

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 302 a folios 315 frente y vuelto, se encuentran la resolución y acta de notificación respectivas, que literalmente dicen:

.....



.....



MINISTERIO DE HACIENDA

9a. Calle Poniente Entre 83 y 85 Avenida Norte Número 8169, Colonia Escalón Tel.: 2264-1903/2264-5801

Inc. I0605006T

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las trece horas quince minutos del día once de septiembre de dos mil seis.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veinte de abril de dos mil seis, que determina a cargo de

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad de **OCHO MIL QUINIENTOS NOVENTA Y SEIS DÓLARES (\$8,596.00)**, para el período tributario de marzo; por la cantidad de **DOCE MIL SETECIENTOS SESENTA Y TRES DÓLARES (\$12,763.00)**, para el período tributario de abril; ambos períodos de dos mil tres.

Y CONSIDERANDO:

I. El señor _____, en su calidad de representante legal de

_____, en su expresión de agravios señala los siguientes puntos de inconformidad:

A) DE LAS DEFICIENCIAS EN LA INVESTIGACIÓN EFECTUADA POR LOS AUDITORES EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

“ la única información utilizada por la DGII para objetar la Nota de Crédito N° 187, y concluir que el origen de ese documento legal, es consecuencia del incumplimiento de pago de un servicio prestado... y por lo tanto, concluir que el referido ajuste es improcedente de

conformidad al Art. 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es la siguiente:

1) Escrito presentado... el día catorce de junio de dos mil cuatro, mediante el cual se evacuó el requerimiento con referencia N° 20515-NEX-0652-2204.

2) Escrito presentado... el diez de marzo de dos mil seis, mediante el cual se evacuó el requerimiento con referencia N° 20515-NEX-0350-2006.

3) Escrito presentado por la sociedad **P** , el día tres de junio de dos mil cuatro, mediante el cual se evacuó el requerimiento con referencia N° 20515-NEX-0578-2004 (...)."

" con esa información no pudo constatar que efectivamente la Nota de Crédito N° 187, es consecuencia del incumplimiento de pago de un servicio prestado, debido a que en el mismo informe consta que la información que proporcionó... **no era concordante.**

Es que, por un error... no se explicó conforme a la realidad de los hechos el origen de la Nota de Crédito en cuestión, por tal razón, fue que la información proporcionada por la sociedad **P** , al evacuar el requerimiento... no coincidió con lo expresado por mi representada, pues la sociedad en mención al respecto explicó correctamente lo siguiente:... "la nota de crédito número 187... en concepto de anulación de comprobantes de crédito fiscal y descuento aplicado a suministro de concreto MR=021 K/C M2 Valor cobrado de más" (...)."

" la Administración... **concluyó que existía discrepancia en la información proporcionada por las empresas involucradas,** en consecuencia, requirió a ambas



empresas nuevamente explicación respecto al origen de la Nota de Crédito... explicando mi representada... lo siguiente:

"6. La emisión de la Nota de Crédito N° 187 fue para (...)"

"Lo anterior en razón de ser valores que ya no pagaría P
, porque a su vez, el Ministerio de no reconoció ni validó pagar los
sobre espesores por diferencias en **cantidades de obra no recibidas ni aceptadas** por
los servicios prestados.(...)"

Lo anterior explica, que el origen de la Nota... se debe a valores sujetos a ajuste
porque mi representada facturó incorrectamente a P
cantidades de obra no recibidas ni aceptadas como servicios prestados.

Con lo anterior nacen las interrogantes siguientes:

¿Pudo comprobar... con la información antes relacionada, que la Nota de Crédito N°
187 tiene como origen la anulación de la prestación de servicio por incumplimiento al pago
de los montos acordados en forma verbal (...)"

"La respuesta claramente es negativa, debido a que la información que recabó en el
proceso de fiscalización no fue validada en ningún momento para sustentar su posición (...)"

"¿Por qué no insistió la DGII en que la sociedad P
, aclarara que consistía la palabra "cobro de más" (...)"

“La respuesta es sencilla, y fue porque la sociedad en mención iba a corroborar... le estaba cobrando **cantidades de obra no recibidas, y en consecuencia no aceptadas**, lo cual no convenía para las pretensiones de la Administración (...)”

“En suma, al no haber comprobado la DGII los supuestos hechos que no declaró... violentó lo regulado en el Art. 203 inciso segundo del Código (...)”.

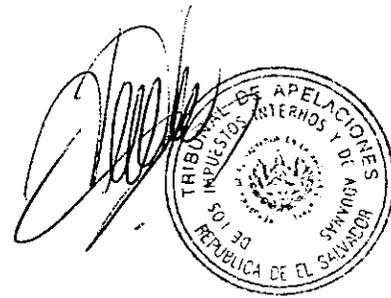
B) DE LA FALTA DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA APORTADA EN LA ETAPA DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS

“mi representada presentó como prueba fotocopia certificada por notario, de correspondencia recibida por parte de la sociedad **P**

, en la que consta que a mi representada se le informó que había facturado servicios que no le fueron prestados a la sociedad en mención, por lo cual, **no reconocía ni validaba pagar los sobre espesores por diferencia en cantidades de obra no recibidas ni aceptadas por los servicios prestados.**

Respecto a lo anterior, la DGII expresó esencialmente lo siguiente:

... "P ... **manifiesta de forma clara y contundente que lo que nunca se tramitará es el pago por diferencia en cantidades de obra no recibida, ni aceptada por los servicios prestados,** además, por medio de nota presentada...por la referida sociedad manifestó que .. **estaba cobrando un valor de más, en ningún momento dice que el servicio nunca fue prestado, ni se rescindió, ni anuló lo pactado en forma verbal,** de lo esta Dirección General concluye que lo argumentado en nada altera las determinaciones establecidas en el citado informe.”(El subrayado y negrillas son míos)



Con lo anterior, esta claro que la Administración Tributaria es conocedora que el ajuste... es a todas luces procedente, en virtud a que pretendía cobrar valor de servicios que nunca fueron prestados... **la DGII fue deficiente en su investigación**, pues su obligación era exigir a la sociedad P , que explicara a que se refería con la frase "cobro de más", al ver que ésta no respondió su requerimiento, y al **no hacerlo trasladó su propia deficiencia en perjuicio de mi representada (...)**".

"al haberle privado de su derecho de contradicción, regulado en el Art. 4 letra b), numeral 5) del Código Tributario, al desestimar la prueba aportada sin fundamento alguno (...)".

C) DE LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE EFECTUADO CONFORME AL ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

"En vista de que la operación en cuestión se debió para ajustar los valores facturados por anulación de operaciones... es imprescindible traer a colación lo regulado en el Art. 110 del Código Tributario, que literalmente reza:

"Reemplazo de Comprobantes de Crédito Fiscal. Notas de Débito y Crédito (...)"

"La disposición legal en comento, es clara en establecer que cuando ocurran ajustes de precios con posterioridad a la emisión de Comprobantes de Crédito Fiscal, deberán emitirse Notas de Débito o de Crédito, las que deberán hacer referencia al número de Comprobante de Crédito Fiscal, que es sujeto a modificación... y **es de hacer notar que**

no establece como condición el pago así como también no establece plazo alguno para poder efectuarlas; lo cual fue cumplido (...)."

"Lo anterior fue alegado... en consecuencia era procedente el ajuste efectuado... lo cual fue sustentado y relacionado con el Art. 279 del Código Tributario, lo cual no fue razonada en la resolución de mérito (...)."

"y el Art. 62... mediante el que la Administración Tributaria sustentó la improcedencia del ajuste, establece un plazo de tres meses de recibido el pago de los servicios para efectuar el ajustes, con lo cual **contradice** lo regulado en el Art.110, pues éste no menciona plazo ni remite a la aplicación del Art. 62 (...)."

D) DE LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE EFECTUADO CONFORME AL ARTÍCULO 62 DE LA LEY IVA.

"Del análisis del Art. 62... se concluye que procede efectuar ajustes a Créditos Fiscales relacionados con prestaciones de servicios, entre otros supuestos, cuando existen operaciones anuladas, siempre y cuando se realicen dentro de los tres meses de la **percepción del pago de los servicios.**

Se afirma que es procedente el ajuste efectuado... aún aplicando lo regulado en el Art. 62... debido a que los Comprobantes de Créditos antes referidos, se emitieron por mi representada **por servicios que no fueron prestados y que no fueron pagados en concepto de suministro de concreto** _____, en la construcción de hombros del proyecto " _____ ... servicio que fue prestado en calidad de subcontratista a la sociedad **P** _____, (...)."



“En vista a que el ajuste efectuado por mi representada, cumple con los requisitos que establece el Art. 62... teniendo en cuenta que el ajuste se origina por servicios no prestados, y que el plazo comienza a correr a partir de la percepción del pago de los servicios... y siendo que a la fecha el valor facturado y ajustado no ha sido pagado, el plazo en referencia no ha vencido; lo cual contradice criterio asumido por la Dirección General (...).”

II.- La Dirección General, habiendo tenido a la vista las razones en que la apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir informe, justificando legalmente sus actuaciones y los puntos de inconformidad planteados en los términos siguientes:

A) DE LAS DEFICIENCIAS EN LA INVESTIGACIÓN EFECTUADA POR LOS AUDITORES EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

“ante lo cual es necesario reafirmar que precisamente con las respuestas brindadas y toda la documentación que consta en el expediente y que se detalló en el informe de auditoría relacionado, se constituye en prueba suficiente y contundente para objetar el ajuste efectuado... en razón a ello tal afirmación por parte de la impetrante resulta errada sobre todo si se considera que esta Dirección General es una fiel cumplidora del Principio de Legalidad regulado en el artículo 3 literal c) e inciso cuarto del Código Tributario (...).”

“la contribuyente apelante no ha aportado elementos diferentes a los valorados... por medio de lo cuales demuestre que la investigación efectuada resulta deficiente... en el Informe de Auditoría... se explica de manera amplia y suficiente que la nota de crédito número 187 relacionada, no tiene sus orígenes en un ajuste de precios, sino más bien, en un incumplimiento de pago de parte del Ministerio , que no reconoció los sobre precios del cambio de material de concreto asfáltico por concreto hidráulico utilizado

en la construcción y al no recibir el pago, P
, por no tener una pérdida económica mayor, decide no pagar a E
, circunstancia que no debe afectar el cumplimiento de la
obligación tributaria de pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la
Prestación de Servicios.

Así también... con el propósito de indagar sobre la respuesta obtenida por parte de
P ... formuló un nuevo requerimiento... demostrando con
este procedimiento... cumplió con realizar las compulsas pertinentes, sin embargo, hasta la
fecha de la resolución liquidatoria no se había recibido contestación alguna por parte de la
compulsada, determinando que no es relevante la exigencia (...)."

"Finalmente, con lo antes expuesto y como producto de la fiscalización realizada se
emitió el Informe de Auditoría... el cual cuenta con las debidas demostraciones, probanzas y
análisis de las determinaciones efectuadas... a los débitos fiscales del referido período
tributario, por operaciones correspondientes al periodo tributario de junio de dos mil dos,
que no es procedente; ya que, tal como consta en dicho Informe de Auditoría este no se
origina como consecuencia de operaciones anuladas o rescindidas, tampoco es una rebaja
de precio ni descuento u otra deducción normal del comercio, habiéndose comprobado que
el hecho generador de la prestación de servicios se realizó en su totalidad, es decir, la
ejecución de la obra se concluyó, y que al haberse realizado el hecho generador, el
impuesto se causó y el hecho de que el prestatario del servicio no le haya cancelado, esto
no puede ser oponible al Fisco... en tal sentido al no enmarcarse en los presupuestos
establecidos en el artículo 62 numeral 1) literales a) y b) de la Ley de la materia, esta
Dirección General no puede aceptar el ajuste efectuado a los débitos fiscales (...)."

"Debido a lo anterior, se concluye que esta Administración Tributaria, con la
información recopilada pudo constatar la improcedencia del ajuste... independientemente



del cumplimiento del pago por el servicio prestado, y no es antojadizo o cuestión de semántica como pretende hacerlo ver la contribuyente al manifestar que por un error de su representada no se explicó conforme a la realidad de los hechos el origen de la Nota de Crédito en cuestión, al referirse al mismo hecho como "anulación" o "cobro de más", ya que según ella fueron cantidades de obra no recibidas y en consecuencia no aceptadas, situación que difiere de la realidad, ya que el servicio fue prestado, la obra fue realizada en su totalidad (...)".

B) DE LA FALTA DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA APORTADA EN LA ETAPA DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS

"un concepto aproximado de lo que se considera por prueba en materia tributaria, podría decirse que es la demostración de los supuestos fácticos de las normas jurídicas cuya aplicación se pretende, bien por parte del contribuyente o bien por parte de la Administración, de los medios probatorios aportados al expediente, el funcionario deduce motivos o razones que lo llevan al conocimiento de los hechos legales, los cuales aquellos que le dan certeza para proferir una decisión en determinado sentido(...)".

"En razón de lo anterior esta Oficina no comparte el criterio de la recurrente en el sentido de que no le fue valorada la fotocopia certificada... como consta en la resolución objeto de la apelación, la referida nota... fue valorada en la etapa procesal correspondiente, respecto de la cual se determinó... que el proyecto "

" fue ejecutado por la sociedad impetrante bajo la modalidad de subcontrato... aclarando que la operación facturada no fue aceptada su recepción y por lo cual no se tramitó ni se tramitará su pago; confirmando con ello que el proyecto antes referido se ejecutó, lo que implica que la prestación de servicios de suministro de concreto fue realizada por la apelante, con la

variante que P , manifiesta de forma clara y contundente que lo que nunca se tramitará es el pago por diferencia en cantidades de obra no recibida, ni aceptada por los servicios prestados, además, por medio de nota presentada... manifestó que

, estaba cobrando un valor de más, en ningún momento dice que el servicio nunca fue prestado, ni se rescindió, ni anuló lo pactado de forma verbal, de lo cual esta Dirección General desvirtúa el argumento que la prueba aportada por la sociedad contribuyente no fue valorada”.

C) DE LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE EFECTUADO CONFORME AL ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

“tal como se explicó tanto en el Informe Técnico emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas... como fue plasmado en la resolución liquidatoria... se explicó la diferencia que existe en lo que estipula el artículo 110 del Código Tributario el cual regula la obligación de emitir las Notas de Débito o de Crédito cuando los contribuyentes efectúen ajustes y descuentos a los débitos y créditos fiscales; y por otra parte, la disposición que determina de manera específica la forma y requisitos que deben cumplir las operaciones para que el ajuste al débito fiscal sea procedente es el artículo 62... ambas disposiciones legales son complementarias entre sí, no obstante, la referida contribuyente transcribe en su escrito de apelación, el artículo 279 del citado Código Tributario... circunstancia que nada tiene que ver con la aplicación del artículo 62... ya que, esta disposición legal no ha sido derogada ni expresa ni tácitamente... es pertinente auxiliarse del artículo 8 del Código Tributario el cual permite remitirse supletoriamente a otra ramas jurídicas, para lo cual se retoma el artículo 50 del Código Civil, que literalmente dice: “La derogación de leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa cuando la nueva Ley dice expresamente que deroga la



antigua. Es tácita, cuando la nueva Ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la Ley anterior..."(...)"

"esta Administración Tributaria considera pertinente citar la jurisprudencia emanada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, según sentencia de fecha tres de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, con referencia 146-M-98, trayéndose a cuenta únicamente lo siguiente:

"Otra de las soluciones ante un conflicto de leyes, apunta al análisis de la vigencia de las normas en colisión: *Roberto Vidales en su libro "Índice de Legislación de El Salvador" señala un aspecto a observar en caso de conflicto de dos normas, este es la vigencia de las leyes en pugna; a partir de dicho parámetro, el citado autor para dilucidar el régimen aplicable al caso concreto contrapone las categorías de vigencia y derogación (...)"*

"Ahora bien, por su parte, el artículo 62... y el artículo 110... son normas que se complementan entre sí... no obstante, la disposición legal que regula la forma como se deben efectuar los Ajustes del Débito Fiscal, cuando se emitan notas de crédito es el citado artículo 62 de la relacionada Ley (...)"

D) DE LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE EFECTUADO CONFORME AL ARTÍCULO 62 DE LA LEY IVA.

"esta Administración Tributaria, no comparte tal argumento, en vista que las operaciones consignadas en los Comprobantes de Crédito Fiscal... fueron ajustadas mediante Nota de Crédito número ciento ochenta y siete (187)... no es procedente por no cumplir con los presupuestos establecidos en la disposición legal antes mencionada, ya que dichas operaciones no corresponden a operaciones anuladas o rescindidas en su

oportunidad, debido a que la prestación de servicios fue realizada; no obstante, para mayor abono del presente punto se retoma lo expuesto en el Informe de Auditoría mencionado, en el cual se analiza el artículo 62... observándose que dicha disposición se refiere a las prestaciones de servicios y a operaciones anuladas o rescindidas, aplicable cuando el hecho generador no se lleva a cabo, circunstancia que no acontece para el presente caso, ya que tal como lo manifestó la recurrente en escrito presentado a esta Dirección General el día diez de marzo de dos mil seis, la prestación de servicio se realizó, pues se suministró el material en la ejecución del proyecto y la anulación se efectúa porque la contratante no canceló el valor y no porque se hubiera rescindido la operación, entendiéndose como rescindir dejar sin efecto algo que se pactó(...)"

"Con relación a lo regulado en el literal b)... se entiende que se podrán ajustar los ingresos y débitos fiscales por las rebajas de precios, descuentos u otras deducciones normales del comercio, no condicionados y de carácter general, situación que no corresponde al origen de la anulación y descuento amparada con la nota de crédito número 187, debido a que en escrito de respuesta de la sociedad P

... estaba "cobrando de más", asimismo ésta última manifiesta como acontecieron los hechos, de lo que se desprende que la nota de crédito número 187 no tiene sus orígenes en un ajuste de precios, sino más bien en un incumplimiento de pago de parte del cliente, circunstancia que no debe afectar el cumplimiento de la obligación tributaria de pago del aludido Impuesto.

Por otra parte... al haberse establecido que se ha prestado el servicio... dicha operación constituye hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, según la definición que da el artículo 58 del Código Tributario, el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley (...)"



“De lo anterior se concluye que no resulta procedente el alegato expresado... la disposición es aplicable en operaciones anuladas o rescindidas, es decir, cuando el hecho generador no se lleva a cabo, y cuando se trata de rebajas de precios (...).”

III.- Que mediante auto de las trece horas del día tres de julio de dos mil seis, este Tribunal abre a pruebas el incidente de apelación, término que fue evacuado por la contribuyente social mediante escrito presentado el día doce de julio del corriente año; posteriormente resuelve oír las alegaciones finales, derecho del cual hizo uso la recurrente social por medio de escrito presentado el día siete de agosto de dos mil seis; trayéndose seguidamente para sentencia el caso de autos.

IV. Sobre lo expuesto por la alzada y justificaciones de la Dirección General, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

1) DE LAS DEFICIENCIAS EN LA INVESTIGACIÓN EFECTUADA EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN.

Manifiesta la recurrente social que la Dirección General, para objetar el ajuste sustentado en la nota de crédito número 187 y concluir que el documento era consecuencia del incumplimiento de pago de un servicio prestado, únicamente utilizó la información contenida en los escritos presentados por dicha sociedad, el catorce de junio de dos mil cuatro, mediante el cual evacuó requerimiento ref. 20515-NEX-0652-2004; el escrito presentado el diez de marzo de dos mil seis, con el que daba respuesta a requerimiento ref. 20515-NEX-0350-2006 y el escrito presentado por P

, el día tres de junio de dos mil cuatro. A su juicio, con tal información la Dirección General no podía constatar que efectivamente la nota de crédito en referencia era consecuencia del incumplimiento del pago de un servicio prestado.

Que al existir discrepancia entre la información proporcionada por ambas sociedades, la Dirección General les requirió nuevamente explicación respecto al origen de la nota de crédito, al cual respondió únicamente la recurrente social, limitándose la referida oficina a expresar en su informe de auditoría, que P no proporcionó la información que se le requirió, sin efectuar nuevo requerimiento.

Con ello, según la recurrente, existe deficiencia en la investigación realizada por los auditores, al no haber comprobado los supuestos hechos que no fueron declarados, violando lo regulado en el artículo 203 inc. 2º del Código Tributario.

Por su parte, la Dirección General fundamenta su rechazo al ajuste de débito fiscal efectuado por medio de nota de crédito número 187, debido a que las ventas gravadas y débitos fiscales ajustados, no corresponden a operaciones anuladas o rescindidas en su oportunidad o bien a rebajas de precio no condicionadas; expresa la citada dependencia, que en el informe de auditoría se explica de manera amplia y suficiente que la nota de crédito número 187 relacionada, no tiene sus orígenes en un ajuste de precios, sino más bien, en un incumplimiento de pago de parte del Ministerio , que no reconoció los sobrepagos del cambio de material de concreto asfáltico por concreto hidráulico utilizado en la construcción de la carretera y al no recibir el pago, P . , para no tener una pérdida económica mayor, decidió no pagar a , circunstancia que no afecta el cumplimiento de la obligación tributaria de pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En otras palabras, dado que de lo expuesto en dicho informe se ha constatado que el ajuste cuestionado no se origina como consecuencia de operaciones anuladas o rescindidas, ni constituye una rebaja de precio, descuento u otra deducción normal del comercio y que la prestación de servicios como hecho generador del impuesto de que se



trata se realizó en su totalidad, es decir, que la ejecución de la obra se concluyó, el impuesto se causó y el hecho de que el prestatario del servicio no le haya cancelado el valor del mismo, no puede ser oponible al Fisco y que por lo anterior, al no enmarcarse la situación en estudio dentro de los presupuestos establecidos en el artículo 62 número 1) letras a) y b) de la Ley de la materia, no puede aceptarse el ajuste efectuado a los débitos fiscales.

Igualmente, la expresada Dirección consideró que la contribuyente social, con la documentación aportada en el proceso de fiscalización, no aclaró las formas y condiciones en que se efectuaron los ajustes a los comprobantes de crédito fiscal N° 19841, 19849, 19866, 19867, 19900 y 19909, ni el descuento aplicado al comprobante de crédito fiscal N° 19829, tal como lo exige el artículo 62 número 1) letras a) y b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Del análisis de lo expuesto así como del contenido del expediente de impuesto respectivo, este Tribunal tiene a bien advertir:

A) La recurrente social, por medio de escrito presentado ante la Dirección General el día catorce de junio de dos mil cuatro (fs. 190 a 192), en atención al requerimiento ref. 20515-NEX-0652-2004 de fecha ocho de junio de dos mil cuatro (fs. 188), manifestó en lo pertinente, que el servicio prestado a P , como subcontratista, consistió en la construcción de hombros (suministro y colocación del concreto) en , para lo cual acordaron un precio por metro cuadrado mayor que el precio pactado entre P

y el M , debido a que los hombros serían construidos en concreto hidráulico y no asfáltico como estaba previsto en la licitación, para mejor garantía y durabilidad, cambio de materiales que aceptó el M pero no el cambio de precio, razón por la cual la recurrente social emitió los respectivos comprobantes de crédito fiscal, de acuerdo a las cantidades

reales de concreto suministradas y al precio ofertado para P

, lo cual posteriormente le informó a la contribuyente social; el M no reconoció los sobre espesores ni los precios revisados de los hombros al momento de liquidar el proyecto, por lo que ésta tampoco se los reconocería a la contribuyente social.

Ante un nuevo requerimiento de información efectuado por la Dirección en comentario (fs. 570), la recurrente social presentó escrito con fecha diez de marzo de dos mil seis, manifestando que la emisión de la nota de crédito número 187 se debió a que los valores consignados en los comprobantes de crédito fiscal números 19841, 19849, 19866, 19867, 19900 y 19909, no serían pagados por P, porque el M no había reconocido ni validado pagar por los sobre espesores antes referidos y que de los comprobantes de crédito fiscal no se había recibido, ni se recibiría pago alguno.

Por su parte, P presentó escrito a la Dirección General de Impuestos Internos, el día cuatro de junio de dos mil cuatro (fs. 89), en respuesta a requerimiento efectuado el día veintiséis de mayo del mismo año (fs. 79), por medio del cual manifestó que la nota de crédito número 187, se emitió "por anulación de comprobantes de crédito fiscal y descuento aplicado a suministro de concreto Valor cobrado de más".

La información relacionada permite comprobar a este Tribunal que la prestación de servicios pactada verbalmente entre P y, efectivamente ocurrió en la realidad y que consistió en la construcción de hombros (suministro y colocación del concreto) en, con lo cual el hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios se manifestó plenamente, y en consecuencia, la obligación tributaria surgió con plenos efectos; a juicio de este ente contralor, el hecho de que tal prestación de servicios se realizara al margen de



lo estipulado en la licitación, como manifiesta la recurrente, ya que si bien el M aceptó el cambio de materiales no así el cambio de precio, no altera el surgimiento del hecho generador y por el contrario, demuestra que tal situación era del entero conocimiento de la recurrente social, quien asumió el riesgo de que la obra efectivamente ejecutada, no fuera pagada en el precio acordado mediante el pacto verbal antedicho, lo que incluye el monto del impuesto de que se trata.

B) La impetrante social no ha logrado comprobar fehacientemente que el ajuste a sus débitos fiscales, se correspondiera con alguna de las circunstancias reguladas en las letras a) y b) del número 1) del artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, fundamento sobre el cual la Dirección General rechazó el ajuste a los débitos, ya que tal y como dicho artículo dispone, para el cálculo del débito fiscal del período tributario, al monto del impuesto determinado se le debe: 1) Restar el impuesto correspondiente a las siguientes deducciones, en cuanto hubiere lugar, y no se hubiere efectuado al emitirse los comprobantes de crédito fiscal: a) Monto del valor de los bienes, envases o depósitos devueltos o de otras operaciones anuladas o rescindidas en el período tributario, pero dentro de los tres meses de la entrega de los bienes o de la percepción del pago de los servicios, siempre que se pruebe que ese valor ha sido considerado para el cálculo del débito fiscal en el mismo período o en otro anterior, lo que deberá comprobar el contribuyente; y, b) El monto de las rebajas de precio, bonificaciones y descuentos u otras deducciones normales del comercio, no condicionadas y de carácter general, bajo la misma comprobación requerida en la letra a) anterior. Para ello, el contribuyente debe, no obstante, demostrar la forma y condiciones en que ellas se han concedido, los comprobantes de crédito fiscal con que se relacionan y el período tributario a que corresponde la operación respectiva.

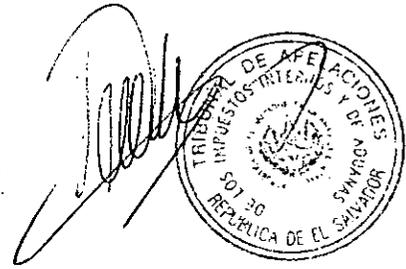
Por el contrario, de lo manifestado por la recurrente se demuestra que el ajuste cuestionado lo realizó debido a que la sociedad P

no aceptaba pagar el valor de los servicios efectivamente prestados, reflejado en los comprobantes de crédito fiscal, ya que el M no había reconocido ni validado pagar por los sobre espesores antes referidos, circunstancia que no se corresponde con ninguno de los supuestos establecidos en el artículo en comento para tener como válido el ajuste cuestionado, lo que permite concluir que el documento era consecuencia del incumplimiento de pago de un servicio prestado.

Por otra parte, en lo que se refiere a la determinación de la base imponible, el artículo 47 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dispone que la base imponible genérica del impuesto, sea que la operación se realice al contado o al crédito, es la cantidad en que se cuantifiquen monetariamente los diferentes hechos generadores del impuesto, la cual corresponderá, por regla general, al precio o remuneración pactada en las prestaciones de servicios; para los efectos del impuesto, no puede considerarse una base imponible inferior a los montos que consten en los documentos que de conformidad con lo dispuesto en la ley, deban emitirse, con las adiciones y deducciones que se contemplan en los artículos 51, 52 y 53 de la misma ley. Concluye el artículo en comento que no es impedimento para la determinación de la base imponible, la omisión o plazo de pago del precio o de la remuneración convenida entre las partes, que es justamente lo que ocurre en el presente caso.

Y dado que respecto del presente caso, específicamente del ajuste de débitos fiscales, conforme al artículo 203 inciso 1° del Código Tributario, corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor, de lo manifestado anteriormente, se constata que la recurrente no cumplió tal exigencia.

C) De igual manera, la oficina fiscalizadora cumplió con lo establecido en el artículo 203 inciso 2° del Código Tributario, pues comprobó la existencia de ingresos gravados y



débitos fiscales no declarados para el período de marzo de dos mil tres, al establecer, por medio de la fiscalización respectiva, que la recurrente social había ajustado indebidamente los ingresos gravados y su respectivo débito fiscal durante el período tributario de marzo de dos mil tres, según se ha manifestado antes.

De lo que se concluye que las deficiencias argumentadas en este punto son improcedentes, ya que la Dirección General ha actuado conforme a derecho.

2) DE LA FALTA DE VALORACIÓN DE LA PRUEBA APORTADA EN LA ETAPA DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS.

Afirma la recurrente social, que en su oportunidad presentó como prueba fotocopia de correspondencia recibida de P , mediante la cual le informaba que había facturado servicios que no le fueron prestados, por lo que no reconocía ni validaba pagar los espesores por diferencia en cantidades de obra no recibidas ni aceptadas por los servicios prestados; con ello la Dirección General, era concedora de que el ajuste efectuado era procedente, en virtud de que pretendía cobrar por servicios que nunca fueron prestados; que al desestimar la prueba aportada sin fundamento alguno, la Oficina fiscalizadora violó el artículo 4 letra b) número 5) del Código Tributario.

En el expediente que a nombre de la citada apelante social lleva la Dirección General, se encuentra agregado de folios 658 al 666, el informe emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de fecha dieciocho de abril de dos mil seis, del cual este Tribunal constata lo siguiente:

Que la Dirección General por medio de la unidad antedicha, valoró en su oportunidad la prueba aportada por la recurrente social, consistente en fotocopia certificada de fecha

veinticinco de marzo de dos mil tres, suscrita por P

, dirigida a la recurrente social (fs. 652), al expresar sobre ella: "...de la lectura de la referida nota emitida por P, se advierte que el proyecto "

" fue ejecutado por la sociedad contribuyente bajo la modalidad de subcontrato, en el cual el servicio de suministro por un volumen de DOCE MIL CUATROCIENTOS DIECIOCHO PUNTO CINCUENTA Y SIETE METROS CUBICOS (12,418.57 m³), aclarando que la operación facturada no fue aceptada su recepción y por lo cual no se tramitó ni tramitará su pago; **de lo antes expuesto se confirma que el proyecto antes referido se ejecutó, lo que implica que la prestación de servicios de suministro de concreto fue realizada por la contribuyente investigada**, con la variante que P, manifiesta de forma clara y contundente que lo que nunca se tramitará es el pago por diferencia en cantidades de obra no recibida, ni aceptada por los servicios prestados, además, por medio de nota presentada a esta Oficina el día tres de junio de dos mil cuatro, por la referida sociedad manifestó que, estaba cobrando un valor de más, en ningún momento dice que el servicio nunca fue prestado, ni se rescindió, ni anuló lo pactado de forma verbal, **de lo cual esta Dirección General concluye que lo argumentado en nada altera las determinaciones establecidas en el citado informe**" (las negrillas son nuestras) (fs. 665 vuelto a 666).

Adicionalmente, la referida fotocopia certificada señala: "Hacemos referencia al proyecto "

" ejecutado por su empresa con P

, bajo la modalidad de subcontrato, en el cual el servicio del suministro por un volumen de 12,418.57 m³ facturado por ustedes a nombre de nuestra empresa nunca fue aceptada su recepción por lo cual tampoco se tramitó ni se tramitará su pago. Por lo que deberán anular los comprobantes de crédito fiscal mediante los cuales facturaron dicho



servicio, debiendo emitir la nota de crédito correspondiente... Lo anterior en razón de ser valores que ya no les pagará P , por diferencia en cantidades de obra no recibidas ni aceptadas por los servicios prestados"". Dicho escrito sirvió de base para el contenido de los escritos de fecha once de junio de dos mil cuatro y nueve de marzo de dos mil seis, presentados por la recurrente social ante la Dirección General de Impuestos Internos, agregados de folios 190 al 192, y al 572 y 573, respectivamente, del expediente de impuesto correspondiente.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, en atención a lo manifestado anteriormente, emite valoración sobre el contenido de la prueba aportada, en la página catorce de su respectivo informe (fs. 664 vuelto del expediente), al expresar "... Con relación a lo argumentado por la contribuyente; respecto a que no fueron valorados en el Informe de Auditoría los escritos de fechas once de junio de dos mil cuatro y nueve de marzo de dos mil seis; **del análisis realizado se constató** que en las páginas dieciséis (16) a la diecinueve (19) del Informe de Auditoría de fecha catorce de marzo de dos mil seis, entregado en su oportunidad a la sociedad contribuyente, se desarrolla lo relativo al examen efectuado a la información y documentación presentada por la sociedad contribuyente a través de los referidos escritos, **de lo cual se recopiló los diferentes elementos que contribuyeron a establecer la no procedencia del ajuste de los débitos fiscales realizados por la sociedad contribuyente;** por lo que esta Oficina considera que lo argumentado está fuera de todo contexto real, ya que lo manifestado por la contribuyente en los relacionados escritos fue el fundamento para llegar a la verdad material de los hechos y por ende a la objeción al ajuste a los débitos fiscales, lo cual como se dijo anteriormente consta en el informe...". (Las negrillas son nuestras).

Lo anterior permite concluir al Tribunal, que no existe violación alguna al artículo 4 letra b) número 5) del Código Tributario, toda vez que la Dirección General, como ha quedado demostrado, valoró oportunamente la prueba aportada, la asumió razonadamente

y le sirvió como fundamento para determinar la realización de la prestación del servicio, todo lo cual se dio a conocer oportunamente a la recurrente social, por medio del informe de auditoría respectivo y del informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas. Para esta instancia contralora, de la información contenida en el escrito presentado por dicha sociedad, el veintisiete de marzo de dos mil seis, se comprueba plenamente que el servicio se prestó, pero que se difirió el pago del mismo por cambio del precio, por lo que a su juicio la valoración de la prueba es congruente con la realidad de los hechos, y en consecuencia debe desestimarse lo alegado en este punto.

3) DE LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE EFECTUADO (ARTÍCULO 110 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y ARTÍCULO 62 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS).

La recurrente social afirma, en cuanto al artículo 110 del Código Tributario, que cuando se proceda a ajustar valores facturados por anulación de operaciones, es indispensable traer a colación lo regulado en el referido artículo, el cual es claro al establecer que cuando ocurran ajustes de precios con posterioridad a la emisión de comprobantes de crédito fiscal, deberán emitirse notas de débito o de crédito, las que deberán hacer referencia al número de comprobante de crédito fiscal objeto de la modificación y que dicha disposición no establece como condición el pago ni plazo alguno para poder efectuarlas, lo cual fue cumplido por la sociedad, prueba de ello es que la Dirección General no hizo reparo alguno, sustentando tal posición con el artículo 279 del Código Tributario.

A su juicio, la Dirección General, al sustentar la improcedencia del ajuste en el artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual establece un plazo de tres meses de recibido el pago de los servicios para



efectuar el ajustes, contradice lo regulado en el referido artículo 110.

Por otra parte, referente al artículo 62 número 1) letra a) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, afirma la recurrente que es procedente el ajuste a los créditos fiscales relacionados con la prestación de servicios, entre otros presupuestos, cuando existen operaciones anuladas, siempre que se realicen dentro de los tres meses de la percepción del pago de los servicios, y en su caso, teniendo en cuenta que el ajuste se originó por servicios no prestados, y a la fecha el valor facturado y ajustado no ha sido pagado, según la disposición legal en comento, el plazo en referencia no ha vencido, lo cual contradice el criterio asumido por la Dirección General.

Procede este Tribunal a dar respuesta a cada una de las argumentaciones planteadas de la siguiente manera:

A) En cuanto al artículo 110 del Código Tributario, invocado por la recurrente social para establecer la procedencia del ajuste objeto de rechazo por parte de la Dirección General, este Tribunal, del análisis de su contenido, razona que el mismo regula la obligación de emitir nuevos comprobantes de crédito fiscal o notas de débito o de crédito, según corresponda, cuando los débitos fiscales se vean afectados por alguna de las operaciones ahí relacionadas, entre ellas, ajustes o diferencias en los precios, descuentos, intereses devengados, etc.

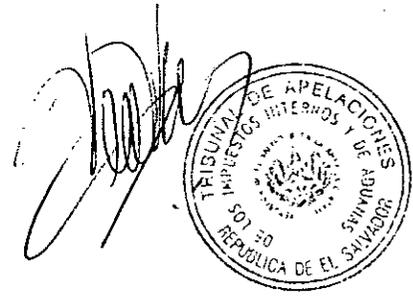
En ese sentido, lo que el legislador pretende, es que la modificación de un comprobante de crédito fiscal, no se dé al antojo del contribuyente, sino que atienda a los requisitos formales regulados en el referido artículo y no legisla particularmente la procedencia o no del ajuste del débito fiscal, siendo ello regulado específicamente en el artículo 62 del la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que este Tribunal no comparte la aseveración de la recurrente social, de

que procede el ajuste del débito fiscal conforme al artículo 110 del Código Tributario.

B) Por su parte el artículo 62 número 1) letras a) y b) invocado por la Dirección General para rechazar el ajuste a débitos fiscales, es la disposición que específicamente regula el ajuste del débito fiscal, al establecer la forma y requisitos que deben cumplir las operaciones para que dicho ajuste sea procedente, cuando se emitan notas de crédito, es decir, que no basta con la emisión de la nota de crédito o débito fiscal, conforme a lo regulado en el artículo 110 del Código Tributario, para reclamarse un ajuste del débito fiscal; el emisor debe comprobar que el ajuste se origina por alguna de las operaciones reguladas en el artículo 62 en comento, como lo son operaciones anuladas o rescindidas, rebajas de precio, descuentos, entre otras; y que éstas a su vez, para que proceda el ajuste, deben cumplir con los requisitos también ahí establecidos, actuando en ese sentido la Dirección General apegada a derecho, conforme a lo regulado en el artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al determinar que no es procedente el ajuste efectuado a los débitos fiscales del período tributario de marzo de dos mil tres, ya que se estableció que el mismo no se origina de operaciones anuladas o rescindidas, ni tampoco constituye una rebaja de precio, descuento u otra deducción normal del comercio; por el contrario, se ha comprobado que la prestación del servicio se realizó en su totalidad, que la ejecución de la obra se concluyó y que al haberse realizado el hecho generador, el impuesto se causó por haberse manifestado la obligación tributaria.

A juicio de este Tribunal, respecto del hecho de que el prestatario del servicio no haya cancelado el precio del mismo, no debe entenderse como una anulación o rescisión de la operación ya que el servicio efectivamente fue prestado, pero su precio no fue cancelado por diferencias al respecto entre las partes.

Así las cosas, como de conformidad a lo establecido en el artículo 18 de la Ley de



Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, las prestaciones de servicios como hecho generador del impuesto se entienden ocurridas y causado el impuesto: a) Cuando se emita alguno de los documentos señalados en los artículos 97 y 100 de la ley de la materia, artículos éstos que con la entrada en vigencia del Código Tributario fueron derogados, por lo que deberá entenderse que tal disposición hace referencia a los artículos 107 y 110, respectivamente del Código; y, b) Cuando se dé término a la prestación, entre otras, según cuál circunstancia de las señaladas ocurra primero, la obligación tributaria se ha manifestado y por tanto debe procederse al pago del tributo conforme lo establece la ley, según la determinación de la base imponible ya referida anteriormente.

De igual manera, como de conformidad al artículo 17 del Código Tributario, los actos y convenciones celebrados entre particulares no son oponibles en contra del Fisco, ni tendrán eficacia para modificar el nacimiento de la obligación tributaria ni alterar la calidad del sujeto pasivo, sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes, el hecho de haberse revertido las operaciones documentadas mediante los comprobantes de crédito fiscal, por el hecho de no haberse recibido el pago, no logra evitar que se instaure el vínculo jurídico producto del surgimiento de la obligación tributaria y no es oponible en contra del Fisco, en el sentido que la obligación tributaria se mantiene incólume por expresa disposición del legislador.

C) Por otra parte, se aprecia que la recurrente social, al afirmar en sus alegatos que el ajuste del crédito fiscal es procedente realizarlo conforme al artículo 110 del Código Tributario y que el artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, invocado por la Dirección General, para rechazar dicho ajuste, contradice al mismo, lo que hace es plantear un argumento contradictorio, ya que posteriormente manifiesta que también procede el ajuste del crédito fiscal conforme a lo establecido en el citado artículo 62, confirmando con ello, la misma recurrente, que dichas

disposiciones lejos de contradecirse, son complementarias y acordes a lo que cada una pretende regular, careciendo de fundamento lo alegado en ese sentido.

D) Es oportuno señalar, que la Dirección General fundamentó la objeción al ajuste de crédito fiscal pretendido realizar por medio de nota de crédito número 187, en el hecho que la contribuyente social, por medio de la documentación aportada en el proceso de fiscalización, no pudo probar las formas y condiciones en que se concedieron los ajustes, como lo exige el referido artículo 62 y en ningún momento cuestionó la referida oficina fiscal que no procedía el ajuste de débitos fiscales, en atención a que habían transcurrido o no los tres meses después de la percepción del pago de los servicios; y,

E) Finalmente, sobre el artículo 279 del Código Tributario, que en lo pertinente regula que únicamente podrán continuar aplicándose las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con relación a la fecha de entrada en vigencia del Código Tributario, siempre que no hayan sido derogadas expresamente y no contradigan lo dispuesto en el Código Tributario; advierte este Tribunal, que dicha regulación nada tiene que ver con la aplicación del artículo 62 de la ley de la materia, respecto de las operaciones cuestionadas objeto de estudio, puesto que tal disposición, como ya se estableció, por una parte, no riñe con lo que el Código Tributario establece en el artículo 110, sino que al contrario lo complementa; y por la otra, que el artículo 62 en mención no ha sido derogado ni expresa ni tácitamente por la entrada en vigencia del Código Tributario, prevaleciendo, en todo caso, si hubiere un conflicto de aplicación entre la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (ley especial) y el Código Tributario (ley general), la ley especial sobre la general.

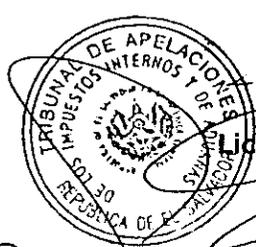
POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los

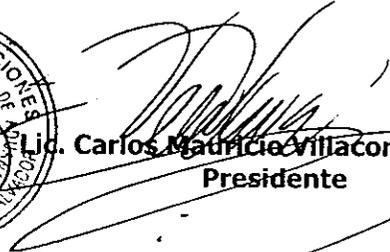


Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFÍRMASE** en todas sus partes la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día veinte de abril de dos mil seis, a nombre de _____, por los conceptos y montos citados al inicio de la presente sentencia.

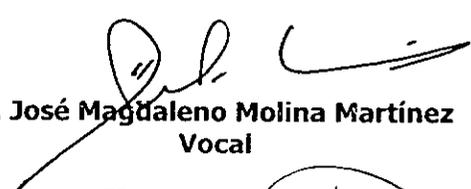
EMÍTANSE los correspondientes mandamientos de ingreso oportunamente.

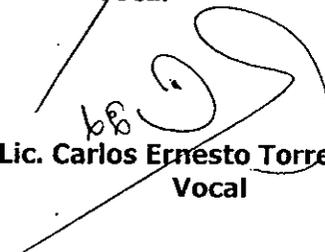
CERTIFIQUESE esta resolución y acta de notificación y vuelva junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de _____, a la oficina de su origen.- **NOTIFIQUESE.**




Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente


Lic. Roman Carballo
Vocal


Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal


Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal


Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal