

Inc. I1003009T

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las diez horas cuarenta y cinco minutos del día veintisiete de enero del año dos mil once.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día once de febrero del año dos mil diez, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, o -----, por medio de la cual resolvió: **DETERMINAR** a favor de la citada contribuyente social remanentes de crédito fiscal por las cantidades de: **CUATRO MILLONES CIENTO SETENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,176,894.00)**, respecto del período tributario de enero del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de febrero de ese mismo año; **CUATRO MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON DIECISÉIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,376,854.16)**, respecto del período tributario de febrero del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de marzo de ese mismo año; **CUATRO MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON DOCE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,689,244.12)**, para el período tributario de marzo del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de abril de ese mismo año; **CUATRO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y DOS MIL CIENTO VEINTIÚN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON DIECINUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,782,121.19)**, respecto del período tributario de abril del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de mayo de ese mismo año; **CINCO MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON OCHENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,247,008.82)**, respecto del período tributario de mayo del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de junio de ese mismo año; **CINCO MILLONES CIENTO NOVENTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,196,394.55)**, respecto del período tributario de junio del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de julio de ese mismo año;

CINCO MILLONES DOSCIENTOS SEIS MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,206,298.65), correspondiente al período tributario de julio del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de agosto de ese mismo año; **CINCO MILLONES CIENTO SESENTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,162,894.53)**, correspondiente al período tributario de agosto del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de septiembre de ese mismo año; **CINCO MILLONES CINCUENTA Y OCHO MIL SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,058,787.32)**, correspondiente al período tributario de septiembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de octubre de ese mismo año; **CINCO MILLONES CIENTO CATORCE MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTISIETE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,114,434.27)**, correspondiente al período tributario de octubre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de noviembre de ese mismo año; **CUATRO MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL QUINIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,964,523.05)**, correspondiente al período tributario de noviembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de diciembre de ese mismo año; y **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS NUEVE MIL CUARENTA Y UN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTIOCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,809,041.28)**, correspondiente al período tributario de diciembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de enero del año dos mil ocho.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que el Doctor -----, actuando en su carácter de apoderado especial judicial de ----
-----, al interponer recurso de apelación expresó no estar de acuerdo con la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos por las razones siguientes:

""3. RAZONES DE NO CONFORMIDAD-BASE DE LA APELACIÓN

Las razones de Derecho y de Hecho por las cuales mi mandante manifiesta su **NO CONFORMIDAD** con la referida resolución emitida por la Dirección General, se fundamentan en lo siguiente:

3.1 NO CONFORMIDAD CON NÚMERO ROMANO VI: Reclasificación de exportaciones originadas por ventas de combustible efectuadas a -----, ----- y -----, a ventas internas gravadas. (...)

““El artículo 74 de la Ley del IVA y el artículo 2 numeral 10) de su Reglamento de Aplicación... establecen los requisitos que deben concurrir para considerar como exportaciones tasadas con el 0%, las transferencias de bienes muebles, los cuales son:

- a) Que la transferencia de bienes muebles corporales se realice de manera definitiva;
- b) Que la transferencia se destine al uso o consumo definitivo en el exterior;
- c) Que exista un envío legal de mercancías que se encuentren en libre circulación.

Cabe resaltar, **que dichos requisitos son los “únicos” que la Norma legal requiere,** y sobre los cuales, toda interpretación y calificación deben basarse.

Así entonces, cabe precisar que la Dirección General es del criterio que mi mandante no ha cumplido con los requisitos establecidos en los literales b) y c) antes mencionados. Sin embargo, el determinar que la venta de combustible realizada por mi mandante a las empresas -----, ----- y ----- dedicadas al **transporte aéreo internacional** no debe ser considerada como exportación, deberá realizarse bajo un análisis pormenorizado de cada uno de los elementos que la normativa aplicable establecen para tales efectos - lo cual se encontraría en sintonía con el Principio de Legalidad Tributaria (artículo 3 del Código Tributario en relación con el artículo 86 de la Constitución de la República)’ - y no basar las conclusiones en meras suposiciones de la Dirección General, al considerar que mi mandante realiza una “venta local” (folio 193 a 197 de la Resolución).

Dicho lo anterior, en lo sucesivo se presenta el análisis de cada uno de los elementos que la normativa aplicable establece para clasificar una operación como venta de exportación al presente caso:

- a) Que la transferencia de bienes muebles corporales se realice de manera definitiva.*

Respecto del **primer requisito**,... se confirma que el suministro de combustible que mi mandante realiza a las Aerolíneas antes mencionadas, en el Aeropuerto Internacional El Salvador se encuentra totalmente libre de gravámenes, y que dichas ventas no se encuentran sujetas a ningún tipo de modalidad que permita inferir que el producto no se transfiere definitivamente a los clientes de mi mandante. Lo anterior, tal y como fue comprobado por la Dirección General.

b) Que la transferencia se destine al uso o consumo definitivo en el exterior.

Con relación al **segundo requisito**, de conformidad con lo regulado en el artículo 20 del Código Civil respecto de la interpretación de las palabras no definidas en la Ley, es importante resaltar, que la definición de exportación de bienes muebles corporales, contenida en la normativa secundaria y terciaria antes citada contempla que los mismos sean destinados al consumo o uso definitivo en el exterior. Ahora bien, el significado técnico que debe atribuírsele al término "definitivo", según su sentido natural y obvio, y de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, por "definitivo" ha de entenderse " 1. *adj. Que decide, resuelve o concluye*" (Énfasis agregado). Asimismo, el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas define el término "definitivo" de la manera siguiente: "*decisivo, resolutorio, concluyente*".

De lo anterior se extrae que la expresión "uso y consumo definitivo" contenida en la norma implica que el bien mueble corporal transferido — combustibles debe ser consumido concluyentemente, o sea, decisiva o resolutoriamente en el exterior. Es decir, que el uso y consumo de dicho bien se realice finalmente fuera del territorio Salvadoreño. (...)"

"Con relación a lo anterior, la misma Dirección General expresa en reiteradas ocasiones (folios 193 a 197 de la Resolución) que "*el combustible **no se ha consumido en su totalidad en el extranjero***", "*el combustible en mención está destinado a ser utilizado por la aeronave en la cual se deposita **para** que la misma lleve a cabo el servicio de transporte de pasajeros, por lo cual (...) [se trata de] una venta interna de combustible que se **utilizará en parte en el territorio nacional***". (Énfasis agregado).

Al mismo tiempo, vale la pena resaltar que la Dirección General es del criterio que, el artículo 74 de la Ley del IVA debe interpretarse de manera tal que "*el consumo inicie y culmine fuera del territorio nacional*"; criterio con el que no se está totalmente de acuerdo pues del contenido literal de dicha disposición, únicamente se desprende que el consumo del combustible debe concluir en el exterior. Sin embargo, aun partiendo de la postura de la Dirección General, el

combustible transferido por mi mandante es utilizado en su totalidad en el exterior, precisamente por el hecho que las aeronaves, ya **tienen reservas de combustible en sus tanques**, y por lo tanto, el combustible transferido, no ha sido necesario para realizar el trayecto para que las aeronaves salgan del espacio aéreo salvadoreño.

Al respecto, la Dirección General únicamente manifiesta que *"aun cuando las aeronaves tuvieran o tengan reserva de combustible, tampoco sería posible una vez que el mismo es suministrado y depositado en los tanques de las aeronaves distinguir del combustible que tuvieran como reserva del que se depositó en el territorio nacional, sobre todo considerando que tratándose de un bien fungible que debe poseer determinadas características particulares, es decir especificaciones técnicas entre las cuales se encuentran el tipo de combustible y su calidad, debido a que al ser depositado en mismo se mezcla, no siendo posible con posterioridad a esta maniobra distinguir del combustible que contenían los tanques de las aeronaves del combustible suministrado. (...)"*

“Esta conjetura de la Dirección General ni siquiera es factible, pues se basa en la presunción que estos aviones ingresaran al territorio Salvadoreño con un nivel bajo o casi nulo de combustible — lo cual está lejos de toda realidad operativa y reglamentaria de los aviones, ya que es de conocimiento general que todos los aviones tienen un nivel de reserva de combustible, lo cual pudo ser investigado por los auditores con la misma aerolínea compulsada o con la Autoridad de Aviación Civil correspondiente, en la etapa de fiscalización. Es evidente, que si el criterio de dichos auditores y confirmado por la Dirección General tuviera cabida, la industria de aviación simplemente no existiría, pues el nivel de accidentes aéreos sería catastrófico, al tener los aviones una capacidad de almacenar combustible exclusivamente para llegar al puerto de destino (en este caso El Salvador) y no tener una reserva que les permita sobre llevar eventualidades -atrasos en los vuelos, problemas para aterrizar, entre otros, originadas por situaciones climáticas- y trasladarse de ser necesario a otro puerto sin abastecer combustible.

Así pues, y no obstante que el consumo de combustible no inicia en El Salvador por las razones expuestas, lo requerido por el artículo 74 de la Ley de IVA es que los bienes de exportación sean con destino a ser consumidos en el exterior — y no que *"el consumo inicie y culmine fuera del territorio nacional"* -situación que ha sido satisfecha por mi mandante, puesto que al vender combustible para ser utilizado en vuelos aéreos internacionales, es evidente que el destino de los productos transferidos es que sean para su consumo en el exterior. Asimismo, como antes fue comentado, ni los auditores ni la Dirección General realizaron el ejercicio de analizar si el

combustible fue consumido inmediatamente ni la cantidad de combustible con el que arribaron cada uno de los aviones para posteriormente, **sobre una base cierta o por lo menos inicial**, proceder a determinar el monto que reclama como débito fiscal omitido. Por lo tanto, no se ha comprobado la existencia de hechos no declarados por mi mandante, tal como lo exige el artículo 203 del Código Tributario. Además, al no contar con hechos y circunstancias conocidas (comprobables), no le sería posible inferir la existencia de hechos generadores. (...)"

"Respecto de lo manifestado anteriormente, con relación a la necesidad de reserva de combustible en los tanques de los aviones, cabe traer a cuenta lo que la normativa especial de la materia estipula al respecto, específicamente las Regulaciones de Aviación Civil ("RAC") emitidas por la Autoridad de Aviación Civil Salvadoreña ("AAC"), con mayor precisión, la "RAC 2: Regulaciones del Aire", tal y como a continuación se resumen:

Primeramente, es importante precisar que la AAC, de conformidad con el artículo 7 de su Ley Orgánica tiene la facultad para regular los aspectos técnicos y operacionales de las actividades relacionadas con la aviación civil, así como dictar y elaborar órdenes, regulaciones, disposiciones administrativas, directrices, manuales de procedimientos, etc., y demás normas técnicas y de operación complementarias de las regulaciones aeronáuticas de El Salvador.

Dicho lo anterior, la Sección 02.1 de la RAC 2 establece que serán aplicables sus regulaciones que describen las reglas que gobiernan la operación de aeronaves dentro de El Salvador, pues precisamente regula que "Toda persona que opere una aeronave en el espacio aéreo salvadoreño o sobre aguas territoriales, debe cumplir con las secciones 02.1 hasta 02.2, 02.101 hasta 02.143, 02.151 hasta 02.159, 02.167 hasta 02.193, 02.203, hasta 02.205, 02.209 hasta 02.217, 02.221, 02.303 hasta 02.319, 02.323, 02.605, 02.609, 02.703 hasta 02. 715 y 02.903."(Énfasis agregado).

Tomado en consideración lo anterior, a continuación se transcribe una muestra de las disposiciones pertinentes sobre requerimientos de reserva de combustible para cumplimentar vuelos de conformidad con la RAC 2:

"Sección 02.103. Informaciones previas al vuelo

Cada piloto al mando se familiarizará antes del inicio de un vuelo con toda la información referida al mismo. La información debe incluir:

a) Para un vuelo efectuado bajo las regulaciones de vuelo por instrumentos (IFR) o uno fuera de la de un aeropuerto, reportes y pronósticos meteorológicos, requisitos de combustible, aeropuertos alternos disponibles si el vuelo planificado no se puede completar y cualquier de demora del tráfico advertida por el control de tránsito aéreo (A TC) al piloto de mando”

“Reglas de vuelo visual. Sección 02.151. Requerimientos de combustible para vuelo en condiciones VFR [i.e. Visual Flight Rules, por sus siglas en inglés].

A) Ninguna persona Puede iniciar un vuelo en un avión bajo condiciones de vuelo VFR a menos que (considerando las condiciones del viento y el pronóstico del tiempo) exista suficiente combustible para volar hasta el primer punto donde se pretende aterrizar y, con una velocidad de crucero normal:

- 1) Durante el día, volar por lo menos treinta minutos adicionales después de alcanzar su destino.*
- 2) En la noche volar por lo menos cuarenta y cinco minutos adicionales después de alcanzar su destino.” (...)*

“De todas las disposiciones anteriores podemos concluir lo siguiente: a) que todos los aviones que vuelan sobre un espacio aéreo en el que El Salvador ejerce su jurisdicción deben cumplir con las normas de la RAC 2; b) que independientemente del tipo de vuelo que vayan a realizar las Aerolíneas, quienes utilizan el combustible proveído por mi mandante (es decir VFR, IFR u otro), es irrefutable que existen regulaciones debidamente emitidas por la AAC de El Salvador que establecen la **obligación como MINIMO de mantener una reserva de combustible** que sea suficiente tanto para llegar al aeropuerto de destino, como para todavía realizar un **vuelo adicional** de 30 a 45 minutos - dependiendo de diversas circunstancias - a una velocidad normal.

Precisamente, con las anteriores disposiciones se comprueba pues un elemento que ha resultado evidente para mi mandante, y es que el combustible que ha sido vendido dentro del recinto fiscal del Aeropuerto Internacional El Salvador, si bien ha sido puesto a su disposición desde el momento de su abastecimiento, en ningún momento este combustible ha sido consumido dentro del espacio aéreo en el que El Salvador ejerce su jurisdicción, por cuanto, las regulaciones de la AAC claramente establecen que los aviones deben tener una reserva de combustible que inclusive les permita realizar vuelos adicionales a los establecidos en su itinerario.

Se reitera pues que la Dirección General en aplicación del Principio de Verdad Material debió en el caso de las exportaciones evaluar la operación de salida de los productos, conocer cuál era el procedimiento para que el combustible de aviación, y otros derivados de petróleo salga de el país, corroborar por que se dice que el producto fue usado y consumido fuera del territorio nacional, conocer y haber relacionado en la resolución impugnada los estudios técnicos correspondientes, en resumen verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le habían sido planteados, permitir que se produjeran las pruebas correspondientes. (...)”

”Dicho lo anterior, se puede concluir que las ventas de combustible que mi mandante realizó durante los periodos comprendidos en el año dos mil siete, a sus clientes, en el Aeropuerto Internacional El Salvador son precisamente ventas de combustible con destino para su uso y consumo definitivo en el exterior, debido a que desde que dicho combustible fue puesto en los tanques del avión, su destino fue realizar el consumo finalmente fuera del territorio Salvadoreño; en vista de que dichas compañías se dedican al transporte internacional de pasajeros o de carga, y mantienen una reserva de combustible que es suficiente para no el combustible adquirido, dentro del territorio Salvadoreño. (...)”

”c) *Que exista un envío legal de mercancías que se encuentren en libre circulación.*

Con relación al **tercer requisito**, es decir el “envío” de la mercancía, es importante precisar de conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española, éste deviene del verbo “enviar” que implica las siguientes acciones “1. tr. *Encomendar a alguien que vaya a alguna parte.* 2. tr. *Hacer que algo se dirija o sea llevado a alguna parte.* 3. tr. ant. *Dirigir, encaminar.*” (Énfasis agregado).

En ese sentido, existe envío legal de la mercancía cuando técnicamente ésta se haya despachado hacia su destino, lo cual precisamente ocurre y se verifica a través de la aceptación por parte de las Aerolíneas de la factura emitida por mi mandante. (...)”

”**Respecto del Principio de Imposición en el País de Destino**

Es importante precisar que el objetivo principal del mencionado Principio es “recuperar los créditos fiscales vinculados con la actividad exportadora” a fin de que los productos abastecidos localmente no se vean afectados a cargas que le resten ventaja competitiva con relación a mismos bienes que pueden ser suministrados en el exterior. Adicionalmente, cabe precisar que este

principio básico en el tratamiento de IVA en operaciones comerciales transfronterizas únicamente sirve de **fundamento teleológico del** esquema utilizado en el País, respecto del tratamiento asignado a las exportaciones (...)"

"No obstante lo anterior, ninguna disposición dentro del ordenamiento tributario Salvadoreño exige que, al momento de realizar la venta de combustible para ser consumido por las Aerolíneas, se realice alguna verificación o se establezca si la transferencia del producto será gravada en el país de destino del bien, o que se obligue a los adquirentes de este tipo de bienes a comprobar la gravabilidad del producto en el exterior — como que si se tratara de una especie de requisito de procesabilidad de la venta - previo a la realización de la venta de exportación.

Sin embargo, si bien se tiene claro el alcance que la jurisprudencia nacional ha otorgado a este principio; se insiste que el mismo no puede ser considerado de aplicación práctica o casuística en vista de que una operación de venta de bienes muebles corporales será gravada con la tasa del 0% si cumple con los criterios establecidos para ello en la Ley en sentido amplio (artículos 74 de la Ley del IVA y 2 numeral 10 de su Reglamento de Aplicación) y no en razón de que se cumpla con este Principio argüido por la Dirección General, que en todo caso sería un requisito adicional no contemplado en la legislación correspondiente.

Lo anterior, debido a la regulación de Reserva de Ley contemplada en el artículo 6 del Código Tributario,... Así pues, se concluye que este principio no puede ser utilizado como argumento para gravar las operaciones de exportación de mi mandante con la tasa del 13% en vista de que **no existe ninguna disposición legal que así lo disponga.**

Así pues, en virtud del **Principio de Legalidad** que en su vertiente de vinculación negativa, implica que mi mandante no está obligada a realizar un acto que la Ley no obligue (artículo 8 de la Constitución de la República de El Salvador), no es lícito que la Dirección General exija que mi mandante compruebe la aplicación del Principio de País de Destino, a efectos convalidar la clasificación de ventas de exportación para las ventas de combustible, realizadas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador; por cuanto, los particulares tales mi mandante no se encuentran más que restringidos por las exigencias contenidas en las disposiciones legales. Sin embargo la Administración Pública, tal y como las actuaciones de la Dirección General, no pueden realizar más de lo que la Ley les habilita. (...)"

Sobre la extraterritorialidad del recinto fiscal del Aeropuerto Internacional de El Salvador

Sin perjuicio de todo lo antes expresado, mi mandante sostiene que las ventas de combustible a Aerolíneas dentro del recinto fiscal del Aeropuerto Internacional de El Salvador, de conformidad con el artículo 3 de la Ley de CEPA e interpretación auténtica del mismo artículo, también se encuentran sometidas a la ficción de la extraterritorialidad para efectos aduaneros, que incluye el IVA, y por lo tanto, las ventas de bienes muebles corporales realizadas en dicho territorio deben ser clasificadas como exportaciones. (...)

En este orden de ideas, cabe mantener la extraterritorialidad del recinto fiscal del Aeropuerto Internacional de El Salvador, tanto para fines del IVA y como para Impuestos Arancelarios Aduaneros, pues dicha naturaleza extraterritorial también se encuentra desarrollada en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 25 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización (en adelante, "LZFIC") así como el artículo 29 del Reglamento de la Ley del IVA, los cuales claramente establecen que se considerarán exportaciones las ventas efectuadas a un Recinto Fiscal y/o Depósitos para Perfeccionamiento Activo. Es importante mencionar que el artículo 2 literal b) de la LZFIC define al Depósito para Perfeccionamiento Activo, conocido como Recinto Fiscal, el **área del territorio nacional**, sujeta a un tratamiento aduanero especial, donde las mercancías que en ella se introduzcan para ser reexportadas, se reciben con **suspensión de derechos e impuestos**, para ser sometidos a procesos de transformación, elaboración o reparación y donde los bienes de capital pueden permanecer por tiempo ilimitado.

En definitiva, las ventas de combustible que mi mandante efectuó en el territorio calificado como recinto fiscal de conformidad con el artículo 3 de la Ley de CEPA, deben ser tratadas como exportaciones gravadas con la tasa del cero por ciento, por tratarse de ventas a regímenes aduaneros extraterritoriales y por destinado a ser consumido en el exterior. (...)

No obstante lo anterior, la Dirección General, con la finalidad de descartar los efectos extraterritorialidad para efectos del IVA del Aeropuerto Internacional de El Salvador, a folio 204 de la Resolución de mérito hace referencia a la sentencia de referencia 154-C-99, emitida el día trece de junio de dos mil uno por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (...)

""la sentencia con referencia 154-C-99 únicamente podría ser de aplicación directa para el presente caso, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas y en "casos semejantes". Ahora bien, un elemento no valorado por la Dirección General, es que la sentencia en comento, si bien sí trata sobre el caso del IVA, no trata de casos semejantes, pues dicha sentencia regula el tratamiento del IVA en la **prestación de servicios en un recinto fiscal** -pues se trata de la prestación de servicios de arrendamiento de locales en las instalaciones de CEPA-, lo cual resulta un hecho generador totalmente distinto, y con lógica y sustrato jurídico que el IVA en la **transferencia de bienes muebles en un fiscal**. Cabe precisar que el mismo artículo 74 de la Ley del IVA establece una diferenciada para la exportación de bienes y para la exportación de servicios. (...)"

Crterios Contradictorios por parte de la Dirección General y Ausencia de Investigación (...)"

""existe una inconsistencia en las actuaciones de la Administración Tributaria, y que contrarían el Principio de Eficacia establecido en el artículo 3 del Código Tributario, debido a que por medio de la resolución de referencia **2815-2008-I**, le fue concedido favorablemente a mi mandante la devolución del IVA a exportadores por la cantidad total de US\$4,684,129.50 correspondiente a los periodos tributarios de **agosto de dos mil siete a mayo de dos mil ocho**; asimismo, mediante resolución de referencia **1879-2008-I**, le fue concedido favorablemente a mi mandante la devolución del IVA a exportadores por la cantidad total de US\$4,726,949.85 correspondiente a los periodos tributarios de **agosto de dos mil cinco a julio de dos mil siete**. Ambas resoluciones emitidas también por una Oficina de **la Dirección General**. Con lo cual se comprueba la ausencia de una debida investigación pericial, que permita ilustrar de forma objetiva a esta Unidad de la Dirección General en el proceso de liquidación oficiosa correspondiente. (...)"

""...si bien es cierto que la respuesta con referencia 12101-OPJ-153-2007, emitida el día seis de junio de dos mil siete, contenía criterio sobre las ventas de combustible en el Aeropuerto Internacional de El Salvador; también es cierto, que debido a que dicha respuesta fue emitida con ausencia de una motivación real y efectiva, pues la Administración Tributaria en ningún momento vertió las razones observadas para establecer que la utilización de los bienes vendidos en el Aeropuerto Internacional de El Salvador se comienzan a utilizar en el País —no se alineó a lo establecido en el artículo 26 del Código Tributario-, la referida respuesta emitida no fue implementada tanto por la Dirección General ni por mi mandante.

Situación que es plenamente comprobado, debido a que en lo sucesivo, la misma Dirección General emitió resoluciones de reintegro de IVA a exportadores que constituyen actos favorables para mi mandante — del diecinueve de junio y del tres de noviembre, ambas del dos mil ocho — en donde la Dirección General estableció, luego de una verificación de las operaciones de mi mandante, que las ventas de combustible Jet A-1 en el Aeropuerto Internacional de El Salvador cumplían con los requisitos para ser clasificadas como exportaciones. (...)”

”Por otra parte, el artículo 26 del Código Tributario establece que la respuesta a una consulta surtirá efectos en el caso concreto específicamente planteado; no obstante, no existe ninguna prohibición para que el sujeto pasivo que haya presentado la consulta, proceda a plantear una petición más concreta, y que con ello se habilite la modificación de las circunstancias que justificaron la respuesta original. Sin embargo, en este caso, la solicitud de la petición más concreta no fue necesaria, puesto que como antes se comentó, el criterio contenido en la mencionada respuesta nunca surtió efectos para mi mandante, y tampoco para la Dirección General, lo cual se confirma con las resoluciones 1879-2008-I, emitida el diecinueve de junio de dos mil ocho y la 2815-2008-I, emitida el tres de noviembre de dos mil ocho, cuya naturaleza corresponde a actos administrativos favorables para mi mandante. Asimismo, este tipo de resoluciones sí son considerados actos administrativos decisorios, cuyos efectos son ultractivos, y además son susceptibles de impugnación posterior. (...)”

”En base a lo anterior, y con todo respeto, realmente, es inaudito que la Dirección General pretenda excusar sus omisiones y errores de comunicación y análisis técnico, así como de la falta de cohesión y armonía en sus actuaciones internas en las actuaciones de mi mandante; a la vez que se aclara que no se pretendió “inducir” a ningún actuar particular. Como ya se manifestó y se reitera, en ningún momento le resultó soportada correctamente a mi mandante la postura original de la Dirección General (Departamento de Estudios Jurídicos), postura con la que manifiestamente tampoco estuvo de acuerdo el Departamento de Peticiones de la Dirección General, quien obviamente también conocían mucho mejor la opinión del Departamento de Estudios Jurídicos, pero que de forma transparente y con el objetivo de actuar conforme a Derecho, emitieron la resolución de reintegro antes comentada, favorable a mi mandante. (...)”

”Adicionalmente a lo antes expuesto, se debe sumar el hecho que la Dirección General omitió en su actuación respetar la JUSTICIA, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURIDICA, CELERIDAD, DEBIDO PROCESO, MOTIVACIÓN, VERDAD MATERIAL DE LOS HECHOS, STARE DECISIS, CONGRUENCIA, puesto que al declarar que las ventas de combustible a las Aerolíneas son ventas

locales y "declaro sin lugar" la devolución de reintegro por exportaciones solicitada... lo que con antelación había sido reintegrado, cambiando de criterio en la aplicación de las... disposiciones legales (...)"

"En conclusión la "opinión" emitida por la Dirección General, constituye una simple declaración y no un acto decisorio que pueda restringir los derechos de mi mandante, aplicando al presente caso el precepto Constitucional, esgrimido en el, artículo 8 de la Constitución de la República de El Salvador que reza así: "NADIE ESTA OBLIGADO A HACER LO QUE LA LEY NO MANDA NI HA PRIVARSE DE LO QUE ELLA NO PROHÍBE", o el aforismo legal -Cuando el legislador no hace distinciones no los puede hacer el aplicador-.

Como no se cumplía con los presupuestos enunciados es que mi poderdante como se expuso concluyó que la opinión referencia número 12101-OPJ-153-2007, no tenía carácter "vinculante" debido a que no era ninguna providencia era una "opinión", como bien se menciona en la misma. De ser acatada transgredía el derecho al debido proceso y de defensa, pues la opinión vertida no admite recurso al igual que la ratificación de la misma referencia número 12101-NEX-818-2009, emitida el nueve de noviembre de dos mil nueve, sin olvidar que dicha opinión no se le aplicaba a todos los administrados bajo las mismas condiciones. (...)"

"Respecto del Principio de Stare Decisis, y que se refiere al "respeto a lo que ha sido decidido"... basado en los principios constitucionales de seguridad jurídica e/igualdad jurídica, que se agrupan en el principio de legalidad, el cual establece la necesidad de que, ante supuestos fácticos iguales, la decisión de la Administración Pública sea igual, siempre que ambos supuestos sean análogos, tanto en su relación lógica como en condiciones que hagan necesario el tratamiento igualitario de los mismos, es decir que Administración Pública se encuentra obligada a observar y respetar los conceptos y principios establecidos por ella misma en su jurisprudencia.

Este principio se basa en la premisa de la certeza jurídica, que es el objetivo fundamental de un Estado de Derecho, para que administradas como -----, puedan planificar y regular sus transacciones de suministro con seguridad y con las reglas aplicables claras, que no la dejen fuera de la competencia, puesto que la Dirección General, le obliga a gravar con el 13% sus ventas de combustible de aviación, y otros derivados de petróleo, decisiones administrativas que no son de aplicación general, por lo que a otros administrados les estaría permitiendo que sean gravadas con el 0%.

Con relación a la vulneración al Principio de Congruencia, éste otro principio que no está mencionado en el Código Tributario pero que debe observarse en esta etapa administrativa, por que los principios de Derecho no son un fuente supletoria son preceptos legales, que tienen superioridad jerárquica sobre los demás elementos del sistema normativo. En base a este principio las actuaciones de la Administración deben ser claras, precisas, coherentes, lógicas, guardando relación con el problema que se pretende resolver y con las actuaciones que ha tenido con antelación y con el resto de administrados que realizan los mismos actos, por lo tanto la Dirección General debió emitir una resolución razonada que guardará relación con la realidad de la contribuyente, con el problema que se le planteo, en este caso lo resuelto no guarda relación con lo resuelto a la misma contribuyente y su aplicación para otros administrados que se encontraban en igualdad de circunstancias.

Omitir la valoración de los presupuestos antes enunciados da como resultado un acto administrativo injusto, totalmente inverosímil, que no precisa la causa para justificar los criterios y sus actuaciones en sede administrativa. Criterio que ha sido planteado en sentencia con referencia 26-E-97 de fecha del 30/04/98; 70-M-94 de fecha del 26/06/98. (...)"

"Sobre las ventas de combustible a Shell Aviation/SIATS

Según consta a folio 56 del Informe de Auditoría, respecto de las ventas de combustible a Shell Aviation, los auditores de la Dirección General manifiestan que este cliente *"no es aerolínea si no un proveedor de combustible en este caso para aviones, derivándose por consiguiente que no es ----- quien lo consume, si no que este se convierte en un intermediario entre DISTRIBUIDORA ----- y las aerolíneas que utilizarán el combustible."*

La anterior constatación se derivó de la respuesta al requerimiento 205 15-NEX-1579-2009, presentada por mi mandante durante el proceso de fiscalización, por medio del cual se informó que efectivamente, mi mandante suministra combustible directamente en los tanques de compañías que se dedican al transporte aéreo, por instrucción de nuestro cliente -----, pues quien posee la relación directa con las aerolíneas es precisamente -----.

Adicionalmente, en dicha respuesta se realizó la aclaración que mi mandante también controló y documentó el nombre de la aerolínea a quien se le suministró el combustible; no obstante, la facturación fue emitida a nombre de ----- ("customer"), que prácticamente diferencia quien recibe el producto y quien lo paga (...)"

“““Ahora bien, a manera de ejemplo, si se verifican las facturas 03516 de fecha tres de julio de dos mil siete, 03517 del primero del mismo mes y año, y 03534 del seis del mismo mes y año (remitidas para valoración de la Dirección General), en éstas consta que el combustible Jet A-1 es suministrado directamente a America West, Continental Airlines, Inc. y Jet Blue, respectivamente; por lo tanto, dicho combustible sería utilizado en el vuelo internacional que realizarían estas aerolíneas.

No obstante lo anterior, aún cuando mi mandante ha demostrado que estamos frente a operaciones de exportación —las ventas de combustible de aviación para vuelos internacionales-, ni los auditores designados, ni la Dirección General realizaron algún análisis acerca del domicilio o nacionalidad de las aerolíneas antes mencionadas, a la luz de lo establecido en el **Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Gobierno de los Estados Unidos de América (“Acuerdo”)**, debidamente suscrito y ratificado por la República de El Salvador, a efectos de por lo menos analizar, si las ventas en cuestión que mi mandante realizó a Shell Aviation, se encuentran sujetas a lo regulado por este Acuerdo. (...)”““

“““3.2 NO CONFORMIDAD CON NÚMERO ROMANO IX: Improcedencia de Deducción del Débito Fiscal proveniente de rebajas y descuentos otorgados a clientes.
(...)”““

“““RAZONES DE DERECHO (...)”““

“““...procede el ajuste del débito fiscal, siempre y cuando se cumpla con los criterios siguientes: a) que los descuentos sean de carácter general, no condicionados y sean normales del comercio; b) el ajuste debe estar debidamente respaldado con la nota de crédito correspondiente; y c) las notas de crédito deberán ajustar ventas que generaron débito fiscal en su oportunidad.

Con relación al **literal a)** anterior, se manifiesta que este tipo de descuentos son otorgados a los clientes franquiciados de mi mandante, que operan estaciones de servicio marca Shell; lo cual se puede evidenciar del hecho que las notas de crédito son emitidas a favor de diversos clientes franquiciados, y no se realizan de manera aislada a favor de un solo cliente. Por lo tanto, estos descuentos son otorgados de manera generalizada pues, específicamente los ajustes en virtud de análisis de márgenes de utilidad son precisamente propios y característicos del negocio de venta de combustible a franquiciados, el cual es ciertamente parte de la actividad económica que desarrolla mi mandante. Asimismo, dichos descuentos o ajustes a las ventas están regulados

contractualmente, y aplica a todo franquiciado de estaciones de servicio marca Shell que corresponda. (...)"

"Con relación al requisito establecido en el **literal b)**, pues evidentemente, dichos descuentos fueron documentados por medio de las notas de crédito que están siendo rechazadas por la Dirección General, por lo que se cumple con este requisito legal.

Ahora bien, con relación al requisito establecido en el **literal c)** anterior, dichos descuentos se relacionan íntimamente con actividades lucrativas y que contribuyen a la generación de débito fiscal a favor de mi mandante provenientes de dos tipos de negocios: 1. Venta de combustible a los clientes franquiciados; 2. Regalías y otros ingresos provenientes de la concesión de estaciones de servicio marca ----- . Ambos negocios son legítimos y normales de las operaciones de mi mandante tanto en El Salvador como a nivel mundial por parte de las compañías del Grupo.

De lo anterior se extrae que la Dirección General no realizó un análisis integral de los negocios que opera mi mandante en El Salvador y que son elementales para la presencia de la marca Shell en el país, y por lo tanto, pretenden desconocer la actividad económica de concesión de franquicias que genera débitos fiscales a mi mandante, que también se encuentran relacionados con el negocio de venta de combustible. (...)"

RAZONES DE HECHO

"...la Dirección General señala que los ajustes al débito fiscal en comento no son procedentes, con base en las siguientes **afirmaciones**: a) que las Notas de Crédito no poseen el número de Comprobante de Crédito Fiscal afectado; b) que los ajustes efectuados no tienen relación con los productos comercializados por la contribuyente fiscalizada de acuerdo a su actividad económica; y c) que las notas de crédito emitidas por mi mandante para ajustar ventas son emitidas por conceptos diferentes a la actividad económica a la que se dedica mi mandante, o que los ajustes "no resultan del giro normal" de mi mandante. (...)"

"Con relación al **literal a)**, cabe precisar que si bien es cierto, algunas de las notas de crédito en análisis no contienen impreso el número del comprobante de crédito fiscal al cual fueron aplicados los descuentos; los asientos contables, libros de IVA y demás documentación en poder de mi mandante, permiten fácilmente verificar que los ajustes a los débitos fiscales originados por descuentos, fueron aplicados a los clientes de mi mandante; lo cual, de haber sido verificado por la

referida Dirección General, hubiera estado en la capacidad de emitir un criterio apegado al Principio de Justicia Tributaria. (...)”

“...es importante mencionar que las afirmaciones descritas en los literales **b) y c)** implicarían que el origen o causa que impulsa o motiva a mi mandante a otorgar dicho descuento a sus franquiciados, resultaría en un elemento reglado y un requisito esencial para la validez de dicho ajuste a las ventas; situación que no se encuentra establecida en el mencionado artículo 62 de la Ley del IVA.

En ese sentido, el estimar que el otorgamiento de descuentos a sus franquiciados no es un comportamiento propio del negocio que opera mi mandante, y que por lo tanto, los descuentos no pueden ser otorgados en virtud de “ajustes que no tienen relación con los productos comercializados por la contribuyente fiscalizada de acuerdo a su actividad económica”, carece de total sentido económico, pues al parecer la Dirección General equipara el término “operación” (regulado en el artículo 62 de la Ley del IVA) a “venta de combustible”, como que si este fuera el único negocio que mi mandante realiza en El Salvador. Así pues, el término “la operación” debe ser analizado en un sentido más amplio, pues incluye operaciones de venta de combustible, compras, ventas, concesiones, franquicias, en general etc. entre otros siempre relacionados con la marca ----
-----.

Finalmente, en adición a todo lo antes expresado se manifiesta que la manera en como mi mandante documentó los descuentos otorgados a sus clientes franquiciados, ya sea que provengan de ajustes de pérdidas y ganancias o reembolso de gastos, en ningún momento es atentatoria al interés fiscal (...)”.

“Adicionalmente, en todo caso, bajo el Principio de Eventualidad, el exacto cumplimiento de las obligaciones formales de los contribuyentes no debería acarrear alguna penalidad o perjuicio a sus atributos fiscales - tal y como lo es el ajuste al saldo de remanente de crédito fiscal de mi mandante —; y en dado caso, la verificación del cumplimiento de obligaciones formales debería estar sujeto a otro tipo de control y no a una afectación real a los derechos sustantivos de mi mandante. Así pues, aún y cuando se considerara que la documentación que soporta la disminución del débito fiscal (producto de rebajas y descuentos otorgados a sus clientes franquiciados) no es la adecuada; no se debería rechazar dicho ajuste, por cuanto mi mandante estaría absorbiendo una carga tributaria que no le corresponde por la proporción del IVA débito fiscal cuya disminución ha sido objetada por la Dirección General.

De ahí que, se considera que el criterio de la Dirección General en nada se apega al Principio de Proporcionalidad contenido en el artículo 3 del Código Tributario (...)

3.3 NO CONFORMIDAD CON NÚMERO ROMANO X: Registro y deducción incorrecta de compras y créditos fiscales por servicios recibidos desde el exterior.

RAZONES DE DERECHO (...)

De conformidad con el artículo 65 de la Ley de IVA, el cual contiene los requisitos para deducir el crédito fiscal, se establece que será deducible el crédito fiscal en los casos de desembolsos efectuados para la utilización de servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra o cualquier otra modalidad de contratación.

Adicionalmente, dicha norma legal regula que para efectos de la deducibilidad, la operación que origina el crédito fiscal debe estar documentada con el comprobante de crédito fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios.

Además, establece que las cantidades retenidas de conformidad al artículo 161 del Código Tributario, constituirán crédito fiscal para los agentes de retención, amparados por el mandamiento de ingreso donde conste el pago del impuesto.

De lo anterior, podemos observar que los requisitos contemplados para la correcta deducción de un crédito fiscal son los siguientes:

1. Que la operación se encuentre efectivamente soportada mediante Comprobante de Crédito Fiscal o en el caso de importación de bienes o servicios se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado, ya sea con la póliza de importación o en su debido caso, con el correspondiente mandamiento de pago del impuesto.

2. Que la operación se encuentre registrada en el Libro de Compras de IVA y en la contabilidad formal.

3. Que las operaciones mencionadas sean indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con IVA y que por lo tanto generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento.

Como consta en la resolución de mérito, la Dirección General verificó que mi mandante ha dado cumplimiento a los dos primeros requisitos antes mencionados "1) y 2)" para la deducibilidad del crédito fiscal, constatando y aceptando dichos hechos. Sin embargo, no obstante haber verificado la abundante documentación y amplias explicaciones proporcionadas por mi mandante y que comprueban la utilización de los servicios en análisis en el giro de su negocio, la Dirección General cuestiona y objeta la efectiva prestación o materialización de los servicios y la necesidad o indispensabilidad de los mismos para la generación de operaciones gravadas con este impuesto.

Otro elemento fundamental es que la Ley de IVA no establece de forma específica un detalle de requisitos que deban cumplirse para la comprobación de actividades realizadas por los contribuyentes, en este caso, para evidenciar los servicios prestados por compañías del exterior. De ahí que, a través de con una interpretación integral de los artículos 161, 206 y 209 del Código Tributario con relación a los artículos 64 y 65 de la Ley de IVA, se concluye que se requiere que las transacciones estén documentadas y registradas contablemente; en este sentido, el soporte deberá depender de la naturaleza de las transacciones y no de un detalle específico que a criterio de los auditores designados (y según lo homologado por la Dirección General) deban cumplirse. (...)"

"Documentación y Medios de Pruebas

La Dirección General basan su rechazo de la deducción del crédito fiscal generado por servicios proveídos desde el exterior, bajo el criterio que mi mandante no proporcionó a su satisfacción la información y documentación pertinente con la que se comprobara y demostrara la materialización de los servicios prestados por compañías proveedoras de servicios del exterior, y en reiteradas ocasiones manifiesta que *"estos documentos por sí mismos no evidencian de manera fehaciente y efectiva la materialización y utilización de los servicios"*; criterio tal con el que mi mandante está en total desacuerdo, debido a que sí se presentó y se puso a disposición la documentación e información suficiente para demostrar la prestación y utilización efectiva de los servicios en análisis, con el cumplimiento de los requerimientos hechos por la Dirección General. (...)"

“...se reitera que mi mandante dio cumplimiento al artículo 203 del Código Tributario, utilizando los medios de prueba permitidos por el mismo Código Tributario como lo son:

- a. La contabilidad formal con su documentación soporte (...)”
- b. Principales contratos celebrados entre las partes (...)”
- c. Documentación probatoria consistente en manuales, procedimientos y políticas (...)”.
- d. Retenciones del 20% de impuesto sobre la renta y el pago del 13% de IVA... que constituyen prueba suficiente para demostrar que los servicios fueron recibidos, caso contrario no hubiese habido necesidad de que mi mandante incurriera en semejante carga financiera, al pagar impuestos al Fisco por servicios no recibidos.
- e. Impresiones de correos (...)”
- f. Detalle del personal en planilla (...)”
- g. Fotocopia de Certificaciones emitidas por la firma auditora financiera -----... que certifican que los montos asignados a Distribuidora -----, por los servicios en análisis, prestados por ----- Company Limited (-----), durante el año fiscal dos mil siete, están acordes a los contratos respectivos celebrados entre las partes y que corresponden a los costos incurridos en el exterior, más un margen sobre el costo por ciertos servicios, según las reglas internacionales de precios de transferencia. (...)”

“Ahora bien, no hay que perder de vista que la Dirección General, avala lo establecido en el Informe de Auditoría, que establece que mi mandante *"no demostró la realización material de los mismos [servicio], pues con la prueba y explicaciones presentadas no comprueba que el servicio fue solicitado por la contribuyente, ni la fecha en que el mismo fue recibido, tampoco comprobó el lugar exacto desde donde y hacia donde que proporcionado cada uno de los servicios recibidos, ni la identificación de quién o quiénes los proporcionaron, a quién o quiénes fue proporcionado el servicio dentro de la estructura de organización de la sociedad referida, así como tampoco en qué consistió cada servicio"* (folio 106 del Informe de Auditoría); conclusión con la que no se está de acuerdo, pues dichos requisitos de información sí fueron cumplidos prácticamente en su totalidad, por lo que contrarían la abundante prueba documental y sus correspondientes explicaciones aportadas por mi mandante, las cuales constan en el correspondiente expediente en poder de la Dirección General, y que ahora conoce este Honorable Tribunal, habiéndose explicado con claridad la naturaleza y la utilización de los servicios prestados por las entidades no domiciliadas. (...)”

“RAZONES DE HECHO

En virtud de lo antes expresado, debido a que la Dirección General se limitó a validar el contenido del Informe de Auditoría, se reitera que mi mandante NO está conforme con el criterio vertido por de los auditores designados y homologado por la Dirección General, por medio del cual rechaza la deducción del IVA generado en la adquisición de servicios por compañías del exterior, el cual se fundamenta en el hecho de que mi mandante, no demostró la real y efectiva prestación y utilización de dichos servicios, dado que no proporcionó a cabalidad la información y documentación solicitada mediante el numeral 12 del requerimiento de información 20515-NEX-1579-2009 y relacionados, que a criterio de dichos auditores resultan en pruebas pertinentes e idóneas para comprobar y demostrar la materialización de los servicios recibidos de las compañías del exterior, información que consiste entre otras en:

- a.) "Fecha en que fue solicitado el servicio por -----.*
- b.) Fecha en que fue recibido cada uno de los servicios procedentes del exterior.*
- c.) Sede, zona geográfica, domicilio y residencia, dirección o lugar exacto desde donde y hacia donde fue proporcionado cada uno de los servicios recibidos.*
- d.) Quién o quiénes proporcionaron los servicios (identificación exacta y completa).*
- e.) A quién o quiénes directamente fueron proporcionados dichos servicios dentro de la estructura organizativa de -----.*
- f) En qué consistió cada servicio, describiendo las actividades desarrolladas desde el punto de vista técnico y desde el punto de vista de uso común.*
- g.) Las cláusulas cumplidas, incumplidas o por cumplirse de cada contrato, relacionándolas con cada uno de los servicios recibidos.*
- h.) Relación entre las actividades desarrolladas por quienes proporcionaron el servicio según los ítems anteriores, y el efecto o resultado dentro de las operaciones de -----
-; que comprobara por una parte que el servicio fue efectivamente utilizado en el País y que asimismo fueron útiles, necesarios e indispensables en la generación de la renta gravada declarada durante el ejercicio impositivo de dos mil siete. (...)"*

""...las respuestas a los requerimientos de información relacionados en los literales a.) al h.) mencionados anteriormente, fueron proporcionadas mediante escrito de fecha catorce de agosto de dos mil nueve, mediante el cual:

- Se manifiesta de forma amplia y detallada la naturaleza de los servicios prestados desde el exterior por compañías del grupo, por medio de las explicaciones vertidas dentro del mismo escrito y dentro del Anexo 1 de dicho escrito.

- Se relaciona la prueba documental (manuales, contratos celebrados entre las partes, partidas contables, etc.) y los argumentos jurídicos y fácticos por los cuales se debe entender como realizada la prestación de los servicios objetados.

- Se establecen las personas en planilla local de mi mandante quienes son responsables de la implementación y recepción de los procesos de investigación y desarrollo, servicios administrativos de tecnología, recursos humanos, mercadeo y finanzas, provenientes de los servicios prestados desde el exterior, y utilizados en El Salvador estrictamente en el negocio operado por mi mandante.

- En el Anexo 2 a dicho escrito, y que también consta en el expediente administrativo que ahora conoce este Honorable Tribunal, se proporcionó una muestra de correos electrónicos que claramente sirven como prueba de la efectiva ejecución de las actividades descritas como parte de los servicios prestados desde el exterior (...)"

"... mi mandante documentó y proporcionó las pruebas suficientes para demostrar que los servicios fueron recibidos y utilizados en la fuente generadora de ingresos gravados; no obstante que, la totalidad de la información solicitada mediante los literales a.) al h.) antes mencionados no es requerida por Ley para la comprobación de la prestación y materialización de los servicios objetados.

Así pues, estos requerimientos adicionales efectuados por los auditores durante el periodo de fiscalización, contrarían la abundante prueba documental y sus correspondientes explicaciones aportadas por mi mandante y que consta en el correspondiente expediente que ahora conoce este Honorable Tribunal, habiéndose explicado con claridad la naturaleza y la utilización de los servicios prestados por las entidades no domiciliadas.

Además si bien es cierto que algunos detalles específicos requeridos no fueron suministrados por mi mandante de la forma exacta en que fueron solicitados, como es el de los literales a.) y b.) antes detallados ("fecha en que fue solicitado el servicio por El Salvador, S.A. y fecha en que fue recibido cada uno de los servicios procedentes exterior"), esto se debe a la naturaleza de los servicios recibidos de acuerdo a lo pactado en los contratos de servicio -pues precisamente se trata de servicios prestados de manera continua- situación que la ni los auditores, ni la Dirección General han evaluado correctamente.

Respecto de la naturaleza continua de los servicios, vale la pena traer a referencia lo verificado por los Analistas de este Honorable Tribunal... en su Informe de fecha veintiséis de octubre de dos mil nueve... relacionado con el proceso de Apelación de referencia Inc. I0903011T,... del cual se extrae lo siguiente: "*se observa que la demostración de la materialidad de los servicios que pretende la Dirección General mediante el cumplimiento de una serie de requisitos, tales como la fecha de solicitud, fecha de recepción, etc., dada **la forma de contratación y la naturaleza de algunos de los servicios, no permiten que encajen en su totalidad con lo requerido por la Dirección General según auto con referencia 20515-NEX-0682-2008, de fecha 08 de abril del mismo año.***" (...)"

Y por lo tanto, de lo manifestado por los Analistas, se evidencia que la individualización precisa de los mismos servicios, tal y como han insistido en obtener la Dirección General junto con sus auditores designados (por medio de la exigencia de requisitos extralegales de determinación de la "Fecha en que fue solicitado el servicio por ----- y la fecha en que fue recibido cada uno de los servicios procedentes del exterior", entre otros) no guarda relación con el tipo de servicios recibidos por mi mandante. (...)"

Conceptualización y Materialización de los Servicios (...)"

Como todo grupo multinacional, existen una gran gama de servicios y operaciones corporativas que se prestan y desarrollan para beneficio de todas las entidades que son parte del grupo corporativo. Estos servicios incluyen desde procesos de investigación y desarrollo, invención de productos, exploraciones y hasta servicios administrativos de tecnología, recursos humanos, finanzas, entre otros. Como es totalmente común en este tipo de organizaciones, con operaciones multijurisdiccionales, la única forma de garantizar la calidad de los productos, el control interno, y demás procesos relacionados con el negocio, es imperativo que existan procesos y políticas estandarizadas que sean uniformes y de aplicación general y obligatoria para todas las distintas unidades de negocio. Por lo tanto, es también totalmente común y necesario, que existan requerimientos de servicios y asesoría por parte del grupo corporativo central a las distintas subsidiarias en los diferentes países. (...)"

Como ejemplo de lo anterior, el Grupo ----- a través de las Compañías -----n and -----, -----, -----, entre otras, coordina y controla las inversiones y esfuerzos continuados necesarios para una constante innovación, seguridad y cumplimiento, en todo lo relativo al negocio petrolero en general, ya que por la misma característica del negocio, el

principal valor agregado es estar a la vanguardia de la tecnología, requerimientos y cumplimiento en lo que se refiere a medio ambiente, seguridad industrial, capacidad instalada, reportes, entre otros no menos importantes. (...)"

"La Dirección General establece que de la información presentada a los auditores durante la etapa de fiscalización no se pudieron comprobar la materialización y resultados de los servicios prestados por entidades del Grupo ----- a mi mandante; no obstante, en Anexo 1 antes relacionado, en el cual se detallan de manera específica la naturaleza de los servicios en análisis.

A continuación se detalla un listado de otra documentación principal, que demuestra por sí misma la prestación real y efectiva de los servicios de compañías del exterior. Esta documentación fue puesta a disposición para ser verificada por los auditores designados y por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la Dirección General, y que ponemos a disposición de este Honorable Tribunal para que sea verificada en la etapa procesal correspondiente, junto con otras pruebas que serán agregadas oportunamente.

- Manual de procedimientos diarios de Sistema de Back Office (Bizware) para administración de tiendas y estaciones de servicios.
- Manuales de administración de tiendas de servicios.
- Manuales de seguridad de materiales (Material Safety Data Sheets MSDS 'S).
- Guías sobre el proceso de la estimación de cuentas incobrables y contratos con clientes del área de Bitumen.
- Manual técnico de lubricantes industriales.
- Manual de procesos de cobros (Collection Support Unit).
- Guías sobre marcas y manuales de mercadeo (Brands).
- Training Workshop.
- Manuales de seguridad.
- Guías y comunicaciones sobre la administración y la importación del pago de los impuestos (Management Advisory Agreement).
- Archivo de comunicaciones e instrucciones de comercialización en materia de (Supply & Distribution MSD).
- Manuales de seguridad de materiales para Fuel Comercial.
- 1 CD de procedimientos para carga.
- Estrategias de nuevos productos (SUFI- OC/PLUS).

- Programas del área comercial (Customer Satisfaction Index, Service Level Agreement Commercial).
- Guías para la seguridad ambiental y otros.
- Guías para el uso del retail - Fuels Marketing (marcas, proyectos, estimaciones y otro tipo de instrucciones).
- Comunicación e instrucciones del área de Recursos Humanos.
- Programa de aprendizaje de BUILD.
- 6 CD'S que contienen programa de (Can-do). (...)"

"Todos los documentos y materiales tanto impresos como electrónicos antes citados, demuestran y son *per se* evidencia fehaciente de los servicios que son prestados a mi mandante, pero más importante aún, son una demostración clara que tanto desde el punto de vista económico como del punto de vista tributario, todos y cada uno de ellos, son servicios totalmente necesarios para el desarrollo de nuestro negocio y por ende, necesarios para la generación de ingresos gravables con este impuesto. (...)"

"Objeciones Adicionales de Documentación Soporte Aportada o Verificada
(...)"

"Según los auditores el Manual de procedimientos diarios de Sistema de Back Office (Bizware) para administración de tiendas y estaciones de servicios, se valora que *"no aplica en su totalidad ya que existe agregados que son utilizados por ----- en otros países y para el caso de Distribuidora ----- este solo aplica para clientes de Shell que son franquiciados"* (folio 95 del Informe de Auditoría).

Al respecto, cabe aclarar que dicho documento no es de exclusiva utilización de los franquiciados de Shell, sino que regula políticas obligatorias a nivel mundial para todas entidades que pertenecen al Grupo ----- o que son franquiciados de los mismos. Esto es así, debido a que los mismos procedimientos para administración de tiendas y estaciones de servicios son requeridos por franquiciados o entidades que operan bajo la bandera de Shell, por lo cual pagan una regalía que constituye un ingreso gravado con 13% de IVA para mi mandante. Es importante mencionar que la referencia dentro del que es utilizado por Shell en otros países, es porque cada país que recibe el servicio se le proporciona dicho Manual, y se ajusta el mismo al país que lo recibe. Por lo que el

pago de dicho servicio está exclusivamente relacionado con servicios utilizados en El Salvador para la generación de fuente ingresos gravables. (...)”

”Con relación a los manuales y políticas referentes al transporte de mercadería comercializada por mi mandante, es importante precisar que, si bien es cierto la actividad de transporte no es realizada por mi mandante de forma directa, la misma contrata los servicios de contratistas de transporte quienes deben de cumplir con todas las medidas de seguridad que mi mandante requiere, por medio de sus políticas, manuales y guías de seguridad, en el manejo diario del producto comercializado. De lo contrario, los servicios de dichos transportistas no pudieran ser contratados por -----, en vista de que, por ser el combustible comercializado por mi mandante un producto especializado a nivel mundial, Grupo Shell exige un tratamiento adecuado en el manejo de dicho producto.

Cabe expresar que el criterio de exclusividad requerido por los auditores designados a folio 95 del Informe de Auditoría, con relación al Manual de Seguridad de Materiales, carece de total validez jurídica, en vista de que ha quedado demostrado, que dichos documentos sí brindan un soporte técnico a las operaciones de mi mandante en El Salvador, y por lo tanto sí han sido utilizados. De ahí que, la premisa de los auditores de que “si son dirigidos a varios miembros de Grupo Shell, no fueron utilizados por -----” carece de sentido económico y de sustento legal.

Respecto al Manual de Seguridad de Alimentos (Conveniente Retailing Latin America) el cual regula los procedimientos a utilizar en las tiendas de conveniencia, dichos auditores establecieron que mi mandante no comprueba como actividad la venta en dichas tiendas.

Al respecto es importante mencionar que este servicio, materializado por medio del Manual de Seguridad de Alimentos, es un servicio utilizado por mi mandante en la generación de ingresos gravables con el 13% de IVA, debido a que dichos procedimientos y políticas son trasladados a los franquiciados, y la generación de los ingresos gravados es reflejado en las regalías recibidas por el uso de la marca ----- . (...)”

”De lo antes relacionado, concluimos que la totalidad de las pruebas presentadas por mi mandante dentro de la etapa de fiscalización **no ha sido valorada** y/o ha sido desestimada sin que realmente los auditores designados, ni la Dirección General pudieran establecer el motivo real o la argumentación concluyente sobre la ausencia del valor probatorio de las mismas pruebas

remitidas por mi mandante, incumpliendo así con la obligación de motivación de su Informe de Auditoría. (...)"

3.4 NO CONFORMIDAD CON NÚMERO ROMANO XI: Improcedencia de Deducción del Crédito Fiscal proveniente de la compra de cupones, servicios de asesoría jurídica y otras compras.

Crédito Fiscal por Compra de Cupones

Tal y como consta en la Resolución de mérito, la Dirección General, pretende rechazar la deducción del crédito fiscal por la cantidad de US\$19,505.56... provenientes de la utilización de servicios de "Elaboración de Recibos y Cupones de Gasolina" prestados por la sociedad -----, y servicios de venta de dichos cupones pagados a -----; servicios que según criterio de la Dirección General, no están relacionados con operaciones gravadas con el IVA realizadas por mi mandante, sino que, con las estaciones de servicio operadas por Terceros, quienes emiten los documentos legales (Comprobantes de Crédito Fiscal o Factura) al momento de vender y despachar el combustible mediante cupones. Criterio tal, que carece de sustento legal y económico, tal como se expone a continuación:

Los servicios recibidos consistentes en elaboración de recibos y cupones de gasolina y comercialización de los mismos están debidamente documentados (con el comprobante de crédito fiscal en original) y cumplen con los requisitos establecidos en el mencionado artículo 65 de la Ley del IVA para su deducción, ya que son necesarios para realizar la actividad económica de mi mandante, debido a que parte de su estrategia comercial de ventas, es precisamente la venta de cupones; estrategia tal, que permite asegurar que los consumidores finales (clientes de cupones) visitarán las estaciones de servicio con la marca Shell para satisfacer su demanda de combustible, generando ingresos directos para los operadores de las estaciones de servicios, así como para mi mandante, al facturar los requerimientos de combustible realizados por dichos operadores de estaciones de servicios, quienes son los clientes directos de -----, contribuyendo así a la generación de débito fiscales de mi mandante. Consecuentemente, el IVA crédito fiscal generado en la compra de cupones debe ser considerado como deducible, por cumplir con los requisitos legales establecidos para tal efecto. (...)"

Crédito Fiscal por Servicios de Asesoría Jurídica y por otros conceptos

Es importante mencionar que la denegación de la deducibilidad de créditos fiscales por la cantidad total de US\$26,788.61 provenientes de pagos por servicios de asesoría jurídica... no resulta procedente, por cuanto tales servicios están relacionados con el negocio que mi mandante opera, y además resultan indispensables para conservar la fuente generadora de dichos ingresos, y por ende "indispensables para el giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto", tal y como lo establece el artículo 65 de la Ley del IVA. (...)"

Ahora bien, el análisis de la indispensabilidad o necesidad de las erogaciones por los profesionales antes relacionados, para la consecución del giro del negocio que mi mandante, debería realizarse bajo la óptica del Principio de Necesidad de dichas erogaciones; es decir que también debe tomarse en consideración la indispensabilidad o necesidad del gasto para la conservación del objeto, negocio o actividad de mi mandante. (...)"

"Con base en todo lo anterior, es claro que los servicios profesionales para la asistencia jurídica, sea en procesos o litigios mercantiles (judiciales o por arbitramento), entre otros son necesarios para el correcto funcionamiento de las estaciones de servicio marca "----"; y a su vez, para la generación de ingresos gravados con IVA para mi mandante, de lo contrario se estaría "castigando" desde una perspectiva tributaria el hecho que mi mandante tenga que incurrir en gastos y servicios necesarios para reclamar lo que en Derecho corresponde y/o controlar el manejo de negocios que operan bajo la marca que mi mandante custodia en el territorio de El Salvador, como licenciataria de la misma. (...)"

"Aunado a lo anterior, es importante aclarar que las erogaciones por servicios de asesoría jurídica se encuentran relacionadas con el giro y la actividad de mi mandante pues contribuyen a que mi mandante pueda operar comercialmente, por medio del resguardo jurídico de sus intereses y operaciones mercantiles, lo cual contribuye en sí a la generación de rentas gravables a favor de mi mandante. (...)"

3.5 NO CONFORMIDAD CON NÚMERO ROMANO XII: Improcedencia de Deducción del Crédito Fiscal proveniente de compras de bienes y servicios relacionados con el Proyecto ONE TOUCH. (...)"

RAZONES DE DERECHO (...)"

""Los artículos 65 inciso primero numerales 2 y 3 de la Ley del IVA... A su vez, el artículo 72 inciso final de la Ley del IVA, literalmente regula que *"También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, sin aumentar su valor."*

De las disposiciones antes citadas podemos extraer que será deducible el crédito fiscal por:

1. la **adquisición de bienes muebles corporales** destinados al activo fijo cuando: a) No se incorporen a un bien inmueble o conserven su individualidad; b) sean utilizados para reparaciones o subsanación de deterioros en bienes inmuebles y no aumenten el valor del mismo; y 2. la **utilización de servicios** que: a) no sea utilizada para construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos; b) no sean destinados a la reparación o subsanación de deterioros en bienes inmuebles y no aumenten el valor del mismo.

Ahora bien, el proyecto ONE TOUCH consistió principalmente en obras civiles de reparación y remodelación o cambio de la identidad e imagen de las fachadas de las estaciones de servicio; tales como:

- a. Cambio de tuberías y sistemas de combustible.
- b. Cambio de la identidad e imagen comercial de la marca ----- en: fachadas, rótulos, cielo falso de canopy, iluminación de canopy, pinturas y exteriores de tiendas.
- c. Construcción de casetas de autoservicio e implementación del sistema informático de pago.
- d. Revisión y reparación de los sistemas de distribución de electricidad.
- e. Trabajos varios de reparación o mantenimiento en: canaletas, trampas de combustible, reparación de pavimentos y aceras, revisión estructural de canopys, revisión de iluminación externa y de los canopys.

Así pues, los bienes muebles corporales y los servicios adquiridos, fueron utilizados en general para adecuar las Estaciones de Servicio marca -----, sin que esto represente **un aumento del valor de los inmuebles afectados**. En consecuencia, mi mandante no incumplió lo establecido en los artículos 65 y 72 de la Ley de IVA.

RAZONES DE HECHO

Tal como consta del folio 111 al folio 116 del Informe de Auditoría y a folios 238 a 241 de la Resolución de mérito, los auditores designados y la Dirección General se limitaron a revisar los conceptos de los comprobantes de crédito fiscal recibidos por mi mandante y a confirmar con ciertos proveedores la naturaleza de los bienes y servicios; y únicamente con esos elementos determinaron que dichos bienes y servicios fueron destinados para aumentar el valor de bienes inmuebles. Sin embargo, la Resolución no contiene un análisis técnico y detallado que soporte la decisión de la Dirección General de rechazar la deducción del crédito fiscal generado en la adquisición de los referidos bienes y servicios; pues dicho criterio no fue el resultado de una relación entre la normativa tributaria aplicable y los hechos fácticos realizados por mi mandante. (...)"

"...como ya se precisó anteriormente, el proyecto ONE TOUCH, no solo consistió en un cambio de la identidad e imagen comercial de la marca ----- en: fachadas, rótulos, cielo falso de canopy, iluminación de canopy, pinturas y exteriores de tiendas; sino que también incluía otros tipos de servicios, tales como trabajos varios de reparación o mantenimiento en canaletas, entre otros aspectos; lo anterior, tal y como consta en la muestra de documentación probatoria aportada para valoración de la Dirección General, tal y como los comprobantes de crédito fiscal números 613 y 629... **no se relacionan con cambio de fachadas, como generalizó la Dirección General.** De ahí que, aún si nos limitamos a un análisis conceptual de los comprobantes de crédito fiscal, claramente, existen trabajos de reparación en los inmuebles que no aumentan el valor de los mismos. (...)"

II.- Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que la apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir informe de fecha veintiuno de abril del año dos mil diez, justificando su actuación en los términos siguientes:

"SOBRE LA NO CONFORMIDAD CON LA RECLASIFICACIÓN DE EXPORTACIONES ORIGINADAS POR VENTAS DE COMBUSTIBLE EFECTUADAS A -----, ----- Y -----, A VENTAS INTERNAS GRAVADAS. (...)"

"Con relación a lo manifestado por la sociedad... respecto a que esta Dirección General no cumplió a cabalidad con el Principio de Legalidad Tributaria al considerar que las operaciones que realiza no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, resulta claro que en el caso de la contribuyente investigada efectivamente no se han cumplido, por cuanto desde el momento que el

combustible adquirido por las aerolíneas les es servido en el territorio salvadoreño, la transferencia se ha efectuado y este inicia su consumo dentro del mismo, no cumpliéndose así que su uso y consumo inicie y culmine fuera del territorio nacional. En tal sentido, se insiste en el hecho de que el requisito en mención no puede ser controvertido por la sociedad apelante, consecuentemente bajo ninguna perspectiva ha existido en la actuación de esta Dirección General, una violación al Principio de Legalidad, como lo ha pretendido establecer la recurrente, ya que la valoración de la operación realizada por dicha sociedad tiene como fundamento el hecho cierto e irrefutable de que los bienes transferidos no han sido consumidos en el exterior, ya que la puesta a disposición del combustible en los tanques de las aeronaves se ha realizado en el territorio nacional y es en dicho territorio en donde inicia su consumo por parte de los adquirentes, siendo como ya se ha expresado anteriormente que no se cumple con el presupuesto legal de que el consumo sea en el exterior, requisito que debe cumplirse para que una operación constituya exportación para efectos de IVA, (...)"

Adicionalmente, es necesario expresar que, en cuanto a la operación que nos ocupa, el empleo del concepto uso y consumo exclusivo en el exterior no tiene como lo ha supuesto la contribuyente la intención de extender los requisitos contenidos en la citada disposición legal, sino enfatizar en el hecho de que el requisito de que el consumo se realice en su totalidad en el exterior, lo cual es consistente con el objeto de la calificación de exportación otorgada a las operaciones a que se refiere la citada disposición, ya que la misma tiene como presupuesto de configuración para que proceda la calificación como exportación que la transferencia de los bienes se realice de forma definitiva y que el uso y consumo se produzca en el exterior, lo cual no ha ocurrido en el caso de la transferencia de combustible realizado por la sociedad apelante a las aerolíneas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, ya que habiéndose aprovisionado las aeronaves en el territorio nacional, se desvirtúa claramente el hecho de que el bien sea consumido fuera del territorio nacional, sino que como ya se ha apuntado su utilización (consumo) inicia en el país.

Ahora bien, en cuanto a lo manifestado por la contribuyente respecto a que la definición de exportación de bienes muebles corporales, contenida en el artículo 74 de la Ley de la materia contempla que los mismos sean destinados al consumo o uso definitivo en el exterior y que la expresión "uso y consumo definitivo" contenida en dicha norma implica que el bien mueble corporal transferido en su caso el combustible debe ser consumido concluyentemente, o sea, decisiva o resolutoriamente en el exterior. Es conveniente advertir, que la contribuyente esgrime como argumento que el requisito establecido en el artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debe entenderse en sentido amplio es decir que

en el caso de las operaciones de venta de combustible a las aerolíneas, el combustible transferido ha sido consumido de forma concluyente en el exterior, situación que riñe con el contenido de la disposición en comento la cual al señalar que el consumo o uso de los bienes debe ser definitivo, lo es que el consumo de los bienes se produzca en su totalidad en el exterior y no solamente que su utilización concluya fuera de las fronteras patrias, pero es el caso de que las transferencias a las aerolíneas en comento, se realizó en el territorio nacional, lugar donde se produjo el abastecimiento de las aeronaves, en consecuencia este se puso a disposición de las aeronaves para su consumo en el interior del territorio nacional, lo cual desde luego vuelve insostenible la afirmación de la investigada respecto a que el destino del combustible suministrado es el exterior, ello aun cuando las aeronaves tuvieran o tengan una reserva de combustible, tampoco sería posible una vez que el mismo es suministrado y depositado en los tanques de las aeronaves distinguir del combustible que tuvieran como reserva del que se depositó en el territorio nacional, sobre todo considerando que tratándose de un bien fungible que debe poseer determinadas características particulares, es decir especificaciones técnicas entre las cuales se encuentran el tipo de combustible y su calidad, debido a que al ser depositado el mismo se mezcla, no siendo posible con posterioridad a esta maniobra distinguir del combustible que contenían los tanques de las aeronaves del combustible suministrado.

Sobre lo manifestado por la sociedad investigada que no se ha comprobado la existencia de hechos no declarados, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 203 del Código Tributario,... es pertinente señalar que la Administración Tributaria, en ningún momento está estableciendo o ha pretendido establecer que la contribuyente ha omitido declarar operaciones, ya que en el caso que nos ocupa lo que ha acontecido es que como resultado de la investigación y fiscalización realizada se determinó que la sociedad apelante ha calificado erróneamente los hechos generadores declarados al conferir a la ventas de combustible con las aerolíneas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador el tratamiento de exportaciones gravadas con la tasa,... cuando se trata de operaciones internas gravadas con la tasa del trece por ciento (13%). En consecuencia respecto a tal situación no se han imputado a la sociedad recurrente hechos omitidos en sus declaraciones, sino que se están reclasificando los hechos declarados incorrectamente, por lo que es evidente que carece de sustento el argumento esgrimido por la sociedad fiscalizada.

En atención a los argumentos expuestos por la sociedad investigada, mediante los cuales intenta establecer que lo que ha ocurrido en este caso es un envío de mercancías, lo cual no se corresponde con la verdad material de la operación realizada, siendo claro que se trata de una transferencia (venta) de combustible a las aerolíneas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador,

cuando la sociedad investigada procede a abastecer aeronaves depositando el combustible en sus tanques, de lo cual se advierte que el combustible vendido y depositado en las aeronaves, lo es para su propio uso y no para que sea transportado para ser consumido en el exterior, insistiéndose por parte de esta Oficina que bajo ninguna perspectiva puede considerarse que ha habido un envío de mercancías, ya que no existe un país en el cual estén destinados a introducirse para ser consumidos en él, sino por el contrario, el combustible en mención está destinado a ser utilizado por la aeronave en la cual se deposita para que la misma lleve a cabo el servicio de transporte de pasajeros, por lo cual no puede configurarse un envío al exterior, sino una venta interna de combustible que se utilizará en parte en el territorio nacional; es decir no hay un país de destino como lo pretende establecer la apelante en su escrito de apelación, ya que en ese caso tendría que existir un lugar de destino donde se utilizaría totalmente el combustible, (...)"

“En cuanto al argumento respecto a la aplicación del Principio de Imposición en el País de Destino,... es procedente acudir a los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia que se citan mas adelante y a la exposición de motivos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en su considerando y menciona: *"Que en atención a una sana política integracionista y con el objeto de armonizar el régimen fiscal salvadoreño, tanto a nivel del área centroamericana como a nivel del resto de países que integran la región latinoamericana, es necesario un impuesto que ofrezca transparencia en relación a su incidencia económica sobre los bienes y servicios, con miras al establecimiento del principio de imposición en el país de destino, lo que representa ofrecer las mismas condiciones de competitividad para nuestros productos en relación al comercio internacional"*; la estructura del impuesto en mención, contenida en dicha Ley apunta al principio en comento y de allí el hecho de la desgravación de los bienes y servicios que son exportados y que por lo tanto sufrirán una carga impositiva de paridad en los bienes y servicios internos del país en que se importen.

En otras palabras, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios está inspirada en el Principio de Imposición en el País de Destino y por ello establece que en el caso de las exportaciones de bienes, tiene el sentido de establecer que su uso y consumo se produzca de forma definitiva en el exterior, lo cual es consistente con el objeto de la calificación de exportación otorgada a las operaciones a que se refiere la citada disposición, ya que la misma tiene como presupuesto de configuración para que proceda la calificación como exportación que los bienes transferidos de forma definitiva sean utilizados en el exterior, ya que al importarse en un país extranjero, estarán sometidos a tributación en dicho país y la desgravación al momento de su exportación permite que tales bienes no sufran recargo alguno en concepto del

impuesto nacional, lo que permite competir en igualdad de condiciones con los bienes producidos en el país extranjero en el cual se importen, todo lo cual no ha ocurrido en el caso de la transferencia de combustible realizado por la sociedad investigada (...)"

"En virtud de lo anteriormente expuesto, resulta claro que carece de fundamento la posición sostenida por la sociedad... en cuanto a que la Administración Tributaria esté yendo más allá del contenido de la Ley específicamente en cuanto al contenido del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con relación a los requisitos contenidos en la citada disposición, para los efectos de calificar la transferencia de combustible realizada a las aerolíneas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, el cual es suministrado a las aeronaves para su consumo a efectos de que lleven a cabo la prestación de servicio de transporte de personas, por lo tanto la operación en cuestión se corresponde con una venta interna gravada con la tasa del trece por ciento (13%) de conformidad con lo establecido en el artículo 54 de la citada Ley, (...)"

"Por otra parte, en relación al artículo 3 de la Ley Orgánica de la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma (CEPA), el cual se ha tomado de base por parte de la apelante como fundamento para considerar como exportaciones las operaciones (transferencias) de combustible a las distintas aeronaves, este criterio no es compartido por parte de esta Administración Tributaria, por cuanto esta disposición legal no contempla lo relativo a la regulación de impuestos en forma general, pues norma exclusivamente lo relativo a los alcances y derechos aduaneros, no así para todo tipo de impuestos, por lo que el régimen arancelario es completamente diferente al del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que grava con dicho impuesto las operaciones dentro del territorio nacional.

Por otra parte, con respecto al Decreto Legislativo número seiscientos ochenta y cinco (685) de fecha dieciocho de abril de mil novecientos noventa y seis, el cual interpreta auténticamente el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma (CEPA), se advierte que la extraterritorialidad a la que hace referencia la interpretación del artículo 3 inciso segundo de la Ley mencionada, es una ficción que solo puede extenderse a los alcances aduaneros cuyo régimen arancelario es totalmente diferente al de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y no le es aprovechable a personas jurídicas o naturales, ni a otros entes administrativos, más que a la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma. (...)"

“... la violación del Principio de Seguridad Jurídica que alega la investigada, es de hacer mención que según lo expuesto anteriormente por esta Administración Tributaria, no se comparte el argumento que se ha pretendido hacer valer por parte de la apelante, debido a que todos los procedimientos aplicados tanto en el proceso de fiscalización como en el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, así como las actuaciones de comunicación y las garantías del debido proceso, han sido aplicadas respetando los preceptos constitucionales, de igual forma las leyes tributarias aplicables a cada actuación, en relación con sus respectivos reglamentos y demás normativas de carácter administrativo tributario, por lo que esta Oficina afirma que en ningún momento se actuó fuera del marco jurídico y legal que regula y constriñe las actuaciones de esta Administración Tributaria.

Adicionalmente, cabe apuntar que esta Dirección General a través de la fiscalización realizada, así como con el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas, solamente ha procedido a dar cumplimiento a lo prescrito en las normas que administra, ello en atención a ser la autoridad competente para modificar la situación jurídico tributaria de la contribuyente, en aras de establecer la realidad (verdad material) de las operaciones realizadas por la misma, lo cual en la situación en particular de la sociedad fiscalizada se traduce en la aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (...)”

“Sobre el argumento esgrimido por la apelante, respecto a que la respuesta con referencia 12101- OPJ-153-2007, emitida el seis de junio de dos mil siete, contenía criterio sobre las ventas de combustible en el Aeropuerto Internacional de El Salvador; y que dicha respuesta fue emitida con ausencia de una motivación real y efectiva, esta Oficina considera que la referida respuesta cuenta con los elementos que legal y técnicamente fundamentan y justifican suficientemente la posición adoptada por esta Dirección General y que le fue hecha del conocimiento oportunamente a la sociedad fiscalizada, evidenciándose de su contenido que la misma constituye una decisión fundada en una correcta aplicación del Derecho, al observarse que en su momento fueron mal apreciadas las circunstancias por la Dirección General y es por ello que el mismo ha sido sustituido por un acto idóneo el cual está conforme a Derecho. En tal sentido, se reitera que esta Administración Tributaria rige su actuación en estricto apego al principio de legalidad, el cual la obliga a ejercer únicamente aquellas funciones que la legislación pertinente le atribuye, siendo en desarrollo de las mismas que fue emitida la nota con referencia 12101-OPJ-153-2007, de fecha seis de junio de dos mil siete, a través de la cual se hizo del conocimiento de la investigada, las motivaciones legales que en su oportunidad sirvieron de sustento para informar que las ventas de combustible de aviación realizado en el Aeropuerto Internacional de El Salvador

para ser consumido por líneas aéreas, no constituían exportaciones de bienes gravadas con la tasa del cero por ciento (0%) sino ventas interna gravadas con la tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a Prestación de Servicios.

Ahora bien, en cuanto al señalamiento de que la sociedad, no obstante haber obtenido una respuesta por parte de esta Dirección General, no consideró que la misma había surtido efectos y por ello procedió a plantear una petición más concreta como lo fue sus solicitudes de reintegro IVA exportadores, cabe señalar que de lo manifestado por la contribuyente se advierte que la misma actuó de manera tal que evidencia su intención de inducir a esta Dirección General a un error, por cuanto habiendo tenido conocimiento de la posición de esta Oficina respecto a las operaciones que realiza en el Aeropuerto Internacional de El Salvador con las aerolíneas a las cuales les suministró combustible, al serle notificada la respuesta de esta Oficina, la contribuyente procedió posteriormente a efectuar las solicitudes de reintegro IVA exportadores, sobre los mismos hechos respecto de los cuales ya había obtenido una respuesta y que por ser contraria a sus intereses prefirió omitir su conocimiento. Ahora bien, el hecho de que tenga las resoluciones de autorización de reintegro de IVA exportadores identificadas con las referencias 2815-2008-1... y 1879-2008-1... no limita futuras actuaciones de esta Dirección General, como lo es el ejercicio de las facultades de fiscalización que le confieren los artículos 173 y 174 del Código Tributario, (...)"

"Finalmente, Con relación a lo argumentado por la sociedad fiscalizada respecto a que esta Oficina no efectuó una valoración del contenido del Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Gobierno de los Estados Unidos de América, resulta oportuno señalar que de la lectura del Informe de Auditoría... se establece que dicho Acuerdo fue tomado en cuenta al momento de realizar la fiscalización, ya que... se consigna el apartado denominado **VENTAS EFECTUADAS EN EL AEROPUERTO INTERNACIONAL DE EL SALVADOR DECLARADAS INCORRECTAMENTE COMO EXPORTACIONES RECLASIFICADAS A VENTAS INTERNAS EXENTAS**, siendo que se establecieron ventas efectuadas a la línea aérea -----, la cual es línea aérea designada por el Gobierno de los Estados Unidos de América en base a los artículos 3 y 9 numerales 1 y 2 literal c) del "Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Gobierno de los Estados Unidos de América", ventas que constituyen ventas exentas en virtud del relacionado Acuerdo. En tal sentido, tal instrumento internacional ha sido considerado dentro del estudio practicado. Sin embargo, dicho Acuerdo bajo ninguna perspectiva le es aplicable a las operaciones realizadas por ----- con la no domiciliada -----, debido a que en el mencionado acuerdo claramente se establece a quienes le son aplicables los beneficios contenidos en el mismo, es decir,

cuando se trate de aerolíneas que operan en el país con bandera de los Estados Unidos de América. En tal sentido, debido a que las ventas de combustible realizadas por la sociedad investigada fueron hechas a -----, la cual desde luego no es una aerolínea, sino que... se trata de una empresa que forma parte de la estructura del modelo de negocio del Grupo Shell, como encargada del negocio de ventas de combustible de aviación, no pueden considerarse amparadas a los beneficios del Acuerdo en mención. Ya que como la apelante lo ha reconocido el pago por las ventas de combustible a las aerolíneas lo recibe de ----- y no directamente de las mismas, por cuanto la relación contractual existente entre ----- y la no domiciliada ----- difiere de la relación que existe entre esta última y las aerolíneas a las que se les suministra el combustible. Por consiguiente, independientemente que las referidas aerolíneas se encontraran o fueran beneficiarias del referido Acuerdo, este hecho no vendría a cambiar las condiciones en que se desarrollaron las ventas de combustible realizadas por la sociedad investigada a las aerolíneas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, ya que no existe una relación contractual entre ----- y las aerolíneas internacionales, ya que así lo ha reconocido, que las ventas se han efectuado a -----, razón por la cual carece de sustento la afirmación de la apelante.

NO CONFORMIDAD SOBRE LA IMPROCEDENCIA DE DEDUCCIÓN DEL DÉBITO FISCAL PROVENIENTE DE REBAJAS Y DESCUENTOS OTORGADOS A CLIENTES. (...)^{''''}

^{''''}En relación al argumento esgrimido por la apelante, esta Oficina considera que no es atendible, por cuanto tal como consta en el informe rendido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, así como por lo explicado ampliamente en el Informe de Auditoría de fecha tres de diciembre de dos mil nueve, con relación a la revisión y verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en artículo 62 numeral 1 literal b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a fin de establecer la procedencia de los ajustes documentados en las Notas de Crédito emitidas durante los períodos tributarios investigados, determinándose como resultado del análisis realizado que no se han cumplido a cabalidad los presupuestos legales contenidos en la citada disposición, para que proceda la aceptación de los ajustes efectuados, sobre todo tomando en consideración los diferentes conceptos que constan en las Notas de Crédito cuestionadas por esta Oficina, ya que de éstas se advierte que no han surgido como producto de ajustes propiamente a las operaciones contenidas en los Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por las ventas de producto, sino más bien se corresponden a otro tipo de operaciones (acuerdos) que existen entre la sociedad recurrente y sus diferentes franquiciados (Estaciones de Servicios), atendiendo a una modalidad particular de la fiscalizada, con el objeto de beneficiar o compensar a sus franquiciados, pero que bajo ninguna circunstancia se identifica

plenamente con los hechos contenidos en la citada disposición (requisitos legales) para que proceda la emisión de los referidos documentos (Notas de Crédito), lo cual más bien evidencia que se trata en todo caso de un reembolso de costos y gastos por parte la sociedad de manera tal que la misma está participando y asumiendo dichos costos y gastos, de lo cual se advierte que tal situación podría tener como finalidad servir de incentivo, obedeciendo a una política de negocios y no a un ajuste real de las operaciones realizadas, que es a lo que se refiere el artículo 62 de la Ley de la materia, cuando el numeral 1) literal b), se refiere a rebajas de precios, bonificaciones, descuentos u otras deducciones normales del comercio, no condicionadas y de carácter general.

En este orden de ideas, en atención a lo manifestado por la apelante, con relación a que los descuentos son otorgados de manera generalizada ya que las notas de crédito son emitidas a diversos clientes franquiciados. Asimismo, que dichos descuentos específicamente los ajustes en virtud de márgenes de utilidad son propios de su negocio de venta de combustible a franquiciados, se vuelve necesario aclarar que la expresión carácter general, contenida en el numeral 1) literal b), del artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tiene como objeto referirse precisamente a una práctica general dentro del comercio, es decir que es aplicada por todos aquellos que realizan operaciones dentro del comercio y que son contribuyentes del impuesto en estudio, lo que conlleva a que debe tratarse de una forma de operar aplicada por la colectividad de contribuyentes en forma general, particularmente por la disposición legal, por constituir una norma jurídica de carácter general y abstracto, le es aplicable a todos los contribuyentes por igual, siempre y cuando los mismos se adecuen a los presupuestos contenidos en la aludida disposición y por lo tanto no existe la posibilidad de excepciones de ninguna naturaleza, en el tratamiento a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones, que no es el caso de la apelante puesto que tal cómo lo ha reconocido en su apelación esta es una práctica que aplica en su operatividad con sus franquiciados, pero que no necesariamente es así para todos aquellos contribuyentes que operan bajo la modalidad de franquicias o inclusive para todos los contribuyentes en el comercio en general. Aunado a ello se insiste en el hecho de que tal modalidad no está vinculada directamente con las transferencias de bienes que realiza, es decir las ventas de combustible, ya que no se está afectando directamente al producto puesto que no se identifica cómo se realiza la rebaja o descuento con relación al producto, lo que desde luego desnaturaliza el carácter general a que se refiere el artículo en mención.

Con relación a que cumple con el requisito legal establecido en el literal b) del artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pues

evidentemente, dichos descuentos fueron documentados por medio de las notas de crédito. Al respecto, es menester señalar que el solo hecho de que se emita una Nota de Crédito, no significa que la operación realizada por la contribuyente apelante se encuentra debidamente documentada, ya que la Ley de la materia regula los presupuestos que una vez satisfechos vuelven procedente la emisión de una Nota de Crédito, de tal manera que si estos presupuestos no se cumplen, aunque haya emitido la Nota de Crédito, esta por sí misma no basta para establecer que el ajuste es procedente, ya que este es un requisito en cuanto al tipo de documento que debe emitirse para que el ajuste se considere documentado, pero no significa que por tal razón el ajuste está correctamente realizado, como lo pretende demostrar. (...)"

"Ahora bien, en cuanto a lo expresado por la apelante a que los descuentos se relacionan íntimamente con actividades lucrativas y que contribuyen a la generación de débito fiscal, a favor de dicha sociedad provenientes de dos tipos de negocios: 1. Venta de combustible a los clientes franquiciados; 2. Regalías y otros ingresos provenientes de la concesión de estaciones de servicio marca Shell. En vista de que las notas de crédito relacionadas, disminuyen el valor de la cuenta por cobrar a su cliente y éste por su parte disminuye el crédito fiscal originado por la compra, confirmándose así, que dichos ajustes fueron realizados sobre el valor que originalmente facturó a sus clientes en concepto de venta de combustible y que dieron origen a la mencionada cuenta por cobrar. (...)"

"Sobre el particular, es menester advertir que tal como lo reconoce la sociedad investigada en su escrito de mérito, el origen de los descuentos lo es efectivamente un cruce de cuentas entre sus distintos franquiciados, mediante el cual se compensan las obligaciones que existen en virtud del contrato de franquicia, de manera que tal situación no se corresponde con los presupuestos establecidos en el numeral 1) literal b), del artículo 62 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que no nos encontraríamos frente a rebajas de precios, bonificaciones, descuentos u otras deducciones normales del comercio, no condicionadas y de carácter general, denotándose así que nos encontramos frente a una particular relación comercial que de manera alguna puede tener injerencia en el ámbito tributario, sino únicamente en la relación particular entre -----... y sus distintos franquiciados, la cual no está directamente relacionada con la generación de débitos fiscales para la sociedad apelante. (...)"

""NO CONFORMIDAD CON EL REGISTRO Y DEDUCCIÓN INCORRECTA DE COMPRAS Y CRÉDITOS FISCALES POR SERVICIOS RECIBIDOS DESDE EL EXTERIOR.

(...)"

""Al respecto, se vuelve oportuno señalar que con respecto a los requerimientos de información realizados por los auditores designados,... en lo relativo a las prestaciones de servicios recibidas desde el exterior por la sociedad recurrente que al hacer un examen a las actuaciones que corren agregadas al expediente respectivo, se observa que el proceder de los auditores que fueron designados para realizar la fiscalización e investigación mediante auto emitido a las ocho horas quince minutos del día catorce de octubre de dos mil ocho, está basado en la normativa tributaria pertinente y de acuerdo a lo establecido por el artículo 174 inciso quinto del Código Tributario,... por lo que del citado artículo se desprende que esta Administración Tributaria en los autos de designación de auditores que emite a efecto de fiscalizar e investigar el fiel cumplimiento por parte de los contribuyentes de las obligaciones tributarias establecidas en las diferentes leyes de la materia, confiere a los auditores las facultades que la misma ley le otorga a esta Dirección General; es decir, las establecidas en el artículo 173 del citado Código, las cuales luego de los procedimientos realizados por el o los auditores, son plasmadas en el respectivo Informe de Auditoría, que estos rinden al concluir la fiscalización y que las actuaciones realizadas en el presente caso se han desarrollado con base a las facultades otorgadas a esta Administración Tributaria para fiscalizar e investigar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual atiende al Principio de Legalidad; por lo que en atención al mismo, el cual es general e insoslayable, ha tenido lugar el respeto del ejercicio de potestades administrativas legalmente regladas, ya que como se sabe, éstas son expresión de manifestaciones naturales del Poder Público, las cuales dentro de un Estado de Derecho, nunca serán absolutas ni ilimitadas, por lo que, se advierte que la Administración Tributaria, a través de sus Auditores, ha actuado dentro del ordenamiento normativo establecido, el cual determina sus límites y su competencia.

En este orden de ideas, cabe apuntar que la prueba documental aportada por la apelante en la etapa de audiencia y apertura a prueba por sí misma no evidencia de forma fehaciente e indiscutible que tales servicios se hayan utilizado en la forma en que lo expresa, en tal sentido la afirmación de que se trata de un servicio continuo, de manera alguna demuestra que se hayan materializado y utilizado tales servicios, ya que a través de los documentos detallados por la misma, no tienen en sí mismos tal trascendencia para demostrar la utilización y la materialización, que es lo que esta Oficina ha buscado establecer a través de los distintos requerimientos, ello en virtud de que el hecho de que en su quehacer se ajuste a los lineamientos y/o parámetros contados en los

mencionados documentos, no significa que se están utilizando determinados servicios, lo que ocurre es que se entiende que una vez establecido un procedimiento o reglada una conducta de acuerdo a los documentos contractuales la misma debe ser llevada a cabo de forma sostenida y regular, no obstante ello, no se evidencia la utilización y materialización del servicio ni tampoco se advierte la participación de quien presta los servicios como de quien los recibe. (...)”

“...esta Oficina estima que el estudio practicado por los auditores de esta Dirección General se adecúa a los parámetros legales, siendo suficientemente ilustrativo respecto de la realidad tributaria de la contribuyente y por ello dicho Informe fue homologado y dado a conocer a la contribuyente a través del auto de audiencia y apertura a pruebas... ya que con la información proporcionada por la contribuyente no pudo demostrar la implementación de los servicios que alude que recibió de la sociedad no domiciliada, pues para ello la sociedad investigada debió presentar documentación que demostrara como recibió los pretendidos servicios y cómo se relacionan con su giro, no obstante, del análisis a los argumentos vertidos por la sociedad apelante, se indica que ésta sustenta la deducción de las compras y sus respectivos créditos fiscales, en documentación que no demuestra la utilización de dichos servicios, lo cual no es valedero y la postura de esta Administración Tributaria se basa en lo establecido en el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en relación con el artículo 203 inciso primero del Código Tributario, ya que a la sociedad recurrente le correspondía demostrar que tales servicios fueron recibidos y que estos generaron créditos fiscales según lo establecido en el artículo 65 antes mencionado, teniendo asimismo como referencia los pronunciamientos de ese Honorable Tribunal como la sentencia identificada con la referencia Inc. I0705004TM, proveída a las once horas veinticinco minutos del día nueve de abril de dos mil ocho. (...)”

“Por lo que sobre lo alegado por la contribuyente con relación al artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el cual establece los requisitos necesarios para la deducción del crédito fiscal, se considera adecuado expresar que la aludida disposición legal contempla una serie de requisitos a cumplir para el aprovechamiento del crédito fiscal contenidos en los documentos que reciben los contribuyentes. Dichos requisitos pasan primero por el cumplimiento de una regla general de deducibilidad, que es la contenida en el inciso segundo de dicha disposición legal, el cual establece: *"Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal"*. Posteriormente, se consigna en su inciso cuarto, ciertos requisitos formales que

deben satisfacerse para la reclamación del crédito fiscal, es decir que siguiendo una lógica interpretativa, primero se debe establecer si cumplen con el inciso segundo y luego pasado este filtro, llegar a los requisitos formales del inciso cuarto. En ese orden, el requisito de indispensabilidad va aparejado de que se establezca con certeza la existencia de los bienes y servicios, que es lo que se ha denominado la materialización del servicio, o sea la realización o ejecución de dichos servicios, de manera que sin ellos no puedan o se dificulten de una manera sustancial las operaciones de la contribuyente, es decir, para establecer la deducción, primero debe establecerse que el servicio efectivamente se prestó.

Respecto a que la sociedad -----, hace mención e insiste en traer a cuenta la operatividad del Grupo Shell y su participación en la estructura organizativa del mismo, como un elemento que debe valorarse para considerar la necesidad e indispensabilidad de los servicios recibidos del exterior, se reitera que la prueba documental aportada por sí misma no evidenció de forma fehaciente e indiscutible que tales servicios se hayan utilizado en la forma en que lo expresa, en tal sentido la afirmación de que se trata de un servicio continuo, de manera alguna demuestra que se hayan materializado y utilizado tales servicios, ya que a través de los documentos detallados por la contribuyente social, se insiste que estos no tienen en sí mismos la pretendida trascendencia para demostrar la utilización y la materialización, que es lo que esta Oficina ha buscado establecer a través de los distintos requerimientos, ya que en cuanto a este elemento la Ley de la materia no ha sido taxativa en cuanto al establecimiento de los elementos que deben valorarse para determinar que debe entenderse por materialización y utilización del servicio, de manera tal que esta particular operatividad del -----l como entidad, no demuestra por sí misma que las operaciones que se incurran para su implementación tienen el carácter de indispensables, además de que la aplicación de la normativa interna del grupo y los costos relacionados con la misma tampoco se traducen necesariamente en la demostración de que se están materializado y utilizado los servicios, como lo pretende la apelante. (...)"

"Finalmente, en cuanto a lo manifestado por la contribuyente social respecto a que la totalidad de las pruebas presentadas dentro de la etapa de fiscalización no ha sido valorada y/o ha sido desestimada sin que realmente los auditores designados pudieran establecer el motivo real o la argumentación, es conveniente señalar que tal afirmación carece de sustento, ya que todos los elementos probatorios puestos a disposición de esta Oficina se han verificado y analizado tanto durante la fiscalización como dentro del procedimiento de Audiencia y Apertura Pruebas y desde ninguna perspectiva se ha restado valor a los mismos, sin embargo como ya antes se ha señalado en párrafos precedentes estos documentos efectivamente contienen una serie de regulaciones y

normativas que sirven de parámetro en el quehacer de la sociedad, sin embargo estos documentos por sí mismos no evidencian de manera fehaciente y efectiva la materialización y utilización de los servicios, además dichos documentos proporcionados no han sido descalificados debido a que su existencia, contenido y validez no fue objeto de discusión dentro de la fiscalización, sino que en todo caso la condición objeto de cuestionamiento, es la falta de comprobación y demostración de la materialización y utilización de los servicios, debido a que en el presente caso los auditores designados con la información y documentación proporcionada por la contribuyente apelante establecieron que no se pudo evidenciar la existencia de los pretendidos servicios, por consiguiente no se pudo comprobar que éstos fueren indispensables para el objeto, giro o actividad realizada por la contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con el impuesto en referencia en los aludidos períodos tributarios, lo cual se determinó no de manera subjetiva sino de conformidad a lo establecido en el Código Tributario y la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; además, es preciso mencionar que de conformidad a lo regulado en el artículo 203 inciso primero del mismo Código Tributario, correspondía a la contribuyente apelante la carga de la prueba sobre los hechos declarados y de los que alegara a su favor. (...)"

NO CONFORMIDAD CON LA IMPROCEDENCIA DE DEDUCCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL PROVENIENTE DE LA COMPRA DE CUPONES. SERVICIOS DE ASESORÍA JURÍDICA Y OTRAS COMPRAS.(...)"

"...esta Oficina expone que tal como ha quedado debidamente demostrado en el Informe de Auditoría... no se ha podido demostrar por parte de la contribuyente... la vinculación de los pagos realizados con la actividad generadora de los ingresos gravados para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. En tal sentido cabe señalar que los pagos por la elaboración de recibos y cupones de gasolina, así como el pago de comisiones por la venta de los mismos,... obedece a una estrategia de tipo comercial de la apelante, que ha tenido como objeto la obtención de un aumento de sus ingresos y por ende la generación de débitos fiscales generados al momento de vender combustible a sus clientes franquiciados, lo cual evidencia que... no existe una relación directa entre el crédito fiscal originado de tales operaciones con las operaciones de venta de la sociedad, sino que se trata de un fin ulterior que en algún momento se materializará en la venta de combustible a los franquiciados, lo cual inclusive es incierto ya que por ejemplo no puede establecerse con certeza el momento en que se producirá el incremento en las ventas de combustible a sus franquiciados, ni que franquiciados serán los que llevaran a cabo tal incremento, puesto que los cupones para compra de combustible puede ser usados indistintamente en cualquier estación de servicio de la marca -----, lo anterior

es independiente de que los franquiciados estén obligados a llevar a cabo las distintas campañas promocionales de la marca ----- por así estar regulado en sus contratos de franquicia, consecuentemente los argumentos vertidos por la contribuyente social no desvirtúan los hechos determinados por los auditores durante la fiscalización, específicamente de acuerdo a lo dispuesto en los artículos artículo 65 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que la contribuyente centra sus argumentos en expresar que tales gastos son necesarios para la realización de su estrategia comercial de ventas. (...)"

"...de lo argumentado por la apelante con relación a los servicios de asesoría jurídica y por otros conceptos, cabe acotar que el Principio de Necesidad a que alude, está relacionado con las erogaciones en materia del Impuesto sobre la Renta, en el cual se ha establecido que efectivamente la deducibilidad de un gasto debe cumplir con los requisitos ineludibles para la procedencia de su aceptación, los que se encuentran establecidos en el artículo 28 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 31 de su Reglamento, los que se encuentran íntimamente vinculados con el Principio de Causalidad, el cual presupone la existencia de una relación causal objetiva entre el desembolso y la generación de la renta gravada o con el mantenimiento de su fuente productora. (...)"

"NO CONFORMIDAD CON LA IMPROCEDENCIA DE DEDUCCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL PROVENIENTE DE COMPRAS DE BIENES Y SERVICIOS RELACIONADOS CON EL PROYECTO ONE TOUCH (...)"

"Sobre este punto, es pertinente acotar que la sociedad apelante reconoce en su escrito de mérito que la finalidad de las compras relacionadas con el proyecto ONE TOUCH, lo fue la adecuación de las instalaciones de las distintas estaciones de servicio a los requerimientos correspondientes al citado proyecto mediante los cuales se cambió la identidad y la imagen de las estaciones de servicio, consecuentemente resulta evidente que tal situación no se corresponde con los presupuestos contenidos en los requisitos del artículo 65 inciso primero numerales 2 y 3 y 72 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de acuerdo a los cuales la deducibilidad de los créditos fiscales provenientes de adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios, procede siempre y cuando las compras de los bienes o de los servicios, estén relacionados con la reparación o la subsanación de los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles, lo que innegablemente no ha ocurrido en el caso de la sociedad apelante ya que las referidas compras y créditos fiscales objetados, se originaron por la implementación del denominado proyecto ONE TOUCH, que se

constituye en una adecuación a los requerimientos del mismo, tales como cambio de imagen de las fachadas, sin que ello signifique que corresponden a reparaciones o subsanaciones de deterioros ocasionados por el uso o goce normal de los inmuebles, lo cual hubiera vuelto indispensable realizar tales erogaciones a efecto de continuar operando, lo que se entiende entonces que tales compras no se comprenden dentro del concepto de reparación o mantenimiento por lo que no procede su deducción y sobre ello se trae a colación sentencia pronunciada por ese Honorable Tribunal, de las ocho horas del día catorce de mayo de dos mil siete, con referencia IO6O5003TM (...)"

III.- Dando prosecución al incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las quince horas del día veintinueve de abril del año dos mil diez, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, derecho del cual hizo uso la parte alzada, al presentar a esta oficina escrito el día trece de mayo del mismo año, en el que solicitó se valorara la prueba documental agregada al expediente que la Dirección General lleva a su nombre, asimismo solicitó el nombramiento de analistas tributarios adscritos a este Tribunal, por lo que este Ente Contralor por medio de auto de las diez horas cuarenta y cinco minutos del día veintinueve de julio del año dos mil diez, nombró Analistas Tributarios Contables y Programador, quienes rindieron informe de fecha veintiocho de septiembre del año dos mil diez, el cual corre agregado a folios 133 al 157 del presente incidente.

Asimismo mediante auto de las once horas quince minutos del día ocho de octubre del año dos mil diez, se mandó oír en alegaciones finales a la apelante, derecho del cual hizo uso la alzada al presentar escrito el día veintinueve de octubre del citado año, quedando el presente recurso en estado de emitir sentencia.

IV.- Luego de lo expuesto por la sociedad apelante y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

1. DE LAS OPERACIONES DECLARADAS COMO EXPORTACIONES Y VENTAS INTERNAS NO SUJETAS, RECLASIFICADAS A VENTAS INTERNAS GRAVADAS CON LA TASA DEL TRECE POR CIENTO.

Conforme a lo señalado por la sociedad recurrente en su escrito de apelación, su discrepancia con el acto impugnado radica en la reclasificación a ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de

servicios, de operaciones realizadas durante los períodos tributarios de junio a diciembre del año dos mil siete, por la cantidad total de VEINTE MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS SETENTA Y TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$20,958,373.48), las cuales corresponden a los siguientes conceptos: a) exportaciones por la suma de VEINTE MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y SIETE MIL SETECIENTOS SESENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$20,957,764.24); y b) Ventas internas no sujetas por la cantidad de SEISCIENTOS NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$609.24); en vista de lo anterior, se determinó un débito fiscal no declarado por la cantidad total de DOS MILLONES SETECIENTOS VEINTICUATRO MIL QUINIENTOS OCHENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$2,724,588.59).

Las operaciones objetadas corresponden a ventas de combustible Jet A-1 efectuadas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, a las compañías -----, ----- y -----.

Establecido lo anterior, este Tribunal procede al estudio de los agravios expuestos por la sociedad contribuyente conforme a lo siguiente:

A) Sobre el requisito de que los bienes se consuman de forma definitiva en el exterior.

Respecto de este punto la parte alzada manifiesta por medio de su apoderado lo siguiente: *""... las ventas de combustible que mi mandante realizó durante los periodos comprendidos en el año dos mil siete, a sus clientes, en el Aeropuerto Internacional El Salvador son precisamente ventas de combustible con destino para su uso y consumo definitivo en el exterior, debido a que desde que dicho combustible fue puesto en los tanques del avión, su destino fue realizar el consumo finalmente fuera del territorio Salvadoreño; en vista de que dichas compañías se dedican al transporte internacional de pasajeros o de carga, y mantienen una reserva de combustible que es suficiente para no utilizar el combustible adquirido, dentro del territorio Salvadoreño. Configurándose con lo anterior, la exportación, y por consiguiente dichas ventas deberían ser gravadas con la tasa del 0% del IVA"".*

Además la sociedad recurrente expone que lo relevante del artículo 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en adelante denominada Ley de IVA, no es el lugar donde se realiza la transferencia de dominio, sino el lugar donde se usa o consume el bien.

La Dirección General de Impuestos Internos determinó que la contribuyente social declaró incorrectamente como exportaciones gravadas con la tasa del cero por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, las ventas de combustible realizadas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, las que por no cumplir con lo establecido en el artículo 74 de la Ley IVA, debieron gravarse con la tasa del trece por ciento del citado impuesto; señalando como justificación de lo determinado, que para considerar como exportaciones dichas operaciones, el requisito es que las transferencias de dominio definitivas de bienes muebles corporales sean destinadas al uso y consumo en el exterior, elemento que a juicio de la Oficina Tributaria no se da en el caso en comento.

Al respecto, este Tribunal advierte que se hace necesario un análisis al artículo 74 de la Ley de IVA, a efecto de establecer si las ventas de combustible para ser consumido en aviones de empresas dedicadas al transporte aéreo internacional, que se abastecen en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, constituye venta interna o exportación, gravadas ya sea con una tasa del trece o del cero por ciento, respectivamente.

Es así que el artículo 74 de la Ley de IVA dispone lo siguiente: *""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""*.

Sobre lo transcrito se advierte que las transferencias de bienes *–atendiendo al caso que nos ocupa–* deben cumplir con dos requisitos fundamentales para ser consideradas como exportaciones, los cuales son:

- a) Que se trate de una transferencia de dominio de bienes corporales; y
- b) Que dichos bienes sean destinados al uso y consumo en el exterior.

Referente al primero de los requisitos enunciados, este Tribunal constata que la contribuyente en alzada vende combustible a las compañías -----, ----- y -----, por consiguiente, existe transferencia de dominio de bienes muebles corporales.

Ahora bien, respecto del segundo requisito y en el cual se concentra lo medular del presente punto, este Tribunal repara en el artículo 75 de la Ley de IVA, en el que se establece que las exportaciones estarán afectas a una tasa del cero por ciento, esto, con el objeto de fomentar las operaciones de exportación de bienes y servicios, mecanismo mediante el cual se pretende dar cumplimiento al Principio de Imposición en el País de Destino, lo cual conlleva que para efectos del impuesto, los productos y servicios que sean exportados definitivamente de nuestro país, son liberados del impuesto al consumo en su totalidad, habida cuenta que serán gravados en el país al cual se dirigen con los impuestos allí existentes.

Respecto de lo anterior, tratadistas como Piera Filippi, junto con el coordinador Victor Uckmar en la obra "Curso de Derecho Tributario Internacional", Tomo II, Editorial Temis, S.A. Bogotá Colombia, 2003, páginas 444 a 447, al referirse al Principio de Imposición en el País de Destino, manifiestan que:

""Dicho principio garantizará la igualdad de tratamiento entre los productos nacionales y los procedentes de otros países miembros. Este criterio de tasación implica la no imposición de las operaciones de exportación y la imposición de las importaciones en el país de destino, con la misma tasa prevista para las operaciones internas.

El sistema permite sujetar a imposición los bienes procedentes de los otros países con la tasa vigente en el país de importación, garantizando de esta manera la igualdad de tratamiento con los productos nacionales, aun en ausencia de una armonización completa de la regulación aplicable del tributo y en especial de las tasas de impuesto existentes entre los diversos países miembros. Una ulterior ventaja de este principio, consiste en el respeto del criterio de atribución del tributo al país donde tiene lugar el consumo y se produce la deducción...

No obstante, mientras con el actual sistema del Iva la recaudación es percibida directamente por el Estado miembro en cuyo territorio se supone que se han consumido el bien o prestado el servicio... para que una operación ingrese en el ámbito de aplicación del Iva es necesario el requisito de la territorialidad... se considera "dentro del país" el territorio donde el

Estado involucrado aplica el impuesto al valor agregado. Dicho territorio debe abarcar, máximo", "el conjunto territorio nacional, comprendiéndose allí las aguas territoriales".

En ese sentido advierte este Tribunal, que la intención de colocar nuestros bienes y servicios en el exterior en las mismas condiciones en que se encuentran los productos del país de destino, obedece a que si nuestras exportaciones no tuviesen dicho tratamiento de la tasa del cero por ciento, los bienes y servicios nacionales exportados, por regla general incrementarían su valor respecto del precio de los bienes existentes en el país de destino, los cuales obviamente no se encuentran sujetos al impuesto del país de origen.

En este sentido, la ley exige que los bienes o productos sean usados o consumidos en el extranjero, y consecuentemente sean gravados en dicho país de destino con el impuesto al consumo respectivo. Y es que las exportaciones al ser consideradas por el legislador, afectas a la tasa del cero por ciento, se adhieren al Principio de Imposición en el País de Destino, pretendiendo que en el país en el cual será consumido deba ser gravado.

En conclusión, las operaciones declaradas como exportaciones por la sociedad impetrante no han cumplido con la finalidad perseguida por las reglas especiales dispuestas en los artículos 74 y 75 de la Ley de IVA, es decir, gravar los bienes en el país de consumo, ya que no se ha demostrado por parte de la recurrente, que el combustible suministrado en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, haya sido efectivamente consumido en el extranjero, criterio que además ha sido avalado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las doce horas veinticinco minutos del día diez de abril del año dos mil dos, bajo la referencia 57-I-2000. Por consiguiente, lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos, al determinar operaciones declaradas incorrectamente como exportaciones y no sujetas y reclasificarlas a ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto, se encuentra conforme a derecho, debiendo confirmarse el presente punto.

El criterio antes expuesto, es congruente con el establecido por este Tribunal en sentencia proveída a las diez horas del día diecinueve de octubre del año dos mil diez, con referencia I0909004TM.

B) Sobre el requisito de envío legal de la mercancía.

Considera la sociedad alzada que existe envío legal de la mercancía *""cuando técnicamente ésta se haya despachado hacia su destino, lo cual precisamente ocurre y se verifica a través de la aceptación por parte de las Aerolíneas de la factura emitida... Asimismo, vale la pena traer a colación que para que exista un "envío" debe existir un punto de partida o lugar de origen y un punto de destino del consumo. En el presente caso, el lugar de origen sería precisamente el Aeropuerto Internacional de El Salvador; no obstante, los requisitos legales para clasificar la venta de exportación no se verían afectados por esta circunstancia, en vista de que combustible suministrado a las Aerolíneas relacionadas es con destino a su consumo definitivamente o concluyente en el exterior""*.

Al respecto es preciso indicar, que al verificar los hechos contenidos en el expediente de impuesto respectivo, se observa que la Dirección General de Impuestos Internos, como ente responsable de la administración de los tributos internos, en ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, otorgadas por el artículo 173 del Código Tributario, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso, las contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, procedió conforme al artículo 174 del citado Código, a nombrar auditores para la respectiva fiscalización e investigación de la contribuyente social, actuación que fue notificada conforme a lo establecido en el artículo 165 del Código (folio 2 vuelto del expediente administrativo); posteriormente se le requirió para que exhibiera los registros y documentos relacionados con el impuesto fiscalizado (folios 3, del 343 al 349, 448 del expediente), y como consecuencia del análisis realizado a la documentación proporcionada, los auditores designados procedieron a rendir a la Dirección General de Impuestos Internos, el Informe de Auditoría de fecha tres de diciembre del año dos mil nueve, que contiene los resultados de la labor encomendada (folios del 469 al 640 del expediente).

Al haber concluido la auditoría, teniendo los resultados del estudio y en aras de salvaguardar el derecho de contradicción que le asiste a la contribuyente social, establecido en el artículo 4 letra b) del Código Tributario, la oficina fiscalizadora le otorgó las garantías procesales de audiencia y defensa conforme al procedimiento establecido en el artículo 186 del citado Código, por medio de auto de fecha siete de enero del año dos mil diez (folios del 641 al 649 del expediente), entregándole en el acto de la notificación el Informe de Auditoría y sus respectivos anexos (folio 661 frente); por su parte, la contribuyente social ejerció su derecho de audiencia, al presentar escrito ante la Administración Tributaria el día quince de enero del año dos mil diez (fs. 667 al 674), así como de su derecho de defensa, con escrito y documentación presentados el día veintinueve del

mismo mes y año (folios del 675 al 883 del expediente), procediendo la Dirección General de Impuestos Internos, al análisis y valoración de la información y documentación proporcionada, emitiendo como resultado de ello, informe de fecha ocho de febrero del año dos mil diez (folios del 960 al 1011), el cual se notificó de forma conjunta con la resolución objeto de la presente alzada, el día doce de febrero del año dos mil diez (folio 1272 del expediente), en la que se estableció que la sociedad fiscalizada efectuó transferencias de bienes muebles corporales a título oneroso, consistentes en la venta de combustible en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, para ser consumido en aviones de transporte aéreo internacional, ventas que fueron declaradas como exportaciones y no sujetas, pero que la oficina fiscalizadora determinó como operaciones internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

Por lo cual se concluye, que la actuación de la contribuyente social respecto de la calificación de las ventas de combustible de que se trata, no lo ha sido conforme al ordenamiento jurídico; por tal razón, la Dirección General de Impuestos Internos en ejercicio de sus competencias procedió a establecer por medio de resolución la auténtica situación tributaria de la contribuyente, respecto del tratamiento como ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto, que la misma debe darle a dichas transferencias.

Lo anterior es conforme a sentencia pronunciada por este Tribunal, a las diez horas del día veinte de octubre del año dos mil diez, con referencia I0909004TM.

C) Sobre la aplicabilidad del principio de imposición en el país de destino.

Sostiene la sociedad impetrante que el Principio de Imposición en el País de Destino constituye, un principio básico en el tratamiento del IVA en operaciones comerciales transfronterizas, únicamente sirviendo de fundamento teleológico del esquema utilizado en el país, respecto del tratamiento asignado a las exportaciones; de ahí que la Dirección General no puede obligar a la impetrante, a que compruebe si las compañías no domiciliadas al llegar a su destino final han tenido que pagar algún tributo en razón del combustible comprado a la recurrente.

Respecto de este punto, en la letra A) del presente considerando se ha dado respuesta a la inconformidad antes referida, no obstante se reitera que se percibe que las operaciones declaradas como exportaciones por la sociedad impetrante no han cumplido con las reglas especiales dispuestas en los artículos 74 y 75 de la Ley de IVA, es decir gravar los bienes en el país de

consumo, criterio que además ha sido avalado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las doce horas veinticinco minutos del día diez de abril del año dos mil dos, bajo la referencia 57-I-2000. Por consiguiente, lo actuado por la Dirección General de Impuestos Internos, al determinar operaciones declaradas incorrectamente como exportaciones y reclasificarlas a ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto, se encuentra conforme a derecho, debiendo confirmarse la resolución en alzada en cuanto a este punto.

El criterio antes expuesto es congruente con el establecido en sentencia proveída por este Tribunal, a las diez horas del día veinte de octubre del año dos mil diez, con referencia I0909004TM.

D) De la extraterritorialidad del recinto fiscal del Aeropuerto Internacional de El Salvador.

La sociedad en alzada sostiene respecto de este punto lo siguiente: ""... las ventas de combustible a Aerolíneas dentro del recinto fiscal del Aeropuerto Internacional de El Salvador, de conformidad con el artículo 3 de la Ley de CEPA e interpretación auténtica del mismo artículo, también se encuentran sometidas a la ficción de la extraterritorialidad para efectos aduaneros, que incluye el IVA, y por lo tanto, las ventas de bienes muebles corporales realizadas en dicho territorio deben ser clasificadas como exportaciones... dicha naturaleza extraterritorial también se encuentra desarrollada en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 25 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización... así como el artículo 29 del Reglamento de la Ley de IVA, los cuales claramente establecen que se consideraran exportaciones las ventas efectuadas a un Recinto Fiscal (...)"

A efecto de establecer si conforme a lo manifestado por la recurrente, las ventas de combustible para ser consumido en aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional, constituyen exportaciones de bienes muebles corporales gravadas con la tasa cero por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, es necesario analizar el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma, así como la interpretación auténtica del mismo, en los que se dispone:

""Para los efectos de esta Ley y de sus Reglamentos, se entiende por "Bahía de Acajutla" la porción de playas y de aguas litorales comprendidas desde el Cabo de Punta Remedios hasta la desembocadura común de los ríos Sensunapán, San Pedro y Grande de Sonsonate.

Se entiende por puertos, todos los anclajes y fondeaderos en la rada, el muelle de atraque y accesos, y los almacenes, bodegas, oficinas, talleres, construcciones e instalaciones de tierra firme que se encuentren en los sectores acotados por la Comisión.

Se entiende por "Recinto Fiscal", en los puertos y ferrocarriles, el muelle y sus almacenes, los almacenes en tierra firme, los patios habilitados para el almacenamiento de carga o de cualquier otro sitio que se determine como recinto fiscal, por el Ministerio de Hacienda, a propuesta de la Dirección General de la Renta de Aduanas"".

Por su parte, la interpretación auténtica dada a los incisos segundo y tercero del artículo 3, por medio de Decreto Legislativo Número 685, de fecha dieciocho de abril del año mil novecientos noventa y seis, en lo pertinente establece:

""Se entiende por Puertos Marítimos, todos los anclajes y fondeaderos en la rada, del Muelle de atraque y sus accesos; los almacenes, bodegas, oficinas, talleres, construcciones e instalaciones de tierra firme; y por Puertos Aéreos, las pistas de aterrizaje y rodaje, edificio terminal de pasajeros y de carga, almacenes, bodegas, oficinas, hangares, talleres, patios y demás instalaciones que se encuentran en los sectores acotados por la Comisión.

Se entiende por "Recinto Fiscal" en los Puertos Marítimos y Ferrocarriles, el muelle y sus almacenes, los almacenes en tierra firme y los patios habilitados para el almacenamiento de carga; y en los Puertos Aéreos, las áreas de acceso restringido al público de las terminales de pasajeros y carga, bodegas, oficinas, hangares, talleres, patios y cualquier otro sitio determinado como Recinto Fiscal por el Ministerio de Hacienda, para los efectos de la Ley que por el presente Decreto se interpreta.

En el sentido anteriormente expuesto, los Recintos Fiscales del Aeropuerto Internacional El Salvador y de los Puertos Marítimos gozan de extraterritorialidad aduanera respecto a los bienes que en ellos permanezcan o ingresen, así como los servicios que en los mismos se presten, incluyendo aquellos destinados a la operación de transporte aéreo y marítimo internacional o a su desarrollo, tales como el mantenimiento de naves y aeronaves y de equipos de apoyo terrestre, de

navegación y adiestramiento. Igual tratamiento se dará a los almacenes y patios habilitados para la custodia y almacenamiento de carga, que constituyen depósitos temporales, en los cuales pueden permanecer las mercancías en espera de ser sometidas a cualquier régimen u operación aduanera””””.

En ese sentido, este Tribunal en sentencia de fecha dieciocho de febrero del año dos mil, con referencia I9910005D, ha expresado que:

*””””el Tribunal repara en varias disposiciones que deben atenderse en conjunto para de ahí extraer cual deba ser el tratamiento tributario a dar; en efecto, el Art. 2 de la Ley Orgánica citada, establece cuales son las actividades que CEPA desempeñe y que redunden en administración, explotación, dirección y ejecución de las OPERACIONES PORTUARIAS, lo que claramente nos hace ver hacia donde trata de enmarcar los conceptos que el Capítulo III) prescribe, como son "BAHÍA DE ACAJUTLA", "PUERTOS MARÍTIMOS" y "RECINTO FISCAL" en los Puertos Marítimos... desde luego, bajo la connotación del Decreto de Interpretación Auténtica, pero bien entendido que **toda área que sea utilizada para el ejercicio de las funciones y atribuciones derivadas del objeto para el cual CEPA existe y funciona, es la que estrictamente debe ser calificada de tal extraterritorialidad y para esos propósitos... aunque es evidente que tal ficción solo pueda extenderse a los alcances ADUANEROS, cuyo régimen arancelario es totalmente diferente al IVA que grava el uso y consumo, por virtud de realizarse operaciones dentro del territorio nacional...** y esta delimitación del concepto o ficción de extraterritorialidad es congruente con lo que prescribe el inciso último del artículo 3 citado (interpretación auténtica) cuando prescribe en su parte final... "ser sometidos a cualquier régimen u operación aduanera". **Por consiguiente... sí debe afectarse con IVA, por no extenderse la Interpretación Auténtica bajo los alcances de la extraterritorialidad al tributo IVA, sino como se insiste, a los fines ADUANEROS y dentro del contexto de la administración y demás actividades relacionadas directamente con su objetivo (Art. 2)**””””. Las negrillas son nuestras.*

Por su parte, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en cuanto al referido artículo 3, ha establecido por medio de las sentencias con referencias 154-C-99 de las ocho horas quince minutos del día trece de julio del año dos mil uno y 29-T-00 de las nueve horas cinco minutos del día once de septiembre del mismo año, lo siguiente:

*“El término "Recinto Fiscal" contenido en dicha norma se refiere al lugar habilitado por ley (sitio, almacén o depósito), para el manejo, custodia, depósito, y despacho de mercancías que están bajo control o potestad aduanera. **Entendiéndose por potestad aduanera, el conjunto de normas o facultades que tiene la Dirección General de la Renta de Aduanas para hacer cumplir las leyes y sancionar a aquellos que la infringen. En otros términos, la interpretación auténtica a que hace referencia el Art. 3... se circunscribe específicamente a lo regulado en dicha ley, según la cual los "Recintos Fiscales" del Aeropuerto Internacional de El Salvador y de los Puertos Marítimos, gozan de extraterritorialidad aduanera... Trata pues, de aclarar que toda área que sea utilizada para el ejercicio de las funciones y atribuciones para cumplir con los objetivos que la ley respectiva señala a CEPA en Capítulo II, Art.2, debe ser calificada de extraterritorialidad aduanera y para tales propósitos... De tal manera que la extraterritorialidad a que hace referencia la interpretación del Art. 3 inciso 2º de la ley mencionada es una ficción que sólo puede extenderse a los alcances aduaneros cuyo régimen arancelario es totalmente diferente al del IVA... Recapitulando... la extraterritorialidad que señala el Art. 3... se refiere a toda área utilizada por CEPA para el ejercicio de sus funciones y atribuciones para el cumplimiento de los objetivos que la referida ley le ordena”**”*. Las negrillas son nuestras.

Este ente contralor después de analizar el contenido del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma y su interpretación auténtica, así como el alcance dado al referido artículo por parte de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, es del criterio, primero, que la extraterritorialidad aduanera conferida, es en este caso, a la infraestructura del Aeropuerto Internacional El Salvador que administra CEPA, y lo es exclusivamente para efectos del cumplimiento de las funciones de dicha entidad, acorde a la legislación que la regula y no debe entenderse que la ficción de extraterritorialidad y sus efectos pueda atribuírsela otras entidades que utilizan la referida infraestructura; y segundo, que la extraterritorialidad tiene efectos específicos, en este caso, aduaneros, en tal sentido únicamente en lo relacionado al manejo, custodia, depósito y despacho de mercancías que están bajo control aduanero, lo que no implica que dicha extraterritorialidad signifique la concesión de un tratamiento tributario especial a los efectos de la aplicación de los impuestos internos, para el caso, la aplicación de la tasa del cero por ciento, la cual se rige por el principio de imposición en el país de destino a efecto de que los bienes muebles corporales y servicios destinados a su uso y consumo fuera del territorio nacional se encuentren descargados del impuesto al valor agregado nacional, ya que su importación se encontrará sujeta al impuesto respectivo del país de destino.

Por el contrario, dada la naturaleza de las operaciones portuarias que la institución autónoma de que se trata realiza en el cumplimiento de su actividad, es que la disposición legal citada y su interpretación auténtica relacionada, confieren a sus instalaciones e infraestructuras una ficción de extraterritorialidad en atención a su calidad de puerto aéreo de ingreso de bienes procedentes del exterior y como tal el lugar donde el cual el Estado ejerce su función soberana respecto de los llamados impuestos externos, así como también despliega actividades de control migratorio y fitosanitarias entre otras, lo que implica que dicha disposición legal, no concede por sí tratamiento tributario preferencial alguno, ya que para ello es necesaria la existencia de norma expresa.

Punto que confirma lo anterior es la situación de las zonas francas y los depósitos para perfeccionamiento activo, para las cuales el legislador, aparte de establecer un régimen especial para efectos aduaneros, ha considerado declarar las ventas y prestaciones de servicios necesarias para la actividad beneficiada, realizadas por personas naturales o jurídicas establecidas en el territorio aduanero nacional, a un usuario de zona franca o a un depósito de perfeccionamiento activo, como operaciones de exportación definitiva a países fuera del área centroamericana, situación que no contempla la ley tantas veces mencionada.

En el presente caso la apelante aduce que dado que las ventas de combustible se realizaron en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, tal operación está sujeta a la tasa del cero por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, de ahí que este Tribunal considera según lo manifestado en los párrafos anteriores y de conformidad al artículo 10 de la Ley del IVA, referido a la situación territorial de los bienes, que las transferencias de dominio constituirán hecho generador del impuesto, cuando los respectivos bienes se encuentren situados, matriculados o registrados en el país, no obstante que pudieren encontrarse transitoriamente en él o en el extranjero y aún cuando los actos, convenciones o contratos respectivos se hayan celebrado en el exterior; de ahí que las referidas operaciones no se enmarcan dentro del artículo 74 de la referida ley.

Finalmente, en cuanto a lo argumentado por la sociedad en alzada respecto del inciso 1° del artículo 25 de la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, referido a que las ventas y prestaciones de servicios a usuarios de Zonas Francas y Depósitos para Perfeccionamiento Activo se consideran exportación, este Tribunal advierte, por una parte, que ya ha quedado establecido que el artículo 3 de la Ley de CEPA, aplica única y exclusivamente para la referida institución y no para terceros, y por la otra, que en ningún momento las ventas de combustible lo

ha sido a CEPA, sino que a otros sujetos, por lo que el referido artículo 25, no puede ser fundamento para sustentar la pretensión de la recurrente.

El criterio expuesto es consecuente con el contenido en sentencia emitida por este Tribunal, a las nueve horas del día veintidós de marzo del año dos mil diez, con referencia I0903011T.

E) De los criterios contradictorios emitidos por la Administración Tributaria.

Sobre este punto manifiesta la recurrente lo siguiente: *""...la misma Dirección General emitió resoluciones de reintegro de IVA a exportadores que constituyen actos favorables para mi mandante -del diecinueve de junio y del tres de noviembre, ambas del dos mil ocho- en donde la Dirección General estableció, luego de una verificación de las operaciones de mi mandante, que las ventas de combustible Jet A-1 en el Aeropuerto Internacional de El Salvador cumplían con los requisitos para ser clasificadas como exportaciones. Por lo tanto, resulta claro que, para los periodos fiscalizados comprendidos de junio a diciembre de dos mil siete, la Dirección General ya se ha pronunciado en el sentido de caracterizar las ventas de combustible de aviación como ventas de exportación, y por ende, ha emitido actos administrativos favorables para mi mandante (...)"*

Agrega la apelante social que la resolución objeto de alzada, al cambiar el criterio plasmado en las resoluciones por medio de las cuales se autorizó el reintegro del IVA por exportaciones realizadas durante los períodos tributarios fiscalizados, ha provocado vulneración a los principios de justicia, legalidad, seguridad jurídica, celeridad, debido proceso, motivación, verdad material, *stare decisis* y congruencia.

Respecto de lo anterior este Tribunal observa, que efectivamente los días diecinueve de junio y tres de noviembre del año dos mil ocho, la Administración Tributaria emitió las resoluciones con números de referencia 1879-2008-I y 2815-2008-I (anexas de folio 699 al 705 del expediente administrativo), a través de las cuales se autorizó la devolución en concepto de reintegro de crédito fiscal IVA relacionado con operaciones de exportación *-ventas de combustible efectuadas en el Aeropuerto Internacional de El Salvador, para ser utilizado en aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional-* durante los períodos tributarios de comprendidos de agosto del año dos mil cinco a mayo del año dos mil ocho.

Tal como manifiesta la recurrente, con el acto administrativo impugnado se reclasifican operaciones declaradas por la contribuyente como exportaciones a ventas internas gravadas con el

trece por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, operaciones para las cuales ya se había obtenido un pronunciamiento de la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido de otorgar la devolución del crédito fiscal por las exportaciones efectuadas, lo que a juicio de la impetrante supone la existencia de un criterio inamovible respecto de la citadas operaciones.

Al respecto cabe señalar, que el artículo 77 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece en lo concerniente al reintegro del crédito fiscal generado por operaciones de exportación, lo siguiente: *""En caso 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 dichos créditos fiscales, podrá solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos el reintegro, en dinero, de dicho saldo remanente. La Dirección General deberá efectuar el reintegro en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud de reintegro. Para efectuar dicho reintegro, **no será necesaria la fiscalización previa (...)**""*.

De igual forma el artículo 214 del Código Tributario, dispone en lo referente a la verificación de las devoluciones lo siguiente: *""La Administración Tributaria podrá efectuar las comprobaciones que considere necesarias a efecto de determinar la existencia y cuantía del saldo cuya devolución se solicita y de los demás hechos y circunstancias que determinen la procedencia de la misma, **sin perjuicio de las facultades de fiscalización que le competen a la misma**. Dicha verificación deberá efectuarse dentro del plazo establecido para ordenar la respectiva devolución""*.

De acuerdo a las normas jurídicas citadas, el reintegro del saldo de remanente de crédito fiscal para los exportadores, se efectuará en un plazo no mayor de treinta días contados a partir de la fecha de solicitud, pudiendo realizar la Dirección General de Impuestos Internos, las verificaciones que sean necesarias a efecto de determinar la existencia, cuantía y cumplimiento de los presupuestos requeridos para la procedencia de la solicitud planteada, pero sin que ello limite las facultades de fiscalización que detenta la Administración Tributaria.

No obstante una vez concluida la verificación de la solicitud de reintegro y de la documentación proporcionada por el sujeto pasivo como respaldo de la misma, se determinare la procedencia de lo solicitado, tal como se estipula en la normativa relacionada, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización que el ordenamiento jurídico le delega, a

efecto de realizar un análisis pormenorizado de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo y si en las mismas se ha dado cumplimiento a la legislación tributaria.

En este sentido, es el mismo legislador el que ha supeditado la procedencia de las devoluciones de reintegro de crédito fiscal a una eventual fiscalización por parte de la Administración Tributaria, estableciendo un término máximo relativamente breve para la resolución de la solicitud, tratando de garantizar con ello que el trámite de la misma se realice de forma expedita, pero que no obstante, podría considerarse que dicho plazo no es el acorde a la complejidad inherente a la tramitación de este tipo de peticiones; por consiguiente, nuestra legislación dispone que una vez autorizada la devolución del reintegro de que se trata, la Dirección General de Impuestos Internos pueda si así lo considera pertinente, fiscalizar las operaciones que han dado origen al reintegro solicitado.

Cabe destacar que dicha circunstancia fue hecha del conocimiento de la sociedad en alzada, en las resoluciones que ésta ha citado como fundamento del presente agravio, ya que en la parte resolutive de cada una de ellas se ha señalado que la autorización de las devoluciones solicitadas es ***“sin perjuicio de la facultad de fiscalización que compete a esta Oficina para verificar el cumplimiento de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y de imponer las sanciones que conforme a las Leyes corresponden (...)”***.

En ese contexto, la Dirección General de Impuestos Internos ha hecho uso de las amplias potestades de fiscalización, inspección, verificación y control que se disponen en el artículo 173 del Código Tributario, a efecto de determinar la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo fiscalizado; hecho que no supone la transgresión del marco regulatorio que delimita las competencias y atribuciones otorgadas a la Administración, por el contrario, como se ha señalado, supone el pleno respeto y apego a las mismas.

Ahora bien, la impetrante argumenta que el acto impugnado vulnera los principios de justicia, legalidad, seguridad jurídica, celeridad, debido proceso, motivación, verdad material, *stare decisis* y congruencia, ante lo cual debe señalarse lo siguiente:

E.1) Principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria.

En el artículo 3 del Código Tributario se estipulan los principios generales que regulan el accionar de la Dirección General de Impuestos Internos, entre los que se encuentran: justicia, legalidad, celeridad y verdad material; dichos principios están referidos a los siguientes aspectos:

- a) Justicia: atinente a la aplicación oportuna y correspondiente que la Administración Tributaria debe realizar de las normas de dicha materia;
- b) Legalidad: sus actuaciones deben encontrarse sometidas en todo momento al ordenamiento jurídico;
- c) Celeridad: la procuración de procesos ágiles que se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible; y
- d) Verdad Material: sus actuaciones deberán de basarse en la información y documentación resultante de los hechos investigados.

Respecto de lo anterior, conforme se ha analizado en el desarrollo del presente apartado, la aplicación que de las normas tributarias ha realizado la Dirección General de Impuestos Internos, no sólo se muestra oportuna y aplicable al caso concreto, sino que a su vez, se encuentra acorde al marco regulatorio que delimita las competencias y atribuciones delegadas por el legislador a la Administración Tributaria, para lo cual, ésta valoró en su justa dimensión los hechos sometidos a su conocimiento, a efecto de establecer la auténtica situación tributaria del contribuyente en alzada, todo ello dentro de los plazos establecidos por la normativa de la materia para la realización de dicho cometido, sin que se evidencie las transgresiones que acredita a dicha oficina la recurrente.

E.2) Del principio de debido proceso.

Dicho principio es eminentemente de carácter procesal, y comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, todos tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, tiene relación con los principios de legalidad y seguridad jurídica; contiene una serie de derechos que origina que también se conozca como una garantía constitucional en algún proceso determinado, debe constituir una verdadera participación y protagonismo del interesado en el ejercicio de sus derechos.

En el referido principio, se encuentran incluidos una serie de actos, derechos, garantías y procedimientos que en su conjunto le dan vida, los que en el presente caso se han respetado, tanto en el procedimiento de fiscalización, como en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas,

observando del análisis del expediente respectivo, que la sociedad recurrente, ha tenido una verdadera participación y protagonismo en los mismos, por lo que no ha existido violación al debido proceso por parte de la Administración Tributaria, en la reclasificación de las ventas de combustible declaradas como exportaciones en los períodos tributarios fiscalizados, a ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.

E.3) Del principio *stare decisis* y motivación del criterio adoptado.

La apelante social manifiesta que el reclasificar como ventas internas gravadas, operaciones sobre las cuales se había vertido un criterio previo por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, calificando las operaciones relacionadas como exportaciones, supone la transgresión al principio *stare decisis*.

Al respecto es imperativo señalar que si bien dicho principio está referido a la prevalencia y vinculación que sobre el juzgador ejercen los criterios jurídicos que se hayan adoptado previamente a efecto de resolver una determinada pretensión, cuando los puntos en discusión se circunscriben a aspectos semejantes, ello con el objeto de garantizar la aplicación consistente y uniforme de la ley; el mismo no opera en términos absolutos, ya que tal como afirma la Sala de lo Constitucional de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas veinticinco minutos del día cuatro de junio del año dos mil diez, con referencia 181-2005: *""ello no implica que el tribunal deba ser inflexible con sus propios fallos y criterios normativos, pues conllevaría a una inadmisibles petrificación de la jurisprudencia. En este sentido, es factible que un tribunal modifique el criterio jurídico que ha seguido en anteriores resoluciones, siempre y cuando se expongan de forma suficiente y razonable los motivos en que se fundamenta dicho cambio, y éste no se constituya como una ruptura ocasional del criterio seguido, encontrándose en la posibilidad de ser aplicado a futuro para cualquier caso""*.

En este sentido, so pretexto de la aplicación del principio de *stare decisis*, no es posible petrificar criterios jurídicos equivocados sobre operaciones que como ya se ha verificado, no constituyen exportaciones de bienes muebles corporales, sobre todo si el mismo responde a un análisis pormenorizado de las operaciones fiscalizadas y dicha posibilidad está contemplada en la normativa de la materia; claro está, que el cambio que se realice se encuentra supeditado a la debida fundamentación del acto administrativo así proveído, de tal forma que a través de los motivos y argumentos que en el mismo se expresen, su destinatario pueda conocer las razones de

la decisión y tenga a partir de ello la oportunidad de controvertirla, situación a la que igualmente ha dado cumplimiento la Dirección General de Impuestos Internos.

E.4) Del principio de congruencia.

Señala la recurrente que la decisión adoptada por la Administración Tributaria, adolece de falta de congruencia en referencia al tipo de operaciones y hechos discutidos en torno a las mismas; sin embargo, este Tribunal observa que lo resuelto por la Oficina Tributaria se corresponde con los resultados del procedimiento de fiscalización realizado, con la naturaleza de las operaciones efectuadas por la recurrente, y su vez, dirigida a resolver conforme a Derecho, las pretensiones de la sociedad en alzada.

Conforme a lo antes expuesto, este Tribunal considera que en el presente caso no ha existido en el accionar de la Administración Tributaria, vulneración de los principios antes mencionados; por consiguiente, debe desestimarse el alegato de la parte alzada.

F) Sobre las ventas de combustible a -----.

La contribuyente social en síntesis manifiesta que la Dirección General de Impuestos Internos, no realizó un análisis del Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Gobierno de los Estados Unidos de América, a efectos de establecer si las ventas de combustible que realizó a -----, se encuentran sujetas a lo regulado por dicho Acuerdo. Agregando además, que aclaró a la Dirección General que controló y documentó el nombre de la aerolínea a quien se le suministró el combustible; no obstante, la facturación fue emitida a nombre de -----, lo que diferencia quien recibe el producto y quien lo paga, olvidando la Dirección General que lo imprescindible aquí es quiénes utilizaran el combustible adquirido y no a quién se ha facturado el mismo.

Por su parte, la Dirección General justifica su actuación manifestando que de la lectura al informe de auditoría de fecha tres de diciembre del año dos mil nueve, se establece que dicho Acuerdo fue tomado en cuenta al momento de realizar la fiscalización, ya que para el caso, se establecieron ventas efectuadas a la línea aérea -----, la cual es línea aérea designada por el Gobierno de los Estados Unidos de América en base a los artículos 3 y 9 numerales 1 y 2 letra c) del Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Gobierno de los Estados Unidos de América, operaciones que constituyen ventas exentas en virtud del

relacionado Acuerdo. Sin embargo, afirma que dicho Acuerdo bajo ninguna perspectiva le es aplicable a las operaciones realizadas por la apelante con la sociedad no domiciliada -----, debido a que en el mencionado acuerdo claramente se establece a quienes le son aplicables los beneficios contenidos en el mismo, es decir, cuando se trate de aerolíneas que operan en el país con bandera de los Estados Unidos de América. En tal sentido, debido a que las ventas de combustible realizadas por la sociedad investigada fueron hechas a -----, la cual no es una aerolínea, sino que una empresa encargada del negocio de venta de combustible de aviación, no pueden considerarse amparadas a los beneficios del Acuerdo en mención. Ya que como la apelante lo ha reconocido el pago por las ventas de combustible a las aerolíneas lo recibe de ----- y no directamente de las aerolíneas.

Al respecto este Tribunal advierte, que la cuestión planteada consiste en dilucidar si las ventas de combustible realizadas a la sociedad no domiciliada -----, gozan de la exención de impuestos establecida en el artículo 9 del Acuerdo de Transporte Aéreo entre el Gobierno de la República de El Salvador y el Gobierno de los Estados Unidos de América, en adelante el Acuerdo, en razón que el combustible transferido a sido para consumo de algunas aeronaves con bandera de los Estados Unidos de América.

Así las cosas, este Tribunal tiene a bien señalar que dentro de la clasificación tripartita de los tributos, encontramos a los impuestos. El impuesto según lo establecido en el artículo 13 del Código Tributario, es el tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Asimismo, la doctrina de los expositores del derecho señala que el impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles (hecho generador), siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. (Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5° edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires Argentina, pág. 72).

Este hecho imponible o hecho generador, se define como el supuesto previsto en la norma, presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En el presente caso, como antes se dijo, la transferencia de dominio a título oneroso de combustible, para ser consumido en aeronaves constituye una venta interna gravada con la tasa del trece por ciento del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de conformidad a los artículos 4, 5 inciso primero, 6 y 8 inciso primero de la Ley de la materia.

No obstante, existen hechos o situaciones descritos hipotéticamente en las normas, que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible, se denominan "exenciones", los cuales tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y mandato como consecuencia.

Tanto, la creación de los impuestos, la definición del hecho generador de la obligación tributaria, como el otorgamiento de exenciones, están supeditados al principio de reserva de ley, contemplado en la constitución y en la ley tributaria, de tal suerte, que a la luz de los artículos 131 ordinales 6° y 11° y 231 de la Constitución de la República, en relación con el artículo 6 del Código Tributario, corresponde a la Asamblea Legislativa la potestad de establecer por medio de ley: impuestos, definir el hecho generador y otorgar exenciones tributarias.

En el caso de autos, al analizar el Acuerdo se observa que este fue sucrito y ratificado por los Estados Unidos de América y El Salvador, con el objeto de fomentar un sistema de transporte aéreo basado en la competencia en el mercado entre líneas aéreas, con mínima intervención y reglamentación oficiales, deseando facilitar la expansión de las oportunidades para el transporte aéreo internacional; asimismo, con el deseo de posibilitar que las líneas aéreas ofrezcan una variedad de opciones para el servicio del público viajero y del comercio de carga, a las tarifas más bajas que no sean ni discriminatorias ni representen abuso de posiciones dominantes y deseando alentar a cada línea aérea a desarrollar y llevar a la práctica esquemas de tarifas innovadoras y competitivas.

En ese sentido, los Estados Partes otorgaron concesiones de derechos, oportunidades comerciales y exenciones de impuestos, estas últimas según el artículo 9 del mencionado Acuerdo que cita:

""1. Al arribar al territorio de una Parte, las aeronaves que son operadas en transporte aéreo internacional por las líneas aéreas designadas de la otra Parte, su equipo regular, equipo

terrestre, combustible, lubricantes, suministros técnicos fungibles, piezas de repuesto incluyendo motores, comisarías... y otros rubros únicamente en conexión con la operación o el servicio de aeronaves dedicadas al transporte aéreo internacional, o utilizados exclusivamente en relación con dicha operación o servicio, estarán exentos, con criterio de reciprocidad, de todas las restricciones a la importación, impuesto sobre los bienes y tributos a capital, aranceles aduaneros, impuestos sobre consumo, y tarifas o derechos similares, impuestos por las autoridades nacionales y que no estén basados en el costo de los servicios prestados, siempre y cuando dichos equipos y suministros permanezcan a bordo de la aeronave.

2. Asimismo, y con criterio de reciprocidad, quedarán exentos de los impuestos, derechos, tarifas y cargos a que se refiere el párrafo 1...: c) El combustible, los lubricantes y los suministros técnicos fungibles introducidos o proporcionados en el territorio de una Parte para ser usados en una aeronave de una línea aérea designada de la otra Parte, dedicada al transporte aéreo internacional, aún cuando dichos suministros se vayan a utilizar en una parte del viaje que se realice sobre el territorio de la Parte en la cual se llevaron a bordo. """"

De lo anterior se denota, que para gozar de la exención estipulada en dicho Artículo, tiene que tratarse de una línea aérea designada de la otra Parte, dedicada al transporte aéreo internacional. Y es que dicho Acuerdo tiene por objeto beneficiar a las líneas aéreas dedicadas al transporte aéreo internacional, en ese sentido, no es aplicable la exención de impuestos contenida en el citado artículo 9 del Acuerdo, a las operaciones realizadas por la apelante con la sociedad no domiciliada -----, debido a que esta última sociedad no es una aerolínea, sino una proveedora de combustible de aviación a nivel internacional, por lo tanto, las ventas de combustible efectuadas por la impetrante a la mencionada sociedad no domiciliada no pueden considerarse amparadas a los beneficios del Acuerdo en mención. Y es que la relación jurídica-comercial tenía que verificarse entre la sociedad domiciliada en El Salvador y las líneas aéreas con bandera de los Estados Unidos de América. Por consiguiente, al no existir una relación contractual entre ----- y las aerolíneas internacionales, como ha sido reconocido, las ventas efectuadas por la recurrente social a ----- no pueden calificarse como exentas, razón por la cual debe desestimarse el alegato de la apelante.

2. IMPROCEDENCIA DE AJUSTES AL DÉBITO FISCAL.

La sociedad en alzada argumenta en síntesis que no está de acuerdo con el rechazo por parte de la Dirección General de las notas de crédito emitidas, respecto de los períodos tributarios

comprendidos de febrero a diciembre del año dos mil siete, pues dichas notas corresponden a ajustes a las ventas de combustible facturadas a sus clientes franquiciados, cumpliendo el ajuste al débito fiscal realizado con los requisitos dispuestos en el artículo 62 numeral 1) letra b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como son: a) que los descuentos sean de carácter general, no condicionados y normales del comercio; b) que el ajuste esté respaldado con la nota de crédito correspondiente; y c) que las notas de crédito ajusten ventas que generaron débito fiscal en su oportunidad.

Por su parte, la Dirección General de Impuestos Internos determinó que la contribuyente durante los períodos tributarios de febrero a diciembre del año dos mil siete, realizó ajustes al débito fiscal en concepto de reintegro de gastos de reapertura y reintegro de gastos de remodelación a sus franquiciados, los cuales no se corresponden con rebajas o descuentos normales del comercio, además que la mayoría de notas de crédito objetadas no relacionan el comprobante de crédito fiscal que ajustan (solo 5 de 137 notas de crédito los mencionan).

Al respecto este Tribunal constata que conforme a auto de fecha siete de julio del año dos mil nueve (fs. 343 al 349) la Dirección General requirió a la recurrente, que proporcionara fotocopia de las siguientes notas de crédito (entre otras): ""4606, 4699, 4802, 4803, 4816, 15, 16, 18, 20, 31, 32, 33, 34, 37, 38, 39, 126, 128, 130, 135, 166, 167, 169, 170, 171, 198, 200, 201, 320, 327, 332, 333, 335, 340, 369, 371, 373, 376, 379, 381, 383, 385, 397, 399, 401, 452, 480, 485, 587, 590, 592, 603, 613, 618, 619, 620, 622, 625, 626, 633, 634, 670, 720, 735, 756, 774, 776, 777, 778, 783, 784, 785, 786, 787, 788, 789, 791, 792, 793, 794, 795, 796, 797, 798, 799, 800, 802, 803, 804, 805, 806, 807, 818, 819, 820, 821, 822, 823, 828, 830, 831, 832, 833, 834, 836, 837, 838, 839, 840, 841, 842, 849, 879, 880, 881, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 889, 890, 891, 892, 893, 894, 895, 902, 1007, 1008, 1009, 1016, 1022, 1079, 1241; en relación con dichas notas de crédito se requiere que proporcione y explique lo siguiente: a. Cuales son las condiciones por las cuales fueron emitidas. b. En que consisten los conceptos reales por los cuales se otorgan las rebajas y devoluciones consignadas en las mismas,... c. fotocopia del **comprobante de crédito fiscal relacionado con cada nota de crédito...**""

La contribuyente presentó escrito de respuesta el día treinta y uno de julio del año dos mil nueve, en el cual explicó los conceptos plasmados en las notas de crédito solicitadas; sin embargo, la Dirección General mediante la inspección y lectura de los conceptos consignados en las notas de crédito en controversia, y por medio de las compulsas realizadas a clientes de la sociedad que recibieron las notas de crédito, advirtió que la recurrente no utilizó dichas notas para ajustar débito

fiscal por ventas de combustibles, sino que las emitió rebajando las ventas y ajustando el débito fiscal por conceptos diferentes, como por ejemplo reintegro de gastos de reapertura y reintegro de gastos de remodelación a sus franquiciados, las cuales no se corresponden con rebajas de precios o descuentos normales del comercio; y que además en la mayoría de notas de crédito no relacionó el número del comprobante de crédito fiscal que dio origen a dichos ajustes.

Por lo que cabe señalar, que conforme a lo establecido en el Art. 62 inciso primero numeral 1) letra b) de la ley de la materia, en el cual se establece:

"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:...

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 el numeral anterior. A este efecto, el contribuyente deberá 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 (...)"

Se advierte que la procedencia de los ajustes a los débitos fiscales está subordinada al cumplimiento de ciertos presupuestos, entre los cuales, se pueden señalar:

1) Que todo débito a ajustar mediante la nota de crédito fiscal (disminución), debe identificar sin duda alguna lo siguiente: a) el período en que fue declarada dicha operación (débito fiscal), b) el documento que la respalda (comprobante de crédito fiscal); todo con el propósito de demostrar fehacientemente el período en que se declaró; y

2) Las deducciones o ajustes que establece la ley en la letra b) de dicho artículo, corresponde a situaciones o realidades específicas, como *"rebajas de precio, bonificaciones y descuentos u otras deducciones normales del comercio (...)"*.

Cabe señalar además que la procedencia de los ajustes a los débitos, en definitiva está supeditada a demostrar esa vinculación intrínseca entre la operación por la cual se debitó y la operación que provoca el ajuste en un momento posterior.

Por lo que de lo anterior, este Tribunal concluye que para proceder al ajuste de los débitos fiscales era necesario comprobar que dichos valores fueron considerados en su oportunidad para el cálculo del débito fiscal y que provenían de rebajas de precio, bonificaciones y descuentos u otras deducciones normales del comercio. Situación que en el caso de mérito, la contribuyente social no ha podido demostrar, debido a que los ajustes efectuados son por conceptos de reintegro de gastos de reapertura y reintegro de gastos de remodelación a sus franquiciados; aunado a ello, en la mayoría de notas de crédito fiscal no se identificaron los comprobantes de crédito fiscal que pretendieron ajustarse; por todo lo anterior procede confirmar la resolución impugnada respecto de la improcedencia de los ajustes efectuados, debiendo en consecuencia desestimarse los agravios expresados al respecto por la sociedad apelante.

3. DE LAS COMPRAS Y CRÉDITOS FISCALES OBJETADOS POR NO DEMOSTRAR LA MATERIALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS RECIBIDOS DEL EXTERIOR.

Para los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil siete, la Administración Tributaria determinó que la contribuyente social reclamó en forma improcedente compras netas por la cantidad de CINCO MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL SETECIENTOS VEINTISÉIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,377,726.42) y su correspondiente crédito fiscal por valor de SEISCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL CIENTO CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$699,104.46), en concepto de servicios recibidos del exterior por sujetos no domiciliados, los cuales la contribuyente los ampara con Comprobantes de Retención emitidos a nombre de -----, -----, -----, -----, -----, -----, ----- (----), -----, -----, -----, ----- y -----, los que están registrados en el Libro de Compras y en la contabilidad de la recurrente, documentándose además dichas operaciones en mandamientos de ingreso, en los que consta el pago del impuesto correspondiente.

Los servicios adquiridos por la contribuyente, se derivan de servicios recibidos del exterior por compañías no domiciliados, consistentes en servicios de asesoría gerencial, de soporte de negocios de investigación y desarrollo, así como servicios asesoría financiera, impositiva y legal, aplicaciones

y herramientas tecnológicas existentes, mejoramiento de productos, consejería y servicios de investigación y desarrollo, marcas y patentes, desarrollo de herramientas de marketing, asesoría técnica en materia de seguridad humana y del medio ambiente, etc.

La objeción por parte de la Dirección General de Impuestos Internos a las operaciones antes señaladas y sus correspondientes créditos fiscales, radica en la falta de demostración por parte de la impetrante de la materialización de los servicios contratados con las sociedades no domiciliadas, por lo cual no es posible su deducción de los débitos fiscales generados en los períodos tributarios fiscalizados.

Establecido lo anterior, este Tribunal procede al estudio de los agravios expuestos por la sociedad impetrante, de acuerdo a lo siguiente:

A) Falta de asidero legal para efectuar las objeciones.

La sociedad recurrente manifiesta en síntesis su inconformidad con la objeción que efectúa la Dirección General de Impuestos Internos, a los créditos fiscales generados por servicios recibidos de sociedades no domiciliadas, debido a que los requisitos contemplados en el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, son: i) que la operación se encuentre soportada con el comprobante de crédito fiscal o en el caso de importación de bienes o servicios se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado, ya sea con la póliza de importación o en su caso con el correspondiente mandamiento de pago del impuesto; ii) que la operación se encuentre registrada en el libro de compras IVA y en la contabilidad formal; y iii) que las operaciones de compra sean indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con IVA y que por lo tanto generen débito fiscal. Además expresa, que la Ley de IVA no establece de forma específica un detalle de requisitos que deban cumplirse para comprobar o evidenciar los servicios prestados por compañías del exterior; de ahí que atendiendo a una interpretación integral de los artículos 161, 206 y 209 del Código Tributario, en relación con los artículos 64 y 65 de la Ley de IVA, se requiere que las transacciones estén documentadas y registradas contablemente.

Al respecto, la inconformidad de la impetrante en cuanto al presente punto de agravio está referida a la objeción efectuada por la Dirección General, de los créditos fiscales generados por servicios que la contribuyente recibió de sociedades domiciliadas en el extranjero, lo cual la Administración Tributaria sustenta en la falta de comprobación de la materialización de los servicios

contratados por la recurrente, por lo que este Tribunal estima necesario efectuar un análisis de la normativa de la materia a efecto de establecer si constituye requisito para la deducción de los créditos fiscales, la comprobación de que los servicios se han materializado, y así determinar la procedencia de los argumentos de la impetrante social, para lo cual se realizan las siguientes consideraciones:

El artículo 64 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece 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 y, en su caso, el impuesto pagado en la importación o internación definitiva de los bienes, en el mismo período tributario”*.

En relación con el artículo anterior, el legislador ha establecido ciertos requisitos que deberán cumplirse a fin de hacer posible la deducción correspondiente del crédito fiscal, los que se estipulan en el artículo 65 de la referida Ley, que en lo pertinente señala lo siguiente:

*“Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado... en los casos siguientes:... 3- Desembolsos efectuados **para la utilización de servicios**, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos (...)*”.

*Las operaciones mencionadas... **deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal**, o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal (...)*.

Para efectos de la deducibilidad... se requerirá en todo caso, que la operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el Comprobante de Crédito Fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios. Además, todo ello debe estar debidamente registrado en el libro de compras que establece el artículo 141 del Código Tributario y en la contabilidad formal o en libros especiales (...)”.

Además, el artículo 65-A inciso cuarto numeral 2) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece ciertas condiciones sustanciales y formales, entre otras: ""2) *Que aún estando inscrito como contribuyente el emisor del documento, el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios **no compruebe la existencia efectiva de la operación.*** "" (las negrillas son nuestras).

En las disposiciones legales antes mencionadas, se establecen los requisitos que todo contribuyente debe cumplir para poder deducir el crédito fiscal del débito fiscal causado en el período tributario, pudiendo citar entre otros:

a) Que los gastos o desembolsos efectuados por los contribuyentes, para la utilización de servicios (a excepción de los destinados a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos), estén relacionados con el objeto, giro o actividad económica del sujeto pasivo, lo que implica que el gasto efectuado deberá ser indispensable para su consecución, por lo tanto, vinculado a la generación de operaciones gravadas con el referido impuesto;

b) Que la operación que origina el crédito fiscal esté debidamente documentada con el comprobante original;

c) Que en el comprobante emitido figure de forma separada la cantidad trasladada como crédito fiscal del precio de los bienes o remuneración de los servicios;

d) Que los documentos se encuentren debidamente registrados en el Libro de Compras y en la contabilidad del contribuyente; y

e) Deberá comprobar la existencia efectiva de la operación, es decir, que haya existido una prestación real y efectiva de servicios (materialización).

Este Tribunal advierte que el requisito planteado en el literal e), si constituye un requisito sustancial para establecer la deducibilidad del crédito fiscal. En este sentido, antes de valorar lo indispensable del gasto con respecto al objeto, giro o actividad de la sociedad apelante y a la generación de operaciones gravadas que se traduzcan en la producción de débitos fiscales, tiene que comprobarse la existencia efectiva de la operación, que permita dilucidar la prestación y recepción de un servicio, evidenciando a su vez la naturaleza del servicio prestado; comprobados que sean estos aspectos, será posible analizar las implicaciones que tengan los servicios sobre el giro o actividad comercial de la contribuyente.

Lo anterior es consecuente con lo prescrito en el inciso 4º numeral 2) del artículo 65-A de la normativa en estudio, en tanto plantea la improcedencia de la deducción de aquellos créditos fiscales, cuando el emisor del documento, adquirente de los bienes o prestatario de los servicios **"no compruebe la existencia efectiva de la operación"**, por lo cual, si la prestación de los servicios no ha concurrido o no se ha comprobado, no será deducible el crédito fiscal respectivo.

Por consiguiente, la Administración Tributaria en virtud de las atribuciones que le son conferidas por el artículo 173 del Código Tributario, podrá efectuar la fiscalización, inspección, investigación y control, de las operaciones declaradas por los contribuyentes, a fin de asegurar el efectivo cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pudiendo examinar y verificar la documentación y registros que permitan establecer la efectiva recepción de los servicios contratados.

Con ello resulta claro, que para garantía del interés fiscal, la Dirección General de Impuestos Internos puede requerir la presentación de información y documentación que compruebe la existencia efectiva de las operaciones declaradas. Es así, que además del cumplimiento de obligaciones formales, como lo son la documentación y registro de las operaciones sujetas a gravamen, debe cumplirse con los preceptos legales que sustentan la deducción de los créditos fiscales, lo que innegablemente conlleva a verificar la existencia real de la pretendida operación.

Es a partir de lo anterior, que la Administración Tributaria procedió a solicitar de la contribuyente a través de requerimiento de información con referencia 20515-NEX-1579-2009, de fecha siete de julio del año dos mil nueve (fs. 343 al 349 del expediente) la información y documentación pertinente que posibilitara la comprobación de la materialización de los servicios recibidos de parte de las sociedades no domiciliadas -----, -----, -----, -----, -----, -----, -----, ----- (---), ----- (---), -----, -----, ----- y -----, información y documentación que fue oportunamente analizada y valorada por la Dirección General, tal como se constata en la resolución apelada; en la cual consta que se objetaron los créditos fiscales provenientes de los servicios supuestamente prestados por las sociedades no domiciliadas, al no poderse comprobar de manera fehaciente la prestación de los servicios, hecho que imposibilitó verificar si los mismos fueron indispensables para el objeto, giro o actividad de la contribuyente.

Al no comprobar la contribuyente con información y documentación pertinente, la existencia efectiva de los servicios contratados, ha faltado al cumplimiento de lo establecido por el artículo 203 del Código Tributario, el que señala como obligación que corre a cargo de los sujetos pasivos, la comprobación de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor, que para el caso en concreto se traduce en la necesidad de probar la existencia de los servicios adquiridos para pretender deducirse el crédito fiscal correspondiente.

Expuesto lo anterior, no basta con afirmar que los créditos fiscales están documentados y registrados, por cuanto, para que sea procedente la deducción del crédito fiscal es necesario que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos que anteceden, situación que no ha acontecido en el presente caso, ya que la contribuyente no pudo demostrar la efectiva prestación de los servicios supuestamente recibidos, lo que imposibilitó verificar si los mismos fueron indispensables para el objeto, giro o actividad de la contribuyente en comento; en este sentido, este Tribunal debe desestimar el argumento expuesto por la sociedad impetrante.

B) Falta de valoración de la prueba aportada.

Manifiesta la recurrente que la Dirección General no valoró las explicaciones y documentación proporcionada durante el procedimiento de fiscalización y de audiencia y apertura a pruebas, consistente en la contabilidad formal con su documentación de soporte, principales contratos celebrados, manuales de procedimientos y políticas, retenciones de impuesto sobre la renta e IVA, impresiones de correos, planilla de personal, fotocopia de certificaciones emitidas por -----, con las cuales manifiesta se probó la existencia de los servicios.

Al respecto, este Tribunal advierte que en el presente caso se ha respetado el derecho de defensa de la sociedad contribuyente, desde el momento en el cual se dio inicio al proceso de fiscalización, ya que éste se ha realizado conforme a las disposiciones contenidas en la normativa tributaria, observándose las formalidades esenciales y los procedimientos necesarios a efecto de sustentar las objeciones realizadas a las operaciones de la impetrante social, que se detallan en el Informe de Auditoría de fecha tres de diciembre del año dos mil nueve.

Conforme se desprende de las diligencias que componen el expediente administrativo a nombre de la recurrente, la Dirección General constató la existencia de valores registrados y declarados como compras y crédito fiscal por adquisiciones de servicios recibidos del exterior por parte de las compañías no domiciliadas -----, -----, -----, -----, -----,

-----, -----, ----- (---) -----, ----- (---), -----, -----, -----
y -----.

Una vez constatado lo anterior, la citada Dirección General procedió a solicitar a la recurrente la información y documentación pertinente que comprobara y demostrara la materialización de los servicios recibidos de las compañías extranjeras antes mencionadas mediante auto de fecha siete de julio del año dos mil nueve, requiriéndose entre otra información, lo siguiente: La fecha en que fueron solicitados y en la que fueron recibidos cada uno de los servicios procedentes del exterior; sede, zona geográfica, domicilio, residencia, dirección o lugar exacto desde donde y hacia que lugar fue proporcionado cada uno de los servicios; identificación exacta de quienes proporcionaron los servicios y por quienes fueron recibidos dentro de la estructura organizativa de -----A., además de la descripción de cada servicio, las cláusulas cumplidas, incumplidas o por cumplirse de cada contrato, etc.

Al respecto, la sociedad apelante mediante escrito de fecha catorce de agosto del año dos mil nueve (folios 380 al 392 del expediente) explicó los servicios recibidos por parte de las compañías no domiciliadas, de la siguiente manera:

*""Respecto de los **literales a) al h), l) y m) del punto 12** del requerimiento de información 20515-NEX-1579-2009, relacionados con la información y documentación de la materialización de los servicios prestados a mi mandante desde el exterior, por compañías no domiciliadas en El Salvador, a continuación se remite la información, documentación y explicaciones siguientes:*

*a) Con relación a **literal l)** a continuación se proporciona la identidad de los proveedores de mi mandante, que prestaron servicios sujetos al 13% de IVA, por ser compañías no domiciliadas que prestan servicio a mi mandante desde el exterior:*

PROVEEDOR	Descripción Actividades
	Soporte al sistema JDE que consisten Programa operativo contable que se utiliza para el apoyo en la contabilidad de [REDACTED]; soporte a líneas telefónicas, servidores, etc.
	Servicios de Contabilidad y Finanzas en General.
	Servicios regionales de administración y finanzas relacionados con la operatividad diaria del negocio, por ejemplo, determinación de precios de venta, estudios de mercado, distribución, etc.
	Realizados con base en Acuerdo de Marcas (Charges based on the Trade Marks and Manifestations Licence Agreement between DSES and Shell Brands Intl AG)
	Servicios de Análisis de laboratorio microbiológico en Estaciones de Servicio
	Servicios de Préstamos Financieros
	Pago por servicios de asesoramiento en mercadeo de productos, servicios de publicidad, de imagen corporativa
	Servicios de Análisis de laboratorio microbiológico en Estaciones de Servicio relacionados con temas de seguridad industrial ambiental
	Soporte por servicios de software (Programa Bizware)
	Servicios prestados para la preparación del "white paper" correspondiente a la legislación centroamericana (Invoice for services provided for the preparation of the white paper for Central America legislations)
	Pago por servicios de Auditoría de Health, Safety and Security Environment (HSSE)

c) Con relación a los **literales a) y b)** mediante los cuales se solicita "Fecha en que fue solicitado el servicio por Distribuidora -----" y "Fecha en que fue recibido cada uno de los servicios procedentes del exterior" se señala que estos servicios son de **naturaleza continua...** por lo tanto, los servicios en general fueron prestados y recibidos todos los días laborables según el país de donde prevengan los servicios, dentro de cada período tributario correspondiente al año 2007, tal como se puede comprobar con los correos que se remiten mediante **Anexo 2** a este escrito, al cual hacemos referencia más adelante.

d) Respecto del **literal c**, que indica que se proporcione "Sede, zona geográfica, domicilio, residencia, dirección o lugar exacto desde dónde y hacia donde fue proporcionado cada uno de los servicios recibidos", en relación con el **literal d)** en el cual se solicita "Quién o quiénes proporcionaron el servicio (identificación exacta y completa)", es importante tener claro en primer

lugar que Grupo Shell tiene una **estructura operativa triangular o multi-jurisdiccional** para la difusión de los beneficios y costos de este tipo de servicios. Grupo Shell a nivel mundial ha centralizado y asignado funciones particulares a distintas entidades de su conglomerado para la prestación de servicios. Es así que mi mandante contrata directamente con una entidad (por ejemplo, con ----- (----) un servicio determinado, ----- por su parte para prestar dichos servicios contratados con El Salvador, realiza una subcontratación con otra entidad, y por ende, dicha entidad es quien realiza las actividades materiales del servicio (por ejemplo, ----- Guatemala, S.A., o -----) "por cuenta de" la contratante principal. El propósito de esta estructura es la centralización de funciones y el ahorro en costos evitando la duplicidad de trabajo. Con base en lo anterior, existe una triangulación en la estructura jurídica y operativa de la prestación de servicios. Para tales efectos se celebran varios contratos entre las partes de la transacción, un contrato de prestación de servicios entre mi mandante y una entidad no domiciliada y una o varias subcontrataciones de servicios entre dos o varias entidades no domiciliadas.

A estos efectos, cabe precisar también que Grupo ----- brinda soporte y asesoría técnica en razón de las diferentes Líneas de Negocios (por ejemplo, retail, bitumen, lubricantes, etc.) y de Servicios (por ejemplo, contabilidad, finanzas, tecnologías de información "IT") a entidades del mismo Grupo, tales como mi mandante, obteniendo así los beneficios de la utilización de economías a escala, tales como la no duplicidad o el incremento de los costos por medio del compartimiento del conocimiento y de las mejores prácticas del negocio, así como de la estandarización y/o simplificación de estándares, procesos y funciones. Lo anterior resulta lógico y común a grupos multinacionales, en vista de que una entidad de manera aislada puede ser demasiado pequeña para financiar el costo de emplear expertos en cada una de las áreas operativas o de negocios para invertir en la implementación de un nuevo sistema de Tecnología de la Información; no obstante, Shell a nivel mundial tiene la capacidad de invertir en dicho sistema y hacer que **todas las entidades del Grupo Shell participen tanto en los beneficios y como en los costos de la implementación de dicho sistema.**

Ahora bien, esta modalidad multi-jurisdiccional de la prestación de servicios en razón de diferentes líneas de negocios y de servicios puede ser comprobada y evidenciada de manera ejemplificativa, mediante los siguientes contratos y documentación que se ponen a disposición en las oficinas administrativas de mi mandante.

- Contrato de servicios entre ----- y -----,... por los conceptos de: 1) Management Advisory Services Agreement (MAS), 2) Cost Contribution Agreement for Business

support services (BSS) y 3) Cost Contribution Agreement for Research & Development and Technical Support services (TSS), todo lo anterior, en cumplimiento con el artículo 206 y 209 del Código Tributario, y que además sirven como prueba de la existencia y extinción de las obligaciones de conformidad con el artículo 1569 del Código Civil. Respecto de estos contratos, es importante mencionar que los mismos ya constan en el expediente administrativo que a nombre de mi mandante lleva esta Dirección General, por lo que también pueden ser consultados a través de dichos expedientes, según considere conveniente esta Dirección General.

• Contrato de Servicios de Contabilidad celebrado entre Shell Guatemala, S.A. y SASCCA, S.A (ahora denominada. "-----" (-----), de Guatemala), en donde consta lo siguiente: (i) que ----- presta servicios a -----... a ser rendidos efectivamente a compañías operativas de Grupo Shell identificadas en Anexo 1 a dicho contrato, entre ellas, Distribuidora ----- (ver cláusulas 1 y 2); (ii) que ----- ha subcontratado los servicios de -----, para el procesamiento contable de las compañías operativas del Grupo Shell, entre ellas Distribuidora ----- (ver cláusula 2); (iii) que el plazo de dicho contrato es a partir del 13 de mayo de 2002, por tiempo indefinido (ver cláusula 3); (...)"

*"e) Con relación al **literal e)** en que se pide que se precise "A quién o quiénes directamente fue proporcionado dicho servicio dentro de la estructura de organización de Distribuidora -----", mediante el siguiente detalle se establecen a manera de ejemplo las personas líderes y áreas responsables de implementar en El Salvador, el producto final de los servicios en cuestión (...)"*

"Es importante mencionar que los manuales y archivos antes indicados constan en el expediente administrativo que a nombre de mi mandante lleva esta Dirección General, por lo que también pueden ser consultados a través de dichos expedientes, o en las oficinas administrativas de mi mandante, según considere conveniente esta Dirección General.

*f) Con relación al **literal f)** mediante el cual se solicita que se remita la información siguiente: "En qué consistió cada servicio, describiendo las actividades desarrolladas desde el punto de vista técnico y desde el punto de vista de uso común, favor remitirse a lo indicado en la respuesta al literal m) del punto 12 remitida en esta oportunidad. Adicionalmente, mediante **Anexo 1** denominado "**Explicación de los servicios recibidos por compañías domiciliadas en el exterior**" se remiten, a manera de ejemplo, un detalle más amplio de los servicios proporcionados por -----, durante los períodos tributarios comprendidos en el año 2007. (...)"*

Es importante mencionar que el Anexo 1 (agregado a folios 6431 al 6439 de la pieza 13/13 del Anexo al expediente administrativo) trata de explicar de una forma más detallada los servicios recibidos por Distribuidora ----- desde el exterior, durante los períodos tributarios de enero a diciembre del año dos mil siete, así como también el proceso utilizado y designado por la casa matriz para proveer/recibir dichos servicios y la asignación de los gastos relacionados con éstos por medio de la facturación que ----- (----) realizada a Distribuidora -----.

En dicho Anexo, la alzada manifiesta que: *""----- es una compañía basada en Londres, Inglaterra, la cual fue constituida con el propósito de realizar las gestiones respectivas para proveer servicios generales de distinta índole a las compañías del ----- alrededor del mundo, para lo cual suscribe contratos de prestación de servicios,... los cuales son contratos comerciales que se usan a nivel mundial por todas las compañías participantes.*

----- ha suscrito con -----, 3 contratos legales vigentes, los cuales son:

- a. Contrato de Servicios de Asesoría Gerencial o Management Advisory Services (abreviado "MAS" por sus siglas en inglés)*
- b. Contrato de Servicios de Soporte de Negocios o Business Support Services (abreviado "BBS" por sus siglas en inglés)*
- c. Contrato de Servicios de Investigación, Desarrollo y Tecnología o Research & Development (abreviado "R&D" por sus siglas en inglés) and Technical Services (abreviado "TTS" por sus siglas en inglés)*

Con base en estos contratos, ----- provee servicios de asesoría gerencial, de soporte de negocios de investigación y desarrollo, así como servicios técnicos. (...)"

""Breve Descripción de los servicios que se reciben de SIPC.

- a. **MAS:** Relacionados con los servicios prestados para lograr la administración estratégica de los negocios a nivel mundial, los servicios son proveídos de forma continua de acuerdo a las necesidades del negocio y las estrategias del Grupo.*
- b. **BSS:** Relacionados con la implementación de la asesoría estratégica recibida bajo el contrato de MAS, así como con otros servicios necesarios para soportar las actividades*

diarias de los negocios. Estos servicios son proveídos de forma continua de acuerdo a las necesidades del negocio y las estrategias del Grupo.

- c. **R&D + TSS:** *Relacionados con actividades para el desarrollo de nuevos productos, aplicaciones y herramientas tecnológicas existentes, mejoramiento de productos, consejería y servicios de investigación y desarrollo, marcas y patentes, desarrollo de herramientas de marketing, asesoría técnica en materia de seguridad humana y del medio ambiente, y finalmente cualquier otro tipo de asesoría técnica. (...)*''''

''''Ejemplos de Servicios Generales de Asesoramiento Gerencial

- 1. Supervisión de la implementación de la estrategia global para el desarrollo del negocio.*
- 2. Fomento de las relaciones externas con la industria (...)*''''
- 3. Provisión de liderazgo y orientación en todos los aspectos del negocio, y para su desempeño financiero global, desarrollo e integridad de los controles de negocios.*
- 4. Aseguramiento de la cohesión del Equipo de liderazgo Senior y la coherencia entre las actividades y procesos de sus miembros, y representar a Shell tanto dentro del Grupo y externamente.*
- 5. Provisión de asesoramiento de alta gerencia a los negocios locales en áreas que afectan sus negocios con base en la experiencia del negocio global.*
- 6. Manejo de las relaciones internas del grupo Shell.*
- 7. Identificación y desarrollo de oportunidades de marketing.*
- 8. Fijación de objetivos internos y puntos de referencia (benchmarking) (...)*''''

''''Beneficios que obtiene Distribuidora -----

Las compañías locales operativas obtienen beneficios operativos y estratégicos de la provisión de los servicios MAS recibidos, que entre otros se encuentran los siguientes:

- 1. Al impulsar el recorte de costos y la optimización del proceso compartiendo bienes intangibles valiosos (incluyendo conocimientos y mejores prácticas);*
- 2. Generar eficacia en los objetivos y estrategias de negocios;*
- 3. Disfrutar de las economías de escala a través de una estrategia centralizada y un mejor poder de negociación (Ej.: al negociar contratos globales con terceros independientes proveedores de servicios); y*
- 4. Mejorar la eficiencia a través de la coordinación de esfuerzos globalmente.*

Business Support Services (BBS por sus siglas en ingles) (...)

Ejemplos de Servicios Generales de BBS

Desarrollo y Provisión de Apoyo y Herramientas Comerciales (...)

Provisión de Apoyo a Marketing (...)

Desarrollo, Comunicación y Control/Auditoría de Estándares de Desempeño (...)

Fomento de la Capacidad Profesional (...)

Informática (...)

Asesoramiento Financiero (...)

Asesoramiento Impositivo (...)

Asesoramiento Legal (...)

Relaciones con los empleados y Asuntos Públicos/Medios (...)

Servicios de Personal Especializado y Personal Expatriado (...)

Apoyo de Servicios de Asesoramiento Técnico en Salud, Seguridad y Medio Ambiente. (...)

Beneficios que obtiene Distribuidora Shell de El Salvador, S.A. (...)

1. Impulsar el recorte de costos y la optimización de los procesos cotidianos mediante la implementación de proyectos diseñados a nivel global con el objeto de lograr economías a escala (incluyendo conocimientos y mejores prácticas);

2. Generar eficacia en los objetivos de negocios mediante el soporte de las actividades día a día por parte de personal dentro de la organización Shell alrededor del mundo; y

3. Mejorar la eficiencia y eficacia diaria a través de la coordinación de esfuerzos locales con el soporte de personal domiciliado en el exterior y con experiencia dentro de Shell.

Research & Development ("R&D" por sus siglas en inglés) y Technical Support Services ("TSS" por sus siglas en inglés)

Este contrato se refiere a los servicios provistos para la búsqueda y desarrollo de actividades técnicas tales como marketing (no incluye actividades relacionadas con producción) que permitan efficientar los negocios en todo el mundo. Asimismo, es vital mencionar que la diferencia entre los servicios de R&D y TSS es básicamente que los primeros están orientados a proyectos de desarrollo a largo plazo mientras que los segundos a proyectos de desarrollo a mediano plazo.

a) Ejemplos de Servicios R&D y TSS

Investigación y Desarrollo Consejería y Servicios (...)''''''

''''''Consejería y Servicios relacionados con Marcas y Patentes (...)''''''

''''''Consejería Técnica y Servicios de Soporte relacionados a la Seguridad Humana y Ambiental. (...)''''''

''''''**b) Beneficios que obtiene -----** (...)'''''''

''''''1. *Garantizar la competitividad de productos*

2. *Garantizar la comercialización de productos de primera calidad*

3. *Garantizar los derechos de propiedad intelectual de activos intangibles*

4. *Innovar los productos petroleros. (...)*''''''

En referencia a lo anterior, es claro que con la respuesta y documentación proporcionada por la recurrente no se logra demostrar la recepción de los servicios de asesoría gerencial, de soporte de negocios de investigación y desarrollo, así como servicios asesoría financiera, impositiva y legal, aplicaciones y herramientas tecnológicas existentes, mejoramiento de productos, consejería y servicios de investigación y desarrollo, desarrollo de herramientas de marketing, asesoría técnica en materia de seguridad humana y del medio ambiente, etc., ya que la recurrente no ha sustentado de forma adecuada y con la información de soporte correspondiente, la entrega y recepción de los mismos en cada uno de los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil siete, tal y como fue solicitado por la Administración Tributaria, lo que hubiera permitido establecer como procedente la deducción de los créditos fiscales por las operaciones relacionadas.

La documentación consistente en los contratos de servicios donde se establecen las cláusulas contractuales que rigen dicha relación comercial, el detalle, la contabilización y provisión de los servicios, los manuales exhibidos, los informes emitidos por la sociedad -----, a los efectos mercantiles representa el reconocimiento contable de una obligación a cargo de la recurrente, pero a los efectos fiscales no logra demostrar la exigencia expresamente dispuesta en el artículo 65-A de la Ley del IVA, en el sentido de que se compruebe la existencia efectiva de la operación, lo que como se ha dicho constituye un requisito sustancial exigido por el legislador, para que proceda la deducción de los créditos fiscales.

Es por ello que este Tribunal, considera que la existencia de la operación es un requisito material indispensable: el simple cumplimiento de requisitos formales, no prevalecen respecto de la verificación efectiva de las operaciones, las que en cualquier momento pueden ser objeto de constatación.

A su vez, la sola explicación y descripción de cada uno de los servicios contratados, los manuales, guías, correos electrónicos exhibidos e informes de la firma auditora, no constituyen por sí mismos prueba pertinente que permita establecer que efectivamente la contribuyente recibió los servicios de proveedores del exterior, por lo cual es necesaria la demostración efectiva de la operación y la probanza mediante prueba idónea y conducente que demuestre que la sociedad fiscalizada recibió servicios proporcionados por -----, -----, -----, -----, -----, ----- (----) , ----- (----), -----, -----, -----, ----- y -----.

Ahora bien, en lo que respecta a los contratos de proporcionados por la apelante, este Tribunal advierte que efectivamente hubo un compromiso entre la sociedad en alzada y las empresas extranjeras como proveedoras de servicios, cuya prestación se pactó conforme a los términos señalados en los referidos acuerdos comerciales; sin embargo, con estos documentos no se demuestra por parte de la impetrante social, la recepción y utilización de los servicios contratados, por lo cual se vuelve insuficiente el pretender comprobar los servicios relacionados, con la existencia de los aludidos contratos.

De ahí que la comprobación del crédito fiscal reclamado por un gasto o egreso, atienda en lo que se refiere a los contratos, a su ejecución y no a la convención propiamente.

Por consiguiente, es oportuno señalar que a los efectos impositivos no basta que se apoye la contribuyente social en contratos, como para aceptar automáticamente los pretendidos créditos fiscales como deducibles, ya que lo que en verdad debe comprobarse es su cumplimiento, previo esclarecimiento de la naturaleza contractual, en la medida que si bien los contratos aluden a contraprestaciones, lo que debe demostrarse es si en realidad se ha producido el negocio, para luego establecer si ha existido transferencia y pago respectivo, y por último, analizar si dicho desembolso es necesario a efectos tributarios.

Como se ha dicho, para que sean deducibles a los efectos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios los créditos fiscales objetados, no basta que los mismos se amparen en obligaciones contraídas en contratos de los cuales no se ha logrado

demostrar su ejecución, así como tampoco que se registren contablemente dichas operaciones, sino que además debe contarse con la documentación de soporte correspondiente, tal como lo señala el artículo 206 del Código Tributario, por lo que en el caso de mérito, debieron aportarse en su oportunidad las evidencias que demostraran la existencia efectiva de la prestación del servicio, que el mismo es indispensable para el giro o actividad de la contribuyente social y para la generación de operaciones gravadas con el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, conforme a lo planteado en el artículo 65 de la Ley del referido gravamen.

Todo lo anterior evidencia que los aspectos que sirvieron de base para la objeción de los créditos fiscales relacionados, fueron hechos del conocimiento de la contribuyente, a través de la notificación del auto de apertura del procedimiento administrativo correspondiente, y del Informe de Auditoría, por lo cual le fueron otorgadas las oportunidades procesales de audiencia y defensa, para solventar las objeciones efectuadas por la Dirección General y demostrar que las operaciones objetadas eran deducibles conforme a lo prescrito en los artículos 65 y 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Por consiguiente este Tribunal considera, que en el Informe de Auditoría se ilustra de forma clara las razones de la objeción y la valoración de la información proporcionada por la contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, la cual no ha sido suficiente para poder aceptar como deducibles los créditos fiscales objetados, por lo que la actuación de los auditores designados para tal fin, se encuentra apegada al marco regulatorio establecido en la normativa tributaria, ya que para proceder a reconocer el derecho a la utilización de los créditos fiscales, debe verificarse el cumplimiento de los requisitos prescritos por el ordenamiento jurídico para tal cometido.

C) De la exigencia de información.

La apelante social manifiesta que: *““““las exigencias de información requeridas durante la etapa de fiscalización, realmente no corresponden a elementos probatorios establecidos por ministerio de ley, y por ende no tiene asidero legal más que la misma facultas de fiscalización comprendida en el artículo 173 del Código Tributario (...)””””.*

Al respecto, este Tribunal advierte que las potestades de la Dirección General, prescritas en el artículo 173 del Código Tributario, específicamente la de fiscalización, le permiten exigir a los contribuyentes la exhibición de los libros y documentos de su contabilidad así como examinar y verificar los mismos, incluso requerir, cuando no exista prohibición legal, de las personas

particulares, de los funcionarios, instituciones o empresas públicas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control del impuesto.

Esto es así, dado que la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculados, por regla general, con actividades mercantiles, por lo que el legislador enfoca el proceso de fiscalización a la investigación de los libros de contabilidad y de la documentación relacionada con tales actividades y libros.

Y justamente por lo anterior es que el Código, concede a la Administración Tributaria las facultades que antes se han mencionado. Tanto la contabilidad como los registros y controles especiales determinados por la normativa tributaria, se establecen para el control de las obligaciones (tanto mercantiles como tributarias, entre otras) de los sujetos pasivos. Resulta claro entonces que en virtud de la fiscalización, la administración puede legítimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte.

Por su parte el artículo 174 del citado Código, dispone que: *“...Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación...”*

En el caso de mérito, a través del auto de designación, se constató que a los auditores designados se les confirieron las facultades de fiscalización e investigación, cumpliendo así la Dirección General con lo exigido por el artículo 174 del Código Tributario, de asignarle los auditores por medio del auto de designación, las facultades a desarrollar.

En este sentido, las actuaciones de los auditores únicamente se enmarcan al cumplimiento de las funciones y atribuciones que se les son encomendadas por parte de la Administración Tributaria, mediante la emisión de un acto administrativo que los faculta para ello, por medio del respectivo auto de designación.

Por consiguiente, de conformidad con lo establecido en los artículos 173 y 174 del Código Tributario y a efecto de verificar el cumplimiento efectivo de la normativa tributaria por parte de los particulares, los auditores designados por la Dirección General, podrán exigir de los contribuyentes durante el proceso de fiscalización, toda aquella documentación relacionada con el hecho

generador del impuesto auditado, con el ánimo de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos.

En el presente caso, dada la magnitud de las operaciones realizadas por la recurrente, la información y documentación requerida para las actividades de fiscalización, guardan lógicamente la misma proporción en lo que respecta a la labor desarrollada por la Administración Tributaria, lo que involucra tanto la revisión de los libros contables y su documentación de soporte, procedimiento normal en cualquier labor de auditoría.

En ese contexto, a juicio de este Tribunal la actuación de los auditores designados por la Dirección General de Impuestos Internos, se enmarca dentro del ejercicio de las facultades de fiscalización conferidas a la Administración Tributaria, de conformidad con lo prescrito en el artículo 173 del Código Tributario, cuya finalidad se encuentra dirigida a la verificación del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la contribuyente en alzada, durante los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, a partir de lo cual, se establecieron en contra de la contribuyente investigada, las objeciones realizadas por la Administración Tributaria, a los créditos fiscales por los servicios recibidos del exterior, lo cual ha sido consignado en el Informe de Auditoría de fecha tres de diciembre del año dos mil nueve y que se han hecho del conocimiento de la recurrente con pleno apego al procedimiento estipulado en el artículo 186 del Código Tributario.

Con ello resulta claro, que para garantía del interés fiscal, y en observancia del Principio de Legalidad, la Dirección General puede requerir la presentación de información y documentación que demuestre la existencia efectiva de las operaciones declaradas, verificando de la documentación presentada, más allá del cumplimiento de obligaciones formales, como lo son la documentación y registro de las operaciones sujetas a gravamen, que se cumplan con los preceptos legales que sustentan la deducción de los créditos fiscales, lo que innegablemente conlleva a verificar la existencia real de la pretendida operación, presupuesto sustantivo sin el cual la simple existencia de evidencia documental no posee valor alguno, aunque se alegue por la forma la existencia de la operación que genera dichos gastos.

En ese sentido, considera este Tribunal que las actuaciones de la Autoridad recurrida, se muestran acordes a las finalidades y objetivos establecidos por el ordenamiento jurídico, y además han sido necesarias a efectos de establecer el grado de cumplimiento de la normativa tributaria por parte de la sociedad impetrante, en lo que respecta al impuesto a la transferencia de bienes

muebles y a la prestación de servicios, para los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil siete; la información y documentación solicitada por la Dirección General a través de requerimientos de información, tiene vinculación con los hechos generadores del referido gravamen y por consiguiente con los créditos fiscales que han sido objetados por dicha Oficina.

D) Las retenciones practicadas demuestran que los servicios fueron recibidos.

Manifiesta la sociedad apelante, que las retenciones del veinte por ciento (20%) de impuesto sobre la renta y el pago del trece por ciento (13%) de IVA, demuestran que los servicios fueron recibidos, caso contrario, no hubiese habido necesidad de incurrir en semejante carga financiera, al pagar impuestos al Fisco por servicios no recibidos.

En cuanto a lo manifestado por la sociedad recurrente, como se dijo anteriormente, en los artículos 65 y 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se establecen los requisitos que todo contribuyente debe cumplir para poder deducir el crédito fiscal del débito fiscal causado en el período tributario correspondiente; por lo que además de los requisitos específicos para deducirse el crédito fiscal originado de las retenciones realizadas por los contribuyentes (artículo 65 inciso quinto de la ley del impuesto de que se trata, vigente en el año dos mil siete), deben cumplirse con los requisitos a que se han hecho alusión en los párrafos anteriores, sin los cuales resulta improcedente la deducción en comento.

Del análisis al expediente respectivo se denota, que la sociedad recurrente no ha demostrado la efectiva prestación de los servicios que aduce recibió de las compañías no domiciliadas, lo cual impidió comprobar que tales servicios fueran indispensables para el objeto, giro o actividad de la sociedad contribuyente.

Con todo lo anterior queda evidenciada la necesidad de que los contribuyentes cumplan con los requisitos establecidos por ley para deducirse el crédito fiscal del débito fiscal causado, sin perjuicio de la obligación de retener el impuesto respectivo a cargo del adquirente del bien o prestatario del servicio, así como de enterar tales sumas en los plazos previstos por la ley; consecuentemente, la simple retención del impuesto no habilita o justifica a contribuyente alguno a reclamar la deducción de las erogaciones de que se trata. Por lo tanto, los valores documentados en los comprobantes de retención no serán deducibles en concepto de crédito fiscal, razón por la cual es procedente la objeción hecha por la Administración Tributaria respecto de los créditos

fiscales reclamados por la contribuyente, al verificarse la falta de cumplimiento de los requisitos de deducibilidad establecidos en el artículo 65 y 65-A de la ley de la materia.

4. DE LAS COMPRAS Y CRÉDITOS FISCALES OBJETADOS POR NO GENERAR DÉBITO FISCAL Y POR NO SER INDISPENSABLE PARA EL OBJETO, GIRO O ACTIVIDAD.

A) Compras por la elaboración de recibos y cupones y comisiones por la venta de los mismos.

La contribuyente social manifiesta que no está de acuerdo con el rechazo del crédito fiscal generado por compras provenientes de la elaboración de recibos y cupones de gasolina y de comisiones por la venta de los mismos, ya que las compras están debidamente documentadas (con el comprobante de crédito fiscal original) y cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 65 de la Ley de IVA para su deducción, siendo necesarios para realizar la actividad económica, debido a que parte de su estrategia comercial de ventas, es precisamente la venta de cupones; estrategia que le permite asegurar que los consumidores finales (cliente de cupones), visitarán las estaciones de servicio marca Shell, para satisfacer su demanda de combustible, generando ingresos directos para los operadores de las estaciones de servicios, así como para la sociedad recurrente.

Por su parte, la Dirección General de Impuestos Internos fundamenta la objeción de los créditos fiscales por compras provenientes de la elaboración de recibos y cupones de gasolina y de comisiones por la venta de los mismos, debido a que la apelante no ha podido demostrar la vinculación de los mismos con la actividad generadora de ingresos gravados, ya que tales pagos obedecen a una estrategia de tipo comercial, que ha tenido por objeto la obtención de un aumento de los ingresos de la apelante y por ende la generación de débitos fiscales generados al momento de vender el combustible a sus clientes franquiciados, lo cual ha juicio de la Dirección General evidencia que no existe relación directa entre el crédito fiscal originado de tales operaciones con las operaciones de venta de la sociedad, sino que se trata de un fin ulterior que en algún momento se materializará en la venta de combustible a los franquiciados, sin embargo no puede establecerse con certeza el momento en que se producirá el incremento en la venta de combustible a sus franquiciados, ni que franquiciados serán los que llevaran a cabo tal incremento.

Al respecto, este Tribunal advierte que el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece en lo pertinente:

"Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo 64 de esta ley, en los casos siguientes:

1- Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable.

2- Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble.

*3- **Desembolsos efectuados para la utilización de servicios**, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra o cualquier otra modalidad de contratación.*

*4- **Gastos generales** destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como fletes o acarreos, energía eléctrica, teléfono o agua.*

Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa del cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal.

Las adquisiciones de bienes o servicios que no se enmarquen y no cumplan lo dispuesto en los incisos precedentes deberán ser documentadas por medio de Factura. Para ese efecto, los contribuyentes adquirentes de bienes o de servicios, no deberán solicitar la emisión o la entrega de Comprobante de Crédito Fiscal sino que de Factura y los proveedores de bienes o de servicios estarán obligados a emitirla y entregarla (...)"

La disposición legal en comento, cuando hace referencia a que las adquisiciones de bienes y servicios deben ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente, es taxativa respecto al destino y naturaleza de las compras; en el caso particular de los gastos generales el artículo en comento a manera de ejemplo menciona conceptos *tales como fletes o acarreos, energía eléctrica, teléfono o agua*, no obstante existen obviamente otros gastos generales, por diferentes conceptos, que son necesarios para el objeto, giro o actividad de la contribuyente, cuyos créditos fiscales son deducibles del débito fiscal si cumplen con los requisitos del artículo 65 de la ley de IVA; de ahí que en el caso de mérito este Tribunal considera que el crédito fiscal generado por la elaboración de recibos y cupones de que se trata, así como el pago de comisiones por la

venta de los mismos, constituye por una parte un gasto general destinado a los fines de la realización del giro, así como la adquisición de un servicio indispensable para el objeto, giro o actividad del contribuyente, lo que habilita reclamar el crédito fiscal proveniente de dichas compras; tal como ocurre con la papelería necesaria para desarrollar su actividad de venta de combustible (elaboración de quedan, facturas, comprobantes de crédito fiscal, papelería vinculada con la contabilidad y correspondencia, etc.), los cuales constituyen gastos generales destinados al giro de la contribuyente, que permiten asegurar que los adquirentes de los mismos consuman combustible en las estaciones de servicio marca -----

Cabe destacar que el rechazo de la Dirección General, obedece a una errónea interpretación del inciso segundo de la disposición legal en comento, que prescribe que: *“Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal...”*; y es que para este Tribunal, ello significa que el legislador exige que las adquisiciones de bienes y servicios a que se refiere sean necesarias para la generación de operaciones gravadas y que por tanto generen débito, imposibilitado con ello que se deduzca el crédito fiscal vinculado con aquellas operaciones exentas o no sujetas; en el presente caso, es claro que las operaciones de la apelante en concepto de venta de combustible, al encontrarse gravadas con el impuesto, permiten la deducción de los créditos fiscales provenientes de las adquisiciones de bienes y servicios indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente, como lo es la elaboración de recibos y cupones de que se trata, así como el pago de comisiones por la venta de los mismos. Por tanto este Tribunal considera, que en el presente caso la objeción de los créditos fiscales por los conceptos mencionados resulta improcedente, debiéndose revocar la resolución objeto de alzada respecto del presente punto.

Lo anterior, es conforme a sentencia emitida por este Tribunal a las nueve horas del día veintidós de marzo del año dos mil diez, con referencia I0903011T.

B) Compras por servicios de asesoría legal, gastos notariales y de representación en juicios, cuotas de socios del Maya Country Club, compra de canasta navideña, fiesta navideña a empleados y compra de anillo concha Shell.

Respecto a esta objeción, la sociedad recurrente en su escrito de interposición de recurso, únicamente hace énfasis en la deducibilidad de los créditos fiscales provenientes de pagos por servicios de asesoría legal, argumentando que no resulta procedente la objeción realizada por la

Dirección General, por cuanto dichos servicios están relacionados con el negocio que opera y además resultan indispensables para el objeto, giro o actividad que realiza y para la generación de operaciones gravadas con el impuesto, tal como lo establece el artículo 65 de la Ley de IVA. Agregando, que el análisis de indispensabilidad o necesidad de las erogaciones por los servicios profesionales recibidos, deberá realizarse bajo la óptica del criterio de causalidad de las erogaciones, el que según la doctrina consiste en que el análisis de indispensabilidad o necesidad de una erogación para el giro del negocio, se encuentra íntimamente relacionado con la utilidad real de la erogación para la generación de ingresos; por lo que aclara, que las erogaciones por servicios de asesoría legal se encuentran relacionados con su giro o actividad, pues contribuyen a que pueda operar comercialmente, por medio del resguardo jurídico de sus intereses, lo cual contribuye a la generación de rentas gravadas.

Este Tribunal advierte que en el informe de auditoría de fecha tres de diciembre del año dos mil nueve, se establece que la sociedad recurrente en los períodos fiscalizados se dedujo créditos fiscales provenientes de pagos por servicios de asesoría legal, gastos notariales y de representación en juicios, cuotas de socios del Maya Country Club, compra de canasta navideña a empleados, fiesta navideña a empleados y compra de anillo concha Shell de 14 kilates, los cuales no son indispensables para el objeto, giro o actividad económica de la sociedad recurrente, o para la generación de operaciones gravadas con el impuesto de IVA, por lo que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 65 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dichos créditos fiscales no son deducibles, ya que se originaron por motivos ajenos a la actividad económica que realiza la sociedad apelante.

Respecto de lo anterior, es importante señalar que según la doctrina de la causalidad o *atinencia causal* se exige para computar el impuesto como crédito fiscal un vínculo directo o indirecto con la actividad gravada (Alberto I. Cáceres y Paola E. Dreiling, El Impuesto al Valor Agregado, Buenos Aires: La Ley, 2004, pág. 499).

En tal sentido, debe verificarse y demostrarse una conexión directa o indirecta entre la compra de bienes o servicios que resulten propias al objeto, giro o actividad llevada a cabo por la contribuyente y que por lo tanto sirvan para generar débitos fiscales, lo que en presente caso no ha sido demostrado por la apelante, por lo que se desestima lo argumentado por ella sobre este punto.

5. DE LAS COMPRAS Y CRÉDITOS FISCALES OBJETADOS RELACIONADOS CON EL PROYECTO ONE TOUCH.

Expresa la apelante que no está de acuerdo con el criterio de la Dirección General, debido a que de los artículos 65 inciso primero numerales 2) y 3) y 72 inciso final de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se extrae que será deducible el crédito fiscal generado por: a) la adquisición de bienes muebles corporales destinados al activo fijo cuando: i) no se incorporen a un bien inmueble y conserven su individualidad; ii) sean utilizados para reparaciones o subsanación de deterioros en bienes inmuebles y no aumenten el valor de los mismos; y b) la utilización de servicios que: i) no sea utilizada para la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos; ii) no sean destinados a la reparación o subsanación de deterioros en bienes inmuebles y no aumenten el valor de los mismos. Aclarando que el proyecto ONE TOUCH consistió principalmente en obras civiles de reparación y remodelación o cambio de identidad e imagen de las fachadas de las estaciones de servicios; tales como: cambio de tuberías y sistemas de combustible, cambio de identidad e imagen comercial de la marca Shell en: fachadas, rótulos, cielo falso de canopys, iluminación de canopy, pinturas y exteriores de tiendas, construcción de casetas de autoservicio e implementación del sistema informático de pago, revisión y reparación de los sistemas de distribución de electricidad, trabajos varios de reparación o mantenimiento en canaletas, trampas de combustible, reparación de pavimentos y aceras, revisión estructural de canopys, revisión de iluminación externa y de los canopys; lo que a su juicio denota que los bienes muebles corporales y los servicios adquiridos, fueron utilizados en general para adecuar las estaciones de servicio marca Shell de su propiedad, sin que esto represente un aumento del valor de los inmuebles afectados.

La Dirección General justifica la objeción de los créditos fiscales relacionados con el proyecto ONE TOUCH, debido a que los bienes y servicios adquiridos para el citado proyecto no estaban destinados a una mera reparación, ni para subsanar los deterioros normales de las edificaciones de su propiedad, ya que lo que se realizó fue una verdadera remodelación integral de los inmuebles que formaron parte del citado proyecto y por lo tanto, la contribuyente social respecto de los períodos tributarios de febrero a diciembre del año dos mil siete, registró y declaró compras y créditos fiscales que están vinculados con trámites para permisos de construcción, estudios de prefactibilidad e impacto ambiental y con mejoras efectuadas a bienes inmuebles, específicamente remodelaciones efectuadas a estaciones de servicio de la marca Shell y de la oficina de facturación de Acajutla, incrementando su valor, los cuales se objetan con base a lo dispuesto en los artículos 65 inciso primero numerales 2) y 3) y 72 inciso último de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Este Tribunal advierte, que el punto principal a dilucidar recae en establecer si las adquisiciones de bienes muebles corporales y los servicios utilizados en el proyecto ONE TOUCH fueron destinados a la reparación o subsanación de deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, sin que hayan aumentado su valor, o si por el contrario dichas adquisiciones fueron destinadas a una mejora de los bienes inmuebles del activo fijo, y que por lo tanto aumenten el valor de los mismos.

En ese sentido cabe señalar, que la regla especial en relación al activo fijo, contenida en el artículo 72 inciso final de la ley de la materia, dispone que: *“También procede la deducción del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes muebles corporales o de la utilización de servicios destinados a la reparación o a subsanar los deterioros que corresponden al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo, sin aumentar su valor”*, regla aplicable a las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios que incorporan como parte de la contraprestación bienes muebles corporales, siendo necesario en estos casos para que proceda la deducción del crédito fiscal que los trabajos no excedan al concepto de mera reparación y no aumente el valor de las edificaciones, es decir, que se trate de reparaciones ordinarias, realizadas a un bien inmueble de forma periódica para mantener en buenas condiciones dicho bien. Esto significa que las erogaciones por reparaciones deben manifestarse en una cuantía razonable, toda vez que implican reparaciones para mantener el bien en las condiciones de uso existentes.

Algunos autores señalan que los gastos de mantenimiento (reparaciones ordinarias), *“tienden a mantener el utilaje en condiciones eficientes y se producen por la limpieza, lubricación, reposición de partes pequeñas..., los desarmes y repaso en general de todas las partes, en previsión de daños ocultos..., mientras que las mejoras restituyen o amplían la capacidad de trabajo de la maquinaria. Como es evidente, en muchas situaciones es difícil diferenciar unos de otros”* (Luis Omar Fernández, *Impuesto a las Ganancias, Ed. La Ley, 2005, pág. 392*).

Asimismo, Marcos Rabinovich citado por Luis Omar Fernández en la obra arriba mencionada, sostiene que: *“hay mejoras en la cosa, cuando se amplía su contextura primitiva, o cuando, sustituyendo una parte de la misma por otra de calidad superior, mejora su funcionamiento” y es obvio que las mejoras producen un acrecentamiento del valor del bien, por lo cual ha de capitalizarse...”*.

En el caso que nos ocupa hubo una remodelación integral de las estaciones de servicio marca Shell y su oficina de facturación en Acajutla, que consistió en el cambio de tuberías y sistema de combustible, cambio de identidad e imagen Shell: fascias, rótulos, cielo falso de canopy,

iluminación de canopy, pinturas y exteriores de tiendas, construcción de caseta de autoservicio, revisión y reparación de los sistemas de distribución de electricidad, trabajos varios de reparación o mantenimiento en canaletas, trampas de combustible, reparación de pavimentos y aceras, revisión estructural de canopys, revisión de iluminación externa y de los canopys, por lo que es indudable que estamos en presencia de una mejora, al manifestarse la reparación por su envergadura de manera extraordinaria en el tiempo y ya no periódica, incrementando por lo demás el valor de los bienes inmuebles y prolongando su existencia útil.

Por las anteriores circunstancias, este Tribunal debe proveer la resolución atendiendo la objeción formulada por la Dirección General de Impuestos Internos, ya que estamos en presencia de una erogación que debe considerarse como mejora. Lo anterior es conforme con sentencia emitida por este Tribunal a las catorce horas cuarenta y cinco minutos del día veintisiete de febrero del año dos mil tres, con referencia I0206002T.

No obstante lo anterior, cabe particularizar que en el desarrollo del proyecto ONE TOUCH, fueron proporcionados bienes y servicios por la sociedad -----, observándose que éstos corresponden a la instalación de bienes y servicios prestados en el área de abastecimiento, tales como: Instalación de equipos de gasolinera, traslado de cableados en pista, equipos del sistema Puma Pro, soporte técnico, suministros e instalación de cables para datos de comunicación, desde posición actual a nueva posición de pista, instalaciones eléctricas para el sistema Puma Pro, instalación de automatización, Suministro de Encore 300, reparaciones y mantenimiento de equipos para combustible, suministro de dispenser Gilbarco Encore 500; emitiéndose comprobantes de crédito fiscal que no fueron objetados por la Dirección General, a excepción del comprobante de crédito fiscal No. 317 de fecha catorce de diciembre del año dos mil siete, bajo el concepto de "Adicional One Touch Delicias", según orden número 72500209-00009, por un valor neto de VEINTIÚN MIL QUINIENTOS SETENTA Y SIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$21,577.38) más IVA de DOS MIL OCHOCIENTOS CINCO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$2,805.06).

Al verificar la orden de compra para conocer acerca de los trabajos adicionales que se cobran en dicho comprobante, se observa que corresponden a: Repuestos Gilbarco y equipo de automatización. En tal sentido, cabe señalar que el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece que será deducible el crédito fiscal proveniente –entre otros– de: ""3- *Desembolsos efectuados para la utilización de*

servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra o cualquier otra modalidad de contratación. 4- Gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente... Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa del cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal (...)."

La disposición legal en comento, cuando hace referencia a que las adquisiciones de bienes y servicios deben ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente, es taxativa respecto al destino y naturaleza de las compras; en el caso particular de las compras de repuestos Gilbarco y equipo de automatización, su destino ha sido para el objeto, giro o actividad de la contribuyente, sin que hayan sido destinados a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, o a mejoras en los mismos y que por lo tanto aumente el valor de los inmuebles, ya que estos fueron destinados a reparar bienes muebles corporales (bombas de combustible) y su sistema automatizado de control de bombas, por lo tanto, el crédito fiscal soportado en el Comprobante de Crédito Fiscal No. 317 de fecha catorce de diciembre del año dos mil siete, es deducible del débito fiscal, por cumplir con los requisitos del artículo 65 de la ley de IVA.

Por lo que en razón de lo anterior y en congruencia con la actuación de la Dirección General de aceptar como deducibles los demás créditos fiscales emitidos por la sociedad Mysel, S.A. de C.V., es procedente la deducción del crédito fiscal soportado en el comprobante de crédito fiscal antes detallado.

6. RESPECTO AL ESCRITO DE ALEGACIONES FINALES.

La contribuyente en alzada en su escrito de alegaciones finales manifiesta que los auditores designados por este Tribunal en su informe establecen que: *"la demostración de la materialidad de los servicios que pretende la Dirección General mediante el cumplimiento de una serie de requisitos, tales como la fecha de solicitud, fecha de recepción, etc., dada la naturaleza de algunos de los servicios que la apelante pretende materializar, no permiten que encaje en un cien por ciento con lo requerido por la Dirección General."*

Sobre tal afirmación, este Tribunal tiene a bien retomar lo manifestado por Eduardo J. Couture, en su obra *"Fundamentos del Derecho Procesal Civil"* (Editorial BdeF, Buenos Aires, 2004, páginas 177 y siguientes), el cual señala que la prueba es *"En su acepción común... la acción y el*

efecto de probar; y probar es demostrar de algún modo la certeza de un hecho o la verdad de una afirmación”, considera que ésta se encuentra dirigida dentro de la tramitación de un procedimiento determinado, a la demostración y comprobación, por parte de los administrados, de los hechos alegados o atribuidos a su favor tendientes a sustentar sus pretensiones, con el objetivo de crear, para el caso en concreto, en la Administración Tributaria, plena convicción sobre la veracidad de los mismos, por lo cual la prueba, no es aplicable únicamente a la demostración de los hechos que se reputen como ciertos, sino que además, será atinente a la comprobación de aquellos elementos que en la tramitación del procedimiento, se vislumbren como inciertos o desconocidos.

La prueba constituye un mecanismo de verificación de hecho, es decir, pretende obtener el convencimiento, por parte de la Administración Tributaria, que el actuar de la contribuyente ha sido conforme a derecho, de ahí que los contribuyentes podrán hacer uso de todos aquellos medios probatorios que al efecto permita el ordenamiento jurídico.

Por otra parte, la prueba debe valorarse en conjunto, es decir, de una manera integral en la que cada hecho o suceso se encuentre vinculado con la operación tributaria que se pretende demostrar o desvirtuar, según sea el caso.

Para el caso de autos la contribuyente fiscalizada presentó ante la Dirección General y ante este Tribunal, la prueba que a su criterio desvirtuaba las objeciones efectuadas; contabilidad, comprobantes de retención, contratos, explicación y descripción de cada uno de los servicios contratados, los manuales, guías y correos electrónicos, informe de la firma auditora, listado de personal, no obstante a criterio de este Tribunal, no constituyen una prueba idónea para demostrar la materialización de la prestación de los servicios, ya que se encuentran sustentadas en documentación consistente en contratos de servicios donde se establecen las cláusulas contractuales que rigen dicha relación comercial, las comprobantes de retención por los servicios prestados, el detalle, la contabilización y provisión de los servicios, lo que si bien a los efectos mercantiles demuestra el cumplimiento de las formalidades para la validez de los mismos, no demuestra a los efectos fiscales el requisito dispuesto en los artículos 65 y 65-A de la ley del IVA, en el sentido de que se compruebe la existencia efectiva de la operación, lo que como se ha dicho, constituye un requisito material exigido por el legislador para que proceda la deducción de los créditos fiscales. Lo anterior, es conforme a sentencia emitida por este Tribunal a las nueve horas del día veintidós de marzo del año dos mil diez, con referencia I0903011T.

Finalmente respecto a que este Tribunal valore el contrato celebrado entre la apelante y -----, que establece el pago de regalías por el uso de la marca "-----", este Tribunal advierte, que la alzada en las diferentes etapas del procedimiento administrativo solamente hizo relación a los servicios prestados por ----- (-----), a pesar de que en el informe de fiscalización así como en la resolución objeto de impugnación, se objetan créditos fiscales generados por servicios facturados por otras compañías del exterior, entre ellas: -----

No poniendo a disposición de la Dirección General de Impuestos Internos, el contrato suscrito con sus respectivas diligencias de traducción. Fue posterior a la emisión de la resolución objeto de impugnación (once de febrero del año dos mil diez), que se realizaron las respectivas diligencias de traducción del contrato, según se puede evidenciar a folios 185 del presente incidente, donde se aprecia que dichas diligencias fueron iniciadas ante los oficios notariales de -----govia, el día seis de abril del año dos mil diez.

Por lo que de conformidad a lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que cita: ""El Tribunal podrá conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. **Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles.**""; este Tribunal se ve imposibilitado de valorar la prueba ofrecida ante este ente contralor, ya que la misma no fue producida ante la referida Dirección General, ni fue justificado ante ella como no disponible, según la disposición legal antes citada, por lo que es procedente desestimar la alegación planteada en esta alzada.

Y en atención a todo lo anterior, tomando en consideración los puntos analizados y resueltos conforme a los criterios adoptados en esta sentencia, la situación tributaria de la contribuyente social se detalla en los siguientes cuadros:

CUADRO DE DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL PROPORCIONAL

PERIODOS 2007	COMPRAS		VENTAS				IMPUESTOS				
	GRAVADAS	IVA CREDITO	EXENTAS	EXPORTACION	GRAVADAS	GRAVADAS TOTALES	TOTAL DE VENTAS	REDITO FISCAL PROPORC.	DEBITO FISCAL	IVA A PAGAR	REMANENTE DE CREDITO
REM. AÑO ANTERIOR											4,060,224.17
ENERO											
DEL PERIODO	16,283,149.73	2,116,809.48	11,321.10	2,076,480.13	15,375,676.38	17,452,156.51	17,463,477.61	2,115,539.39	1,998,837.93	0.00	4,176,925.63
ACUMULADO ANUAL	16,283,149.73	2,116,809.48	11,321.10	2,076,480.13	15,375,676.38	17,452,156.51	17,463,477.61				
RELACION PORCENTUAL			0.06%			99.94%					
FEBRERO											
DEL PERIODO	15,640,828.64	2,033,307.75	16,956.20	3,021,974.12	14,050,191.17	17,072,165.29	17,089,121.49	2,031,681.10	1,826,524.86	0.00	4,382,081.87
ACUMULADO ANUAL	31,923,978.37	4,150,117.23	28,277.30	5,098,454.25	29,425,867.55	34,524,321.80	34,552,599.10				
RELACION PORCENTUAL			0.08%			99.92%					
MARZO											
DEL PERIODO	18,976,232.49	2,466,910.24	19,682.50	2,424,399.81	16,554,219.43	18,978,619.24	18,998,301.74	2,464,690.02	2,152,048.53	0.00	4,694,723.36
ACUMULADO ANUAL	50,900,210.86	6,617,027.47	47,959.80	7,522,854.06	45,980,086.98	53,502,941.04	53,550,900.84				
RELACION PORCENTUAL			0.09%			99.91%					
ABRIL											
DEL PERIODO	16,229,513.50	2,109,836.77	13,414.60	1,430,153.91	15,496,162.59	16,926,316.50	16,939,731.10	2,107,937.92	2,014,501.14	0.00	4,788,160.14
ACUMULADO ANUAL	67,129,724.36	8,726,864.24	61,374.40	8,953,007.97	61,476,249.57	70,429,257.54	70,490,631.94				
RELACION PORCENTUAL			0.09%			99.91%					
MAYO											
DEL PERIODO	22,868,039.52	2,972,845.15	30,563.50	5,110,819.82	19,268,523.70	24,379,343.52	24,409,907.02	2,969,872.30	2,504,908.09	0.00	5,253,124.35
ACUMULADO ANUAL	89,997,763.88	11,699,709.39	91,937.90	14,063,827.79	80,744,773.27	94,808,601.06	94,900,538.96				
RELACION PORCENTUAL			0.10%			99.90%					
JUNIO											
DEL PERIODO	20,439,060.06	2,657,077.81	19,253.85	899,137.57	20,775,742.71	21,674,880.28	21,694,134.13	2,654,420.73	2,700,846.57	0.00	5,206,698.51
ACUMULADO ANUAL	110,436,823.94	14,356,787.20	111,191.75	14,962,965.36	101,520,515.98	116,483,481.34	116,594,673.09				
RELACION PORCENTUAL			0.10%			99.90%					
JULIO											
DEL PERIODO	20,340,466.00	2,644,260.59	29,400.49	622,290.24	20,237,933.44	20,860,223.68	20,889,624.17	2,641,616.33	2,630,931.38	0.00	5,217,383.46
ACUMULADO ANUAL	130,777,289.94	17,001,047.79	140,592.24	15,585,255.60	121,758,449.42	137,343,705.02	137,484,297.26				
RELACION PORCENTUAL			0.10%			99.90%					
AGOSTO											
DEL PERIODO	20,061,685.97	2,608,019.18	15,196.25	571,855.30	20,366,486.25	20,938,341.55	20,953,537.80	2,605,411.16	2,647,643.18	0.00	5,175,151.44
ACUMULADO ANUAL	150,838,975.91	19,609,066.97	155,788.49	16,157,110.90	142,124,935.67	158,282,046.57	158,437,835.06				
RELACION PORCENTUAL			0.10%			99.90%					
SEPTIEMBRE											
DEL PERIODO	18,738,292.57	2,435,978.04	34,903.30	207,145.70	19,505,873.12	19,713,018.82	19,747,922.12	2,433,298.46	2,535,763.48	0.00	5,072,686.42
ACUMULADO ANUAL	169,577,268.48	22,045,045.01	190,691.79	16,364,256.60	161,630,808.79	177,995,065.39	178,185,757.18				
RELACION PORCENTUAL			0.11%			99.89%					
OCTUBRE											
DEL PERIODO	20,765,768.49	2,699,549.92	23,723.50	105,667.84	20,305,099.63	20,410,767.47	20,434,490.97	2,696,580.42	2,639,662.99	0.00	5,129,603.85
ACUMULADO ANUAL	190,343,036.97	24,744,594.93	214,415.29	16,469,924.44	181,935,908.42	198,405,832.86	198,620,248.15				
RELACION PORCENTUAL			0.11%			99.89%					
NOVIEMBRE											
DEL PERIODO	25,828,261.85	3,357,674.06	16,969.30	71,514.44	26,948,380.83	27,019,895.27	27,036,864.57	3,354,316.39	3,503,289.46	0.00	4,980,630.78
ACUMULADO ANUAL	216,171,298.82	28,102,268.99	231,384.59	16,541,438.88	208,884,289.25	225,425,728.13	225,657,112.72				
RELACION PORCENTUAL			0.10%			99.90%					
DICIEMBRE											
DEL PERIODO	30,034,038.71	3,904,338.32	19,028.70	39,974.17	31,151,779.10	31,191,753.27	31,210,781.97	3,900,433.98	4,049,731.33	0.00	4,831,333.43
ACUMULADO ANUAL	246,205,337.53	32,006,607.31	250,413.29	16,581,413.05	240,036,068.35	256,617,481.40	256,867,894.69				
RELACION PORCENTUAL			0.10%			99.90%					
AJUSTE ANUAL											
TOTAL ANUAL	246,205,337.53	32,006,607.31	250,413.29	16,581,413.05	240,036,068.35	256,617,481.40	256,867,894.69	31,975,798.20	31,204,688.94	0.00	4,831,333.43
TOTAL REAL	246,205,337.53	32,006,607.31	250,413.29	16,581,413.05	240,036,068.35	256,617,481.40	256,867,894.69	31,974,600.70	31,204,688.94	0.00	4,830,135.93
DIFERENCIA	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1,197.50	0.00	0.00	1,197.50

LIQUIDACIÓN DE OPERACIONES DE LOS PERÍODOS DE ENERO A DICIEMBRE DE 2007

OPERACIONES	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	JULIO	AGOSTO	SEPTIEMBRE	OCTUBRE	NOVIEMBRE	DICIEMBRE
VENTAS												
INTERNAS EXENTAS	\$ 367,969.80	\$ 364,183.51	\$ 379,902.60	\$ 210,413.59	\$ 225,785.16	\$ 241,532.05	\$ 275,633.19	\$ 224,220.65	\$ 210,500.90	\$ 230,489.10	\$ 214,747.00	\$ 181,828.40
INTERNAS NO SUJETAS	\$ 2,633.40	\$ 1,683.20	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
INTERNAS GRAVADAS	\$ 15,872,688.71	\$ 14,467,790.43	\$ 16,820,089.54	\$ 15,849,667.42	\$ 19,483,692.64	\$ 21,321,598.41	\$ 20,724,934.95	\$ 20,797,212.76	\$ 19,791,358.42	\$ 20,825,116.28	\$ 27,354,895.51	\$ 33,117,323.73
EXPORTACIONES	\$ 2,076,480.13	\$ 3,021,974.12	\$ 2,424,399.81	\$ 1,430,153.91	\$ 5,040,286.51	\$ 252,528.47	\$ 30,710.04	\$ 11,556.38	\$ 10,327.80	\$ -	\$ -	\$ -
VENTAS A ZONAS FRANCAS Y D.P.A	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 70,533.31	\$ 646,609.10	\$ 591,580.20	\$ 560,298.92	\$ 196,817.90	\$ 105,667.84	\$ 71,514.44	\$ 39,974.17
DEV., REBAJAS, DESC. SOBRE VENTAS	\$ 497,012.33	\$ 417,599.26	\$ 265,870.11	\$ 353,504.83	\$ 215,168.94	\$ 545,855.70	\$ 487,001.51	\$ 430,726.51	\$ 285,485.30	\$ 520,016.65	\$ 406,514.68	\$ 1,965,544.63
TOTAL	\$ 17,822,759.71	\$ 17,438,032.00	\$ 19,358,521.84	\$ 17,136,730.09	\$ 24,605,128.68	\$ 21,916,412.33	\$ 21,135,856.67	\$ 21,162,562.20	\$ 19,923,519.72	\$ 20,641,256.57	\$ 27,234,642.27	\$ 31,373,581.67
COMPRAS												
INTERNACIONES GRAVADAS	\$ 9,677.23	\$ 8,264.27	\$ 117,719.84	\$ 36,696.07	\$ 57,933.23	\$ 33,661.31	\$ 89,268.02	\$ 67,267.77	\$ 25,113.62	\$ 51,838.04	\$ 252,168.52	\$ 97,670.77
INTERNAS GRAVADAS	\$ 16,275,470.50	\$ 15,632,564.37	\$ 18,858,512.65	\$ 16,192,817.43	\$ 22,810,106.29	\$ 20,405,398.75	\$ 20,251,197.98	\$ 19,994,418.20	\$ 18,713,178.95	\$ 20,713,930.45	\$ 25,576,093.33	\$ 29,936,367.94
TOTAL	\$ 16,285,147.73	\$ 15,640,828.64	\$ 18,976,232.49	\$ 16,229,513.50	\$ 22,868,039.52	\$ 20,439,060.06	\$ 20,340,466.00	\$ 20,061,685.97	\$ 18,738,292.57	\$ 20,765,768.49	\$ 25,828,261.85	\$ 30,034,038.71
CRÉDITOS												
REMANENTE COTO. MES ANTERIOR	\$ 4,060,224.17	\$ 4,176,925.63	\$ 4,382,081.87	\$ 4,694,723.36	\$ 4,788,160.14	\$ 5,253,124.35	\$ 5,206,698.51	\$ 5,217,383.46	\$ 5,175,151.44	\$ 5,072,686.42	\$ 5,129,603.85	\$ 4,980,630.78
(+) CREDITO FISCAL PROPORCIONAL	\$ 2,115,539.39	\$ 2,031,681.10	\$ 2,464,690.02	\$ 2,107,937.92	\$ 2,969,872.30	\$ 2,654,420.73	\$ 2,641,616.33	\$ 2,605,411.16	\$ 2,433,298.46	\$ 2,696,580.42	\$ 3,354,316.39	\$ 3,900,433.98
TOTAL CREDITO DEL MES	\$ 6,175,763.56	\$ 6,208,606.73	\$ 6,846,771.89	\$ 6,802,661.28	\$ 7,758,032.44	\$ 7,907,545.08	\$ 7,848,314.84	\$ 7,822,794.62	\$ 7,608,449.90	\$ 7,769,266.84	\$ 8,483,920.24	\$ 8,881,064.76
DEBITOS												
DEBITOS DEL MES	\$ 1,998,837.93	\$ 1,826,524.86	\$ 2,152,048.53	\$ 2,014,501.14	\$ 2,504,908.09	\$ 2,700,846.57	\$ 2,630,931.38	\$ 2,647,643.18	\$ 2,535,763.48	\$ 2,639,662.99	\$ 3,503,289.46	\$ 4,049,731.33
TOTAL DEBITOS	\$ 1,998,837.93	\$ 1,826,524.86	\$ 2,152,048.53	\$ 2,014,501.14	\$ 2,504,908.09	\$ 2,700,846.57	\$ 2,630,931.38	\$ 2,647,643.18	\$ 2,535,763.48	\$ 2,639,662.99	\$ 3,503,289.46	\$ 4,049,731.33
REMANENTE PRÓXIMO PERIODO	\$ 4,176,925.63	\$ 4,382,081.87	\$ 4,694,723.36	\$ 4,788,160.14	\$ 5,253,124.35	\$ 5,206,698.51	\$ 5,217,383.46	\$ 5,175,151.44	\$ 5,072,686.42	\$ 5,129,603.85	\$ 4,980,630.78	\$ 4,831,333.43
IMPUESTO DETERMINADO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
(+) RETENCIÓN A TERCEROS DOMIC.	\$ 3,305.67	\$ 3,959.41	\$ 4,080.08	\$ 3,879.44	\$ 5,278.09	\$ 2,751.76	\$ 3,253.25	\$ 3,995.82	\$ 2,184.05	\$ 2,870.60	\$ 3,777.54	\$ 4,686.38
PERCEPCIONES	\$ 15,851.07	\$ 11,850.28	\$ 14,744.20	\$ 14,243.95	\$ 16,391.11	\$ 15,276.53	\$ 13,455.63	\$ 14,670.10	\$ 16,692.88	\$ 18,665.23	\$ 21,919.90	\$ 23,256.30
TOTAL	\$ 19,156.74	\$ 15,809.69	\$ 18,824.28	\$ 18,123.39	\$ 21,669.20	\$ 18,028.29	\$ 16,708.88	\$ 18,665.92	\$ 18,876.93	\$ 21,535.83	\$ 25,697.44	\$ 27,942.68
RETENCIÓN A TERCEROS Y PERCEP PAG.	\$ 19,156.74	\$ 15,809.69	\$ 18,824.28	\$ 18,123.39	\$ 21,669.20	\$ 18,028.29	\$ 16,708.88	\$ 18,665.92	\$ 18,876.93	\$ 21,535.83	\$ 25,697.44	\$ 27,942.68
(-) IMPUESTO PAGADO S/ DECLAR.	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
REMANENTE PRÓXIMO PERIODO	\$ 4,176,925.63	\$ 4,382,081.87	\$ 4,694,723.36	\$ 4,788,160.14	\$ 5,253,124.35	\$ 5,206,698.51	\$ 5,217,383.46	\$ 5,175,151.44	\$ 5,072,686.42	\$ 5,129,603.85	\$ 4,980,630.78	\$ 4,831,333.43

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales 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: MODIFICASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día once de febrero del año dos mil diez, a nombre de **DISTRIBUIDORA -----**, que puede abreviarse --- -----, o -----, en el sentido siguiente: **AJÚSTANSE** los remanentes de crédito fiscal por las cantidades de **CUATRO MILLONES CIENTO SETENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS VEINTICINCO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,176,925.63)**, respecto del período tributario de enero del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de febrero de ese mismo año; **CUATRO MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL**

OCHENTA Y UN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON OCHENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,382,081.87), respecto del período tributario de febrero del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de marzo de ese mismo año; **CUATRO MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,694,723.36)**, respecto del período tributario de marzo del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de abril de ese mismo año; **CUATRO MILLONES SETECIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL CIENTO SESENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CATORCE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,788,160.14)**, respecto del período tributario de abril del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de mayo de ese mismo año; **CINCO MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL CIENTO VEINTICUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,253,124.35)**, respecto del período tributario de mayo del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de junio de ese mismo año; **CINCO MILLONES DOSCIENTOS SEIS MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,206,698.51)**, respecto del período tributario de junio del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de julio de ese mismo año; **CINCO MILLONES DOSCIENTOS DIECISIETE MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,217,383.46)**, respecto del período tributario de julio del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de agosto de ese mismo año; **CINCO MILLONES CIENTO SETENTA Y CINCO MIL CIENTO CINCUENTA Y UN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,175,151.44)**, respecto del período tributario de agosto del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de septiembre de ese mismo año; **CINCO MILLONES SETENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,072,686.42)**, respecto del período tributario de septiembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de octubre de ese mismo año; **CINCO MILLONES CIENTO VEINTINUEVE MIL SEISCIENTOS TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON OCHENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$5,129,603.85)**, respecto del período tributario de

octubre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de noviembre de ese mismo año; **CUATRO MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA MIL SEISCIENTOS TREINTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,980,630.78)**, respecto del período tributario de noviembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de diciembre de ese mismo año; **CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y UN MIL TRESCIENTOS TREINTA Y TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,831,333.43)**, respecto del período tributario de diciembre del año dos mil siete, para ser utilizado en el período tributario de enero del año dos mil ocho.

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 **DISTRIBUIDORA -----**, que puede abreviarse -----, o -----, a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. dRUBIO.---R. CARBALLO---J. MOLINA.---C. E. TOR. F.---M. P.---RUBRICADAS.**

CORRESPONDE A DATOS PERSONALES: -----