

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

Inc. I0507005T

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas: San Salvador, a las nueve horas del día cinco de julio de dos mil seis.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas cuarenta y cinco minutos del día catorce de junio de dos mil cinco, que determina a cargo de la contribuyente social

„ Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad de **MIL DÓLARES (\$.00)**, que le corresponde pagar respecto de los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre de mil dos.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que actuando en su calidad de apoderado general judicial con cláusula especial, al interponer recurso de apelación expresó en síntesis los siguientes agravios:

RAZONES DE DERECHO

*1) que la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de resoluciones de las diez horas veinte minutos del día dieciocho de enero de mil novecientos noventa y seis y su respectiva modificación ..., AUTORIZO, a la . y al , es decir a Bancos y Asociaciones de Crédito, a utilizar el Método Directo de la Proporcionalidad. Si atendemos a lo que la norma legal disponía en su momento, el artículo 66 vigente en ese momento en sus incisos cuarto y quinto establecía ..., que la Dirección General, estando facultada plenamente por ley . tal como lo ha reconocido la Dirección General, el poder utilizar el método directo que consiste en llevar registros separados de las operaciones gravadas y exentas tal como la ley lo señala, es importante mencionar que dicho procedimiento ha sido aplicado por los Bancos desde 1996, que se autorizo el Método, y se emitió por parte la aplicación del método directo pues fue aprobado por los auditores y las autoridades de

la Dirección General..., por lo que nos parece que se están violentando desde cualquier punto de vista los principios establecidos en el artículo 3 del Código Tributario vigente... Es importante que ese Tribunal de Apelaciones constate... que en diferentes fechas se hicieron verificaciones de cumplimiento de las obligaciones tributarias tanto formales como sustantivas, y se aceptó por parte de esa Dirección General, el procedimiento que los Bancos del sistema financiero estaban aplicando en cuanto a la proporcionalidad de los créditos fiscales de IVA.

2) Que según Auto de Designación de Auditor... de las once horas quince minutos del día veintinueve de septiembre de dos mil tres, se designó a

..., para que fiscalizaran y verificaran si mi poderdante, había dado cumplimiento de las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, así como las contenidas en el Código Tributario (...) Que según resolución..., se modificó el auto de designación de auditor,

Y para concurir según resolución emitida por esa Dirección General de Impuestos Internos, a las once horas cinco minutos del día diez de junio de dos mil cuatro, se modificó el Auto emitido...por medio del cual se designó al

en el sentido que también se le faculta para que ejerza la facultad de fiscalización..., y asimismo, se resuelve Ratificar y Convalidar, lo actuado por el auditor

Como podrá apreciar ese Honorable Tribunal, en la resolución por medio de la cual se modifica el auto de designación de auditor, no se le facultó al señor

para ejercer la facultad de fiscalización, no obstante ello, dicho auditor, ejerció las facultades de fiscalización, durante todo el tiempo en el proceso de la auditoría, que la Dirección General, pretende subsanar, mediante la resolución mencionada anteriormente, en el cual ratifica y convalida lo actuado por el mencionado auditor fiscal. Es de advertir que sobre el presente punto ese Tribunal debe pronunciarse, ya que es común en la actualidad ver este tipo de situaciones en la Dirección General, donde cualquier situación de ilegalidad en cuanto a los procedimientos de aplicación, se procede a convalidar y ratificar actuaciones que han adolecido de ilegalidad, atentando contra principios básicos como la seguridad jurídica, certeza jurídica, y legalidad, entre otros".



RAZONES DE HECHO

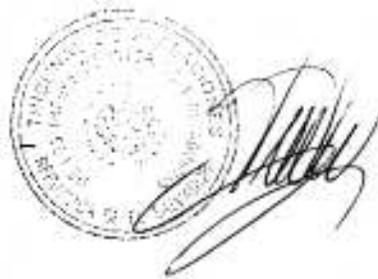
"1) En el presente caso, se cuestiona por parte de la Dirección General, el aprovechamiento de créditos fiscales que a nuestro juicio están vinculados directamente con operaciones gravadas del Banco ...; es de advertir, que tal como se señala en la Resolución objeto del presente recurso, ha sido admitido y declarado por la Dirección General, que mi poderdante, se dedujo únicamente el crédito fiscal que se registro en el Libro de compras, en la columna "IVA" del encabezado "Actividades Gravadas" el cual, está vinculado con las agencias que generan ingresos gravados con el IVA. Pero es el caso que posteriormente se da una contradicción, en el sentido que se menciona, haber determinado que las compras y créditos fiscales no han sido declarados correctamente, por mi poderdante, con el argumento de que los créditos fiscales reclamados, se dice se originan en parte de compras vinculadas con ingresos gravados y con ingresos exentos y que mi poderdante relacionó con Actividades Gravadas; afirmando que se constato que dichas compras se relacionan con ingresos gravados y exentos, argumentando además, que mi poderdante vinculó directamente los créditos fiscales con las agencias del Banco, en base a lo anterior, la Dirección General, reclasifico los créditos fiscales de acuerdo a su criterio, afectando de esta manera a mi poderdante, en el sentido que desconoció, la vinculación de los créditos fiscales con las que se llevan, tanto en la contabilidad como en los registros fiscales que para tal efecto se tienen en el Banco.

2) La Dirección General, en todo su planteamiento, indica que mi poderdante debió haber aplicado el Método Directo, establecido en el artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con un criterio de vinculación directa, en el presente caso, muchos créditos fiscales no han sido tomados en consideración, debido a que se argumenta que no tienen una vinculación directa con operaciones gravadas del Banco, lo cual no es cierto como se mencionó anteriormente, esta posición coloca a mi Poderdante en una posición de perjuicio económico, en el sentido que se aplicó la proporcionalidad, al igual como todo el sistema financiero lo hizo, es decir, aplicando el Instructivo aprobado por ... Así las cosas no estamos de acuerdo con el proceso de revisión y determinación del Impuesto aplicado por los auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, en razón que consideramos subjetivo el razonamiento aplicado para no aceptar créditos fiscales que a juicio de ellos, mi poderdante no tiene derecho de recuperar; por nuestra parte estamos plenamente convencidos que con la resolución objeto del presente recurso, se nos están violentando muchos derechos adquiridos, como parte de la

prueba presentaremos en su momento procesal, la documentación de soporte de los créditos fiscales, que a nuestro juicio y siguiendo lo , corresponde que nos dedujamos el 100% del Crédito Fiscal a nuestro favor, además presentaremos documentación contable y financiera que como Verdad Material, demuestra la forma en que efectivamente se vinculan las operaciones de compra con las operaciones de venta gravadas de cada una de las unidades del Banco.

3) En la resolución recurrida, se menciona que las compras y créditos fiscales no han sido declarados correctamente por mi poderdante, ya que según la Dirección General, dichos créditos se originan de compras vinculadas con ingresos gravados y con ingresos exentos y que mi poderdante relacionó con actividades gravadas; aclarando que la clasificación de los créditos fiscales obedece a la vinculación que se hace directamente con cada una de las agencias, y no en atención a la naturaleza de los ingresos que se generan, por lo cual procedió la Dirección General, a reclasificar a operaciones comunes los créditos fiscales que mi poderdante tiene registrados en Actividades Gravadas, vinculadas directamente con operaciones gravadas. En atención a lo anterior, consideramos que la Dirección General se extralimito (...)".

*4) Según la Dirección General de Impuestos Internos, en los períodos tributarios de Mayo a Diciembre del 2002, se determinaron créditos fiscales originados por la adquisición de bienes y servicios vinculados con ingresos gravados y con ingresos exentos (comunes),... los cuales para la Dirección General, han sido clasificados indebidamente, afirmación con la cual no estamos de acuerdo en atención a lo siguiente: En primer lugar y como ya antes se mencionó, mi poderdante ha actuado apegada al Instructivo de ABANSA, que nació de la autorización dada por la Dirección General de Impuestos Internos, y que ha sido de aplicación general de todos los Bancos del Sistema Financiero, lo cual se ha aplicado a las operaciones exentas y gravadas de los Bancos tal como lo señala el artículo 66 de la ley..., la Dirección General, acepto y avalo el procedimiento aplicado por los Bancos por muchos años, sin que en ninguna de sus visitas manifestara su inconformidad con la aplicación que se estaba haciendo de la proporcionalidad de los créditos fiscales, procedimiento aplicado por los Bancos del sistema financiero, en relación a ello existen **DERECHOS ADQUIRIDOS**, de parte de mi poderdante, en cuanto que se le Autorizo el método directo por parte de esa Dirección General, al sistema financiero y además se avaló la aplicación de la proporcionalidad, al haberse revisado en varias ocasiones el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de los bancos, y no



haberse hecho reparo alguno...; en tercer lugar quisiera manifestar, que tal como los auditores en su informe y en la resolución hacen el enfoque que los créditos fiscales deben proporcionarse, es un enfoque demasiado subjetivo en relación a que desconocen la operatividad de los Bancos, situación de la cual no compartimos, ya que tal como esta estructurado el Instructivo claramente la operatividad de los Bancos en cuanto a las unidades gravadas y unidades exentas, situación que quedara comprobada ante ese Tribunal de Apelaciones, y que se deberá de Investigar a través de peritos contables de ese Tribunal de Apelaciones.

5) Según resolución emitida por la Dirección General, a las ocho horas cinco minutos del día dieciocho de mayo de dos mil cinco, se concedió Audiencia por cinco días y Apertura a Pruebas por diez días..., que en el termino de apertura a pruebas, se presentaron por parte de mi poderdante, razones que a nuestro juicio, son válidas en cuanto a pruebas de descargo se refiere, pero las mismas no fueron consideradas por los auditores de la Dirección General, lo anterior, se confirma de la lectura de la resolución objeto de la apelación,... pareciera ser que el objeto en el momento que se acercaron a las oficinas de mi poderdante, era nada más cumplir con un requisito formal,... entre los argumentos que se plantearon podemos mencionar los siguientes: **I) JUSTA TASACIÓN DE LOS IMPUESTOS:** En primer lugar no se está cumpliendo este cometido de justicia Tributaria, en razón de que los Auditores con el argumento de que el Instructivo, no cumple...con el artículo 66 de la Ley..., se han objetado los créditos fiscales que método como ya se menciona antes, fue plenamente facultado por la Dirección General..., están relacionados en un cien por ciento con operaciones gravadas con el IVA, sin tomar en consideración la propia operación de los Bancos, en cuanto a su manejo operativo, el cual es muy diferente con el de cualquier otra empresa o sector; **II) DICTAMEN FISCAL:** De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, el dictamen fiscal viene a ser un reflejo de la situación fiscal de un contribuyente, es decir el Auditor Fiscal, esta obligado a reflejar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de un contribuyente, para el presente caso, la firma de Auditores

en su informe fiscal del ejercicio 2002, reflejó en el punto Romano II.8, que el Banco, aplico el método directo de la proporcionalidad, de acuerdo a la autorización otorgada por la Dirección General de Impuestos Internos, dándole cumplimiento al artículo 135 del Código Tributario, específicamente en su literal c), es de advertir, que según consta en la resolución objeto del presente recurso, en el inciso último de la página 35, la Dirección General de Impuestos Internos, reconoce expresamente que ha verificado y ha tenido conocimiento de la forma como ha aplicado mi

poderante la proporcionalidad, situación que ha sido avalada por muchos años...; **III) FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL:** Tal como lo señala el artículo 173 del Código Tributario, "La **Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las...**", Pero es el caso, que "los Auditores que fueron debidamente facultados para que hicieran una labor de **inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias**, mediante visitas de rutina, en las cuales avalaron en un cien por

y autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos, situación que se dio constantemente en los diferentes años desde que dicho método se empezó a utilizar por los bancos del sistema, es decir, desde 1996 hasta 2005, fecha en la cual ha sido notificada la resolución objeto del presente recurso.

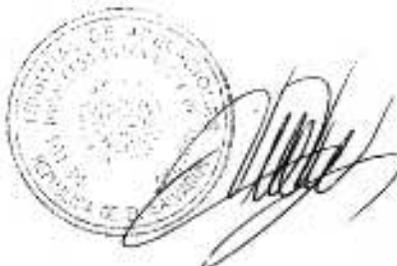
6) Que en el procedimiento de Apertura a Pruebas, demostrare la ilegalidad de la resolución que hoy se apela, en base a la documentación contable, fiscal y financiera, que ofrezco como prueba (...)".

II.- La Dirección General habiendo tenido a la vista las razones por las cuales la sociedad apelante fundamenta sus Inconformidades, procedió a rendir informe justificando legalmente sus actuaciones y los puntos de inconformidad planteados, en los términos siguientes:

RESPECTO A LAS RAZONES DE DERECHO.

1) Referente a lo argumentado por la sociedad apelante sobre la autorización de la Aplicación del Método Directo a la por esta Dirección General.

"Primeramente cabe hacer la aclaración que el Método Directo para la aplicación de la proporcionalidad de los créditos, fue autorizado a la por esta Dirección General, mediante resolución de las diez horas veinte minutos del día dieciocho de enero de mil novecientos noventa y seis y su respectiva modificación se efectuó a través de providencia emitida a las diez horas del veinticinco de octubre de mil novecientos noventa y seis,... siendo pertinente por parte de esta Dirección General señalar que los lineamientos que establece el Método



de Separación de Operaciones Gravadas y Exentas (IVA) se encuentra en concordancia con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,... Por lo tanto debe dejarse claramente establecido que esta Dirección General lo que autorizó fue la aplicación del Método Directo y no el Instructivo emitido por ABANSA que cita la sociedad recurrente.

Es importante destacar que del análisis al Método... se puede advertir que las ventas gravadas y exentas se controlarán a través de las Unidades que la generan, lo que llevaría a que cada institución efectuara una reestructuración de sus unidades a fin de especificar las que generan ingresos exentos y las que generan ingresos gravados; no obstante ello, según consta en el Informe de Auditoría... vinculó créditos fiscales de manera incorrecta, pues los relacionó con ingresos gravados, sin embargo, se constató que se relacionan con ingresos gravados y con ingresos exentos, constatándose que además los vinculó directamente con cada una de las agencias, y no en atención a la naturaleza de los ingresos que éstas generan... por lo que esta Administración Tributaria procedió a la reclasificación respectiva; determinándose que no aplicó la proporcionalidad a los créditos fiscales que son comunes a ingresos gravados y exentos, de acuerdo a lo establecido en el artículo 66 Inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (...)"

En cuanto a que se ha violentado "los principios establecidos en el artículo 3 del Código Tributario vigente, cita los principios de Justicia, Igualdad, Legalidad y Verdad Material"

Al respecto y "en cuanto al Principio de Justicia..., los actos administrativos emitidos por esta Dirección General siguen un procedimiento determinado según los términos de ley aplicable al mismo, constituyendo un vínculo jurídico que concluye con la decisión de la Administración Tributaria, entendiéndose que dicho procedimiento se encuentra sustentado en una serie de principios y garantías, que permiten una eficaz labor de la Administración y, a la vez, la seguridad jurídica del administrado, o sea, su posibilidad de presentar recursos y efectuar reclamaciones frente a los actos de la Administración. (...) a través del Auto de Designación..., se dio a conocer al contribuyente la decisión unilateral... con el fin de iniciar de manera formal y material el procedimiento de fiscalización, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 173 y 174 del Código Tributario. Asimismo de conformidad al inciso séptimo del artículo 174 antes citado que establece: El proceso o procedimiento

de fiscalización...; por lo tanto, es en virtud de los hechos verificados durante el proceso de fiscalización que se determina la situación tributaria de los contribuyentes, y en caso de establecerse incumplimiento por parte de los contribuyentes, esta Oficina procederá a dictar las actuaciones pertinentes (...)"

"En cuanto al Principio de Igualdad..., esta Administración Tributaria trae a colación lo establecido en el artículo 3 de nuestra Constitución,... y artículo 3 literal b) inciso tercero del Código Tributario,... por lo que aclara que no ha violentado el principio de igualdad que arguye la sociedad contribuyente, pues no ha existido por parte de esta Dirección General tratamiento desigual para dicha contribuyente; por cuanto las normas tributarias han sido aplicadas con criterio de estricta igualdad; además esta Dirección General en ningún momento ha desconocido la autorización realizada a la Asociación Bancaria Salvadoreña, del Método de Separación de Operaciones Gravadas y Exentas (Método Directo)..., debido a que la actuación de esta Dirección General se enmarca dentro de los lineamientos de dicho Método, que se encuentran en concordancia con la normativa legal aplicable (...)"

"En relación al principio de legalidad invocado por la sociedad investigada..., que se regula en el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario,... advierte, que respecto de la utilización de la aplicación del... desconocido la procedencia de la aplicación del mismo, sino que producto de la fiscalización ordenada en legal forma, ha establecido que el mismo no ha sido aplicado correctamente..., ya que... la sociedad contribuyente vinculó créditos fiscales de manera incorrecta, pues los relacionó con ingresos gravados, sin embargo, se constató que se relacionan con ingresos gravados y con ingresos exentos... además los vinculó... con cada una de las agencias, y no en atención a la naturaleza de los ingresos que éstas generan, circunstancia que se aparta de lo dispuesto en el artículo 66 inciso tercero de la Ley (...)"

"Puede observarse entonces como los argumentos de la contribuyente..., no son pertinentes..., demuestra que esta Oficina ha supeditado su actuación a la Ley, inclusive a la Constitución, pues... ha respetado sus derechos fundamentales; pues lo que sucede es que de acuerdo a las disposiciones legales... la contribuyente debió aplicar los créditos fiscales en función de sus operaciones y no como lo realizó, por no permitírsele la Ley, ya que de aceptar... el argumento



esbozado... en el escrito de mérito, estaría violentando el Principio de Legalidad que es pilar fundamental de todo Estado de Derecho.

En relación al principio de verdad material invocado por la sociedad recurrente contenido en el artículo 3 literal h) inciso final del Código Tributario,... y en virtud de las consideraciones que manifiesta la referida sociedad... esta Dirección General considera preciso aclarar, que ha dado pleno cumplimiento al citado principio, y sus actuaciones se encuentran amparadas en los hechos investigados y conocidos que se constataron en la fiscalización efectuada y que demostraron la incorrecta aplicación del Método Directo (...)".

2) Sobre lo argumentado por la sociedad recurrente, referente a la modificación del auto de designación.

"Sobre este punto esta Dirección General considera, que tal como manifiesta la sociedad recurrente, el auto de designación de fecha veintinueve de septiembre de dos mil tres, por medio del cual se dio inicio al procedimiento de fiscalización del cumplimiento a las Obligaciones Tributaria contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación... fue modificado... cabe aclarar que el auto de designación como los autos de modificación...cumplen con los requisitos de forma y fondo de los actos administrativos.

En cuanto... que en el auto de modificación de fecha quince de enero de dos mil cuatro, no se le otorgó la facultad de fiscalización a [redacted] y que dicho auditor ejerció todas las facultades de fiscalización durante todo el tiempo en el proceso de auditoría; al respecto, esta Dirección General aclara, que en el citado auto se hace constar claramente que se está modificando en el sentido de nombrar a auditor sustituto a **efecto de continuar la fiscalización ordenada**, en el auto de designación... del día veintinueve de septiembre de dos mil tres... por otra parte, la modificación que se realiza en el auto de fecha quince de enero de dos mil cuatro, no se refiere al alcance de la fiscalización, la cual se ha determinado en el auto de designación, sino mas bien, al nombramiento de auditor. Por lo anterior se denota que no existe vicio que afecte a dicho auto, y el nombramiento del auditor sustituto (...)".

Aunado a lo anterior, es conveniente sobre el punto de modificación del auto de designación, traer a colación el criterio emitido por ese Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en el incidente con número de _____ de las nueve horas del día veinticinco de mayo de dos mil cinco, :

"Por otra parte, es de aclarar que esta Dirección General por medio de auto de fecha diez de junio de dos mil cuatro, modificó el auto emitido el día quince de enero de dos mil cuatro en el cual se nombró al _____ en sustitución de la _____ en el sentido de que expresamente se asigna la **facultad de fiscalización** al auditor sustituto... considerando pertinente emitir dicho auto, en razón de dejar claramente especificado a la sociedad contribuyente las facultades que le fueron desplegadas por la Administración Tributaria a dicho auditor mediante los citados autos.

Asimismo, se advierte... que por medio de auto de las once horas veinte minutos del día veintiuno de abril de dos mil cinco, se **ratificó y convalidó** el auto de designación y autos de modificación del mismo... así como las actuaciones y diligencias que han sido consecuencia de los mismos; igualmente, se confirmaron las facultades otorgadas a los auditores designados... El auto antes citado, fue emitido... como una declaración aprobatoria de las actuaciones de los auditores designados, con la finalidad de dejar expresamente indicado a la sociedad contribuyente, que los auditores designados para el procedimiento de fiscalización, así como las facultades otorgadas son ciertamente válidas (...)"

DE LAS RAZONES DE HECHO.

- 1. Referente a lo argumentado por la sociedad recurrente respecto de los créditos fiscales que a su juicio se vinculan directamente con operaciones gravadas.**

"Al respecto, esta Dirección General advierte que tal como se hace constar en el Informe de Auditoría de fecha doce de mayo de dos mil cinco, los créditos fiscales citados por la sociedad y que alega que se vinculan directamente como gravadas; se vinculan tanto con actividades generadoras de



ingresos gravados como ingresos exentos, es decir, que son compras comunes para ambos ingresos (...)".

"En ningún momento esta Administración Tributaria ha afirmado que los créditos fiscales declarados por la sociedad recurrente se vinculan directamente con ingresos gravados; sino más bien se está relacionando los hechos verificados mediante los procedimientos de auditoría efectuados, entre ellos el análisis comparativo de las compras y créditos fiscales documentados, registrados y declarados... en virtud de lo cual se procede a determinar la incorrecta aplicación del... (Método Directo) atribuido a la sociedad recurrente. La Dirección General reclassificó los créditos fiscales en atención a la naturaleza que éstas generan, y se ha aplicado la proporcionalidad de dichos créditos fiscales en concordancia con lo dispuesto en el artículo 66 inciso primero de la Ley (...)".

2. En relación con el argumento de la sociedad recurrente referente a la aplicación del Método Directo.

"Argumenta la referida sociedad, que no se han considerado por esta Administración Tributaria créditos fiscales, por el motivo que no se vinculan directamente con operaciones gravadas, y aduce que no considera cierta dicha afirmación; al respecto se aclara que tal como se detalla en el Informe de Auditoría..., se ha determinado por esta Administración Tributaria, que se vinculan tanto con actividades generadoras de ingresos gravados como exentos; es decir, que son comunes para ambos ingresos (...)".

"En cuanto se afirma que se ha aplicado la proporcionalidad conforme al :

se advierte que ha quedado establecido en la fiscalización... que esta Dirección General lo que autorizó fue la aprobación del Método Directo y que cita la sociedad recurrente; es decir, la incorrecta aplicación del Método autorizado no puede ser atribuible a esta Administración Tributaria".

3. Referente a lo argumentado por la sociedad apelante en relación a la reclassificación de créditos fiscales.

"Sobre este punto, la citada sociedad alega que esta Dirección General se ha extralimitado, debido a que reclasificó créditos fiscales a operaciones comunes, que la referida sociedad había registrado en actividades gravadas; al respecto se advierte... que se ha actuado conforme a la ley y la reclasificación de los aludidos créditos fiscales ha sido en atención a la naturaleza de los ingresos que éstas generan... (artículo 66 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios). (...)".

En cuanto a las agencias consideradas como gravadas con el IVA, se constató que la contribuyente percibe ingresos gravados y exentos, lo cual es parte del ciclo económico en el servicio de financiamiento a clientes, que es el más significativo de su actividad económica; por lo que era necesario la aplicación del artículo 66 inciso 1º de la Ley de IVA que dispone la regla general y que exige que los mismos sean calificados de acuerdo a su vinculación directa.

4. Referente al argumento de la sociedad recurrente de la aplicación del método de Separación de Operaciones Gravadas y Exentas (Método Directo).

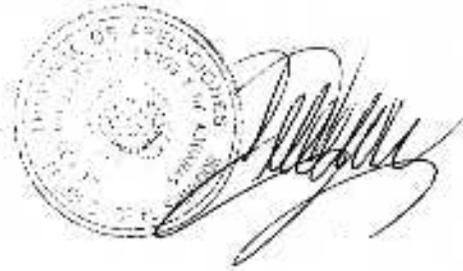
Al respecto nuevamente se advierte que "el Método Directo...

y que los lineamientos que establece el Método de Separación de Operaciones Gravadas y Exentas... se encuentra en concordancia con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 66 de la Ley..., asimismo... en ningún momento ha autorizado el Instructivo emitido

por lo anterior, en la clasificación de los créditos fiscales la referida sociedad debió haber aplicado el método autorizado por esta Dirección General. Asimismo, se advierte que... en ningún momento ha avalado el procedimiento de aplicación de la sociedad apelante, del... (Método Directo). (...)".

En cuanto a que existen derechos adquiridos por haberse autorizado el Método Directo, se adara "que los derechos adquiridos *son una garantía de la seguridad jurídica, que exige que las situaciones o derechos creados o surgidos al amparo de un ordenamiento jurídico vigente no sean modificados por una norma surgida posteriormente.* (...)".

5. Sobre las pruebas de descargo presentados en el plazo de audiencia y apertura a pruebas por la sociedad recurrente.



"Aduce la sociedad apelante que los argumentos presentados en el plazo de audiencia y apertura a pruebas, no fueron considerados por esta Administración Tributaria; al respecto, tiene a bien esta Dirección General, desmentir de manera categórica lo anteriormente afirmado, ya que como consta en la resolución objeto de la apelación, la referida sociedad en el plazo citado ejerció su derecho de audiencia y defensa al presentar escritos a esta Oficina los días veintisiete de mayo y diez de junio, ambos de dos mil cinco; aportando argumentos; los cuales fueron considerados por esta Dirección General, no obstante, éstos no resultaron idóneos ni conducentes, para dejar sin efecto los hechos atribuidos, así también la prueba aportada no contribuyó a desvirtuar el contenido del Informe de Auditoría (...)"

III.- Este Tribunal, abrió a pruebas el presente recurso, mediante auto de las once horas del día veintiséis de agosto de dos mil cinco, término del cual hizo uso el contribuyente; se prosiguió con el trámite del recurso, nombrando Analista Tributario Contable a solicitud de la sociedad apelante, a efecto de que verificara en la sede principal de dicha sociedad la prueba ofrecida; resultados que fueron plasmados en informe de fecha catorce de octubre de dos mil cinco; posteriormente, se ordenó que se oyeran las alegaciones finales, término del cual también hizo uso la contribuyente social por medio de escrito presentado con fecha diez de noviembre de dos mil cinco, trayendo luego los autos para sentencia.

IV.- Que sobre el caso reclamado, del análisis de lo expuesto por la parte apelante, tanto en su expresión de agravios como en sus alegaciones finales y actuaciones de la oficina fiscal, este Tribunal en ese orden de ideas pasa a analizar la problemática planteada, de la siguiente manera:

1. DE LA PROPORCIONALIDAD.

Al respecto, este Tribunal circunscribe bajo el presente acápite lo alegado por la recurrente social en su escrito de apelación como punto uno de las razones de derecho y puntos uno y tres de las razones de hecho, de la siguiente manera:

Sostiene a nuestro entender la contribuyente social en su expresión de agravios, en síntesis, que una vez autorizado el método de aplicación directa, no puede la Dirección General ejercer

funciones de control y verificación sobre la correcta deducción de los créditos clasificados según el método, ya que éste fue avalado por la oficina fiscal y ha sido aplicado por más de nueve años.

Que al analizar lo expresado en los agravios, así como el contenido del artículo 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (en lo sucesivo IVA), se aprecia cómo para dilucidar el punto debe atenderse a una interpretación razonable sobre los alcances de la disposición citada.

En efecto dispone el artículo 66 incisos 3º y 4º del IVA, que el contribuyente puede solicitar y proponer a la Dirección General la aplicación de cualquier sistema para la determinación del crédito fiscal proporcional, o bien, llevar registros separados de las operaciones gravadas y exentas, tal como lo propuso y le fue autorizado por la oficina tasadora a la recurrente.

No obstante, la aplicación de tal método a los efectos de la deducción de los créditos no es automática, en vista de que en los referidos incisos se dice claramente que se va a deducir aquellos vinculados con las operaciones gravadas, lo que implica en todo caso la llevanza de controles para el cumplimiento del sistema propuesto.

Es de hacer notar, que la Dirección General ha verificado y ha encontrado créditos fiscales relacionados con ciertas unidades operativas de la empresa, que al revisarlos de manera individual y encontrar créditos fiscales vinculados a dichas unidades, estableció que en realidad éstas realizan tanto operaciones gravadas como exentas y no únicamente operaciones gravadas, lo que no permite destinar dichos créditos exclusivamente a operaciones gravadas, sino más bien clasificarlos en su condición de créditos comunes a ambas operaciones, con la consecuencia de aplicarles la proporcionalidad, ajustándose así la clasificación registrada y la pretensión de deducción realizada por la contribuyente.

En definitiva, este Tribunal considera que no importa el método autorizado, siempre que se respeten los principios legales en torno a la deducción de los créditos, entre ellos:

- La necesidad y utilidad de los mismos en relación al giro o actividad empresarial;



- Que estén debidamente registrados y documentados y sobre todo que estén vinculados con las operaciones gravadas.

En consecuencia es criterio de este Tribunal que no basta la mera vinculación de los créditos a determinada unidad operativa que se dice realiza exclusivamente operaciones gravadas, para aceptar sin más su deducción. Ello siempre se encuentra sujeto a verificación por parte de la administración tributaria.

Lo anterior no puede ser de otra manera, dado que aún bajo el supuesto que la Dirección General hubiera autorizado la aplicación del método de manera automática, conforme a las pretensiones de la contribuyente social, ello no significa que aún en tal supuesto no pudiera ejercer sus facultades de fiscalización y control con el objeto de corroborar que la actuación de la contribuyente se encontrara conforme a lo establecido en la ley y en el mismo instructivo, ya que al analizar las resoluciones de autorización, éstas no señalan de manera expresa la aplicación sobre la deducción automática del método o inducen a interpretarlas bajo ese alcance.

Demás está decir, que la presente resolución se apega a precedentes dictados por este ente contralor, a las diez horas del día veinticuatro de junio de dos mil tres, con referencia de las diez horas del día veinte de julio de dos mil cinco, y a las nueve horas del día veintiuno de julio de dos mil cinco, con en consecuencia, debe desestimarse la pretensión de la contribuyente social en este punto.

2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Además sostiene la apelante social, que en el presente caso se ha violado el Principio de Seguridad Jurídica, debido a que la Dirección General ha cambiado el criterio, al autorizarle el método y ahora desestimárselo.

Sobre el particular, aprecia el Tribunal que para que haya violación a tal Principio se requiere por ejemplo, la existencia de actuaciones dispares de la Dirección General sobre un mismo contribuyente que produzcan una confusión en cuanto a su situación jurídica, al no saber a que atenerse, entre otras.

No obstante, en el presente caso como se ha dicho, la Dirección General, al efectuar actividades de fiscalización y control sobre la deducción de los créditos pretendidos por la contribuyente social, en aplicación del método autorizado, no tergiversó el método al grado de crear confusión, ya que la deducción de los créditos depende de que se cumpla con los requisitos de ley y no de la mera adscripción a las unidades operativas de la empresa, de tal manera que la Dirección General al objetar créditos ha ejercitado dentro de su potestad fiscalizadora, las facultades otorgadas para la correcta determinación de los impuestos.

Por otra parte, tampoco violenta el Principio de Seguridad Jurídica el hecho que la Dirección General no haya liquidado en períodos anteriores bajo los presentes alcances, pues esto tiene que ver con las oportunidades de fiscalización, según planes y políticas de la Dirección General.

En otras palabras, el hecho que la Dirección General haya fiscalizado otros períodos sin haber efectuado alguna observación, no significa que esté aceptando la aplicación automática en lo que concierne a la deducción de los créditos fiscales, sino otra cosa, cual sea la de no haber ejercitado las facultades de fiscalización y control, o aún ejercitándolas, no haya hecho reparos, pues en este aspecto ello depende del tipo de plan y de los auditores designados, que bien pudieron dar por sentado sobre la aplicación del método o, en su caso, entender a su manera que así debía de aplicarse, conducta o punto de vista que para nada vincula a la Dirección General.

Sobre esto mismo, reclama la apelante social, que la Dirección General, al autorizar el método, permitió la aplicación del mismo bajo los alcances ahora cuestionados para

incurriéndose así en violación al Principio de Seguridad Jurídica, por el hecho que la oficina fiscalizadora emita resoluciones contrariando los alcances del método mencionado.

El Tribunal por su parte, considera que en ningún momento se ha pretendido por la Dirección General resolver en dos sentidos opuestos, ya que como se reitera, en las resoluciones que autorizan, para nada se avala la aplicación automática de la deducción de los créditos adscritos a las unidades de las empresas, no pudiéndose así inducir a error a los destinatarios del método.



Y por último, tampoco se ha demostrado que la Dirección General esté aplicando dos criterios diferentes para un mismo sector de contribuyentes, ya que en ningún momento ha externado precedente alguno sobre la correcta aplicación del método autorizado, que no sea el que ahora se discute.

3. NULIDAD POR FALTA DE MOTIVACIÓN EN EL ACTO DE MODIFICACIÓN DEL AUTO DE DESIGNACIÓN.

Bajo el presente título se le dará respuesta a la contribuyente social, a lo que ella ha clasificado en su escrito de apelación, bajo el punto dos de las razones de derecho, de la siguiente manera:

Sobre la cuestionada validez del auto modificadorio de designación, planteada por la apelante social, aprecia este Tribunal que el mismo se ha proveído por la entidad fiscal dentro de los parámetros legales establecidos, sin que se manifieste en el presente caso, ilegalidad de dicha actuación, dado que no es de aquellas actuaciones en las que se requiera de parte de la administración tributaria motivación alguna, para su consideración de validez.

Sin embargo, lo anterior no es impedimento para que la oficina tasadora, de estimarlo conveniente, pueda motivar todas sus resoluciones, aunque su ausencia no acarrea vicio del procedimiento, como lo pretende hacer ver la parte alzada, pues el auto modificadorio ni siquiera altera el contenido del modificado, en lo que respecta a los alcances de la fiscalización, salvo en el nombramiento de auditor.

En definitiva, para el nombramiento de auditor o auditores no se requiere de la menor motivación, sino tan sólo de su mera designación, (Art. 174 Código Tributario).

Ahora bien, cosa distinta sucede, por ejemplo, en el Art. 183 del mismo cuerpo legal, donde aflora de inmediato el elemento motivación, cuando expresa "La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada...." (Lo subrayado es nuestro), quedando así en claro cómo es la disposición legal misma la que expresará explícitamente el requisito de la motivación.

Así también la norma puede exigir el requisito de la motivación de una forma implícita, pero cuando de su aplicación devenga algún acto desfavorable o de gravamen al administrado, como por ejemplo; los que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos, los que resuelvan alguna impugnación, los que se dicten en ejercicio de potestades discrecionales, entre otros; no obstante, el caso en estudio no aplica tampoco como una norma que de forma implícita exija la motivación.

4. EN CUANTO A LA INCONFORMIDAD EXPRESADA EN ALEGACIONES FINALES REFERENTE AL INFORME RENDIDO POR ANALISTA DE ESTE TRIBUNAL.

Al respecto, este Tribunal hace la aclaración que bajo el presente acápite, se la dará respuesta también, a lo alegado por la recurrente en su escrito de apelación con respecto a los puntos dos, cuatro, cinco de las razones de derecho, de la siguiente manera:

La contribuyente social en el escrito de alegaciones finales, manifiesta su inconformidad en relación al dictamen elaborado por el analista tributario contable adscrito a este Tribunal, en el sentido que " no se atendió lo manifestado por nuestra parte en cuanto al proceso aplicado por los

y autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos, en cuanto a su aplicabilidad...".

Es de hacer notar que el analista tributario contable atendió al nombramiento de este Tribunal, en la resolución de las siete horas treinta minutos del día ocho de septiembre de dos mil cinco, que corre agregada a fs. 57 del presente incidente.

Que el referido nombramiento lo fue en atención al escrito presentado por la contribuyente social, el día cinco de septiembre de dos mil cinco (fs. 56 del incidente).

Que en el escrito aludido, se hacía referencia a que se verificase sobre la aplicación de "la proporcionalidad de los créditos fiscales, aplicando el método directo autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos, ;



efecto de comprobar la relación directa que existe entre los créditos fiscales y los débitos fiscales del Banco, y por ello su deducibilidad.”

Al respecto, el analista tributario contable constató que la documentación que le fue proporcionada por la recurrente, fue la misma que se presentó ante la Dirección General y “no se proporcionó evidencia adicional por la contribuyente que demuestre que tales compras estén directamente relacionadas con las operaciones gravadas...”.

Con lo anterior, se reitera la improcedencia de la deducción total de créditos fiscales en unidades y agencias que según lo aseverado por la contribuyente social sólo realizan operaciones gravadas, al haber constatado la Dirección General en las mismas, la realización de operaciones exentas, lo que por ende, determina la falta de utilización del método directo autorizado por la Dirección General.

Así también, en el escrito en referencia, solicita se practique inspección “al expediente de mi poderdante a efecto de verificar las visitas de parte de los auditores de cumplimiento formales y sustantivos, y en las cuales se avalo (sic) la forma de aplicar el método directo de la proporcionalidad aprobado por la Dirección General,

De igual forma, el analista tributario contable, manifiesta en su informe: “En cuanto a verificar en el expediente de la alzada, las diferentes visitas de auditores para examinar los cumplimientos formales y sustantivos; se advierte que se comprobó en el mismo identificado por la Dirección General de Impuestos Internos como

que solamente aparecen actuaciones relacionadas con peticiones realizadas por la misma sociedad apelante”.

Es de hacer notar que dicha verificación no es materia de prueba, pues constan en el expediente llevado por la Dirección General, actuaciones a partir del año mil novecientos noventa y dos hasta el período fiscalizado en estudio, y se observó que no ha existido pronunciamiento alguno con respecto a la proporcionalidad de los créditos fiscales, por lo que la prueba solicitada es

impertinente e inconducente, además de irrespetar la circunscripción de los períodos fiscales investigados por la oficina tasadora y revisados en apelación por esta oficina.

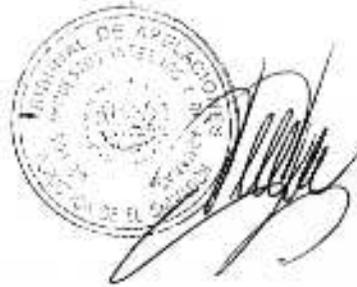
Además, es de subrayarle a la recurrente, que las actuaciones realizadas al margen de la ley de una forma reiterada por parte de los funcionarios, que no es el caso de autos, no constituyen fuente del Derecho y así también, no se puede constituir derechos adquiridos sobre la base de ilegalidades.

En cuanto a que el proceder de la Dirección General de Impuestos Internos, indujo en error colectivo, según la afirmación que hiziere la contribuyente social en su escrito de alegaciones finales, este Tribunal considera que en esta sede administrativa se tutelan intereses legítimos o directos, más no difusos de contribuyentes que no se han apersonado en el presente recurso administrativo; en consecuencia, no es procedente el análisis de lo denominado por la recurrente como "error colectivo", por lo que deberá desestimarse tal afirmación.

Como último punto expresado por la agraviada en su escrito de producción de pruebas aludido, solicitó que el analista tributario contable diese su opinión técnica "en cuanto a el (sic) Instructivo (sic) dado que el mismo está estructurado de acuerdo a la operatividad de los bancos, (sic)...

Este Tribunal reitera lo expuesto en el numeral que antecede y además, se considera que si bien es cierto que el analista tributario contable no se pronunció al respecto en su informe, lo ha omitido en consideración a lo inconducente de la prueba, pues la reclamación del presente recurso, no descansa sobre la autorización del método directo por parte de la Dirección General, ni el contenido del instructivo en estudio, sino sobre la interpretación y aplicación errónea de la contribuyente, del Art. 66 incisos 3º y 4º de la ley de IVA.

Que así también, observa esta oficina administrativa que el instructivo no ha sido autorizado por la oficina tasadora, sino que lo ha sido el método directo de deducción de los créditos fiscales, a que se refiere el Art. 66 inciso 3º de la Ley de IVA; no obstante es de notar que dicho instructivo, a juicio de este cuerpo colegiado y de la Dirección General agregado a folios al del expediente está conforme a ley, pero lo que no está conforme al referido instructivo y mucho menos a la ley, es



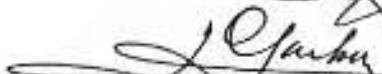
la interpretación y aplicación por parte del banco recurrente por no discriminar los créditos vinculados con operaciones gravadas y exentas, como ya antes se explicó.

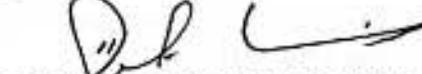
POR TANTO: De conformidad a lo expuesto y a los artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas cuarenta y cinco minutos del día catorce de junio de dos mil cinco, en la que determina a cargo de la contribuyente social Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le corresponde pagar respecto de los periodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre de dos mil dos, por la cantidad de **MIL DÓLARES** (\$).

EMÍTANSE los correspondientes mandamientos de ingreso oportunamente.

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


LIC. CARLOS MAURICIO VILACORTA GAVIDIA
PRESIDENTE


LIC. ROMÁN CARBALLO
VOCAL


LIC. JOSÉ MAGDALENO MOLINA MARTÍNEZ
VOCAL


LIC. CARLOS ERNESTO TORRES FLORES
VOCAL


LIC. RODOLFO HERNÁN MARTÍNEZ TORRES
VOCAL