

No 303-M-2004

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las diez horas cuarenta y cinco minutos del veintinueve de mayo de dos mil seis.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por el señor Jaime Antonio Molina Barrera, mayor de edad, arquitecto de este domicilio, impugnando de ilegal el acto administrativo dictado por la Dirección General de Impuestos Internos mediante el cual le declara sin lugar la devolución del excedente del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo del año dos mil dos.

Han intervenido en el presente proceso: la parte actora en la forma indicada; la Dirección General de Impuestos Internos como autoridad demandada; y la licenciada Katya María Morales Romero en sustitución del licenciado José Gilberto Alberto Sánchez, en representación del Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO

ALEGATOS DE LAS PARTES.

I. DEMANDA

a) Autoridad demandada y Acto Impugnado.

El demandante dirige su pretensión contra la Dirección General de Impuestos Internos, por haber pronunciado a las ocho horas quince minutos del veinticuatro de octubre de dos mil tres resolución que declara sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo del año dos mil dos.

b) Circunstancias Fáticas.

Manifiesta el actor, que le dio cumplimiento a la obligación tributaria de declarar Impuesto sobre la Renta para el año dos mil dos, el día ocho de abril de dos mil tres, en donde después de las deducciones respectivas, resultaba la suma de seis mil setecientos setenta y un dólares como dinero a devolver. Agrega que la Dirección General de Impuestos Internos, con el afán de fiscalizar su declaración, le pidió y rechazó de hecho documentación de gastos administrativos legalmente realizados, sin que se le entregara ningún comprobante escrito.

Señala que en la Unidad Administrativa le hicieron una modificación a su declaración, para que la presentara oficialmente, por ello la presentó el dos de septiembre de dos mil tres. Sostiene que con la citada modificación, la cantidad a devolver para el ejercicio impositivo dos mil dos, era de cero dólares.

Por ello, y al percatarse de que "eso no podía ser", el cinco de septiembre presentó nuevo escrito dejando sin efecto la citada modificación y sostiene "... sólo así me resolvieron por escrito a través de la resolución que objeto mediante esta demanda, y en tal actuación administrativa me expresan que el rechazo a mis gastos administrativos obedece a que no les he probado con la documentación idónea por lo que persiste la falta de comprobación y agregan además que ante "la presentación voluntaria" de la declaración modificatoria, que comprendieron a los años de 2001 y 2002. De manera tal se evidencia que si hubo una FISCALIZACIÓN, no fue para nada una simple verificación."(folio 4)

Al respecto cita el demandante que dicha "modificación voluntaria...en esencia no es tal, ya que mediante escrito del 5 de septiembre de 2003 la deje sin valor y entonces no me devuelven lo que conforme a derecho me corresponde." (folio 6)

Finalmente sostiene que por su condición de profesional liberal no esta obligado a llevar contabilidad formal, sino solo registros de ingresos y gastos, los cuales efectivamente presentó, sin embargo la Dirección General de Impuestos Internos los rechazó aduciendo que "...no son idóneos que no cumplen a su criterio con las formalidades del caso..."(folio 9).

c) Disposiciones o Derecho Que se alega violado

Señala que con las resoluciones impugnadas se ha violado lo establecido en el art. 2 inciso 1° de la Constitución de la República que se refiere a la seguridad jurídica y a la propiedad"... porque toda persona tiene Derecho a que se le aplique la ley como corresponde y por pretender privarme de una cantidad de dinero que me pertenece legalmente." (folio 3)

El demandante agrega que el acto que impugna "...viola las garantías constitucionales del debido proceso y revistiendo de ilegalidad lo actuado, al calificar la fiscalización como verificación de mi declaración presentada, aún más citan para el rechazo del gasto, un estudio pericial que jamás me entregaron, lo cual puede ser verificado en el respectivo expediente..." (folio 5)

d) Petición

Pide que en sentencia definitiva se declare la ILEGALIDAD de la resolución impugnada, y se ordene se le "devuelva el impuesto sobre la renta" (sic) conforme a la declaración presentada el ocho de abril de dos mil tres.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA

La demanda fue admitida. Se tuvo por parte al señor Jaime Antonio Molina Barrera. Se requirió a la autoridad demandada que informara sobre la existencia del acto que se le atribuía.

3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA

La autoridad demandada rindió el primer informe solicitado en sentido positivo. Se le solicitó posteriormente un nuevo informe con las justificaciones de legalidad del acto adversado.

Se ordenó notificar la existencia de este proceso al Fiscal General de la República.

La Dirección General de Impuestos Internos señala en su segundo informe que efectivamente revisó la declaración de impuesto sobre la renta del señor Molina Barrera correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil dos, la cual presentaba deficiencias legales. Por ello se le pidió al actor que las subsanara y lo hizo mediante modificación con cantidad cero a devolver el día dos de septiembre de dos mil tres. El mismo contribuyente presentó el cinco de septiembre escrito en el que expresaba inconformidad con la modificación. Agrega que: *"Frente a la posición del contribuyente respaldado en las razones por él aducidas, esta Dirección General procedió a verificar la procedencia o no de los gastos administrativos que reclama el referido contribuyente para la producción de la renta gravable. Para tal fin esta Oficina Tributaria teniendo como base los escritos presentados por el contribuyente de fechas 14 de julio de 2003, comisionó a los señores Blanca Margarita López de Portillo y Mauricio Adelio Cuellar Pérez, Auditor y Supervisor de esta Oficina, respectivamente, para que se pronunciaran sobre el particular, quienes procedieron a revisar la documentación pertinente que obra en poder del contribuyente emitiendo el respectivo informe de fecha 10 de septiembre de 2003..."* (folio 38)

Señala que: *«... el contribuyente no lleva contabilidad formal, carece de registros especiales y no cuenta con planillas de cotizaciones a la seguridad social, además comprobaron que no retuvo el Impuesto sobre la Renta correspondiente sobre los valores pagados, de conformidad a lo que disponen los artículos 203, 206 y 139 del Código Tributario y artículos 73 y 74 del Reglamento de Aplicación del citado texto legal.»* (Folio 38)

Se dio intervención al delegado del Fiscal General de la República licenciado José Gilberto Alberto Sánchez.

4. TERMINO DE PRUEBA

El juicio se abrió a prueba por el término de ley, dentro del cual la parte actora presentó prueba documental, la cual se encuentra agregada de folios 46 al 112.

La autoridad demandada presentó la prueba documental agregada de folio 116 al 131.

5. TRASLADOS

Posteriormente, se corrieron los traslados que ordena el Art. 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A) El demandante reiteró los argumentos expuestos en su demanda, y agrega que en cuanto a que no llevaba contabilidad formal, la Dirección General de Impuestos Internos"... no

menciona que no estoy, como profesional, obligado a llevarlos de esa manera, por lo tanto de conformidad a lo establecido por el Art. 203 del Código Tributario los he comprobado, por cuanto los alego a mi favor." (Folio 139).

Sostiene que la Administración ha interpretado de manera errónea el art. 214 del mismo cuerpo legal, pues la facultad de verificación de las devoluciones, debe entenderse que se refiere a verificaciones de orden matemático, "... que no contenga error numérico, pero no de calificación y de alteración de las cantidades contenidas en la autoliquidación o sea la declaración de impuesto por que si fuere así como lo interpreta la Dirección General no necesitaría que el contribuyente presentara la modificación de sus declaraciones" (folio 139)

B) La autoridad demandada reiteró los puntos sostenidos en sus respectivos informes (folio 146).

C) Se le dio intervención a la licenciada Katya María Morales Rarerb , en sustitución del licenciado José Gilberto Alberto Sánchez, como delegada del Fiscal General de la República.

La representación fiscal esencialmente sostuvo que la parte actora no presentó documentos que respaldaran la devolución por él solicitada y agrega que: " La falta de documentación idónea queda comprobada, con informe que emite la Dirección General de Impuestos Internos, en el cual señala que el contribuyente no lleva una contabilidad formal, carece de registro especiales y no cuenta con planilla de cotizaciones a la seguridad social, además fue comprobado que no retuvo el impuesto sobre la renta correspondiente a los valores pagados, razones por las cuales el se vio obligado a modificar su Declaración, y al hacerlo, repito acepto no contar con la referida documentación." (Folio 155 vuelto)

Se recibió de la autoridad demandada el expediente administrativo original relacionado con el proceso.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. Objeto y límites de la Pretensión

El demandante pretende que se declare la ilegalidad del acto administrativo siguiente:

Resolución de las ocho horas quince minutos del veinticuatro de octubre de dos mil tres, mediante la cual la Dirección General de Impuestos Internos declara sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo del año dos mil dos.

Hace recaer la ilegalidad de tal resolución en los siguientes puntos:

a) Señala que con las resoluciones impugnadas se ha violado lo establecido en el art. 2 inciso 1 °. De la Constitución de la República que se refiere a la Seguridad Jurídica y a la propiedad". . . porque toda persona tiene Derecho a que se le aplique la ley como

corresponde y por pretender privarme de una cantidad de dinero que me pertenece legalmente." (folio 3).

b) Agrega que el acto que impugna"... viola las garantías constitucionales del debido proceso y revistiendo de ilegalidad lo actuado, al calificar la fiscalización como verificación de mi declaración presentada, aún más citan para el rechazo del gasto, un estudio pericial que jamás me entregaron, lo cual puede ser verificado en el respectivo expediente..." (folio 5).

2. NORMATIVA APLICABLE

El Código Tributario establece en su art. 139, la obligación para los contribuyentes de llevar una contabilidad formal de sus gastos, y explica: *"Para efectos de este Código se entiende por contabilidad formal la que, ajustándose consistentemente a uno de los métodos generalmente aceptados por la técnica contable apropiado para el negocio de que se trate, es llevada en libros autorizados en legal forma. "*

Asimismo prescribe que: *"Están obligados a llevar contabilidad formal los sujetos pasivos que de conformidad a lo establecido en el Código de Comercio o en las leyes especiales están obligados a ello. (...)*

El Artículo 140 del mismo cuerpo legal señala que *"Todos los sujetos pasivos están obligados a llevar con la debida documentación, registros especiales para establecer su situación tributaria de conformidad a lo que disponga este Código y las respectivas leyes y reglamentos tributarios. Están excluidos de esta obligación las personas naturales cuyos ingresos provengan exclusivamente de salarios, sueldos y otras compensaciones de carácter similar, por servicios personales prestados como empleados bajo dependencia laboral. Es aplicable a los registros especiales lo dispuesto en el artículo anterior en lo pertinente.*

Se establecen disposiciones específicas para determinados sujetos pasivos, relativas a la obligación de llevar registros especiales ya sea en forma manual, mecanizada o computarizada: (...)

g) Profesionales liberales, artes y oficios: *Los que ejerzan profesiones, artes y oficios llevarán un registro de sueldo si lo tuvieran, y de los honorarios, con expresión de: fecha en que se percibió el ingreso, nombre y dirección de la persona que hizo el pago, naturaleza del trabajo desempeñado o del servicio prestado, valores percibidos. Registrarán además los egresos necesarios para la realización de su actividad, como son la compra de libros de carácter científico y depreciaciones del equipo, según la profesión, arte u oficio que ejerzan; alquiler del local para bufete, clínica o similares, sueldos de empleados y gastos de escritorio y otros que en el desempeño de sus actividades sean necesarios, indicando la fecha, nombre, domicilio y residencia de la persona a quién se pagaren los alquileres o sueldos, monto pagado. En general todos los datos que en cada caso particular exija la fácil determinación de los hechos generadores; "* (las negrillas son nuestras).

El citado cuerpo legal en su artículo 203 señala que *"Corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor.*

Corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente. "

El artículo 206 al abordar el tema de las deducciones sostiene que *"Para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente."*

3. DE LO OCURRIDO EN SEDE ADMINISTRATIVA

El arquitecto Molina Barrera, realizó su declaración de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio impositivo del año dos mil dos, presentándola en la oficina fiscal el ocho de abril del año dos mil tres (folio 8 del expediente administrativo), adjuntando la documentación que respaldaba sus gastos y la cual pretendía justificar la devolución solicitada.

Sin embargo afirma que la Dirección General de Impuestos Internos: ". . . con el afán de fiscalizar la declaración, sin que ello signifique una verificación *me pidió y rechazó de hecho* documentación de gastos administrativos legalmente realizados..." (folio 3). Por ello y como le sugirió la Unidad Administrativa de la Dirección General de Impuestos Internos, presentó modificación de su declaración para el año dos mil dos, el dos de septiembre de dos mil tres, en la cual se consignaba como cantidad a devolver cero dólares.

No obstante dos días después presentó escrito mediante el cual solicitó dejar sin efecto la citada modificación. El demandante señala que la Dirección General de Impuestos Internos, le resolvió mediante la resolución de las ocho horas quince minutos del veinticuatro de octubre de dos mil tres, en la cual insiste no se tomó en cuenta la modificación presentada.

Agrega que la citada Dirección calificó la fiscalización como verificación de la declaración presentada, y cita para el rechazo del gasto, un estudio pericial que no le fue entregado. Sostiene: "Por otra parte me aceptan los ingresos declarados olvidando el principio de capacidad económica, rechazando los gastos incurridos en concepto de salario, entre otros en razón que no realice retenciones" (folio 6). A ello agrega que su profesión de arquitecto es liberal y por ello no está obligado a llevar contabilidad formal.

La Dirección General de Impuestos Internos, al emitir la resolución que hoy se impugna asegura que los gastos reportados por el contribuyente "...no se encuentran legalmente sustentados, debido a que el contribuyente no lleva contabilidad formal, carece de registros especiales y no cuenta con planillas de cotizaciones a la seguridad social, además se comprobó que no retuvo el Impuesto sobre la Renta correspondiente sobre los valores pagados..." y aclara que el contribuyente presentó escrito sosteniendo su inconformidad con la investigación realizada, "...ante lo cual es necesario ratificar al contribuyente que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 203 y 206 del Código Tributario, es

responsabilidad del contribuyente comprobar la existencia de los hechos declarados respaldándolos con los documentos idóneos y que cumplan con las formalidades exigidas por el citado Código..." (folio 23 vuelto)

4. APLICACIÓN AL CASO EN DEBATE

La autoridad demandada, rechazó los registros de gastos administrativos presentados por el contribuyente junto a su declaración de impuesto sobre la renta para el año dos mil dos, por considerar que éste debía llevarlos "formalmente" de conformidad a los artículos 203, 206 y 139 del código tributario.

Sin embargo, pese a que dicha normativa es también aplicable al caso, la administración omitió analizar el contenido del art. 140 literal g) el cual claramente exonera al profesional liberal de la obligación de llevar contabilidad formal de sus gastos en la forma que estipula el art. 139 del mismo cuerpo legal.

En base a ello, es posible concluir que el arquitecto Molina Barrera como profesional liberal, no se encontraba obligado a llevar contabilidad formal, sino únicamente los registros de sus gastos, los cuales efectivamente posee. En base a ello, este Tribunal considera que la Dirección General de Impuestos Internos, actuó erróneamente al rechazar la documentación aportada por el contribuyente, bajo el argumento que no se encuentran "legalmente sustentados", debido a que el contribuyente *no lleva contabilidad formal, carece de registros especiales y no cuenta con planillas de cotizaciones a la seguridad social*, pues por su carácter de profesional liberal, no debe exigírsele dicha formalidad.

4.1 Sobre la obligación tributaria del arquitecto Molina Barrera.

De conformidad con la normativa relacionada en el numeral 2 de los Fundamentos de Derecho de esta Sentencia, el arquitecto Molina Barrera en carácter de profesional liberal, únicamente tenía la obligación legal de presenta en tiempo y forma su declaración de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo del año dos mil dos, respaldando sus gastos administrativos mediante *un registro de sueldo si lo tuviere, y de los honorarios, con expresión de: fecha en que se percibió el ingreso, nombre y dirección de la persona que hizo el pago, naturaleza del trabajo desempeñado o del servicio prestado, valores percibidos*.

Consta a folio 8 del expediente administrativo, la Declaración y Pago del Impuesto sobre la Renta y/o Solicitud de Devolución correspondiente al ejercicio impositivo del año dos mil dos, presentada por el arquitecto Jaime Antonia Molina Barrera, el día ocho de abril del año dos mil tres. Se encuentran agregados a folio 47 y siguientes de este proceso, los registros con los que el contribuyente justifica además los gastos administrativos que reportó para ese mismo año. Con lo anterior se comprueba que el contribuyente efectivamente cumplió con su obligación tributaria para el año en cuestión.

4. 2 Sobre las planillas de cotización social.

Con respecto a que *no cuenta con planillas de cotizaciones a la seguridad social*, este Tribunal considera que no existe normativa tributaria que establezca la potestad de exigir al administrado el cumplimiento de sus obligaciones de seguridad social al momento de analizar sus declaraciones tributarias. Esto pues ambas obligaciones - la tributaria y la de seguridad social- son autónomos e independientes, y no se encuentran supeditadas entre sí.

En base a lo anotado, lo que la Administración exige al administrado tampoco es procedente, pues las cotizaciones en planilla a que hace alusión, en nada tienen que ver con el Impuesto sobre la Renta, ya que si el contribuyente retiene o no dicha cotización a sus eventuales empleados en nada modifica su declaración, y no puede negársele la devolución del impuesto sobre la renta, argumentando la falta de las mismas.

5. Conclusión

Con base en todo lo anotado, este Tribunal considera que los argumentos expuestos por la autoridad administrativa en el acto adversado, no son idóneos y suficientes para resolver el rechazo a la documentación que el contribuyente posee para respaldar sus gastos administrativos, pues como ya se ha expuesto, el arquitecto Molina Barrera no esta obligado a llevar una contabilidad formal sino únicamente registros, y las irregularidades que la autoridad le atribuye en todo caso podrían ser objeto de sanción o multa, más no de la negativa a la devolución.

Por ello, esta Sala considera que efectivamente existen las violaciones alegadas por el actor, pues el acto impugnado no cuenta con respaldo legal.

II. FALLO.

POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los artículos 139, 140 g) , 203 y 206 del Código Tributario; 20 y 411 del Código de Comercio; 3 y 99 de la Ley del Seguro Social; 2, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; y 421 y 427 del Código de Procedimientos Civiles a nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Que es ilegal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del veinticuatro de octubre de dos mil tres mediante la cual declaró sin lugar la devolución del excedente de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, al señor Jaime Antonio Molina Barrera.

B. Condénase en costas, a la - - - autoridad demandada conforme al derecho común.

C. Como medida para el restablecimiento del derecho violado, ordenase a la Dirección General de Impuestos Internos que reponga el procedimiento administrativo, desde el momento de la presentación de la Declaración de Impuesto a la Renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, presentada el ocho de abril de dos mil tres, y valore debidamente los registros con los que respalda sus gastos el arquitecto Jaime Antonio Molina Barrera.

D. Remítase el expediente administrativo a su respectiva oficina de origen.

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

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