

88-E-2003

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las quince horas y cinco minutos del doce de enero de dos mil cinco.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por la Sociedad "El Salvador, Telecom, Sociedad Anónima de Capital Variable" (SALTEL, S.A. de C.V.), del domicilio de Santa Tecla, por medio de su representante legal, ingeniero Carmen Waleska Moyano, quien al inicio de este proceso era de treinta cuatro años de edad, ingeniero eléctrico, del domicilio de esta ciudad; impugnando de ilegales las resoluciones pronunciadas por: a) la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), a las ocho horas del día catorce de octubre de dos mil dos, en donde disminuye el remanente de crédito fiscal relacionado con la actividad de exportación que la Sociedad ha acumulado para los períodos tributarios de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a diciembre de dos mil dos; y b) la resolución decretada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día doce de noviembre de dos mil dos, en la que se declara inadmisibile el recurso de apelación interpuesto contra la resolución relacionada en el literal anterior, por no corresponder a una liquidación de oficio en donde no existe pago en efectivo, por consiguiente no es materia de competencia de ese Tribunal.

Han intervenido en el presente proceso: como parte actora: la Ing. Carmen Waleska Mollano, licenciada Mirna Eunice Reyes Martínez y el licenciado Lucas Francisco Cabanillas; como parte demandada: a) la Dirección General de Impuestos Internos, representada por el licenciado Adolfo Homero Rosales Rodríguez, y b) el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, representado por el Dr. José Carlos Costa Calderón, licenciado Román Carballo y el licenciado José Magdaleno Molina Martínez, y como representante de la Fiscalía General de la República el licenciado Oscar Jerónimo Ventura Blanco.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1.DEMANDA

a) Autoridades demandadas y Actos Impugnados:

La demandante dirige su pretensión contra las actuaciones de • La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por resolución emitida a las ocho horas del día catorce de octubre de dos mil dos, que disminuye el remanente de crédito fiscal relacionado

con la actividad de exportación de la sociedad "El Salvador Telecom., S.A. de C.V.", acumulado para los períodos tributarios de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve y de enero a diciembre de dos mil dos.

- El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por resolución proveída, a las nueve horas del día doce de noviembre de dos mil dos, en la que declaró inadmisibile el recurso de Apelación interpuesto contra la resolución relacionada en el párrafo anterior, por no corresponder a una liquidación de oficio en donde no existe pago en efectivo, y no ser materia de competencia de ese Tribunal.

b) Circunstancias Fácticas:

Relata la demandante que el día catorce de octubre de dos mil dos, a las ocho horas, la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, determinó a favor de la contribuyente social "EL SALVADOR Telecom., S.A. DE C.V.", remanentes de crédito fiscal por las cantidades de cuatro millones trescientos cuarenta y cuatro mil cuatrocientos cincuenta colones, cuatro millones doscientos setenta y tres mil ochocientos cuarenta y cinco colones, cuatro millones ciento cincuenta y un mil ciento ochenta y dos colones, cuatro millones ciento veintiocho mil cuatrocientos dieciséis colones, correspondientes a los períodos tributarios respectivamente de septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve; así como las cantidades de cuatro millones ciento treinta y tres mil novecientos dos colones, cuatro millones ciento doce mil cuatrocientos ochenta y tres colones, cuatro millones cincuenta y cuatro mil seiscientos setenta y dos colones, cuatro millones ochenta y cinco mil cuatrocientos treinta y nueve colones, cuatro millones cuarenta mil cuatrocientos cincuenta y siete colones, cuatro millones setenta y cuatro mil doscientos noventa y tres colones, cuatro millones noventa y tres mil cuatrocientos ochenta y cuatro colones, cuatro millones setenta y nueve mil seiscientos veintidós colones, cuatro millones noventa y siete mil quinientos setenta y ocho colones, cuatro millones cuarenta y ocho mil setecientos cincuenta y tres colones, tres millones novecientos setenta y cuatro mil doscientos cuarenta y cinco colones y tres millones ochocientos noventa mil ciento cincuenta y un colones, correspondientes en su orden a los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil dos; en la cual la Administración Tributaria ha efectuado una liquidación de oficio que ordena disminuir el remanente de crédito fiscal al cual la parte actora tiene derecho, por reunir los requisitos para ser considerada "exportación tasa cero". La Administración Tributaria argumenta que los servicios no constituyen exportación y que según el convenio de las telecomunicaciones internacionales estos servicios son exentos, por lo cual los créditos fiscales necesarios para desarrollar este servicio deben de ser llevados al costo de los mismos, como resultado de la aplicación de la proporcionalidad contenida en el Art. 66 de la Ley de IVA.

La parte actora también argumenta que el día doce de noviembre de dos mil dos, a las nueve horas, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, emitió resolución ilegal en la que declaró inadmisibile el recurso de Apelación interpuesto contra la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, de lo cual se concluye que aunque a la sociedad El Salvador Telecom., S.A. de C.V., se le priva de un derecho de poseer un remanente de crédito fiscal, cuyo reintegro procede legalmente, sin embargo el Tribunal de Apelaciones se excusa diciendo que no existe liquidación de oficio, no existe pago en efectivo y por consiguiente no le corresponde conocer del caso.

c) Derecho que se alega violado:

Señala que con las resoluciones detalladas se han violentado los principios constitucionales siguientes: a) Propiedad; b) Respuesta; c) Debido Proceso; d) Seguridad Jurídica; y e) Reserva de Ley. En los principios de propiedad y respuesta, previstos respectivamente en los Art. 2 y 18 de la Cn., afirma la demandante que han sido violentados porque desde el día seis de octubre de dos mil, su representada ha solicitado se le devuelva los créditos fiscales por la actividad de exportación, un activo sobre el cual tiene derecho y sin embargo la Administración Tributaria no ha dado respuesta.

En cuanto a los principios de Seguridad Jurídica y Debido Proceso, afirma que el Art. 165 del Código Tributario establece que todas las comunicaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse y en ese sentido la Administración Tributaria nunca ha notificado que aquellos servicios deben ser considerados exentos, y en virtud de que al considerarlos como servicios exentos se lesiona al contribuyente, debió notificarse porque caso contrario, se viola el principio del debido proceso.

Referente al principio de Reserva de Ley manifiesta que según el Art. 131 de la Cn., corresponde a la Asamblea Legislativa decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos en relación equitativa, así también el numeral once del mismo artículo refiere que únicamente la Asamblea legislativa puede decretar de manera general, beneficios e incentivos fiscales; por tanto dicho principio ha sido violado porque la Administración Tributaria no debió basar su resolución en el Reglamento de Telecomunicaciones Internacionales.

d) Petición:

Pide que en Sentencia Definitiva se declare la ILEGALIDAD de las resoluciones impugnadas.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA

La demanda fue admitida. Se tuvo por parte a la Sociedad "El Salvador Telecom, Sociedad Anónima de Capital Variable", representada por la ingeniero Carmen Waleska Moyano. Se requirió a las autoridades demandadas que informaran sobre la existencia de los actos que se les atribuían. No se decretó la suspensión de los actos impugnados. Las autoridades demandadas rindieron dentro del término establecido por la ley el informe solicitado (folios 54 y 56), por lo que se les pidió un nuevo informe con las justificaciones de legalidad de los

actos adversados y se ordenó notificar la existencia de este proceso al Fiscal General de la República.

3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, tal y como consta a fs. 64-67 sostuvo que aún cuando la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos pretende determinar impuestos, carece de la parte resolutive propia de la que debe corresponder a las liquidaciones de oficio, no afectando lo ahí resuelto para nada la situación jurídica de los contribuyentes, quienes en caso de no modificar las declaraciones, para nada daría lugar a su exigibilidad forzosa; en otras palabras, el Tribunal de Apelaciones consideró que no es recurrible aquella resolución porque carece de un contenido liquidatorio y con pretensiones de exigibilidad, y así ser inocua en la determinación de dichos períodos tributarios, debido a que la parte resolutive se contrae a requerir modificaciones de declaraciones.

La Dirección General de Impuestos Internos, tal y como consta a fs. 68-72 en su informe presentado en lo esencial manifiesta que los servicios por los cuales se causa el impuesto dentro del territorio y que se trasladan vía precio al usuario salvadoreño, en realidad contemplan el total de los servicios que integran la contraprestación para el usuario, lo que significa que al facturarse, en la base imponible de la sociedad salvadoreña a efectos de débito ha incorporado el cien por ciento de las remuneraciones por los servicios implicados y otra cosa igual sucede cuando se factura al usuario extranjero, en donde se incorporan implícitamente los servicios prestados por la sociedad salvadoreña.

La clave está en dilucidar si realmente se da un servicio único (de la llamada completa, del origen al receptor), o más bien hay dos servicios independientes (uno, la llamada completa y otro distinto, la terminación de llamada), que el Tribunal sostiene que se trata de un solo servicio prestado por ambas o varias operadoras (que forman un consorcio o sociedad de hecho para prestar entre todas las empresas de telecomunicaciones un mismo servicio) a favor del usuario extranjero. El total facturado es la suma de los servicios prestados directamente al usuario extranjero, que de esa manera se refleja en una sola prestación al usuario, dentro o fuera del territorio nacional según fuere el caso. Aceptando que la sociedad extranjera habría asumido también la calidad de sujeto pasivo en lo que se respecta a todos los servicios realizados para hacer posible la prestación al extranjero, y viceversa, si el servicio se presta dentro del territorio el sujeto pasivo resultaría serlo la sociedad salvadoreña.

Acorde a la finalidad del Convenio, en armonía con nuestra legislación interna, debe entenderse que en la prestación del servicio a un usuario, las operadoras telefónicas prestan ambas el servicio en el territorio en donde se encuentra el usuario. De tal manera que la base imponible de facturación objeto de imposición contempla en verdad los montos de los respectivos servicios prestados por ambas telefónicas, y que según la legislación del país en donde se presta el servicio único al usuario, debe causarse. No se justifica la pretensión de la sociedad impetrante de utilizar la tasa cero por ciento y de esa manera aprovecharse del cien por ciento de los créditos fiscales como para pedir el reintegro dinerario, puesto que, cuando se prestan los servicios en el país, se deberá debitar a los efectos IVA, tanto por la

parte del servicio propio como por el de la operadora extranjera, y cuando se trate de tasas de distribución, no tiene porqué debitarse impuesto alguno en lo que respecta al IVA, si bien tampoco le será posible a la operadora nacional pretender la tasa cero por ciento para efectos de créditos fiscales, los que deberán deducirse y acreditarse a la manera la ley lo prescribe en regla general.

4. TERMINO DE PRUEBA.

El juicio se abrió a prueba por el término de ley, dentro del cual se tuvo como parte a la licenciada Mirna Eunice Reyes Martínez, en carácter de apoderada general judicial de la Sociedad "El Salvador Telecom, S.A. de C.V.. La parte actora presentó la prueba documental que se encuentra agregada a folios 84-521; y la Dirección General de Impuestos Internos presentó la prueba documental agregada a folios 523-62.

5. TRASLADOS.

Posteriormente, se corrió los traslados que ordena el Art. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Se dio intervención al licenciado Oscar Jerónimo Ventura Blanco, delegado del Fiscal General de la República.

A) La parte actora reiteró los argumentos expuestos en su demanda, agregando que con la prueba documental aportada, ha demostrado que el servicio de enlace denominado "terminación o enlace de llamadas generadas en el exterior", es una exportación de servicios con utilización exclusiva en el exterior, por lo que la tasa aplicable es "cero por ciento", como lo prevé el Art. 74 de la Ley de IVA.

B) Las autoridades demandadas sostuvieron los puntos expuestos en sus respectivos informes (fs.64-67 y fs.68-72)

C) La representación fiscal consideró que con fundamento en los Arts. 19 inc.2º y 20 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, relacionados con el Art. 6.1.3. del Reglamento Internacional de Telecomunicaciones, apéndice 1 numeral 1.6, arts. 4, 6, 52 y 54 de la Constitución de la Unión Internacional de Telecomunicaciones de Ginebra 1992 y el Art. 144 de la Constitución de la República; la autoridad demandada ha actuado conforme a la ley, en vista de que en el desarrollo de la interconexión internacional por llamadas entrantes de larga distancia internacional o terminación local de llamadas generadas en el exterior, la Sociedad demandante ha utilizado la infraestructura con la cuenta en el territorio nacional que se encarga de terminar la ruta de la llamada originada en el exterior con destino a un usuario en el país. En cuanto al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos consideró el fiscal, que dicha autoridad actuó apegada a la ley en razón de que aquella resolución es irrecurrible, ya que carece de un contenido liquidatorio y con pretensiones de exigibilidad.

Para mejor proveer se solicitó a las autoridades demandas remitir a esta Sala los expedientes administrativos, los cuales, tal y como consta a fs.656 fueron incorporados al proceso.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

El juicio se encuentra en estado de dictar sentencia, y conforme lo establecido en el Art. 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, esta recaerá sobre los puntos controvertidos.

Previamente, estima esta Sala necesario resolver lo referente al Convenio Internacional de Telecomunicaciones de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, aprobado según Acuerdo Ejecutivo N° 346 del doce de Noviembre de mil novecientos ochenta y cuatro, en el Ramo de Relaciones Exteriores, ratificado mediante Decreto Legislativo N° 291 del 27 de Diciembre de mil novecientos ochenta y cuatro y su Reglamento.

Manifiesta la expresada demandante que tal Convenio estableció los principios generales para la prestación de los servicios internacionales de telecomunicación y que dentro de estos principios se encuentra el Ruego N° 1, relativo a la imposición de las tasas fiscales a las telecomunicaciones internacionales. En él cual los miembros de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, respetando el derecho soberano de cada país de legislar sobre el tema, recomendaron evitar la imposición de tasas fiscales a las telecomunicaciones internacionales en los siguientes términos: RUEGO N° 1. Imposición de Tasas Fiscales. "Los miembros de la Unión reconocen la conveniencia de evitar la imposición de tasas fiscales a las telecomunicaciones internacionales".

Sobre dicho ruego, el Convenio invocado no prohíbe la imposición sobre las telecomunicaciones internacionales, ni expresamente declara exención alguna sobre las mismas: únicamente recomienda evitar la imposición de tasas fiscales sobre ellas, ya que la potestad tributaria de los Estados, es una expresión inherente a sus poderes soberanos.

El término tasas fiscales utilizado en el Convenio, hace referencia a una especie particular de tributos, las tasas, concepto que no incluye a los impuestos ni a las contribuciones especiales, lo cual es internacionalmente aceptado y reconocido. Lo anterior se encuentra confirmado en el mismo Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales citado por la actora, suscrito en el seno de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, en la ciudad de Melbourne en diciembre de mil novecientos ochenta y ocho. En cuyo Art. 6, Tasación y Contabilidad, Numeral 6.1, Tasa de Percepción, Numeral 6.1.3, reconoce la posibilidad de que en la legislación nacional de un país determinado, puede existir la aplicación de una tasa fiscal sobre la tasa de percepción por los servicios de telecomunicación de que se trata, lo cual desvirtúa la correspondiente afirmación de la actora.

Si bien tales instrumentos reconocen la importancia de evitar que los servicios de telecomunicación internacionales se vean afectados por la doble tributación internacional, originada por la imposición de tasas fiscales legisladas nacionalmente, no se prohíbe expresamente su existencia ni se otorga exención alguna. El Reglamento plantea la posibilidad de que existan tasas según la legislación nacional de cada país. Normalmente

habrá tasa por los servicios facturados a los clientes de ese país, aceptando la posibilidad de que se concierten arreglos para hacer frente a circunstancias especiales; dichos instrumentos establecen inclusive el tratamiento contable para tales casos, ya que el Apéndice I numeral 1.6 del citado Reglamento, "Disposiciones generales relativas a la Contabilidad", dispone que cuando una administración esté sujeta a un impuesto o a una tasa fiscal sobre las partes alícuotas de distribución u otras remuneraciones que le correspondan, no deberá a su vez deducir tal impuesto o tasa fiscal de las otras administraciones. Dicho numeral no establece exención alguna.

En resumen, estima esta Sala:

1) Que el Convenio precitado únicamente es una manifestación de los Estados suscriptores, en el sentido de recomendar a los miembros de la Unión, evitar la imposición de tasas fiscales sobre las telecomunicaciones internacionales, lo que no puede considerarse como una limitación a las potestades tributarias de los países miembros respecto de los servicios de que se trata, lo que se confirma en el texto mismo que respeta el derecho soberano de cada país de legislar sobre el tema.

2) Que de igual manera, el texto hace referencia a la conveniencia de no imponer tasas fiscales (que es una especie específica de tributos diferente a la de los impuestos) a las telecomunicaciones internacionales. De ahí entonces que respecto del término tasas fiscales, el mismo se refiere a una clase particular de tributos diferente de los impuestos y de las contribuciones especiales.

3) Sin perjuicio de lo anterior, al interpretarse que el expresado Convenio Internacional establece o concede exención de impuestos para las Comunicaciones Internacionales, no se trata estrictamente de un servicio de telecomunicación internacional en sí, sino de un servicio prestado en el territorio nacional, a una empresa no domiciliada, que hace posible una telecomunicación internacional; tal y como lo ha planteado la actora en su demanda, el servicio que presta Telecom, S.A. de C.V. en nuestro país, no es el de una llamada internacional, sino el que se ha dejado dicho: la recepción de las mismas y su transporte a través de las redes de telefonía que operan en el territorio nacional hacia las líneas de acceso a las cuales se destinan dichas llamadas.

Por el principio de legalidad, en materia de impuestos no es posible utilizar la analogía para la interpretación de los hechos generadores con el objeto de ampliar su contenido más allá de los límites precisos establecidos en la ley. La misma limitación para la aplicación de la analogía existe respecto de las exenciones, las que también se encuentran sujetas al principio de legalidad, no siendo posible ampliar su contenido vía analogía, con el objeto de declarar exentas operaciones que no han sido legalmente previstas como tales, aún cuando sean análogas o parecidas a las establecidas en la ley.

Los instrumentos suscritos en el seno de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, reconocen la importancia de evitar que los servicios de telecomunicación internacional se vean afectados por la doble tributación internacional. Proponen que se utilice el domicilio del cliente como criterio para aplicar una tasa fiscal sobre el servicio internacional de telecomunicaciones. No establece como obligatoria la aplicación de exenciones o

tratamientos particulares: la tasa del 0%, la cual es técnicamente compleja y específica de cada país.

De acuerdo con lo anterior, la norma que se comenta dispone que pueden existir arreglos para hacer frente a circunstancias especiales, lo que indica que no se trata de una exención ni del establecimiento de la tasa del 0%.

Tales normas internacionales no resuelven en lo medular el planteamiento de la actora, el cual debe enfocarse y ser resuelto necesariamente según la legislación nacional aplicable.

La Ley de Telecomunicaciones, al referirse al usuario final, lo define como toda persona natural o jurídica que compra servicios de telecomunicaciones para su uso propio; por su parte el Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones, en su Artículo 3 señala la interpretación que en materia de telecomunicaciones corresponde a los términos usuario, usuario final o abonado, indicando que tales términos designan a toda persona natural o jurídica que compra los servicios de telecomunicaciones para su uso propio.

Consideradas las definiciones que tanto la Ley como el Reglamento de la Ley de Telecomunicaciones establecen para el término usuario final, concluye la actora que es claro que en el caso de los servicios de terminación local de llamadas internacionales, el usuario final lo constituye únicamente la empresa de telefonía no domiciliada. Esta es la única persona que compra dicho servicio para utilizarlo, en su domicilio, ubicado fuera del territorio de El Salvador, en la prestación de servicios a sus respectivos clientes y las personas que en El Salvador reciben las llamadas provenientes del exterior no son usuarios finales del servicio. Por tanto, dentro del territorio nacional, no existe persona natural o jurídica que utilice el servicio para su uso propio. Procede entonces reconocer que el servicio es utilizado o consumido exclusivamente en el extranjero por ser éste el domicilio de la única persona que puede tipificarse como usuario final, esto es, la empresa de telefonía no domiciliada que adquiere el servicio mediante contrato y que tiene la obligación de pagar una contraprestación por el beneficio obtenido.

Manifiesta que según el Art. 3 del reglamento de la citada ley, por arriendo de facilidades se entiende el servicio de proporcionar determinados elementos de red de un operador a otro operador, mediante el pago de los correspondientes cargos de interconexión al primero. Concluye la actora que de estas definiciones no queda duda alguna de que la prestación del servicio denominado "terminación de llamadas generadas en el exterior" es consumido totalmente en el exterior.

Sobre el anterior planteamiento, este Tribunal considera que las disposiciones invocadas definen con claridad lo que debe entenderse como usuario final y aclaran que en el caso de los servicios de terminación local de llamadas internacionales, el usuario final lo constituye únicamente la empresa de telefonía no domiciliada; que las personas receptoras de las llamadas provenientes del exterior no son usuarios finales del servicio de terminación de llamadas internacionales. No obstante, las anteriores afirmaciones no llevan necesariamente a la conclusión de que en tales casos, el servicio sea utilizado o consumido exclusivamente en el extranjero, por ser éste el domicilio de la única persona que puede tipificarse como usuario final, esto es, la empresa de telefonía no domiciliada. Consideramos que, en primer

lugar, el simple hecho de que una persona no se encuentre domiciliada en El Salvador, no significa que cuando contrate servicios en el territorio nacional con empresas nacionales exista exportación de servicios; en el presente caso, el servicio contratado consiste en recibir una llamada procedente del exterior y distribuirla (en cuestión de segundos) en nuestro territorio en la red nacional; sin embargo, el servicio no se agota en tal momento: la llamada es reenviada (también en cuestión de segundos) hacia el exterior, donde se establece la comunicación y punto desde el cual se originó la llamada y donde igualmente culmina. No se trata de remitir llamadas al exterior; por el contrario, llamadas procedentes del exterior están siendo introducidas y transmitidas en territorio salvadoreño, pero no permanecen aquí, ya que la señal es nuevamente reenviada al exterior, lugar en donde la empresa no domiciliada está prestando un servicio de comunicación internacional. En síntesis, el servicio prestado en nuestro territorio consiste en el uso de la red nacional de telecomunicaciones y de los equipos de El Salvador Telecom, S.A. de C.V. para el transporte de las llamadas, las que serán utilizadas en el país donde la llamada se origina, como antes se dijo.

Resulta ahora necesario, acudir a lo dictado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y a las estipulaciones contractuales pactadas expresamente por las partes para la prestación de los servicios de terminación local de llamadas internacionales.

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece como hecho generador del impuesto la exportación de servicios y dispone para ella la aplicación de la tasa del cero por ciento; dicho tratamiento tributario tiene como objetivo el cumplimiento del principio de imposición en el país de destino, según el cual, los productos y servicios que se exporten del país, son descargados del impuesto al valor agregado mediante la aplicación de dicha tasa. Tales operaciones tienen un débito fiscal del cero por ciento que permite la deducción o descargo de los créditos fiscales vinculados con las mismas. Con el anterior procedimiento, se logra que los bienes y servicios exportados del territorio nacional, no incluyan en sus costos ningún componente en concepto de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, para que sean gravados justamente al ingresar al país al cual se destinan. Ello permite que los bienes y servicios nacionales, al menos en lo que se refiere a este tipo de imposición indirecta, se encuentren en iguales condiciones que los bienes y servicios de la misma naturaleza, ofrecidos en el país al cual se dirigen, para permitir a los productos y servicios nacionales competir en igualdad de condiciones en los mercados internacionales.

El Art. 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios dispone a la letra: "Están afectas a estas normas especiales, las exportaciones consistentes en transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero"; respecto de la tasa aplicable a tales operaciones, el Art. 75 de la misma ley, dispone que las exportaciones estarán afectas a una tasa del cero por ciento.

Tal y como afirma la actora en su demanda, el artículo 74 recién citado, establece los requisitos que deben concurrir para considerar como exportaciones las prestaciones de servicios: a) que la prestación del servicio sea realizada en el país; b) que el servicio se preste a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en El Salvador; c) Que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero. De no cumplirse tales requisitos, la tasa a aplicar es la del trece por ciento, según la regla general establecida en el Art. 54 de la misma ley.

Respecto de los dos requisitos primeramente mencionados tanto la parte actora como la autoridad demandada, coinciden en que se cumplen en el presente caso, ya que en primer lugar, los servicios consumidos por sujetos no domiciliados y en segundo lugar, de conformidad al artículo 19 inciso segundo de la Ley en comento, "se entenderá que el servicio es prestado en el país cuando la actividad que genera el servicio, es desarrollada en el mismo": está claro que el servicio se presta en el territorio nacional, ya que El Salvador Telecom, S.A. de C.V. recibe y transporta localmente las llamadas del exterior de los operadores de telefonía no domiciliados, por lo que la actividad que genera el servicio, es desarrollada en nuestro territorio.

Cumplidos los dos primeros requisitos, resulta determinante en el presente caso establecer si se cumple el tercero de ellos.

El Art. 74 ya referido, establece como tercer requisito, que es procedente la aplicación de la tasa del cero por ciento, cuando el aprovechamiento o utilización del servicio tenga lugar exclusivamente en el extranjero. Para ello, debe determinarse el lugar en que las empresas de telefonía no domiciliadas utilizan los servicios prestados por El Salvador Telecom., S.A de C.V..

A este respecto, el contrato de prestación de servicios con las empresas de telefonía no domiciliadas, citado por la parte actora en su demanda, establece que los servicios de terminación local de llamadas internacionales, son prestados por El Salvador Telecom, S.A. de C.V a título oneroso, dentro del territorio nacional, a empresas de telefonía internacional no domiciliadas (también denominadas operadores de telefonía no domiciliados). La actora señala en su demanda, que el sujeto objeto del servicio del contrato es la empresa extranjera ubicada en el exterior y no puede entenderse bajo ningún criterio que sea la persona natural quien recibe la llamada en El Salvador destinatario. A juicio de este Tribunal, está claro, que dentro del contrato suscrito entre El Salvador Telecom, S.A. de C.V. y las empresas de telefonía no domiciliadas para la prestación de los servicios de terminación local de llamadas internacionales, el vínculo o relación se encuentra establecido entre El Salvador Telecom, S.A de C.V. y las empresas de telefonía no domiciliadas y, asimismo, que tales servicios hacen posible la recepción, dentro del territorio nacional, de las llamadas telefónicas transmitidas desde en el extranjero por los operadores de telefonía no domiciliados, lo que comprende su recepción y transporte a través de las redes de telefonía que operan en el territorio nacional.

Si bien los destinatarios de las llamadas no demandan ni compran en todo o en parte el servicio de terminación local de llamadas internacionales prestado por EL SALVADOR TELECOM , S.A. DE C.V., las empresas de telefonía no domiciliadas, si bien se

encuentran fuera del territorio nacional, reciben internamente el servicio de recepción y transporte de las llamadas originadas en sus respectivos países y su destino final no es precisamente nuestro territorio, ya que cuando los operadores de telefonía no domiciliados contratan a El Salvador Telecom, S.A. de C.V. para completar los servicios de llamadas internacionales originadas en su país con destino al nuestro, consumen el servicio contratado fuera de nuestro territorio El Salvador Telecom, S.A de C.V. tiene como específica obligación contractual la recepción y transporte de la llamada dentro del territorio nacional, lo que aclara que la utilización del servicio, en el presente caso, tiene lugar exclusivamente en el extranjero (tercer requisito exigido por la ley como indispensable para tener por configurada una exportación de servicios) ya que como ha sido mencionado por la actora en su misma demanda, el servicio que presta a los operadores de telefonía no domiciliados es la recepción en el territorio nacional y el transporte a través de las redes de telefonía que operan en el territorio nacional, de las llamadas transmitidas desde el extranjero.

La prestación del servicio se origina en el territorio nacional pero no se consume en él, pues a la empresa no domiciliada no le aprovecha el servicio dentro del territorio sino fuera, en el lugar donde la llamada se origina, ya que lo utiliza exclusivamente en el extranjero: su perfeccionamiento se produce en el exterior.

Para los efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el caso de las exportaciones, el domicilio del sujeto no es determinante por sí solo para establecer el lugar donde el servicio es consumido: ello está vinculado con el lugar donde los servicios son efectivamente aprovechados o consumidos.

Dado que el servicio se concentra en recibir y transportar en la red nacional las llamadas originadas en el exterior, la utilización y aprovechamiento del servicio ocurre, exclusivamente en el extranjero, como afirma la parte actora, pues se trata de la transmisión de una llamada originada en el extranjero, hacia un receptor ubicado en el territorio nacional, pero que culmina en el exterior.

Este Tribunal no comparte la interpretación sustentada por la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido que el servicio es utilizado parcialmente en El Salvador, pues debe aclararse que los servicios son demandados en nuestro país pero utilizados fuera del territorio nacional por los operadores de telefonía no domiciliados, quienes los adquieren precisamente para enlazar llamadas en el exterior.

Por otra parte, es claro que los destinatarios de las llamadas no demandan ni compran en todo o en parte el servicio de terminación local de llamadas internacionales prestado por la sociedad demandante y por consiguiente, no pueden calificarse de usuarios de dicho servicios.

Los servicios de terminación local de llamadas internacionales prestados por EL SALVADOR TELECOM, S.A. DE C.V., son utilizados exclusivamente en el extranjero, por ser precisamente los operadores de telefonía no domiciliados quienes demandan o compran dichos servicios para beneficio propio, en el territorio nacional, para ser utilizados en el extranjero.

Confirmando lo anterior, las fotocopias simples de las diligencias de traducción de los respectivos contratos celebrados el primero de ellos el día veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y ocho, denominado "ACUERDO DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES INTERNACIONALES SPRINT COMMUNICATIONS COMPANY L.P. Y EL SALVADOR TELECOM., S.A. DE C.V." el segundo "ACUERDO DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES INTERNACIONALES SPRINT COMMUNICATIONS COMPANY L.P. y el cual, no ha sido controvertido por las partes en el presente juicio e ilustra respecto de la situación y naturaleza de los servicios objeto del presente juicio, los contratantes, acordaron proveer los diversos equipos y medios necesarios para operar en forma permanente los servicios a los niveles de calidad normalmente aceptados por ambos países; cada parte responsable de proveer, a sus propias expensas, las facilidades y equipos en su territorio de operación. El territorio de operación de El Salvador Telecom, S.A. de C.V., es el territorio nacional.

Los servicios de terminación local de llamadas internacionales se limitan al contrato de corresponsalía e incluyen el proveer los diversos equipos y medios necesarios para operar en forma permanente los servicios a los niveles de calidad normalmente aceptados por ambos países y además, según el Reglamento citado, y establecer servicios de cobro revertido, automáticos y con asistencia de operadoras.

Tal y como expresa la actora en su demanda, la persona natural o jurídica domiciliada en el exterior, al contratar la llamada internacional, debe cancelar el valor de la llamada y los impuestos sobre ventas existentes en la legislación de ese país a la empresa contratante del servicio, quien a su vez, contrata de EL SALVADOR TELECOM, S.A. DE C.V., los servicios de terminación de llamadas para transportar la llamada a nuestro país.

Como consecuencia normal de la imposición indirecta, tales cargos deben ser trasladados al consumidor final como un efecto económico de la imposición, por lo que este argumento resulta intrascendente a los efectos de resolver el presente caso: aun cuando EL SALVADOR TELECOM, S.A. DE C.V. estuviese sujeta a una doble imposición internacional, lo cual no ha sido demostrado, ello es, en todo caso, un problema de doble tributación internacional, pero no inhibe el cobro del impuesto en ambos países, mientras no se resuelva.

Como lo expresa el Art. 19 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las prestaciones de servicios constituirán hecho generador del impuesto, cuando se presten directamente en el país, aunque los actos o contratos se hayan perfeccionado fuera de él o que el pago o remuneración se reciba en el exterior. Se considerará que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando el ámbito territorial de la actividad que genera el servicio es en el país. En consecuencia y en concordancia con lo dispuesto en el Art. 74 de la misma, la tasa del trece por ciento es aplicable a personas que utilizan los servicios dentro del territorio nacional: por consiguiente, en opinión de esta Sala, los servicios de terminación local de llamadas generadas en el exterior, no están afectos a la tasa del trece por ciento, ya que su utilización tiene lugar fuera del territorio nacional. Su misma denominación no presta lugar a equívocos: se trata de una llamada que se genera en el exterior, pero que no se agota localmente mediante su recepción y transporte por El Salvador Telecom, S.A. de C.V. en la red de telefonía nacional.

Finalmente, respecto a la resolución impugnada, la Administración para argumentar sobre el principio de territorialidad, presenta el argumento de que los servicios son prestados en El Salvador, situación que no es el fondo del acto impugnado sino el hecho de que el beneficio se traslada al exterior. El Salvador Telecom, S.A. de C.V. el servicio que presta es utilizado o consumido por sujetos no domiciliados, los cuales son los que realizan la importación de los mismos, que son ellos los que tributan el impuesto sobre las ventas por lo cual si a este servicio se le carga el IVA se estaría tributando dos veces. Expresa la actora que de acuerdo al Art. 77 de la Ley del IVA, en el caso de los exportadores, no se establece legalmente más trámite que la solicitud a fin de que sean reintegrados los remanentes de crédito fiscal y que en tal caso no será necesaria la fiscalización previa, si se accede a lo solicitado. En el presente caso hay una fiscalización sin el procedimiento necesario y sin llenar todos los requisitos legales, pues la Dirección General de Impuestos Internos sostiene la efectiva utilización o el aprovechamiento dentro del territorio nacional de los servicios. Sobre lo anterior, esta Sala señala que de conformidad al Art. 77 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en caso de que los créditos fiscales no pudieran deducirse íntegramente de los débitos fiscales durante el período tributario, el exportador que no tuviere deudas tributarias líquidas y exigibles compensables con dicho crédito fiscal, podrá solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos el reintegro, en dinero, de dicho saldo remanente en un plazo no mayor de treinta días contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro y que para efectuar dicho reintegro, no será necesaria la fiscalización previa.

Al establecerse en el presente juicio, que la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos respecto la cual a ordenado disminuir el remanente de crédito fiscal al cual El Salvador Telecom, tiene derecho por reunir todos los requisitos, se concluye que el acto es ilegal.

POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los Arts. 421, 427 Pr. C.; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, la Sala FALLA: a) Que es legal la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de fecha doce de noviembre de dos mil dos b) Que es ilegal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día catorce de octubre de dos mil dos. Para restablecer el derecho violado, la Dirección General de Impuestos Internos deberá aceptar los criterios sobre exportación de servicios que dicha Dirección y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos han establecido. ; c) Condénase en costas a la autoridad demandada conforme al derecho común; d) Remítase el expediente administrativo a la oficina de origen; y e) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a la autoridad demandada y a la Representación Fiscal. NOTIFÍQUESE.

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