



Inc. I0603021TM.

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las diez horas del día veintitrés febrero de dos mil siete.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las horas minutos del día que determina a cargo de

, lo siguiente: **1)** Remanentes de crédito fiscal que le corresponde reclamarse a la contribuyente, por la cantidad de

DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

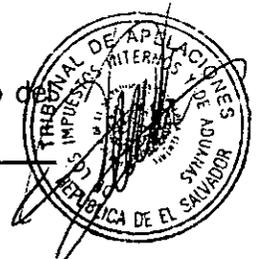
DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

DÓLARES (\$), respecto del período tributario de para ser utilizado en el período tributario de de ese mismo año;

DÓLARES (\$), respecto de



I. Que la sociedad impetrante, por medio de su representante legal expresó agravios así:

1) RAZONES DE HECHO.

"para poder afirmar categóricamente que la adquisición de bienes muebles destinados al activo fijo, cuando en estos conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble, que es la regla que... establece en el artículo 65 inciso 1º de la ley IVA, sin mayor demostración es bastante arbitrario, ya que los auditores... se limitaron a adecuar su punto de vista a la normativa sin mayor análisis... no se interesaron en indagar mas a fondo y llegar a conclusiones más técnicas, de allí que si bien es cierto que los materiales adquiridos se incorporan a un bien inmueble la finalidad... no es otra que la de ampliar la capacidad productiva de la Empresa, aumentar su volumen de venta lo que incuestionablemente genera más débitos fiscales... si nos detenemos a analizar algunas de las adquisiciones que se realizaron, estas nunca han perdido su individualidad, como por ejemplo las bombas para la recirculación de línea de agua para uso del tren, el motor 20 HP trifásico, así como otros bienes, lo que demuestra que la apreciación de los auditores, además de ser insuficiente, carece de sustento técnico y no arroja un criterio que armonice con el espíritu del legislador... por lo que con toda lógica esto debió haberse demostrado a través de inspección objetiva, basada en la verdad material, de acuerdo con el artículo 3, letra "h" del Código Tributario... fundamentado en este principio todas las actuaciones de la Dirección General (...)"

2) RAZONES DE DERECHO.

"me causa extrañeza como la Dirección General esta tomando de base legal, para reclamar un reintegro de créditos fiscales, que a su juicio han sido utilizados de manera indebida, los artículos 150 inciso 2º y 183 inciso 1º b) del Código Tributario... cuando leemos y analizamos dichas disposiciones en ningún momento el legislador hace referencia al reintegro de créditos fiscales, sino que lo que allí se establece es norma



sobre la falta de liquidación o la liquidación parcial por parte del contribuyente, en cuyos casos dice la ley que la administración liquidará EL IMPUESTO y no el REINTEGRO DE CREDITOS, y siempre viene hablando de una LIQUIDACIÓN DE OFICIO DEL IMPUESTO... el comportamiento observado por la Dirección General... demuestra violación al principio constitucional de la Seguridad Jurídica (artículo 1 Cn), porque con dicha conducta, la Dirección General, no brinda certeza de estar aplicando una ley vigente, además de violar... el principio de legalidad... artículo 3 letra "c" del Código Tributario, ya que la Dirección General debe actuar sometida al ordenamiento jurídico Y SOLO PUEDE REALIZAR ACTOS AUTORIZADOS por dicho ordenamiento; y en el caso de mi representada encuentro que, la FIGURA DEL REINTEGRO DE CREDITOS FISCALES, solamente está contemplada, por el legislador, en el artículo 77 de las Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, bajo el Capítulo II "Normas Especiales sobre Transferencia de Bienes y Prestaciones de Servicios al Exterior"... la Dirección General, por medio de sus auditores, tergiversa la aplicación de las disposiciones legales para hacer llegar recursos de manera indebida (...)"

II. Que la Dirección General de Impuestos Internos, en su informe justificativo manifiesta:

En lo relativo a la inconformidad, con respecto a la aplicación que la Dirección General le da al artículo 65 de la Ley de la materia, en cuanto al tratamiento de la adquisición de bienes muebles destinados al activo fijo.

"esta Administración Tributaria considera, que el artículo 65 inciso primero... contiene la regla general en cuanto al tratamiento que el legislador ha otorgado a las adquisiciones de bienes muebles destinados al activo fijo... en el caso que nos ocupa y tal como consta en el Informe de Auditoría... la compra o adquisición de materiales y servicios cuestionados no conservaron su individualidad, debido a que, los bienes muebles corporales (materiales) adquiridos perdieron su individualidad al adherirse permanentemente a un bien inmueble y los servicios fueron utilizados en la construcción

o edificación de _____ y cimentaciones para la instalación de _____, en el inmueble... propiedad de la impetrante... dichos bienes y servicios no están destinados a la reparación o a subsanar deterioros correspondientes al uso o goce normal de los bienes inmuebles del activo fijo de la sociedad, ya que incrementan el valor del inmueble... no corresponden a gastos por reparaciones ordinarias, ya que éstas, deben manifestarse en una cuantía razonable... es indudable que estamos en presencia de una mejora que incrementa el valor del bien mismo y prolonga su vida útil... tal erogación se manifiesta... como una inversión de mejora, más aún cuando la contribuyente centra su razonamiento en que la finalidad de tales adquisiciones es de ampliar la capacidad productiva de la empresa, aumentar volúmenes de venta y... generar débitos fiscales (...)"

"Para aceptar la pretendida deducción de Créditos Fiscales, éstos deben provenir de compras de materiales y utilización de servicios necesarios para mantener el bien en condiciones de servicios, de producción o de trabajo, y no a incrementar su valor, a efecto de la depreciación, ya que la regla especial establecida en el artículo 72 inciso final de la Ley de Impuesto a la Transferencia... se refiere a las prestaciones de servicios cuya finalidad sea la reparación o mantenimiento de los deterioros que sufren bienes inmuebles por el uso o goce normal de los mismos (...)"

"para el caso que nos ocupa, dichas compras fueron contabilizadas en... obras en proceso... Proyecto _____ ... liquidado el día _____ a la cuenta de Activo Fijo... Maquinaria y Equipo, corresponde a la cuenta "Bienes Depreciables", lo que significa que... son sujetos a depreciarse... lo que no permite a esta Administración Tributaria, admitir como deducibles automáticamente los créditos fiscales obtenidos por adquisiciones de bienes o servicios que no cumplan los requisitos que establecen los artículos 65 inciso primero y 72 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.



Por otra parte... esta Oficina tiene a bien mencionar que consta en el Informe de Auditoría... que el estudio practicado se fundamentó en el análisis de las disposiciones legales... así como en los registros contables realizados por las compras o adquisición de materiales y servicios... se constató... la deducción de crédito fiscal que legalmente no le corresponde, debido a que éste fue generado de la compra o adquisición de materiales y servicios, destinados a la construcción o edificación de gaviones y cimentaciones para la instalación de _____, el cual no conservado su individualidad al formar parte de un bien inmueble propiedad de la contribuyente, al ser contabilizados en la cuenta "Obras en Proceso" (...).

"en el Informe de Auditoría en ningún momento se fundamenta en la objeción de créditos fiscales vinculándolos con la construcción de un bien inmueble nuevo, más bien, lo que se le imputa es la deducción de créditos fiscales originados de compras o adquisición de materiales y servicios que pierden su individualidad (...).

"con base al principio de legalidad, no es posible entrar a valorar la finalidad de las adquisiciones tal y como lo manifiesta la impetrante que es la de ampliar la capacidad productiva de la empresa; ya que, el legislador ha establecido los presupuestos específicos que deben considerarse para los bienes que serán destinados al activo fijo y uno de ellos es que no se incorporen a un bien inmueble; por lo que no es requisito para su deducción que sirvan para generar débito fiscal, ya que, por si solos los bienes adquiridos no cumplieron con dicho fin."

"según las especificaciones de la obra ejecutada los bienes... pierden su individualidad, tal es el caso de la bomba para la circulación de línea de agua para uso del tren, motor 20HP trifásico, etc., forman parte de un todo, ya que, en todo caso no tendría sentido que la apelante adquiriera dichos bienes que no tienen ninguna utilización."

"atendiendo a los principios establecidos en el Código Tributario, y principalmente al Principio de Verdad Material establecido en el artículo 3 literal h)... es de hacer notar... que cuando el auditor determina en la investigación que los materiales adquiridos se incorporaron a un bien inmueble aumentando su valor, lo hace utilizando los procedimientos técnicos establecidos en las respectivas leyes tributarias y los cuales son plasmados en el respectivo informe de auditoria... se estableció el supuesto legal... artículo 65 inciso primero de la Ley... dicha situación fue verificada por los auditores designados, constatando que la impetrante se reclamó valores en concepto de remanente de crédito fiscal en forma indebida (...)"

De la inconformidad por el reintegro que la Dirección General le reclama, ya que la ley faculta a la Administración Tributaria para liquidar el impuesto y no para resolver sobre el reintegro de créditos.

"el artículo 150 inciso segundo del Código Tributario... es claro al establecer... "A falta de liquidación por parte del contribuyente la administración liquidará el impuesto de manera oficiosa"; y respecto al artículo 183 inciso primero literal b)... establece que, "La Administración Tributaria deberá proceder a la liquidación de oficio del tributo mediante resolución razonada en los siguientes casos: b) Cuando la declaración presentada o la documentación complementaria ofreciere dudas sobre su veracidad o exactitud, presentare errores aritméticos o ella no cumpliere con todos los requisitos y datos exigidos."

"en el presente caso se cumplieron los dos supuestos... siendo que la impetrante... presentó las respectivas declaraciones, no obstante las mismas ofrecen dudas sobre su exactitud, al haberse comprobado que... se dedujo del débito fiscal causado por operaciones gravadas realizadas en cada período tributario, crédito fiscal que legalmente no le correspondía... generado de la compra o adquisición de materiales y servicios, destinados a la construcción o edificación de gaviones y cimentaciones para la instalación de un horno ... asimismo, se dedujo créditos fiscales provenientes



de la adquisición de servicios de alojamiento, los cuales no son necesarios para el objeto, giro o actividad de la sociedad; en consecuencia, en las declaraciones... la sociedad declaró remanente de crédito fiscal que legalmente no le correspondía, el cual fue utilizado en el siguiente período tributario; dicho remanente al ser comparado con el remanente... determinado... se establecieron diferencias en tal concepto que no debieron ser declaradas, comprobándose que éstas fueron utilizadas indebidamente... por tales razones, las diferencias... deben ser reintegradas... al Fisco de la República, por haberlas utilizado sin tener derecho a ello... según lo dispone el artículo 57 de la Ley de Impuesto (...)"

"esta Oficina liquidó de manera oficiosa el impuesto, en razón de que la contribuyente apelante con la presentación de sus declaraciones... liquidó de manera parcial el referido impuesto... determinándose por medio de la resolución impugnada que la contribuyente debe reintegrar el Fisco... el Remanente de Crédito Fiscal utilizado indebidamente, que a su vez constituye el impuesto causado (...)"

"del análisis y verificación efectuada a los documentos recibidos y al Libro de Compras... se determinaron objeciones a las compras gravadas y del respectivo crédito fiscal... por lo que, después de haber efectuado los ajustes respectivos, se determinó el Remanente de Crédito Fiscal que le corresponde reclamarse (...)"

"el remanente... para cada período tributario fue establecido partiendo del remanente... del mes anterior consignado en la declaración del Impuesto... al cual se le ha adicionado el crédito fiscal determinado para cada período... y a la vez se le disminuye el monto correspondiente al débito fiscal del mismo período, estableciendo así un nuevo valor de remanente... comparado contra las cifras reflejadas... en las declaraciones... resultando diferencias, constituyendo éstos remanente de crédito fiscal utilizado indebidamente (...)"

“dichos valores fueron determinados por esta Oficina, en razón de pronunciamientos dictados por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos... al señalar que, “la Dirección General válidamente liquidará oficiosamente el impuesto causado y a pagar en los períodos tributarios fiscalizados, plasmándose así el efecto liquidatorio, en este caso las objeciones a créditos fiscales, aunque el ajuste resultare siempre remanente, siendo que la resolución debería así encaminarse a señalar la objeción y determinar con montos el uso indebido de cantidades mayores por créditos fiscales deducibles para los períodos mensuales fiscalizados, lo que implicaría resolver sobre la manera y tiempo de reintegrar cantidades utilizadas indebidamente o detraerlas dando opción al contribuyente de ajustar los créditos mal utilizados con los créditos del período mensual que la Dirección General le designe luego de que se notifique dicho resultado, lo que permite establecer claramente una obligación de dar, que sería entonces recurrible”; tal como lo expresa en las sentencias... emitidas a las nueve horas treinta minutos del día cinco de abril de dos mil, a las diez horas del día diecinueve de diciembre de dos mil dos, y a las trece horas del día veintiuno de marzo de dos mil tres, en los incidentes de apelación referencias I9810012T; I0212004TM e I0303004TM (...)”.

En cuanto a que la resolución emitida por la Dirección General ha violado el Principio de Seguridad Jurídica (artículo 1 de la Constitución de la República).

“esta Oficina tiene a bien exponer que el Principio de Seguridad Jurídica... se debe de entender como la condición resultante de la predeterminación, hecha por el ordenamiento jurídico, de los ámbitos de licitud e ilicitud en la actuación de los individuos, lo que implica una garantía para los derechos fundamentales de la persona y una limitación a la arbitrariedad del poder público”.

“esta Oficina ha actuado con estricto apego a la ley... ya que se aplicaron los procedimientos establecidos en el Código Tributario (artículos 173, 174 y 175) y las garantías fundamentales reconocidas por la Constitución de la República (artículo 11)... la



Administración Tributaria en ningún momento ha perdido de vista la finalidad del proceso tributario, consistente en emitir actos administrativos apegados a la norma tributaria y por ende garantes de todo derecho constitucional otorgado a los administrados”.

En lo relativo a que la figura del reintegro de créditos fiscales, solamente está contemplada en el artículo 77 de la Ley de la materia.

“es importante aclararle a la impetrante, que la disposición legal... se refiere... exclusivamente a la regulación de las actividades de exportación... lo cual no tiene nada que ver con el caso de remanentes... utilizados indebidamente, el cual se constituye en el impuesto no declarado por la inconforme, y que durante el proceso de fiscalización fueron determinados por los auditores designados... que la impetrante debe reintegrar (...)”.

III. Este Tribunal, abrió a pruebas el presente recurso mediante auto de las horas del día _____, término del cual hizo uso la recurrente social; posteriormente, ordenó se oyeran las alegaciones finales, haciendo uso la impetrante de dicho término, finalmente trajo los autos para sentencia.

IV. Sobre el caso reclamado, del análisis de lo expuesto por la sociedad apelante, tanto en su expresión de agravios y actuaciones de la oficina fiscal, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

1) DEL REINTEGRO EN EFECTIVO AL FISCO DE LA REPÚBLICA DE REMANENTES DE CRÉDITO FISCAL UTILIZADOS INDEBIDAMENTE Y DE LA DETERMINACIÓN DE REMANENTES.

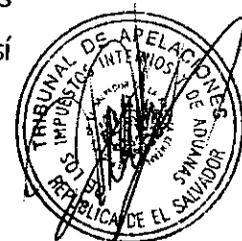
Previo a dar respuesta a cualquier otra argumentación, este Tribunal, en contralor de la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, y ante la inconformidad manifestada por la recurrente social, referente a que a la Dirección

General conforme a los artículos 150 inc. 2º y 183 inc. 1º letra b) del Código Tributario, está facultada para liquidar impuesto y no para resolver sobre el reintegro de créditos fiscales, procede a revisar la determinación del reintegro al Fisco de la República, de los remanentes de crédito fiscal utilizados indebidamente en los períodos tributarios de _____, advierte:

Que de conformidad con el artículo 3 del Código Tributario, las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar subordinadas a una serie de principios generales, entre los cuales encontramos el principio de legalidad, en razón del cual *"...la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento."*

En el presente caso, los remanentes de crédito fiscal utilizados en forma indebida, determinados por la Dirección General, en la resolución venida en apelación, provienen de la objeción a compras gravadas, por corresponder a operaciones consistentes en adquisición de servicios de alojamiento, los cuales no son necesarios para el objeto, giro o actividad de la sociedad contribuyente; y por adquisiciones de materiales y utilización de servicios relacionados con la construcción de gaviones y cimentaciones para la instalación de horno _____, en inmueble propiedad de la contribuyente social; lo anterior repercutió en que la recurrente social declarara durante los períodos tributarios de _____, remanentes mayores a los que legalmente le correspondían.

La Dirección General cuando por medio de la resolución liquidatoria, determina remanentes en los períodos tributarios antes mencionados, está ejerciendo legítimamente una facultad que de forma expresa le ha atribuido el legislador; sin embargo cuando la misma resolución pretende que la sociedad apelante efectúe el reintegro en efectivo del remanente de crédito fiscal trasladado en exceso, lo cual ha ocurrido para los remanentes trasladados de _____ y así sucesivamente en el resto de los períodos fiscalizados hasta _____ del año



e incluso el remanente trasladado de a
, es necesario verificar en la ley la procedencia de dicha pretensión.

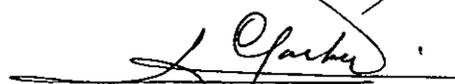
Así, sobre los créditos fiscales y sus remanentes, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de la forma en que habrán de relacionarse las cantidades resultantes de la generación de débitos fiscales y créditos fiscales vinculados con las actividades gravadas, establece en su artículo 61 que "El crédito fiscal constituye un elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto. Se rige exclusivamente por las normas de esta ley y no tiene el carácter de crédito en contra del fisco por pago indebido o en exceso de este impuesto"; el artículo 64 señala que "Por regla general, el impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al contribuyente al adquirir bienes o al utilizar los servicios,..."; por su parte, el artículo 67 dispone que "Si el monto del crédito fiscal fuere superior al total del débito fiscal del período tributario, el excedente de aquél se sumará al crédito fiscal del período tributario siguiente o sucesivo hasta su deducción total." Finalmente, el artículo 68 dispone que "El contribuyente que cese en el objeto o giro de sus actividades, no podrá solicitar devolución ni reintegro del remanente del crédito fiscal que quedare con motivo de dicho término de actividades. Este remanente, no será imputable a otras deudas tributarias ni tampoco transferible a terceros, salvo el caso señalado en el artículo siguiente."

De los artículos parcialmente transcritos, se obtiene: a) Que lo relativo al crédito fiscal, en su consideración de elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto, se rige exclusivamente por las normas de la ley, por lo cual, las facultades de la Dirección General relativas a la administración del tributo, se encuentran limitadas a lo que la ley disponga sobre el particular; b) Que de existir excedentes o remanentes de créditos fiscales, éstos deberán ser sumados al crédito fiscal del siguiente período tributario, hasta su deducción total; c) Que, congruente con lo anterior, incluso en el caso que un contribuyente cese en el objeto o giro de sus actividades, no puede solicitar

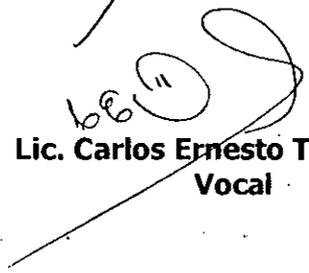
CERTIFÍQUESE esta resolución y acta de notificación y vuelva junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE.**




Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente


Lic. Román Carballo
Vocal


Lic. José Magdalena Molina Martínez
Vocal


Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal


Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal

NOTIFICAR EN: