

196-M-2001

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

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por el licenciado Marvin de Jesús Colorado Torres, de treinta y cinco años de edad al inicio de este proceso, abogado, de este domicilio, actuando en carácter de apoderado general judicial de la sociedad Metro, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se podrá abreviar, METRO, S.A. de C.V.

Han intervenido en este proceso la parte actora, en los términos señalados; la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; como parte demandada y las licenciadas Magna Berenice Domínguez Cuellar y Carmen Aída Flores Martínez, la primera, mayor de edad, egresada de la carrera de ciencias jurídicas y la segunda abogada, ambas de este domicilio, delegadas del Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES:

1. DEMANDA

a) Actos Impugnados y partes demandadas. a.1) resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas treinta minutos del día cinco de mayo de dos mil, por medio de la cual determina a cargo de la sociedad Metro, la cantidad de cincuenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y nueve colones (¢54,849) en concepto de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que le corresponde pagar en los períodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete; y, a.2) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del trece de marzo de dos mil uno, que confirma la decisión de la Dirección General de Impuestos Internos.

b) Circunstancias. En la demanda presentada la parte actora básicamente manifestó: La Dirección General de Impuesto Internos ha determinado en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios un monto de cincuenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y nueve colones (¢54,849), por el período tributario que comprende de abril a diciembre de mil novecientos noventa y siete, sin reconocer dicha Dirección una compensación de impuestos por modificación de declaraciones que se presentaron con la finalidad que se reconociera un nuevo saldo a su favor.

A consideración de la parte actora se debió aplicar los artículos setenta y ocho y ochenta y siete de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en los que se regula lo referente a la compensación.

d) Petición: Se declare la ilegalidad de lo actuado por la Dirección General y por el Tribunal de Apelaciones ambos de los Impuestos Internos.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA

II- La demanda fue admitida y se tuvo por parte al licenciado Marvin de Jesús Colorado Torres en el carácter que compareció. Se ordenó la suspensión de los efectos del acto pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y se solicitó informe a las autoridades demandadas sobre la existencia de los actos atribuidos, se solicitaron nuevos informes que sustentaran la legalidad de dichos actos y se ordenó notificar la existencia de este proceso al Fiscal General de la República.

3. INFORMES DE LAS PARTES DEMANDADAS

La Dirección General de Impuestos Internos, manifestó que emitió resolución a las ocho horas treinta minutos del día cinco de mayo de dos mil, por medio de la cual determinó un remanente de crédito fiscal del mes de agosto de mil, novecientos noventa y siete, a ser utilizado en septiembre del mismo año, y además, a determinado cuota de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para los períodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre del referido año, y continua expresando respecto al argumento de la demandante que se violaron los artículos 78 y 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a al Prestación de Servicios, ya que no se ha reconocido la compensación de impuestos por modificaciones de declaraciones que se le presentaron, mas sin embargo, se pretende cobrar el débito fiscal ya que la Dirección no ha querido reconocer los créditos fiscales emitidos entre la demandante y las empresas Total, S.A. de C.V., y Tandem Tunel, S.A. de C.V., por ser empresas afiliadas. Argumenta que la Sociedad Demandante por una parte admite que adeuda al fisco el impuesto determinado, y que básicamente lo que le incomoda es que no se hayan aplicado los artículos 78 y 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. En consecuencia dice la Dirección, no es posible adjudicarle la compensación de oficio regulada en el artículo 78 de la referida ley; ya que para poder aplicar dicha figura deben concurrir ciertos presupuestos como son: que tanto la deuda como el crédito sean firmes, exigibles y referente a períodos no prescritos, requisitos estos que no se cumplen en el presente caso puesto que el adeudo no ha adquirido estado de firmeza y exigibilidad. Además dice la Dirección que la objeción respecto de los créditos fiscales se fundamenta en el artículo 65 de la ley de la materia con relación al 21 del reglamento de la misma, y no en el sólo hecho que las sociedades Total S.A. de C.V., y Tandem Tunel, S.A. de C.V., sean afiliadas de la sociedad demandante, sino por que la deducción de los créditos fiscales reclamados por la sociedad fiscalizada, no se han originado por el desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad de Metro, Sociedad Anónima de Capital Variable.

Por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos sostuvo: que el representante legal de la sociedad apelante durante el término probatorio presentó copia de declaración de IVA modificada, con la que pretendía desvanecer la pretensión de la Dirección General de Impuestos Internos de cobrar los impuestos de IVA, además presentó copia de notificación pretendiendo compensar el impuesto de IVA, no obstante, que la sociedad apelante presentó fotocopia de declaración en la que se observó según expresa el Tribunal de Apelaciones que dicha presentación se produjo en fecha posterior a la resolución, en la que se determinó se subsanaran obligaciones formales y sustanciales, según informe de fecha diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y nueve. La Dirección General, objetó compras y créditos fiscales por compras de cemento Cessa, ya que sostiene que estos no son necesarios para la actividad económica de la demandante. Sobre este aspecto sostiene el Tribunal que el informe ilustra lo suficiente para que la contribuyente social se pronuncie respecto a los puntos contenidos en el mismo, garantizándole así su derecho de audiencia; y además puntualiza el Tribunal que no es de su competencia dilucidar compensatoriamente sobre obligaciones aún no firmes. Respecto al argumento del apelante de que la oficina tasadora quiere cobrar dos veces el mismo impuesto, se observa, que la ley de la materia separa lo referente al aspecto liquidatorio del impuesto y el aspecto sancionatorio del mismo y menciona los artículos 144, 161, de la ley de la materia, concluyendo que luego del análisis de la fotocopia presentada por el recurrente que se encuentra agregada a folios diecisiete del incidente de apelación, ese corresponde a la resolución del informe de infracción, por lo que no se está cobrando dos veces el mismo impuesto, y es por ello que se decidió confirmar la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos.

III- Se tuvo por agregado el escrito y la credencial presentados por la bachiller Magna Berenice Domínguez Cuellar, delegada del Fiscal General de la República, posteriormente el juicio se abrió a pruebas dentro del término de ley, la Dirección General presentó documentación que se tuvo por agregada. Concluido el término probatorio, de conformidad con el artículo 28 de la L. J. C. A., se corrieron los traslados de ley, ocasión en que la parte actora por medio de escrito del cuatro de julio de dos mil dos, manifestó que la Dirección General de Impuestos Internos reclama a su mandante el pago de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por un monto de sesenta y cuatro mil trescientos nueve colones respecto de los períodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete, impuesto con el cual su representada no está de acuerdo debido a que la Dirección General no quiere reconocer que dichos impuestos puedan ser compensados, además que ese acto arbitrario por parte de la dirección de no querer aceptar las modificaciones de las declaraciones de IVA es lo que perjudica y le causa daños al patrimonio de su patrocinada, pues ella en cualquier momento puede debitarse o acreditarse dicho impuesto, para hacer valer su derecho mediante modificación declarativa del período, de acuerdo a lo prescrito en los artículos 64 y 93 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Asimismo dice que también se le objeta a su representada el hecho que durante el período investigado facturó ingresos por servicios de terracería a una empresa afiliada denominada Total, S.A. de C.V., y que según la Dirección General, se verificó en los comprobantes de crédito fiscal emitidos, que no se realizó ningún trabajo en los mencionados proyectos.

Contestando las alegaciones, en atención al traslado de ley, la Dirección General de Impuestos Internos ratificó los argumentos que oportunamente rindiera en su informe. Por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos centra sus alegatos en el hecho que la parte actora como único punto de su pretensión señala la supuesta negativa por parte de la Dirección General de Impuestos Internos a compensarle saldos acreedores y deudas en su contra, no obstante que esa solicitud lejos de ser incompetencia de esa oficina resulta contener un objeto imposible en su petición, debido a la improcedencia temporal de su pretensión. Y continua diciendo que contiene un objeto imposible en la petición de compensación, debido a que la ley de la materia franquea como modo de extinción de la obligación tributaria la compensación. Y que el apoderado de la demandante no ha entendido los alcances de los requisitos, principalmente el de oportunidad procesal de la petición contenido en el artículo 87 de la ley de IVA que establece dichos requisitos; y además que en el presente caso la contribuyente aparentemente ha solicitado la compensación de saldos, ha instancia particular y que el saldo que pretende se extinga no cumple con el requisito de su exigibilidad debido a la interposición de recursos como el presente lo que impide la compensación por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, y aun después de terminado el presente proceso contencioso la ley en comento en su artículo 81 establece un requisito temporal adicional para establecer la exigibilidad de la deuda, en consecuencia en el presente caso no se ha cumplido con dicho requisito; prueba de ello es dice, que la recurrente solicitó la compensación después de haberle notificado la resolución de la Dirección, esto demuestra que la oficina tasadora no tuvo solicitud formal de compensación, lo que es lógico ya que no se había declarado la deuda tributaria, es decir, que una vez notificada la resolución liquidatoria, el recurrente sólo puede pagar o hacer uso del recurso de apelación, aunque posteriormente haya querido modificar su declaración, la cual ya no puede tener efectos declarativos conforme lo prevé el legislador en el artículo 94 de la ley ya mencionada, sino, de pago voluntario. Por ello la pretensión liquidatoria ha surtido sus plenos efectos lo que no impide que al hacerse efectiva se deba tomar en cuenta lo pagado de manera anticipada, lo que respecta al período cuyo pago se efectuó por medio declarativo. Y concluye diciendo que cabe destacar que las pretensiones de compensación de remanentes de créditos, a la manera como lo ha intentado el contribuyente tampoco es factible, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 68 de la ley de la materia.

Finalmente, la representación Fiscal presentó su alegato concluyendo: " ... en el presente caso manifiesta que los actos administrativos impugnados son legales; ya que las (sic) compensación a las que se refiere la parte demandante ya (sic) que las modificaciones que se hicieron a las declaraciones del IVA de los períodos de los cuales se le hace el cobro del pago del impuesto; ya que la manera en la cual pretende desvanecer el impuesto no es legal; ya que la sociedad METRO, S.A. de C.V., debió haber declarado correctamente para el período del cual se les hace el cobro."

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

IV-El juicio se encuentra en estado de dictar sentencia.

Los actos objeto de debate son: La resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día cinco de mayo de dos mil, que

determina a cargo de la demandante, en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Inmuebles y a la Prestación de Servicios, el pago de cincuenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y nueve colones; respecto de los períodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete, y resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las ocho horas treinta minutos del día trece de marzo del año dos mil uno, por medio de la cual se confirma el fallo de la Dirección General de Impuestos Internos.

El demandante aduce que, la Dirección General de Impuestos Internos cometió la ilegalidad, al no querer reconocer compensación de impuestos, por modificaciones de declaraciones que se presentaron con la finalidad que reconociera el nuevo saldo de impuesto de IVA, violando los artículos setenta y ocho y ochenta y siete de la Ley de Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; y además pretende cobrar el débito fiscal de cincuenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y nueve colones, sin reconocer un remanente adicional que se estableció por medio de modificaciones, su argumento base es que la Dirección General de Impuestos Internos, no quiso reconocer compensación de Impuestos por modificaciones de declaraciones, lo cual según el administrado viola los artículos 78 y 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

La Dirección General de Impuestos Internos aduce al respecto, que tomándose en cuenta la etapa precluida de fiscalización y liquidación del impuesto, no es posible aplicar la compensación de oficio; ya que para que esta proceda en esos términos, tanto la deuda como el crédito deben ser firmes, líquidos, exigibles y referente a períodos no prescritos art. 87 ley de IVA, y además, expresa que la contribuyente pretende deducirse créditos fiscales que no se han originado en el desembolso de egresos o gastos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad de dicha sociedad.

En consecuencia el fundamento de la controversia en la demanda es que a criterio del administrado, la Dirección General de Impuestos Internos debe aplicar la compensación de impuestos por modificaciones de declaraciones.

El citado art. 87 de la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, recoge los requisitos para que proceda la compensación y señala que tanto la deuda como el crédito deben ser "firmes, líquidos y exigibles". Quantum debeatur, cum debeatur an certum est.

El marco normativo actual, plantea la compensación como forma de extinción de una deuda distinta al del pago, que es la manera ordinaria de cumplimiento de la obligación tributaria, tal y como se desprende del artículo 79 de la Ley en comento que dispone: "El pago consiste en la prestación efectiva del impuesto por el sujeto pasivo".

En este sentido la compensación, es una forma de extinción de las deudas tributarias del sujeto pasivo en el caso de que éste sea, además de deudor, acreedor de la Administración Tributaria, es decir que las deudas tributarias pueden ser objeto de compensación con:

Los créditos reconocidos al sujeto pasivo por acto administrativo firme, en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo. Los que se han pagado por productos exentos.

Por créditos reconocidos al contribuyente por impuesto pagado en exceso.

Entiéndase mas del trece por ciento legalmente establecido; y,

Otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del sujeto pasivo.

En ese sentido, con la compensación se liquidan intereses sólo hasta la fecha en que concurrieron crédito y débito, o lo que es lo mismo, hasta la fecha en que el crédito del contribuyente cobra verdadera existencia.

En el caso de autos se ha establecido que el crédito con el cual la demandante pretende le sea compensada la deuda tributaria, es el proveniente de modificaciones, las que han sido objetadas por la Dirección General pues aduce, que la contribuyente pretende deducirse créditos fiscales que no se han originado en el desembolso de egresos o gastos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad de dicha sociedad.

En ese sentido el citado art. 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en lo pertinente establece "Procede la deducción del crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal, en la forma indicada en el artículo anterior, siempre que se origine por el desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente, tales como gastos generales, adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable o al activo fijo, cuando en este conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble; o sean desembolsos efectuados para la utilización de servicios vinculados con operaciones no exentas del impuesto y que, por lo tanto, generen débito fiscal o estén gravadas con tasa cero por ciento...". Consta en el expediente administrativo de IVA (folios 1) que el objeto, giro o actividad económica del negocio es el servicio de transporte pesado y alquiler de maquinaria de ingeniería. Además en el informe rendido por la auditora, se plantea que en los últimos períodos tributarios la principal actividad económica desarrollada por la contribuyente ha consistido en la prestación de servicios de terracería, venta de repuestos para vehículos pesados, así como también, el arrendamiento de maquinaria y equipo de construcción. En conclusión para que proceda la deducción del crédito fiscal deben concurrir ciertos presupuestos tal y como lo desarrolla la ley de la materia en el citado artículo 65, uno de ellos es que el crédito fiscal sujeto a deducirse debe provenir del desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto giro o actividad del contribuyente, en el presente caso consta que la sociedad demandante se ha deducido créditos por compras de cemento, que son materiales para la construcción; y la actividad habitual del contribuyente, es entre otros el arrendamiento de maquinaria y equipo de construcción, no la construcción y no podemos confundir la maquinaria y equipo de construcción, con el material utilizado en la misma. De todo lo expuesto resulta que los saldos que pretende acreditarse el demandante no provienen de egresos útiles o necesarios para el objeto giro o actividad de la sociedad contribuyente, y además han sido objetadas por la Dirección es decir que no han adquirido estado de firmeza, en consecuencia no existen los créditos aducidos por la contribuyente a su favor, por parte de la

Administración. Por consiguiente el demandante no puede exigir se le aplique compensación por las modificaciones de las declaraciones de IVA, ya que se ha establecido de acuerdo a lo que prescribe el artículo 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que no concurren todos los supuestos necesarios para que proceda la compensación.

POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los Arts. 421, 427 Pr.C.; 31,32, y 53 de la L. J. C. A. a nombre la República, la Sala FALLA:

a) Declárese legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día cinco de mayo de dos mil, la cual determinó a cargo de dicha sociedad, la cantidad de cincuenta y cuatro mil ochocientos cuarenta y nueve colones (¢54,849) en concepto de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; que le corresponde pagar en los períodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete;

b) Declárese legal la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a las ocho horas treinta minutos del día trece de marzo de dos mil uno, que confirmó la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos;

c) Condénese en costas a la parte actora conforme al Derecho común; y,

d) En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las partes demandadas ya la Representación Fiscal;

e) Devuélvase el expediente administrativo a su respectiva oficina de origen.
NOTIFÍQUESE.

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