

27-N-2004

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

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por la Sociedad Negocios e Inversiones Pérez, Sociedad Anónima de Capital Variable, por medio de su representante Herver Francisco Pérez; impugnando de ilegal los actos administrativos siguientes: a) resolución de la Dirección General de Impuestos Internos de fecha doce de febrero de dos mil tres, y b) resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro.

Han intervenido: la parte actora en la forma indicada, la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos, y la licenciada Daysi Guadalupe Reyes de Girón, en carácter de delegada del Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA.

a) Autoridades demandadas y actos impugnados.

La Dirección General de Impuestos Internos, por resolución de fecha doce de febrero de dos mil tres, por medio de la cual determinó el pago del complemento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios, por los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil y enero de dos mil uno e impone multa por incumplimiento de obligaciones tributarias.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por resolución de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro, que confirma el complemento del impuesto determinado por la Dirección General de Impuestos Internos y revoca la multa impuesta.

b) Circunstancias.

Relata la parte actora que la Administración Tributaria procedió a determinar ingresos y débitos fiscales no declarados, en vista de haberse comprobado que se omitió registrar durante los periodos tributarios de enero a diciembre de dos mil, las compras de determinados productos que hizo a la Sociedad Molinos de El Salvador, S.A. de C.V. La anterior afirmación se fundamenta en el resultado de haber comparado la información llevada por Molinos de El Salvador, S.A. de C.V. y la sociedad demandante.

De conformidad con lo anterior la Dirección de Impuestos Internos determina complementos tributarios a favor del Fisco e impone una multa a la sociedad demandante por omitir registrar contablemente las operaciones en el libro de compras.

En vista que la demandante no se encontraba conforme con la decisión tomada por la Dirección General de Impuestos Internos, interpuso recurso ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. Este último resolvió revocar la multa impuesta por la Dirección pero confirmó los complementos tributarios establecidos en la resolución recurrida.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión.

La peticionaria expresa que se aplicó retroactivamente el artículo 196 del Código Tributario a hechos consumados en el año dos mil, bajo el entendido de que dicha norma es de carácter procesal, lo que no es correcto ya que el referido artículo lo que hace es fijar la forma de cómo dar nacimiento a la obligación tributaria.

Agrega que ante la existencia de una contradicción entre la información suministrada por el contribuyente y los estados financieros, se aplicarán estos últimos por lo que debe ser aceptada la deducción al crédito fiscal de conformidad con el art. 210 del Código Tributario, y no denegada como lo afirma la autoridad demandada en su resolución.

En razón de lo anterior se ha violentado el artículo 21 de la Constitución de la República, y por tanto la seguridad jurídica. Asimismo los artículos 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios y el 210 del Código Tributario.

La revocatoria del elemento accesorio de la multa dispuesta por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, significa que tampoco es procedente la decisión principal adoptada por la Dirección General de Impuestos Internos.

d) Petición.

Se declare la ilegalidad de la actuaciones, y por tanto se dejen sin efecto.

2. ADMISION DE LA DEMANDA.

Se admitió la demanda y se tuvo por parte a la sociedad Negocios e Inversiones Pérez, Sociedad Anónima de Capital Variable por medio de su representante Herver Francisco Pérez. Se suspendió la ejecución de los efectos de los actos administrativos impugnados y se requirió a las autoridades demandadas informe, sobre la existencia de los actos administrativos impugnados.

3. INFORMES DE LAS AUTORIDADES DEMANDADAS.

Las autoridades demandadas respondieron en sentido positivo los informes requeridos. Recibidos los mismos se requirió uno nuevo en el que señalaran las justificaciones de

legalidad en las que se fundamentan los actos adversados y, se ordenó notificar la existencia del presente proceso al Fiscal General de la República.

La Dirección General de Impuestos Internos en respuesta al informe requerido esencialmente manifestó que el artículo 196 del Código Tributario es una norma de derecho procedimental ya que no modifica la estructura del hecho generador del tributo, sino que ésta únicamente posibilita la fijación, valoración y atribución de los hechos generadores.

En fundamento de la anterior afirmación, la autoridad demandada sostiene que el artículo en mención tiene tres reglas: a) *presunción legal* sobre la realización de hechos generadores, apoyados en el dato cierto de las compras omitidas, b) *aspecto valorativo* de los hechos generadores determinados por la vía presuntiva, que se extrae del promedio de ventas de artículos idénticos, y c) *su imputación temporal* a determinado período tributario.

Sobre los créditos fiscales denegados, la autoridad manifiesta que no es procedente la aplicación del artículo 210 del Código Tributario ya que esta regla es general, y la regla del artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes y la Prestación de Servicios es especial. La última de las normas citadas dispone que es procedente la deducción de crédito fiscal siempre y cuando las compras se encuentren debidamente registradas contablemente.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos esencialmente sostuvo que no existió aplicación retroactiva del artículo 196 del Código Tributario ya que ésta se aplicó hasta el año dos mil dos, cuando se hizo un auto de designación pericial, en esa época ya se encontraba vigente el Código Tributario.

En su informe se retornan las tres reglas indicadas por la Dirección General de Impuestos Internos y agrega que las presunciones son materia comprobatoria, por lo que pertenecen al procedimiento y deben ser desvirtuadas por la contribuyente en el mismo.

Respecto de la no aceptación de la deducción de créditos fiscales, la autoridad sostiene que la falta de registro contable de las compras y créditos fiscales impide admitir la deducción solicitada, lo anterior en base a los artículos 65 inciso cuarto, 107 inciso primero y 63 inciso tercero, todos de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Muebles y la Prestación de Servicios.

Finalmente la multa impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos fue revocada porque en el informe de fiscalización se estableció, la imposibilidad de poder establecer el activo ya que faltaban los balances de la demandante, cuando lo que corresponde para la imposición de la multa es la aplicación de la regla indicada en el artículo 121 numeral cuarto de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.

Se dio intervención a la licenciada Daysi Guadalupe Reyes de Girón, en representación del Fiscal General de la República.

4. TERMINO DE PRUEBA.

El proceso se abrió a prueba por el término de ley, durante el cual las partes incorporaron prueba documental así: Dirección General de Impuestos Internos de folio 80 a 422 y la parte actora 430 a 614.

5. TRASLADOS.

Se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, con el resultado siguiente:

- a) La parte actora reiteró los argumentos expuestos en su escrito de demanda.
- b) Las autoridades demandadas reiteraron los argumentos de legalidad de los actos impugnados expuestos en sus informes justificativos.
- c) Finalmente, la representación fiscal sostuvo que los actos administrativos son ilegales, ya que al contribuyente se le debió sancionar con las leyes vigentes al momento de cometer la infracción.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. ACTOS IMPUGNADOS Y FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN.

a) Los actos administrativos impugnados son:

Resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos de fecha doce de febrero de dos mil tres, por medio de la cual determinó el pago del complemento del impuesto a la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios, por los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil y enero de dos mil uno.

Resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro, que confirma el complemento del impuesto determinado por la Dirección General de Impuestos Internos.

b) Argumentos y motivos de ilegalidad.

La aplicación retroactiva del artículo 196 del Código Tributario, a obligaciones tributarias consumadas antes de la entrada en vigencia de la citada norma.

Errónea aplicación de la ley, ya que la regla dispuesta en el artículo 210 del Código Tributario hacen admisibles las deducciones de crédito fiscal indicadas.

La revocatoria del elemento accesorio de la multa dispuesta por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, significa que tampoco es procedente la decisión principal adoptada por la Dirección General de Impuestos Internos.

En vista que la parte actora no expresó, ni fundamentó las razones por las cuales considera que la revocatoria de la multa, dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, hace ilegal el pronunciamiento de la Dirección General de Impuestos Internos en lo que se refiere a la determinación tributaria y negativa de la deducción de créditos fiscales, este Tribunal se abstiene de resolver sobre dicho motivo.

c) Análisis del artículo 196 del Código Tributario.

c.1) Consideraciones previas.

Las normas de carácter tributario son de dos tipos: a) las sustantivas, que establecen los elementos básicos que dan nacimiento a la obligación impositiva; y b) las procedimentales, que establecen la manera en que debe proceder la Administración tributaria al momento de verificar el cumplimiento efectivo de las obligaciones. Las primeras normas que regulan elementos materiales del tributo, en tanto que las segundas regulan las competencias y cauces procedimentales que debe seguir la autoridad estatal al momento de ejercer la potestad fiscalizadora.

La diferencia entre ambos tipos de normas radica en el fin y efectos que tiene cada uno de ellas al momento de ser aplicadas. Las normas de contenido material pretenden únicamente fijar los elementos esenciales del tributo tales como: hecho generador, los sujetos de éste, el objeto del gravamen, la cuantía del tributo y la forma de pago. Las normas de contenido formal o procedimental únicamente fijan la competencia y modo de proceder de la Administración tributaria para los únicos efectos de constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya dispuestas en las primeras normas indicadas.

La anterior aclaración resulta relevante, ya que las normas procedimentales no deben incidir en las normas de carácter material que han fijado los elementos esenciales de la obligación tributaria.

c.2) El artículo 196 inciso primero y segundo establece que: "Cuando se determine que el contribuyente ha omitido registrar compras en la contabilidad o registros que establece este Código y las leyes tributarias o leyes especiales, como resultado de comparar información recibida de terceros, se presumirá que constituyen transferencias de bienes y renta gravada omitidas de registrar para los diferentes hechos generadores. El monto de los ingresos se determinará para los diferentes tributos aplicando los precios promedio de ventas de las unidades de igual naturaleza que forman parte de la compra no registrada y a falta de estos los precios corrientes de mercado. En el caso que las obligaciones constatadas correspondan a períodos tributarios el monto de los ingresos determinados como omitidos de registrar se atribuirá al mes calendario siguiente de la fecha de las compras no registradas."

La normativa citada establece una presunción contra el contribuyente que no ha informado correctamente en sus declaraciones a la Administración Tributaria. La referida incorrección se desprende del cruce de información entre terceros y el contribuyente.

Asimismo se tiene, que la presunción indicada no altera los elementos esenciales del tributo creado por la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, sino que ésta únicamente ante la incongruencia, por omisión del contribuyente de la información tributaria suministrada establece un mecanismo que hace eficaz la estimación del tributo.

La consideración anterior se desprende del ejercicio lógico expuesto por la Administración Tributaria en su escrito que corre agregado a folio 58 vuelto, donde el informe de auditoría realizado en un procedimiento de fiscalización sin emplear el art. 196, en comento, hubiera arrojado el mismo resultado, tal como se observa a continuación.

El escrito presentado por la autoridad demandada manifiesta, que un informe pericial hubiera comprendido:

1° Identificación los productos de mayor rotación;

2° Análisis y compulsas de información del proveedor Molinos de El Salvador, S.A. de C.V.;

Cotejo entre el valor de compras informadas por ese proveedor contra las registradas en el Libro de compras IVA y en la contabilidad de la sociedad demandante de cuyo resultado se dedujo el monto de compras no registradas;

4° Como la demandante se dedica a la compra y a la venta de los productos referidos, las compras no registradas ni declaradas se presume que tuvieron como destino la venta;

5° Para valorar el precio de la venta, se aplica un precio promedio de ventas de los productos de igual naturaleza del mes siguiente a la fecha de la compra no registrada. (Folio 58 vuelto).

Como se observa, el resultado de la fiscalización en nada altera los elementos esenciales del tributo regulado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, ya que tanto en el ejercicio lógico indicado, como en la aplicación del artículo 196 únicamente se está estimando a cuanto asciende la deuda tributaria derivada de actuaciones que desde la vigencia de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios eran sujetas al pago del impuesto y por tanto determinables por la Administración Tributaria, de conformidad con el artículos 4, 47 y siguientes de la citada ley.

Por todo lo antes expuesto este Tribunal concluye que el artículo 196 del Código Tributario no es una norma que fija el nacimiento de la obligación tributaria, como lo argumenta la parte actora, sino que la misma es una norma procedimental que hace eficaz la estimación de tributos, cuando se carece de información que debía ser proporcionada por los contribuyentes.

d) Sobre la aplicación retroactiva del art. 196 Código Tributario.

d.1) La Retroactividad implica, en términos básicos, *que una nueva ley es aplicada suprimiendo o modificando las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la anterior*. Una norma es retroactiva cuando extiende su eficacia sobre hechos ya consumados, esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción o promulgación.

La jurisprudencia constitucional ha señalado la idea fundamental que debe tenerse en cuenta para determinar en definitiva si existe o no aplicación retroactiva de una ley, y ésta consiste en precisar si la situación jurídica a regular se ha constituido durante la vigencia de la norma anterior o bien durante la de la nueva norma. Aplicada dicha noción a las normas que rigen los procedimientos, es indispensable hacer una bifurcación respecto de la naturaleza del hecho regido por la nueva norma: hecho jurídico procesal y hecho jurídico material. *En este sentido, la norma procesal regulará el último hecho jurídico procesal y no el hecho jurídico material*. Es decir, la aplicación de la nueva norma procesal no queda excluida por la circunstancia de que los hechos sobre cuya eficacia jurídica versa el proceso hayan ocurrido mientras regía una norma procesal distinta; y esto es así porque la nueva norma procesal regirá los hechos procesales pero no los hechos de fondo que se analizan en el proceso, o sea la norma procesal rige el proceso, no el objeto de litigio. (Sentencia de Amparo ref. 200-2000 de fecha 27 de Noviembre de 2001).

d.2) Afirma la demandante que el artículo 196 del Código Tributario fue aplicado retroactivamente a hechos consumados en el año dos mil.

De conformidad con los conceptos expuestos, en el literal d.1) de los Fundamentos de Derecho, acerca de la retroactividad de las leyes, es claro que al examinar la incidencia del artículo 196 del Código Tributario en relación con el hecho jurídico material (cual es la obligación tributaria) no existe modificación alguna sobre los aspectos esenciales del hecho, sino que la norma únicamente se encuentra desarrollando una regla para efectos de la determinación de la deuda tributaria. En consecuencia la norma únicamente desplegó sus efectos en el procedimiento, llevado a cabo cuando ya estaba vigente el Código Tributario, y no sobre los hechos materiales de carácter tributario objeto de verificación y determinación.

Por lo tanto al encontrarse vigente el Código Tributario en el año dos mil dos, año en que se inicia la fiscalización de la contribuyente, las normas procedimentales aplicables eran las de ese cuerpo normativo (como lo indica el artículo 280 del mismo cuerpo legal) y *por* tanto no ha existido una aplicación retroactiva (art. 21 Constitución de la República) como lo argumenta la actora.

e) Sobre la deducción de créditos fiscales.

El inciso cuarto del artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, disposición vigente en la época fiscalizada, establecía: "Para que proceda la deducción del crédito fiscal, se requiere que la operación que lo origina esté debidamente documentada y que el comprobante legal emitido sea el original y figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la

importación o internación de los bienes. Además, todo ello debe estar debidamente registrado contablemente. "

e.1) Respecto de la procedencia de la deducción de créditos fiscales aducida por la actora, el inciso cuarto del artículo 65 es claro al indicar que las operaciones que generen crédito fiscal, para que sean deducibles, deben estar registradas contablemente, todo bajo las reglas que enuncian los artículos 107 y 63 de la Ley en comento.

De lo anterior se concluye que el incumplimiento de alguno de los requisitos enunciados en la ley, tal como ocurrió en el caso de la demandante, hace improcedente la deducción solicitada. En el mismo sentido se desarrolla el análisis del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en la resolución de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro, cuando confirma la decisión de la Dirección General de Impuestos Internos en la que declara improcedente la petición de deducción de crédito fiscal, ya que se incumplió con los requisitos que enuncia la normativa. (arts. 63 inciso tercero, en su caso; 65 inciso cuarto y 107 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios).

e.2) Afirma la demandante que ante la contradicción de la información proporcionada por ella y la Sociedad Molinos de El Salvador, se debe aplicar el artículo 210 del Código Tributario.

El artículo 210, tal como indica la Dirección General de los Impuestos Internos, en el acto administrativo impugnado (folio 35 vuelto y 36), es aplicable cuando exista contradicción en la información proporcionada por el contribuyente. Lo anterior se desprende de la redacción misma del artículo, cuando expresa que: ante la contradicción entre la información suministrada, prevalecerá la información de los estados financieros del sujeto pasivo (del contribuyente sujeto a investigación) respecto de la información declarada.

Una interpretación, sobre la preferencia de la prueba, como la indicada por la actora volvería irrazonable la regla ya que se podrían tener en un momento dado, por ejemplo: contradicciones entre dos estados financieros, de dos contribuyentes diferentes, lo que volvería nugatoria la regla dispuesta.

Así se tiene, que la regla de preferencia de las pruebas, únicamente tiene aplicación cuando existe contradicción entre la información suministrada por el contribuyente, en su declaración y la información obtenida por la Administración Tributaria, mediante el estudio de los documentos que obren en poder del contribuyente. **f) Conclusión.**

En razón de las consideraciones expuestas y disposiciones legales citadas, este Tribunal concluye que las resoluciones impugnadas no adolecen de ilegalidad como se ha alegado por lo que por lo que las mismas son legales, y así deben declararse.

II. FALLO.

POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los artículos 21 de la Constitución de la República; 63 inciso tercero, 65 inciso cuarto, 107 de la Ley de Impuesto a la

Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios; 196 y 210 del Código Tributario; 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 legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos de fecha doce de febrero de dos mil tres, por medio de la cual determinó el pago del complemento del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios, por los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año dos mil y enero de dos mil uno, e impuso multa por el incumplimiento de obligaciones tributarias;

B. Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de fecha dieciocho de febrero de dos mil cuatro, que confirma el complemento del impuesto determinado por la Dirección General de Impuestos Internos y revoca la multa impuesta;

C. Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho común;

D. Devuélvanse los expedientes administrativos a sus oficinas de origen; y

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

NOTIFÍQUESE.

**M. A. CARDOZA A.-----M. POSADA-----E. R. NUÑEZ-----L. C.
DE AYALA G.-----PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS
QUE LA SUSCRIBEN-----RUBRICADAS-----ILEGIBLE.**