

**EL INFRASCRITO PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS C E R T I F I C A:** Que en el recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal por el señor

, quien actúa en carácter de representante legal de la sociedad por inconformidad con resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, agregada de folios 61 a folios 69 frente y vuelto y 70 frente, se encuentran la resolución y acta de notificación respectivas, que literalmente dicen:

.....



The image shows a handwritten signature in black ink over a circular official seal. The seal contains the text: 'TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS', 'REPUBLICA DE EL SALVADOR', and '1961'. In the center of the seal is the national coat of arms of El Salvador. The signature is written in a cursive style.



MINISTERIO DE HACIENDA



**INC. I0603018T**

**BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:** San Salvador, a las        horas        minutos del día        de        de

**VISTOS** en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las        horas del día        , que determina a cargo de la contribuyente social

, lo siguiente: **1)** Remanente de crédito fiscal, por la cantidad de **DÓLARES (\$        )**, respecto del período tributario de        , para ser utilizado en el período tributario de        de ese mismo año; y la cantidad de

**DÓLARES (\$        )**, respecto del período tributario de        de        , para ser utilizado en el período tributario de junio de ese mismo año; **2)** Impuesto pagado indebidamente, por la cantidad de

**DÓLARES (\$        )**, respecto del período tributario de        de        ; la cantidad de **DÓLARES (        )**, respecto del período tributario de        de        ; la cantidad de

**DÓLARES (\$        )**, respecto del período tributario de        del mismo año y la cantidad de **DÓLARES (\$        )**, respecto del período tributario de        de        ; **3)** Remanente de crédito fiscal utilizado indebidamente, por la cantidad de

**DÓLARES (\$        )**, respecto del período tributario de        , el cual fue utilizado indebidamente en el período tributario de        del mismo año, lo que deberá reintegrar al fisco de la

República; y **4)** Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto del período tributario de        , por la cantidad total de **DÓLARES (\$        )**.

**Y CONSIDERANDO:**

**I.-** Que el señor        , quien actúa en calidad de Representante Legal de la sociedad, al interponer recurso de apelación, expresó en síntesis los siguientes agravios:



"El acuerdo entre el gobierno de El Salvador y el programa de  
, Decreto Legislativo número del de de en su artículo  
referente a los privilegios e inmunidades dice lo siguiente:

- 1) El Gobierno aplicará tanto a las  
disposiciones de la Convención sobre
- 2) La convención antes mencionada fue ratificada por la Asamblea Legislativa mediante  
Decreto Legislativo del de . En lo  
relativo al tema de la exención de impuesto dice... Las así como sus  
bienes, ingresos y otros haberes, estarán exentas de toda contribución directa,  
entendiéndose sin embargo, que las no podrán reclamar exención  
alguna por concepto de contribuciones que de hecho, constituyen una remuneración por  
servicios públicos.
- 3) Dicha prerrogativa ha sido... regulada por medio del instructivo "inmunidades y Privilegios  
de los miembros de las misiones diplomáticas, misiones consulares y organismos  
internacionales acreditados ante el Gobierno de la República de El Salvador", de octubre de  
mil novecientos noventa y ocho (...)"

Asimismo, expresan que: "Las Misiones Diplomáticas, y las Misiones Consulares y los  
Organismos Internacionales acreditados en El Salvador en forma institucional; así como los  
jefes de Misiones Diplomáticas y sus cónyuges, las Agentes Diplomáticos, los jefes de Misiones  
Consulares y los jefes de Organismos Internacionales que tengan representación de estos ante  
el Gobierno de El Salvador en forma particular y permanente, **gozaran de exención del...  
(IVA).**

Es por lo anterior, que... no cobró el IVA a dicha representación de , ya que esta  
última no goza de esa exención fiscal y todo bien mueble corporal o servicio que adquiere no  
es sujeto de a tributación por encontrarse dentro de dichos privilegios la exoneración de IVA  
(...)"

"esta práctica de exonerar de IVA ha estos tipos de entes a sido usual, ya que a esos Organismos Internacionales como el                    se les entrega un carné de exoneración de dicho impuesto de IVA, tan es así, que para poder facturar, dicho ente le entregó... carné y carta del...                    en donde se confirma que los servicios facturados... no gravarán con IVA y por lo tanto se le... están exonerado del IVA (...)"

"El IVA es un impuesto a la actividad o el producto, pero por razones de reciprocidad la exoneración se extiende a determinados sujetos (ej. Organismos internacionales) los cuales **NO PAGAN EL IVA** que soportan los productos o servicios gravados por Ley en El Salvador. En este sentido cuando un contribuyente que realiza actividades gravadas, somete sus transacciones con sujetos excluidos al pago del referido impuesto, sus transacciones se verán excluidas de sumar dicha carga impositiva, es decir no pagará IVA por sus adquisiciones de bienes y servicios. Por esta razón, la DGII no deberá de requerir del pago del tributo por dichas transacciones, ya que el sujeto excluido goza de la prerrogativa del no pago del referido impuesto."

Y finalmente expresa que "este tipo de controversia en materia de IVA ha sido dilucidado en varias ocasiones por ese Honorable Tribunal de Apelaciones, en el sentido que no se le puede exigir a un contribuyente de IVA gravar con dicho impuesto cuando ha realizado transacciones con sujetos excluidos del pago de dicho impuesto, por lo cual deberá aplicar el principio de igualdad tributaria (...)"

**II.-** Por su parte la Dirección General de Impuestos Internos, en su informe justificativo de fecha c                    expone lo siguiente:

"En relación a que la Administración Tributaria grava... los servicios proporcionados por su Representada en la ejecución del contrato                    , denominado "

" que han sido financiados con fondos provenientes del contrato de prestamos (...)"



"De ahí que con la finalidad de comprobar el origen de los fondos utilizados en el pago del proyecto... y determinar el motivo por el cual fueron declarados como exentos de ingresos percibidos por la realización del proyecto, se procedió analizar toda la información (...)".

"Y así tenemos que El Gobierno de la Republica de El Salvador celebró convenio de préstamo con el \_\_\_\_\_ identificado como "Convenio de Préstamo número \_\_\_\_\_ suscrito el \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ y aprobado en todas sus partes por Decreto legislativo No. \_\_\_\_\_ del día \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ ete, publicado en el Diario Oficial No. \_\_\_\_\_ Tomo \_\_\_\_\_ de fecha : \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de ese mismo año,... para financiar el proyecto (...)".

"Asimismo, según acuerdo Legislativo No. \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_, publicado en el Diario Oficial No. \_\_\_\_\_ tomo \_\_\_\_\_ de fecha \_\_\_\_\_ del mes y año citado, se hace constar que... el \_\_\_\_\_, a solicitud escrita de la Unidad de Administración del Proyecto / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_, firmará los contratos y ordenes de compra relacionados en la adquisición de bienes y contratación de servicios del mencionado proyecto (...)".

"Además, se establece en dicho acuerdo que el \_\_\_\_\_ actuará por cuenta y a solicitud del Gobierno de El Salvador, por tanto no adquiere responsabilidad legal de tipo alguno y por ende no actuará como demandante y/o demandado en controversias o litigios que puedan surgir con terceras personas (...)".

"En ese sentido, de folios de 172 de 182 del expediente... que a nombre de la impetrante lleva esta Ofician, consta fotocopia del contrato celebrado el día \_\_\_\_\_, entre el Representante Legal de \_\_\_\_\_

... e \_\_\_\_\_ para que este último ejecute la construcción de las Áreas de Apoyo de \_\_\_\_\_

... contrato en el cual en la disposición \_\_\_\_\_ se establece que el contratista permitirá al \_\_\_\_\_ inspeccionar cuentas y registros relacionados con la ejecución del contrato y hacerlos auditar por auditores contratados por el \_\_\_\_\_ si así se requiere; y en la sección \_\_\_\_\_ datos del contrato en lo referente a la forma de pago se ha

establecido que todo documento que se somete a pago será presentado a la \_\_\_\_\_ donde se elaborará la requisición de pagos para que el \_\_\_\_\_ cancele directamente el servicio.

Sin embargo a pesar de lo antes indicado, la contribuyente justifica que no cobró el IVA al \_\_\_\_\_ debido a que este ente goza de exención fiscal, por ello todo bien o servicio que adquiera no está sujeto a tributación por encontrarse con privilegios, dentro de los cuales esta el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, puesto que dicho financiamiento es proveniente del Gobierno de la República y del \_\_\_\_\_ (...)."

No obstante luego de haber efectuado el respectivo análisis al Convenio de Préstamo No. \_\_\_\_\_ ... se concluye que el convenio referido no establece nada respecto a la exención de Impuestos, (...)."

Constatándose... que en ningún momento dicha exención se hace extensible a la parte alzada, ya que esto se refiere únicamente a impuestos sobre actividades realizadas por el Banco (...)."

"Además en la sección \_\_\_\_\_ literal \_\_\_\_\_) del Artículo \_\_\_\_\_ del Convenio de Préstamo en referencia \_\_\_\_\_, se establece lo siguiente: "El Prestatario ha entrado en un convenio, satisfactorio para el Banco, con el Programa de \_\_\_\_\_ o con cualquier otra entidad aceptable par el Banco, para asistir al Prestatario a llevar a cabo las actividades relacionadas con \_\_\_\_\_

bajo el Proyecto" (...)."

"Advirtiéndose con lo antes expuesto que el \_\_\_\_\_ ha servido como intermediario entre el Prestatario (Gobierno de El Salvador) y los proveedores de los servicios del referido proyecto, que en este caso sería la parte alzada, siendo el verdadero prestador el Gobierno de El Salvador \_\_\_\_\_ y no el \_\_\_\_\_ (...)."

"Además para reforzar lo anterior es conveniente dejar por sentado que esta Administración Tributaria constató como lo ha señalado anteriormente, que en fecha \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, se celebró el convenio de préstamo entre el Estado \_\_\_\_\_



y el Gobierno de la República de El Salvador y el \_\_\_\_\_, para el traslado de los recursos provenientes del Contrato de Préstamo No. \_\_\_\_\_, donde... el propósito del convenio "es

(...)".

"Resultado del análisis... se determinó que los fondos utilizados para llevar a cabo dicho proyecto y en el cual se incluye el contrato \_\_\_\_\_ ... provienen en realidad del convenio de préstamo otorgado a la República de El Salvador, es decir no son fondos del

Por lo anterior queda establecido que la participación del \_\_\_\_\_ ha sido únicamente la de un intermediario brindando asistencia técnica al prestatario del servicio

siendo para eso que precisamente se ha contratado su intervención según el acuerdo con el Gobierno de El Salvador (...)".

"En cuanto a lo expuesto por la contribuyente respecto... que el Gobierno de El Salvador aplicará a \_\_\_\_\_ sus bienes, fondos y haberes, y a sus funcionarios las disposiciones de la Convención sobre

\_\_\_\_\_, cuyo decreto fue ratificado por la Asamblea Legislativa mediante Decreto del \_\_\_\_\_ ... cabe aclararle a la contribuyente apelante lo siguiente:

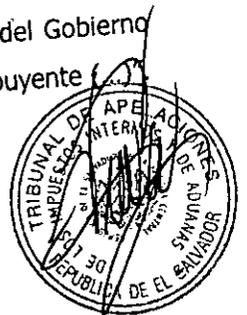
Que la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, no concede al agente Diplomático exenciones sobre impuestos del tipo de valor agregado, por el contrario el artículo 34 literal a) de la referida Convención es terminante cuando establece: "El agente Diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales y reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción: a) de los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios"; no siendo procedente hacer alusión a dicha Convención para efectos de sustentar exención referida al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Consecuentemente, esta Administración Tributaria ante la carencia de ley expresa que confiera la referida exención se encuentra imposibilitada legalmente de conformidad a lo dispuesto en los artículos 3 literal c) e inciso cuarto, 6 literal b) y 64 del Código Tributario y artículos 86 inciso tercero y 131 ordinal sexto, ambos de la Constitución de la República de El Salvador, de establecer y reconocer dicho beneficio fiscal por medio de actos administrativos, ya que las actuaciones de esta Dirección General y las de sus funcionarios están supeditadas a las facultades que la Ley les confiere (...)

"De esta manera se advierte a la contribuyente que también hay antecedente respecto al tema en discusión y que sobre la base de los acuerdos y disposiciones relacionadas en el presente informe se ha otorgado la razón a esta Dirección General, en el incidente emitido por parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, a las nueve horas del día dieciséis de agosto de dos mil cinco y con referencia I0503004TM (...)

"Por otra parte aun considerando que el  fuere la entidad a quien se le preste el servicio, tampoco podría justificarse la exención ya que esta opera cuando esta expresamente establecida por Ley, solo a favor de contribuyentes registrado; de ahí que en este caso tendría sentido hablar de exención si la sociedad contribuyente hubiere estado exenta por Ministerio de Ley o lo fueren las operaciones objeto de la contratación (...)

"Y por último, en lo que atañe al carné de exención  EMITIDO POR EL Ministerio de Relaciones Exteriores avalado por la Dirección General de Impuestos Internos, cabe señalar que las personas que detentan dicho documento son favorecidas con concesión administrativa de exención, pero lo son únicamente en lo que respecta a los bienes y servicios prestados a ellos directamente en beneficio personal, que no es el caso, dado que el  paga los servicios a nombre y por cuenta de tercero, de tal manera, que al emitirse la factura al esta entidad pagar parcialmente la contraprestación, lo esta haciendo a nombre del Gobierno de El Salvador y no como usuaria de los servicios prestados por la sociedad contribuyente





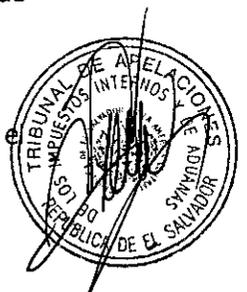
prioritarios de \_\_\_\_\_, en los que se incluyen los prestados por la sociedad contribuyente, por lo que cualquier documento contractual para la adquisición de servicios o adquisición de bienes no goza de ningún beneficio de carácter tributario, que se le otorgue o se le haya otorgado al \_\_\_\_\_

Al respecto, este Tribunal, considera que le asiste la razón a la Dirección General cuando señala que el \_\_\_\_\_ actúa en representación del Gobierno de El Salvador, lo que significa que en el contrato de prestación de servicios celebrado entre éste último y la contribuyente social \_\_\_\_\_, no goza de exención alguna, por lo que, la contribuyente social debió declarar el Impuesto como una prestación de servicio interna gravada con la tasa del trece por ciento de IVA, tal como lo había hecho originalmente, pues tenía la obligación de debitar ya que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible y la ley determina como contribuyente a quien efectúa la prestación de servicio; por lo tanto, al haber recibido el primer pago parcial de lo convenido en el contrato denominado

\_\_\_\_\_ " financiado con fondos provenientes del Contrato de Préstamo No. \_\_\_\_\_, la contribuyente fiscalizada debió haber enterado el importe de la obligación tributaria al Fisco de la República, ya que quien realizó el hecho generador fue la sociedad contribuyente y no el \_\_\_\_\_. por consiguiente le corresponde a la sociedad contribuyente la obligación tributaria, la cual cuenta con una base imponible, el monto pactado en el contrato celebrado con el \_\_\_\_\_

Es por ello que no ha sido procedente la clasificación y declaración de dichas operaciones en la forma como la contribuyente social lo había realizado, ya que ésta omitió valores de impuestos; es decir, no se incluyó en la declaración respectiva débito fiscal alguno; razón por la cual, la referida Dirección General reclasifica la operación exenta como venta interna gravada con la tasa del trece por ciento (13%), conforme lo prescribe el artículo 51 letra d) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Por otra parte, aún considerando que el \_\_\_\_\_ fuere la entidad a quien se le prestó e



servicio, tampoco podría justificarse la exención ya que ésta opera, cuando está expresamente establecida por Ley, solo a favor de contribuyentes registrados; de ahí, que en este caso tendría sentido hablar de exención si la sociedad contribuyente hubiere estado exenta por Ministerio de Ley o lo fueren las operaciones objeto de la contratación.

Asimismo la apelante social sostiene que de acuerdo a la Convención sobre \_\_\_\_\_, la cual fue ratificada por la Asamblea Legislativa mediante Decreto Legislativo \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ que respecto al tema de la exención de impuestos las \_\_\_\_\_, así como sus bienes, ingresos y otros haberes, estarán exentas de toda contribución directa, entendiéndose sin embargo, que las \_\_\_\_\_ no podrán reclamar exención alguna por concepto de contribuciones que de hecho, constituyan una remuneración por servicios públicos. Para lo cual, este Tribunal repara en el Art. 174 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el cual claramente se señala: "Las exenciones tributarias genéricas, totales o parciales otorgadas o que se otorguen por otras leyes, incluyendo las contenidas en la Ley de Creación de la Comisión Ejecutiva Hidroeléctrica del Río Lempa (CEL), exceptuando las amparadas por la Ley de Imprenta, no producirán ningún efecto en relación con este impuesto"; conforme a esta disposición, entendemos que si el legislador hubiera querido extender en el tiempo la exención de impuestos a que se hace alusión, debió haber sido específico y señalar en la disposición jurídica antes relacionada, la explícita exención de impuestos, dado que de otra manera es la misma fuente legislativa la que dejó sin efecto la exención reclamada, al omitir toda mención de ello ante la exigencia expresa que dispuso en tal sentido para los efectos de la imposición al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de ahí que en definitiva la exención de impuestos reclamada por la sociedad apelante no resulte estimatoria.

Y por último, en lo que atañe al Carné de exención \_\_\_\_\_ emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores avalado por la Dirección General de Impuestos Internos, cabe señalar que las personas que detentan dicho documento son favorecidas con concesión administrativa de exención, pero lo son únicamente en lo que respecta a los bienes y servicios prestados a ellos directamente en beneficio personal, que no es el caso, dado que el \_\_\_\_\_ paga los servicios a nombre y por cuenta de tercero, de tal manera, que al emitirse la factura al \_\_\_\_\_ y

al pagar esta entidad parcialmente la contraprestación, lo está haciendo a nombre del Gobierno de El Salvador y no como usuaria de los servicios prestados por la sociedad contribuyente.

Por consiguiente, debe confirmarse lo actuado por la Dirección General y desestimarse la pretensión de la contribuyente social al respecto, criterio que se encuentra conforme a precedente de las nueve horas del día dieciséis de agosto de dos mil cinco con referencia I0503004TM.

## **B) PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA**

La contribuyente social al exponer su inconformidad respecto a este punto manifiesta que: "este tipo de controversias en materia de IVA ha sido dilucidado en varias ocasiones por ese Honorable Tribunal de Apelaciones, en el sentido que no se le puede exigir a un contribuyente de IVA gravar con dicho impuesto cuando ha realizado transacciones con sujetos excluidos del pago de dicho impuesto, por lo cual deberá aplicar el principio de igualdad tributaria (...)".

Respecto al principio de igualdad fiscal, es necesario considerar que este pretende dar a las personas un mismo tratamiento, en las mismas condiciones, es decir, que en supuestos similares se debe dar la misma interpretación a la normativa jurídica, y para el presente caso, se observa que este Tribunal ha mantenido su criterio ante todos los contribuyentes en cuanto a la prestación de servicios de construcción; tal y como se aprecia en el apartado anterior en el cual se relaciona el precedente de las nueve horas del día dieciséis de agosto de dos mil cinco, con referencia I0503004TM.

Más aún; para que se atendiera esta afirmación de la contribuyente social, de que se le ha tratado en forma desigual, debería quedar establecido en el incidente que ello sea así, por demostrarse que se le ha aplicado un criterio de interpretación diferente, al trato que la Administración le da al resto de infractores, en las mismas condiciones de incumplimiento.

No basta entonces con sólo afirmar la ruptura del principio de igualdad, sino demostrarse indubitablemente su acaecimiento factual, tal como se ha establecido en



precedente de las quince horas del día veinticuatro de septiembre de dos mil cuatro, con referencia I0311003M, al establecerse que ante la falta de demostración, la presunción de legitimidad del acto impugnado se mantiene apegada a la juridicidad.

**C) DEL REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL UTILIZADO INDEBIDAMENTE, EN EL PERÍODO DE AGOSTO DE DOS MIL TRES EN RELACIÓN AL PERÍODO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL TRES, QUE DEBERÁ SER REINTEGRADO AL FISCO DE LA REPÚBLICA.**

Este Tribunal, en contralor de la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, ante la ausencia de agravios sobre este punto, de oficio revisa la determinación del reintegro al Fisco de la República, del remanente de crédito fiscal utilizados indebidamente en el período tributario de ..... y al respecto advierte, de conformidad con el artículo 3 del Código Tributario, que las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar subordinadas a una serie de principios generales, entre los cuales encontramos el principio de legalidad, en razón del cual "*...la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento.*"

En el presente caso, el remanente de crédito fiscal utilizado en forma indebida, determinado por la Dirección General en la resolución venida en apelación, proviene de la objeción efectuada a las prestaciones de servicios declaradas por la contribuyente en relación con el Contrato denominado "

.....", celebrado con el ..... , ya que éstas fueron declaradas como ventas internas exentas, correspondiéndose en realidad a servicios gravados con la tasa del trece por ciento; lo anterior repercutió en que la recurrente social declarara durante el período tributario de ..... , débitos fiscales menores a los que legalmente le correspondía, determinándose para dicho período tributario, un remanente menor, por la cantidad de

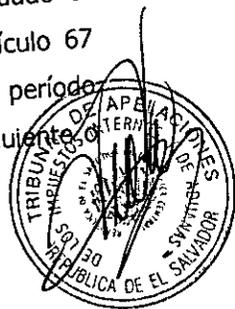
DÓLARES (\$) .....), suma que a juicio de este ente contralor es legal, ya que se ha determinado la existencia de prestaciones de servicios declaradas indebidamente como exentas por parte de la sociedad recurrente y asimismo, que el cálculo de dicha suma se ha efectuado

conforme lo dispone la ley de la materia; sin embargo, el remanente reclamado por la contribuyente en su declaración jurada correspondiente al mes de \_\_\_\_\_ y trasladado por ende al mes de \_\_\_\_\_ del mismo año, lo fue por la cantidad de DÓLARES (\$) \_\_\_\_\_).

Como antes se ha dicho, la Dirección General para el período tributario de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_, determinó la suma de \_\_\_\_\_ DÓLARES (\$) \_\_\_\_\_ en concepto de remanente de crédito fiscal, razón por la cual el excedente de \_\_\_\_\_ DÓLARES (\$) \_\_\_\_\_ existente entre ambas cifras, constituye a juicio de la expresada dependencia; un remanente de crédito fiscal utilizado indebidamente, el cual debe ser reintegrado al fisco de la República, ya que fue sumado a los créditos fiscales del período de \_\_\_\_\_ y restado a los débitos fiscales de dicho período, modificando la realidad tributaria de la contribuyente en relación a los remanentes o impuestos a pagar, según se corresponda.

Ahora bien, cuando la Dirección General por medio de la resolución liquidatoria objeto del presente recurso determina la obligación de reintegrar al fisco de la República, la cantidad de \_\_\_\_\_ DÓLARES (\$) \_\_\_\_\_, ajusta en forma indebida los créditos fiscales utilizados en los períodos fiscales en que se originaron.

En efecto, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el capítulo VI Cálculo del Impuesto, respecto de la forma en que habrán de relacionarse las cantidades resultantes de la generación de débitos fiscales y créditos fiscales relacionados con las actividades gravadas, establece en su artículo 61 que "El crédito fiscal constituye un elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto. Se rige exclusivamente por las normas de esta ley y no tiene el carácter de crédito en contra del fisco por pago indebido o en exceso de este impuesto"; el artículo 64 señala que "Por regla general, el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al contribuyente al adquirir bienes o al utilizar los servicios,..."; por su parte, el artículo 67 dispone que "Si el monto del crédito fiscal fuere superior al total del débito fiscal del período tributario, el excedente de aquél se sumará al crédito fiscal del período tributario siguiente".



sucesivo hasta su deducción total.” Finalmente, el artículo 68 dispone que “El contribuyente que cese en el objeto o giro de sus actividades, no podrá solicitar devolución ni reintegro del remanente del crédito fiscal que quedare con motivo de dicho término de actividades. Este remanente, no será imputable a otras deudas tributarias ni tampoco transferible a terceros, salvo el caso señalado en el artículo siguiente.”

De los artículos antes citados, se obtiene: 1) Que lo relativo al crédito fiscal, en su consideración de elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto, se rige exclusivamente por las normas de la ley, con lo cual, las facultades de la Dirección General relativas a la administración del tributo se encuentran limitadas a lo que la ley disponga sobre el particular; 2) Que de existir excedentes o remanentes de créditos fiscales, éstos deberán ser sumados al crédito fiscal del siguiente período tributario, hasta su deducción total; 3) Que, congruente con lo anterior, incluso en el caso que un contribuyente cese en el objeto o giro de sus actividades, no puede solicitar devolución ni reintegro del remanente del crédito fiscal que quedare con motivo de dicho término de actividades, pasando el mismo a constituir un costo que debe ser absorbido por el contribuyente; 4) Que en consecuencia, para efectos de liquidar el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la Administración Tributaria, tiene la facultad para determinar un impuesto a pagar o bien para establecer un remanente de crédito fiscal menor o mayor en relación al que los sujetos pasivos hubiesen declarado, así como para determinar la inexistencia de ambos, en el caso que sus magnitudes fuesen las mismas o que no existiesen. No existe una disposición legal expresa que habilite a la Administración para ordenar el reintegro de un excedente o remanente de crédito fiscal, razón por la cual, la pretensión de reintegro plasmada en la resolución objeto del presente recurso, carece de sustento legal.

El artículo 174 del Código Tributario, en su inciso final expresa: “El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito **de establecer la auténtica situación tributaria** de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como aquellos que no lo han hecho. Dicho proceso se inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, **los períodos,**

62

ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor (...)” (las negrillas son nuestras).

Del citado artículo se advierte que en la presente fiscalización, el auto de designación, cuando delimita los períodos a fiscalizar, no incluye el período de : razón por la cual al objetarle el remanente que fue trasladado de : la autoridad recurrida modifica la situación tributaria de la recurrente respecto de un periodo cuya fiscalización no ha sido ordenada (septiembre de ), tal y como se refleja en el siguiente cuadro:

<b>Valores Determinados</b>	<b>Sept. según Declaración</b>	<b>Objeción a Remanente Traslado en exceso</b>	<b>Efecto del Reintegro para Sept.</b>
Remanente de Crédito Fiscal mes anterior	\$ .00	\$ .00	\$ .00
(+) Crédito del mes	\$ .00		\$ .00
<b>Total Créditos del período tributario</b>	\$ .00		\$ .00
(-) Débitos Fiscales	\$ .00		\$ .00
Remanente próximo período determinado	\$ .00		0.00
Impuesto a Pagar			<b>\$ .00</b>

Del cuadro anterior, se puede observar en la columna de los valores declarados por la contribuyente social, según declaración modificatoria del mes de , presentada el día , que consta a folios un mil trescientos tres del expediente administrativo, que efectivamente, el remanente de crédito fiscal de , se corresponde con el valor de DÓLARES (\$) , valor que a juicio de la contribuyente es el dato correcto, habida cuenta que dicho período tributario no ha sido objeto de fiscalización.

Al observarse el efecto del pretendido reintegro ordenado, dentro del período tributario de , el mismo se traduce en un impuesto por pagar, el cual asciende a la cantidad de DÓLARES (\$ ) lo que inclusive no coincide con la suma de



DÓLARES (\$) ), que pretende la Dirección General se reintegre, por haber sido utilizado indebidamente, ya que para ello debió haber fiscalizado hasta el período tributario de , culminando en la determinación de un impuesto a pagar.

Conforme a la disposiciones legales precitadas, este Tribunal entiende que al haberse determinado, mediante la resolución objeto del presente recurso, que el remanente de crédito fiscal correspondiente al período tributario de ascendía a la suma de DÓLARES (\$) ), dicha suma debía ser tomada en cuenta por el contribuyente para elaborar la declaración jurada correspondiente al período tributario de y de esta forma, se adecuarían aritmética y legalmente, los montos de los créditos fiscales del período subsiguiente. En otras palabras, al establecerse mediante resolución el monto del remanente de créditos fiscales que legalmente correspondían, la situación tributaria del período subsiguiente ya se encontraba definida a este respecto, quedando únicamente de sumar dicha cantidad a los valores obtenidos durante el mismo período, para proceder a su cruce con los débitos fiscales, según las reglas generales, por lo que se hace innecesario y es ilegal, el pretender el reintegro de una suma que la ley no ha previsto.

La Administración Tributaria, al haber liquidado el período de determinando un remanente de crédito fiscal en menor cuantía, respecto del que había declarado la recurrente, efectuó una liquidación de impuesto; lo anterior está de acuerdo con el criterio sustentado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las quince horas y cinco minutos del veintiocho de junio de dos mil seis, referencia 89-T-94, en la cual se sostiene que "la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos constituye un acto de determinación o liquidación impositiva... ya que si bien concluye en su resolución con determinar remanentes de crédito fiscal, tal declaración lleva implícita una liquidación del impuesto, ya que la Dirección General al realizar su análisis hizo una serie de operaciones, con el objeto de demostrar con base a tales datos, anomalías en las declaraciones... calcula remanentes de crédito fiscal diferentes a los declarados por la contribuyente (...)".

Por todo lo anterior, como se ha dicho, se concluye que el actuar de la Dirección General es legal, en cuanto a la determinación de los remanentes de crédito fiscal para el período tributario de ; no así respecto del reintegro que pretende para el mes de del mismo año, ya que este último no se enmarca en el supuesto de "liquidación de oficio del Impuesto", por una parte, y por otra, como antes se ha manifestado, la Administración Tributaria carece de facultades legales para exigir suma alguna en concepto de reintegro por remanentes de créditos fiscales.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: MODIFÍCASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las horas del día de de dos mil , a nombre de

, en los siguientes términos: **A) Revócase**, en cuanto a la determinación de la cantidad

**DÓLARES (\$ )** en concepto de remanente de crédito fiscal utilizado indebidamente, respecto del período tributario de suma que la Dirección General pretende se le reintegre por haberse utilizado indebidamente en el período tributario de del mismo año, según lo manifestado en la letra c) del considerando IV, de la presente sentencia; y **B) Confírmase**, en cuanto determina: **1) Remanentes de crédito fiscal** en los períodos tributarios de , por la cantidad de

**DÓLARES (\$ )**, por la cantidad de **DÓLARES (\$ )**, y **DÓLARES (\$ )** por la cantidad de **DÓLARES (\$ )**

**1); 2) Impuesto pagado indebidamente** por la cantidad de **DÓLARES (\$ )**, respecto del período tributario de ; la cantidad de **DÓLARES (\$ )**, respecto del período tributario de ; la cantidad de **DÓLARES (\$ )**, respecto del período tributario de del mismo año y la cantidad de **DÓLARES (\$ )** respecto del período tributario de ; y **3) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**, respecto del período tributario de



, por la cantidad total de  
**DÓLARES (\$**            **).**

Emítanse los mandamientos de ingreso correspondientes.

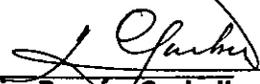
La Dirección General deberá compensar de oficio el monto de Impuestos pagados indebidamente, contra el Impuesto por pagar, determinados en la resolución impugnada; y en caso que la contribuyente manifestare su conformidad con la presente resolución, procederá a la compensación con los montos de impuestos acá determinados, una vez éstos se vuelvan líquidos y exigibles.

Certifíquese esta resolución y acta de notificación y vuelvan junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de la contribuyente social

, a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE.**



  
**Lic. Carlos Matucio Villacorta Gavidia**  
**Presidente**

  
**Lic. Román Carballo**  
**Vocal**

  
**Lic. José Magdaleno Molina Martínez**  
**Vocal**

  
**Lic. Carlos Ernesto Torres Flores**  
**Vocal**

  
**Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres**  
**Vocal**