirma la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, de las ocho horas del día veinticinco de mayo del año dos mil, cuyo contenido ha quedado descrito en el preámbulo de esta sentencia.

b) Circunstancias. Relata la parte actora que la tasación complementaria confirmada se origina por ingresos obtenidos por su poderdante en concepto de cánones de arrendamiento con promesa de venta, provenientes de la lotificación "San Enrique", sita en jurisdicción de San Antonio del Monte, departamento de Sonsonate.

A su juicio, la sentencia del Tribunal de Apelaciones carece de todo fundamento legal, ya que aparte de ser oscura e incomprensible, contiene errores de redacción y ortográficos. Señala que el Tribunal afirma que, de acuerdo con el art. 46 letra b) de la Ley de Impuesto

a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los arrendamientos con promesa de venta de los terrenos de la lotificación no se encuentran exentos del impuesto del IVA; sin embargo, según el mismo Tribunal, dicha disposición resulta inaplicable, toda vez que ésta se aplica a los casos en que el servicio para vivienda se presta por el contribuyente. En la resolución impugnada se señala que sólo se recibe por el prestatario un inmueble, que él destinará, si quiere, para vivienda, no correspondiéndose así el destino con la prestación del servicio propiamente.

Debido a que el contrato de arrendamiento es bilateral, el apoderado del actor alega que no es posible que el Tribunal demandado afirme que la disposición del art. 46 letra b) de la ley en cuestión no se ajusta al caso controvertido, ya que es necesario para que exista contrato, el que concurren el arrendante y el arrendatario y que tal como se ha probado con la presentación de tres copias certificadas de los contratos de arrendamiento con promesa de venta, el destino de los inmuebles es exclusivamente para vivienda, por lo que decir que el prestatario del inmueble lo destinará, si él quiere, para vivienda, deviene en un absurdo puesto que no es atribución del arrendante ejercer función de policía para verificar que los terrenos se ocupen sólo para vivienda. Agrega que dichos terrenos son de pequeña extensión, por lo que resulta imposible en la práctica que se puedan utilizar para negocio; que incluso pidió a la Dirección General de Impuestos Internos practicara inspección de campo para constatar el uso de los terrenos en cuestión, petición que no fue atendida. Al no haber practicado la inspección solicitada, ni la Dirección ni el Tribunal saben a ciencia cierta el destino de los terrenos, por lo que se debió fallar con base en la prueba instrumental presentada ante el Tribunal, donde sí consta que los terrenos son para uso exclusivo de vivienda.

A su juicio, el Tribunal afirma "que no es posible ampararse en el art. 46 letra b) de la Ley del IVA" y luego se contradice al expresar: "toda vez que ésta aplica a los casos en que el servicio se presta por el contribuyente", manifestando el actor a continuación: "¿Si no es mi poderdante, en su calidad de arrendatario el que ha prestado el servicio, porque razón impone a él las cuotas complementarias de impuesto?" y que el mismo Tribunal reconoce que la exención del impuesto contemplada en el art. 46 letra b) de la ley en cuestión aplica a los casos en que el servicio de vivienda se presta por el contribuyente.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión. En opinión del apoderado del actor, no se aplica el art. 18 inciso final de la ley de la materia, ya que este artículo es de contenido general, que encuentra su excepción en el caso de las exenciones contempladas en la misma ley, por lo que es aplicable a otras operaciones de arrendamiento, como las que recaen sobre bienes muebles. Cuando la ley del IVA en su art. 46 letra b) otorga exención de impuestos a los servicios de arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles destinados a viviendas para habitación, no establece ningún requisito o condición, tales como que la operación sea mediante arrendamiento simple o con promesa de venta; no distingue entre inmuebles urbanos o rústicos; tampoco exige que se trate de un sólo inmueble y de un sólo arrendatario; ni siquiera exige que el arrendante sea propietario del inmueble, puesto que también declara exentos los subarrendamientos. Por lo anterior, todas las argumentaciones del Tribunal de Apelaciones, al hacer distinciones de tipo económico y jurídico, calificando el arrendamiento y la transferencia como hechos generadores separados, carecen de valor y sentido por ser especulativas e irrelevantes para resolver el litigio.

Agrega el actor que el art. 119 de la Constitución de la República declara de interés social la construcción de vivienda; para estimular esta política social, el Estado, a través de la legislación secundaria, otorga incentivos fiscales para la realización de dicho fin. El Tribunal de Apelaciones hace caso omiso de la disposición de la Ley del IVA, la cual concede exención al presente caso, aún cuando tiene base constitucional, pretendiendo gravar con el impuesto actividades que han sido expresamente declaradas exentas por la ley.

Finalmente, afirma que al notificarse la resolución de fecha veintinueve de mayo de dos mil por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, lo hizo en el Centro Comercial Argoz, local veintiséis, Nueva San Salvador, departamento de La Libertad, pero en el formulario de Registro Único de Contribuyentes, la misma administración tributaria, registra y señala expresamente para oír notificaciones la Avenida Quince de Septiembre, número treinta y cinco, frente a la Terminal de Buses de Sonsonate, por lo que de conformidad con la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no ha podido garantizarse el derecho de audiencia consagrado en el art. 11 de la Constitución, encontrándose su poderdante en condición de indefensión.

d) Petición. Por todo ello, pide que en sentencia definitiva se revoque el acto impugnado.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA.

La demanda fue admitida; se tuvo por parte al señor Rubén Enrique Alfaro Calderón, por medio del licenciado Mendoza Orantes, en la calidad ya referida; se suspendió provisionalmente la ejecución de los efectos del acto impugnado y se solicitó informe a la autoridad demandada sobre la existencia del acto reclamado.

3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA.

Evacuado el informe en sentido afirmativo, se pidió rendir nuevo informe con las justificaciones en que se fundamenta la legalidad del acto impugnado y se ordenó notificar la resolución al Fiscal General de la República.

En su informe justificativo, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos manifestó que el demandante, respecto de los ingresos omitidos por el arrendamiento de bienes inmuebles con promesa de venta, basó su inconformidad aduciendo que los hechos a los cuales correspondió la contratación es a bienes inmuebles, cuya transferencia no se encuentra gravada con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46 letra b) de la ley de la materia.

Además manifestó que tampoco debe en este caso atenderse a la forma de la contratación, es decir, a lo que expresan los contratos de arrendamiento, sino que debe atenderse el hecho económico en sí, pues se trata de una transferencia de bienes inmuebles y por lo tanto dicha transferencia no está sujeta al impuesto en estudio, ya que los lotes prometidos son exclusivamente para vivienda. Sobre lo anterior, el Tribunal mencionado estima que en primer lugar fue importante establecer la inaplicabilidad en los términos expresados por el

apelante de lo dispuesto en el artículo 46 letra "b" de la Ley en comento, ya que esto guarda relación con la exención pretendida, "y sobre lo que no es posible ampararse toda vez que ésta aplica a los casos en que el servicio para vivienda se presta por el contribuyente; no siendo el caso que nos ocupa, en donde solo se recibió por el prestatario un inmueble que el destinará, si quiere, para vivienda, no correspondiéndose así el destino con la prestación del servicio propiamente", y por lo prescrito en el art. 18 inciso último de la ley de la materia, cuando señala: "Las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto, según cuál circunstancia de las señaladas a continuación ocurra primero (...). En los arrendamientos con opción de compra o promesa de venta, el impuesto se causa al momento de ser exigibles los cánones de arrendamiento o al perfeccionarse la venta". De ahí que el legislador ha calificado el arrendamiento y la transferencia como hechos generadores separados, ya que si se atiende, tal como lo manifiesta, sin tomar en cuenta el contenido económico como bien sucede en los hechos generadores del impuesto sobre la renta, lo que efectivamente se ha generado es un arrendamiento de inmueble, cuyos cánones están gravados en su totalidad, porque ellos constituyeron la contraprestación del servicio de arrendamiento, debiendo desde luego gravarse el total del canon pactado según cada contrato, puesto que se apegó ciertamente a esta figura, pues tributariamente tampoco se manifiesta transferencia de dominio en esa etapa; de ahí, que si el adquirente del inmueble incumple con las obligaciones pactadas, pierde la expectativa de adquirir por transferencia el bien en su oportunidad; y desde luego, no se devuelven las cuotas pagadas, sino que éstas quedan como contraprestación recibida por el servicio de arrendamiento prestado y cuyos montos ya ingresaron al patrimonio del prestador del servicio; por eso se entiende que su cobro correspondió por el uso y goce que ha tenido del bien durante ese plazo; de ahí que el bien inmueble, una vez libre para el propietario, puede perfectamente volver a ser objeto de una transacción.

Por lo anterior, el Tribunal confirmó los ingresos imputados por parte de la Dirección General, por los cánones pactados y percibidos y por los devengados, según consta en los documentos respectivos que ampararon las operaciones contractuales de arrendamiento de bienes inmuebles con promesa de venta y únicamente el canon último con el cual se realiza la transferencia del bien inmueble, de darse en su caso, con la respectiva escritura de compraventa, estará exento del impuesto, ya sea que con él se perfeccione la transferencia de dominio objeto de la contratación, que por ser un inmueble su transferencia, no está sujeta al impuesto objeto de estudio. Lo anterior guarda coherencia con el hecho que el contribuyente mencionó que la calificación debe hacerse necesariamente con base en la realidad efectiva y siendo este tributo por cuya naturaleza se grava la circulación jurídica de los actos y convenciones que impliquen en sus respectivas obligaciones por cumplirse tanto transferencias como servicios propiamente, la realidad efectiva se contrae siempre a la verdadera naturaleza jurídica del negocio en cuestión, por lo que traducido a la figura del arrendamiento con promesa de venta y no de una venta a plazos, en cuyo caso, así habría que calificarle de acuerdo con el derecho común.

No obstante ello, el legislador tributario por su parte ha calificado tal negocio jurídico en una doble dimensión jurídica, pues la calificación es expresa en la ley y, en consecuencia, el tratamiento a dar a los casos de arrendamiento de inmuebles a pesar de que bajo una consideración económica pueda resultar algo diferente, sí es acorde a la naturaleza jurídica de la operación, por lo que esa manera de contratar, causa el impuesto por estar gravados

los arrendamientos de inmuebles. De ahí que la opción para los contribuyentes resulte en, o bien transferir de acuerdo al Código de Comercio (mercantil), utilizando la figura de venta a plazos o si acaso la venta a plazos con Registro Mercantil de la operación para que en sus efectos la transferencia quede condicionada al pago del precio u otro evento convenido; o se utilice la figura del arrendamiento con promesa de venta, que por calificación *sui generis* tributaria del legislador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, debe afectarse en dos momentos, como antes se dijo.

4. TÉRMINO DE PRUEBA.

Se tuvo por agregada la credencial presentada por la licenciada Tatiana Margarita Uceda López, a quien se dio intervención en este proceso en carácter de delegada del Fiscal General de la República y se abrió a pruebas el juicio por el término de ley.

5. TRASLADOS.

Según escrito presentado por el apoderado del actor el día siete de enero de dos mil tres y en consideración a que dentro del proceso se encontraba agregada la prueba pertinente, el mencionado apoderado estimó que el presente juicio debía dilucidarse como de mero derecho. Mediante auto de las doce horas y diez minutos del diecisiete de enero del dos mil tres, esta Sala aclaró que dentro del proceso no se encuentran presentadas las copias certificadas de los contratos de arrendamiento con promesa de venta.

Concluido el término probatorio se corrieron los traslados de ley, ocasión en la cual la parte actora, mediante escrito de fecha diez de febrero del año dos mil tres, reiteró lo manifestado en su demanda y presentó fotocopia simple de tres contratos de arrendamiento con promesa de venta.

El Tribunal de Apelaciones demandado, con fecha veintisiete de marzo del año dos mil tres, consideró que debido a que la naturaleza del inmueble es rústica y que en virtud de que no se puede establecer directamente que los bienes de naturaleza rústica son para habitación (dado que por su naturaleza no responden a tal requisito), se debe tener como hecho no contemplado en el articulado en comento; que el art. 46 letra b) de la ley de la materia resulta inaplicable en los términos expresados por la parte actora, lo que guarda relación con la exención pretendida, ya que ésta aplica a los casos en que el servicio para vivienda se presta por el contribuyente, no siendo el caso que nos ocupa, en donde sólo se recibió por el prestatario un inmueble que él destinará, si quiere, a la vivienda, no correspondiéndose así el destino con la prestación del servicio propiamente y porque según el art. 18 inciso último de la ley de la materia, el legislador ha calificado el arrendamiento y la transferencia como hechos generadores separados ya que si se atiende, sin tomar en cuenta el contenido económico, lo que efectivamente se ha generado es un arrendamiento de inmueble, cuyos cánones están gravados en su totalidad, por que ellos constituyeron la contraprestación de la prestación de un servicio de arrendamiento, debiendo desde luego gravarse el total del canon pactado según cada contrato, puesto que se apegó ciertamente a esta figura, pues tributariamente no se manifiesta transferencia de dominio en esta etapa y, de ahí que si el adquirente del inmueble incumple con las obligaciones pactadas, pierde la expectativa de adquirir por transferencia el bien en su oportunidad, quedando las cuotas

pactadas como contraprestación recibida por el servicio de arrendamiento al prestador del servicio.

Que al quedar demostrado que no es de la esencia de un terreno de naturaleza rústica, el ser utilizado inmediata y directamente para habitación, no se acopla al supuesto hipotético contenido en el art. 46 letra b) de la ley de la materia.

Por ende, debe entenderse que el legislador en el art. 18 en comento ha gravado el arrendamiento con promesa de venta y que la sentencia emitida por esta Sala a las doce horas y quince minutos del día doce de marzo de dos mil dos, establece que el arrendamiento con promesa de venta está gravado con el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Finalmente, respecto de la irregularidad de la notificación alegada, la misma carece de trascendencia en cuanto a la supuesta violación del derecho de audiencia, debido a que el actor hizo uso del recurso de apelación y de hecho el Tribunal se pronunció sobre el fondo de la pretensión administrativa en apelación.

La delegada del Fiscal General de la República, presentó su alegato, en el cual manifiesta que dicha representación fiscal comparte el criterio sostenido por el Tribunal demandado, ya que el art. 18 inciso final de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece la manera en que serán gravadas transacciones como la que nos ocupa y, en ese sentido, sostiene la legalidad del acto cuestionado, ya que la actividad desarrollada no se enmarca dentro de lo estipulado en el art. 46 literal b) de la ley en comento, en tanto no se ha comprobado que el arrendamiento con promesa de venta se haya realizado con fines exclusivos de vivienda.

Para mejor proveer, y de conformidad con el art. 48 inciso 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se solicitó a la autoridad demandada el expediente administrativo relacionado con este proceso.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSIÓN.

Encontrándose el proceso en estado de sentencia, es procedente dictar la misma respecto de los puntos controvertidos, de acuerdo con el art. 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Según el apoderado de la parte actora, de conformidad con el art. 46 letra b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los ingresos provenientes de los contratos de arrendamiento con promesa de venta celebrados con los clientes de la Lotificación San Enrique, propiedad de su poderdante, se encuentran exentos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, ya que los mismos han sido utilizados exclusivamente para vivienda, según consta de los contratos presentados; que dicha disposición es clara, en el sentido de que no establece ningún requisito ni condición para gozar de la exención del impuesto, tales como que el

arrendamiento sea simple o con promesa de venta; tampoco exige que se trate de un sólo inmueble o de un sólo arrendatario; y por último, ni siquiera exige que el arrendante sea propietario de los inmuebles, puesto que también declara exentos los subarrendamientos.

A su juicio, la ley es clara en el sentido de que para gozar de la exención del impuesto, es necesario que el inmueble se destine a viviendas para la habitación, requisito que, en su opinión, se ha cumplido y probado.

Por su parte, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos manifiesta que debido a que no se puede establecer directamente que los bienes de naturaleza rústica se destinen para habitación (dado que por su naturaleza no responden a tal requisito), se debe tener como hecho no contemplado en el articulado en comento, por lo que al quedar demostrado que la habitación no es de la esencia inmediata y directa de un terreno de naturaleza rústica, no se acopla a lo establecido en el art. 46 letra b) precitado y, por ende, debe entenderse que el legislador en el art. 18 de la ley en comento, ha gravado el arrendamiento con promesa de venta.

Así las cosas, la cuestión a dilucidar estriba en si resulta aplicable la exención consagrada en el art. 46 letra b) de la ley en comento, a los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles rústicos con promesa de venta y opción de compra celebrados por la parte actora.

2. DEL HECHO GENERADOR Y LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD.

El hecho generador es un hecho económico que manifiesta riqueza o capacidad contributiva, que adquiere relevancia en el ámbito jurídico tributario al ser seleccionado por el legislador, en virtud de la ley.

Por regla general, tales hechos económicos se manifiestan en la realidad mediante formas jurídicas, las que contienen en sí la intención que las partes tenían al momento del acuerdo de voluntades, intención que en una de sus fases está vinculada con los efectos económicos previstos del acto jurídico en sí.

No obstante, no debe perderse de vista que cuando los hechos generadores se vinculan con actos jurídicos de carácter negocial o negocios jurídicos, en virtud del principio de autonomía de la voluntad, las partes pueden seleccionar entre múltiples figuras jurídicas, aquella que les parezca idónea para alcanzar los fines económicos que se proponen al contratar.

Así, en el caso que nos ocupa, el hecho económico concreto consiste en explotar un inmueble o terreno por lotes o parcelas, actividad que puede asumir jurídicamente variadas formas según la voluntad de las partes, entre otras: un arrendamiento simple o con promesa de venta u opción de compra; una compraventa simple de contado o a plazos, bajo condición o sin ella; o un régimen de colonos.

En tales ejemplos encontramos dos intenciones colocadas en planos diferentes: la intención práctica, mediante la cual el propietario del inmueble o lote pretende obtener lucro de su

patrimonio; y, la intención jurídica, en virtud de la cual se busca que el acto jurídico concreto produzca determinados efectos deseados por las partes, quienes negociarán y escogerán la forma jurídica que ofrezca mayores garantías para la ejecución jurídica de la operación y, por supuesto, aquella figura jurídica que minimice el impacto fiscal de la operación, pues nadie está obligado a enterar al fisco sumas mayores de las que legalmente correspondan, como tampoco a seleccionar forzosamente una determinada figura jurídica que resulte tributariamente más gravosa que otra.

3. DEL ARRENDAMIENTO CON PROMESA DE VENTA DE INMUEBLES COMO SERVICIO GRAVADO.

Manifiesta el apoderado de la parte actora que su mandante percibe ingresos en concepto de arrendamiento con promesa de venta de inmuebles rústicos de la lotificación San Enrique, situada en jurisdicción de San Antonio del Monte, departamento de Sonsonate. Por su parte, la autoridad demandada afirma que la parte demandante basó su inconformidad administrativa respecto de los ingresos determinados por el arrendamiento de bienes inmuebles rústicos con promesa de venta.

En tal sentido, tanto para la parte actora como para la demandada, jurídicamente hablando, no existe duda de cuál es el negocio jurídico objeto de la controversia, esto es, concuerdan ambas que se está en presencia de un contrato, de arrendamiento de inmuebles con promesa de venta.

En atención a lo anterior, el art. 16 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, define como servicios todas aquellas operaciones que no consistan en la transferencia de dominio bienes muebles corporales.

Ello incluye, dentro del término *servicios*, aquellas operaciones que versan sobre inmuebles, ya que el legislador no los excluyó; antes al contrario, la misma ley menciona expresamente algunas actividades vinculadas con inmuebles que son expresamente consideradas servicios gravados. En el caso de las transferencias de dominio, éstas están expresamente referidas a bienes muebles corporales exclusivamente.

Según lo anterior y con fundamento en el contrato de que se trata en el presente caso, jurídicamente es dable considerado como una prestación de servicios de arrendamiento, pues no se está en presencia de una transferencia de dominio de bienes inmuebles, la que, como se dijo, no está considerada como hecho generador del impuesto.

Se verifica entonces que ocurre el supuesto del art. 17 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por constituir el arrendamiento con promesa de venta de que se trata, una operación onerosa que no consiste en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, con independencia del hecho de que verse sobre inmuebles.

La ley, para caracterizar a los servicios, dispone que tales operaciones no consisten en la transferencia de dominio de bienes muebles corporales, por constituir esa transferencia un hecho generador distinto de los servicios.

En el caso de la transferencia de dominio de bienes inmuebles, éstas no están sujetas al impuesto, pero cuando se efectúen respecto de los mismos otras operaciones onerosas, tales como las señaladas en las letras d), j) y k) del artículo 17 de la misma ley, se está en presencia de un hecho generador gravado con el impuesto, que si bien hace referencia a bienes inmuebles (incluso a su construcción en el caso de los inmuebles por adherencia), el hecho gravado resulta ser el servicio vinculado con el inmueble y no la transferencia de dominio del inmueble.

4. DEL PAGO FRACCIONADO DEL IMPUESTO EN EL CASO DEL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLE CON PROMESA DE VENTA Y OPCIÓN DE COMPRA.

El art. 18 inciso final de la ley en comento constituye una excepción a la regla general de que el impuesto debe pagarse en su totalidad dentro de los diez días hábiles siguientes al mes en el cual se produjo el hecho generador, estableciendo que en el caso del arrendamiento con opción de compra o promesa de venta, el impuesto se causa al momento de ser exigibles los cánones de arrendamiento o al perfeccionarse la venta, no haciendo distinciones entre bienes muebles o inmuebles.

Ello constituye una excepción, ya que el impuesto, por regla general, se causa al ocurrir el hecho generador, sobre el valor total de la operación, como por ejemplo en el caso de las ventas a plazos de bienes muebles corporales, en las cuales, independientemente del plazo de pago, los sujetos pasivos deben pagar el impuesto sobre el total de la operación dentro de los diez días hábiles siguientes al período mensual correspondiente; según lo dicho, no es posible que se pague el impuesto fraccionadamente por cada una de las cuotas de crédito pactadas, sino al inicio, sobre el monto total de la operación.

Según el art. 48 literal b) de la ley en comento (el cual trata de las bases imponibles específicas), como de conformidad al art. 1703 del Código Civil, el arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa o a ejecutar una obra o prestar un servicio y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado. Asimismo, según el art. 1704 del mismo Código, son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporeales que pueden usarse sin consumirse.

En tal sentido, el contrato de arrendamiento con promesa de venta de bienes inmuebles es justamente un contrato de cesión del uso o goce temporal de dichos bienes, en el cual la ley ha permitido que el impuesto se pague sobre cada una de las cuotas que se perciben y no sobre el valor total de la operación.

El hecho de no estar sujeta al impuesto de que se trata la transferencia de dominio del inmueble, en caso de hacerse efectiva la venta o compra por tratarse precisamente de un bien inmueble, resulta propio de la naturaleza del bien objeto de la transferencia e indica con claridad que el legislador, en el caso concreto que se comenta, ha previsto la existencia de dos momentos distintos: el arrendamiento y la compraventa.

Resulta entonces que el arrendamiento de inmuebles con promesa de venta u opción de compra es un hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con la peculiaridad mencionada respecto del momento en que se causa el impuesto.

5. DE LA EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES DESTINADOS PARA HABITACIÓN.

Según el art. 64 del Código Tributario la exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva, lo que significa, en otras palabras, que para que exista exención debe existir una obligación tributaria sustantiva, la cual surge con la ocurrencia del hecho generador previsto en la norma.

Como se ha dicho en este caso, el arrendamiento de inmuebles con promesa de venta u opción de compra constituye un hecho generador del impuesto de que se trata, dada su calidad de prestación de servicio y su ocurrencia trae como consecuencia la obligación tributaria sustantiva.

Por su parte, el art. 46 letra b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios dispone que estarán exentos de dicho impuesto los servicios de arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación. Con el objeto de comprobar la existencia y naturaleza de los contratos de arrendamiento de que se trata en el presente proceso, el apoderado de la actora presentó ante la autoridad demandada la documentación que corre agregada de folios 18 a 20 del expediente administrativo remitido por el Tribunal de Apelaciones demandado, consistente en tres fotocopias certificadas de los contratos de arrendamiento celebrados por la sociedad KATAMARÁN, S.A. DE C.V., de lotes rústicos situados en la jurisdicción de San Antonio del Monte, departamento de Sonsonate, lotificación San Enrique, y cuyas fotocopias simples también han sido presentadas en el presente proceso (fs. 46 a 48). Con tal documentación, el actor pretende demostrar que tales lotes rústicos serían de uso exclusivo para vivienda.

Se observa, sin embargo, que si bien de los expresados contratos se deduce que los lotes rústicos a que se refieren, han sido entregados a los arrendatarios para "uso exclusivo para vivienda", tales contratos han sido suscritos por la expresada persona jurídica, la que no constituye parte en el presente proceso ni resulta tener vinculación alguna comprobada con los sujetos o hechos vinculados con el presente proceso, como lo sería por ejemplo, el hecho de ser tal persona jurídica subarrendataria o administradora de los inmuebles de que se trata, por lo que tales contratos no constituyen prueba de descargo a favor del expresado señor Alfaro, habida cuenta además del hecho de que no se ha demostrado que se trate de los mismos lotes objeto de la resolución proveída por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, cuya legalidad se controvierte en el presente proceso.

En vista de que no ha sido aportada otra especie de prueba, debe analizarse si lo manifestado por la actora respecto de la aplicación de la exención concedida en la ley para los servicios de arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación, es procedente para el caso *sub júdice*.

Así, como antes se ha establecido, ambas partes concuerdan en el hecho de que los contratos de arrendamiento con promesa de venta versan sobre inmuebles de naturaleza rústica; a este respecto, notoriamente se deduce que tales bienes, precisamente por su naturaleza, no constituyen en sí inmuebles aptos para ser destinados a viviendas para la habitación ya que el presupuesto legal de la exención que se comenta, radica en el hecho de que se trate de inmuebles destinados a viviendas para la habitación, presupuesto que no es posible en un inmueble de naturaleza rústica que no contenga ningún tipo de construcción o que carezca de los servicios básicos necesarios para tal fin. No puede negarse sin embargo, dada la práctica común, que con el transcurso del tiempo en el mismo habrá de edificarse, si es que ello ocurre, cualquier edificación destinada a cualquier finalidad, incluida la vivienda. Pero debe notarse que al momento de suscribirse el contrato de arrendamiento con promesa de venta del inmueble rústico, está ausente el hecho beneficiado por el legislador con la exención: tales inmuebles no son susceptibles de constituir viviendas para la habitación.

Por ello, el contrato de que se trata no cumple en sus orígenes con el elemento exigido por el legislador tributario: esto es, no se trata propiamente de un arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a viviendas para la habitación, ya que un inmueble rústico, si bien puede destinarse a cualquier finalidad, es evidente que no puede constituir una vivienda destinada para habitación.

Según lo anterior, no se cumplen los supuestos establecidos en la norma tributaria, ya que si bien se trata de un servicio de arrendamiento cuya promesa de venta se concretará al final del contrato, una vez satisfechas las condiciones contractuales, la naturaleza rústica del inmueble impide aseverar indudablemente que el mismo habrá de destinarse para vivienda, en el sentido de contar, como antes se ha expresado, con aquellos medios adecuados de infraestructura y servicios para tal fin, puntos que no han sido demostrados por la parte actora.

6. DE LA ALEGADA VIOLACIÓN AL ART. 119 DE LA CONSTITUCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA.

Respecto de lo manifestado en el art. 119 de la Constitución de la ;, República, el cual declara de interés social la construcción de vivienda, debe reconocerse que si bien el Estado, con el objeto de procurar los medios para que sus habitantes gocen de una existencia digna del ser humano, hace uso de instrumentos idóneos para ello, como la implementación del plan nacional de vivienda, también es cierto que dicho artículo es una norma programática que no contiene tratamiento tributario especial alguno para el área de vivienda, ya que no es la Constitución la norma técnicamente adecuada para el establecimiento de exenciones tributarias.

La norma primaria puede establecer las llamadas "inmunidades tributarias", término acuñado por la doctrina brasileña para hacer referencia al hecho de limitar la Constitución al legislador secundario el ejercicio de la potestad tributaria sobre ciertas materias, como ocurre en el caso del inciso segundo del art. 231, según el cual los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles.

Y si bien la Constitución utiliza el término exención, en realidad se está refiriendo a una no incidencia calificada o inmunidad constitucional, lo que significa que el Órgano Legislativo está inhibido para decretar leyes que contengan impuestos sobre inmuebles, que afecten a los templos y sus dependencias destinadas al servicio religioso.

Debido a que la norma primaria precede naturalmente a la ley secundaria que establece la obligación tributaria, no puede la Constitución perdonar tributo alguno anticipadamente, pues para que exista exención, debe existir obligación tributaria. Lo que hace realmente es limitar el ejercicio de la potestad tributaria contenida en la misma Constitución.

Lo anterior indica que la exención alegada por el actor no posee el pretendido fundamento constitucional que le adjudica, ya que como antes se dijo, el art. 119 de la Constitución es una norma programática que declara de interés social la construcción de viviendas e impone al Estado la obligación de procurar que el mayor número de familias salvadoreñas lleguen a ser propietarias de viviendas. No limita en ninguna forma el ejercicio de la potestad tributaria, como claramente ocurre en el caso de los templos y sus dependencias recién referido.

Según lo dicho, esta Sala no observa la vinculación del artículo constitucional invocado por el actor con el hecho generador objeto del presente juicio, cual es el arrendamiento con promesa de venta u opción de compra de inmuebles y no la construcción de vivienda, razón por la cual se desestima el razonamiento esgrimido por la parte actora.

7. DE LA NOTIFICACIÓN DEFECTUOSA.

El apoderado del actor manifiesta que mediante resolución de fecha veintinueve de mayo de dos mil (la que en realidad fue emitida con fecha veinticinco de marzo de dos mil, según consta en el expediente administrativo), la Dirección General de Impuestos Internos impuso al demandante cuotas complementarias del impuesto; y que tal acto administrativo fue notificado en Centro Comercial Argoz, Local veintiséis, Nueva San Salvador, departamento de La Libertad.

Según el mismo apoderado, en el Formulario Único de Contribuyentes, la Administración Tributaria registra y señala expresamente para oír notificaciones la Avenida Quince de Septiembre número treinta y cinco, frente a la terminal de buses de Sonsonate, por lo que habiéndose realizado la notificación de la resolución en comento en un lugar distinto, no ha podido garantizarse el derecho de audiencia consagrado en el art. 11 de la Constitución.

Sobre lo anterior, en reiteradas decisiones, esta Sala ha señalado que la naturaleza de la notificación es la de un acto de comunicación, que informa al administrado del contenido de otro acto dictado con anterioridad, posibilitando la defensa de los derechos o intereses que se cuestionan. En el caso que el destinatario del mismo no esté de acuerdo, está facultado para hacer uso de las acciones que estime convenientes en el ejercicio de su derecho de defensa. Si bien, por su importancia, el legislador reviste a la notificación de una serie de formalidades de obligatorio cumplimiento para lograr su objetivo (el cual no es otro que el destinatario tenga pleno conocimiento del acto en cuestión), la validez de un acto de notificación debe juzgarse atendiendo a la finalidad para la cual está destinado, por

lo que aún cuando exista inobservancia de formalidades, si el acto logra su fin, éste es válido y no podría existir nulidad.

En tal sentido, este Tribunal ha declarado en múltiples resoluciones que si las formalidades que revisten las notificaciones no se cumplen debidamente, pero el particular tiene pleno conocimiento de la resolución, esa notificación es válida, y como consecuencia el acto es eficaz. *Contrario sensu*, si por la inobservancia de ciertas formalidades el acto de la notificación no cumplió con su propósito, esa notificación no es válida y por ende el acto o resolución notificado no produce ningún efecto contra el interesado, pues precisamente la notificación aplaza el comienzo de la eficacia del acto, entendida como la producción de los efectos que le son propios. Además de dar certeza al interesado, también permite la oportunidad de cuestionar la presunción de validez de que gozan los actos de la Administración pública mediante su impugnación, ya sea en sede administrativa por medio de los recursos o por la vía jurisdiccional.

En el presente caso, tal y como señala el Tribunal de Apelaciones demandado, la actora hizo uso del recurso de apelación y el Tribunal se pronunció sobre el fondo de la pretensión administrativa de apelación. Se constata que la parte la actora tuvo pleno conocimiento del acto impugnado, con lo cual ha expresado que tiene pleno conocimiento de la resolución y por tanto, según lo antes dicho, la notificación es válida y como consecuencia el acto es eficaz, lo que se demuestra con la interposición del recurso mismo.

II. FALLO.

Por tanto: Con base en las razones expuestas y los arts. 421 y 427 del Código de Procedimientos Civiles; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA:

A. Declárase que en la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas diez minutos del día veintiséis de septiembre del año dos mil uno, que confirma la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veinticinco de mayo de dos mil, no existen los vicios de ilegalidad alegados por la parte actora;

B. Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho común; y

C. En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la representación fiscal. NOTIFÍQUESE.

M. A. CARDOZA A.-----RENE FORTIN MAGAÑA-----J. N. R. RUIZ-----M. POSADA-----PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN-----RUBRICADAS-----ILEGIBLE.