

394-2016

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las trece horas con cuarenta y cinco minutos del cuatro de junio de dos mil diecinueve.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, que se puede abreviar PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V., inicialmente por medio de su Administradora Única y representante legal señora DMSDR, y posteriormente por medio de sus apoderados generales judiciales, licenciados Francisco Edgar Ulises Villatoro Flores y Raúl Arcides Portillo Vargas, contra la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por la supuesta ilegalidad de los actos administrativos siguientes:

a) Resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintiséis de noviembre de dos mil trece, por medio de la cual 1) se determinó a la contribuyente **PRODUCTOS MAR Y SOL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, para el período tributario de diciembre de dos mil diez, disminución del saldo a favor en concepto de remanente de crédito fiscal por valor de DOSCIENTOS TRECE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$213,268.70), el cual constituirá deuda tributaria de conformidad a lo establecido en el artículo 74-A inciso segundo del Código Tributario, si transcurridos dos meses después de notificado el presente acto administrativo, la contribuyente no hubiere presentado la declaración modificatoria o la presentada no disminuye el saldo incorrecto conforme a los valores contenidos en este acto administrativo; 2) Determinó a la demandante, en concepto de remanente de crédito fiscal que le corresponde reclamarse por las cantidades siguientes: Para el período tributario de enero de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de febrero del referido año, por el valor de CIENTO TREINTA Y TRES MIL TREINTA Y SEIS DÓLARES CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$133,036.96); febrero de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de marzo del referido año, por el valor de CIENTO TREINTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y SIETE DÓLARES CON SESENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS

DE AMÉRICA (\$133,847.61); marzo de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de abril del mismo año citado, por el valor de CIENTO TREINTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS VEINTIOCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$136,928.00); abril de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de mayo del mismo año citado, por el valor de CIENTO CUARENTA MIL CIENTO UN DÓLARES CON SETENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$140,101.78); mayo de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de junio del mismo año citado, por el valor de CIENTO CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$142,493.90); junio de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de julio del mismo año citado, por el valor de CIENTO CUARENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS DOS DÓLARES CON NOVENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$146,802.93); julio de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de agosto del mismo año citado, por el valor de CIENTO CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y SIETE DÓLARES CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$150,867.74); agosto de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de septiembre del mismo año citado, por el valor de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES DÓLARES CON QUINCE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$154,883.15); septiembre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de octubre del mismo año citado, por el valor de CIENTO SESENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE DÓLARES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$160,299.62); octubre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de noviembre del mismo año citado, por el valor de CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SIETE DÓLARES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$164, 657.62), noviembre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de diciembre del mismo año citado, por el valor de CIENTO SESENTA Y NUEVE MIL CUARENTA Y DOS

DÓLARES CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$169,042.96); y diciembre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de enero de dos mil once, por el valor de CIENTO SETENTA Y NUEVE MIL SESENTA Y UN DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$179,061.70); y,

b) Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas a las ocho horas del día veintiocho de abril de dos mil dieciséis, en la cual se confirmó la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, descrita en el literal que antecede.

Han intervenido en este proceso: la parte actora, en la forma indicada; la Dirección General de Impuestos Internos -en adelante DGII- y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas -en adelante TAIIA-, como autoridades demandadas; y, el Fiscal General de la República, por medio del agente auxiliar delegado licenciado Herber Ernesto Montoya Salazar.

Leídos los autos, y CONSIDERANDO:

I. En resolución de las trece horas con cincuenta minutos del día diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis (folios 44 y 45), se previno (entre otros aspectos) a la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V. que realizara una exposición razonada de los hechos que motivan la acción en forma ordenada, cronológica, clara, precisa y coherente, de manera que pueda inferirse el contexto que originó los actos impugnados.

Por lo que, mediante escrito presentado el día dos de diciembre de dos mil dieciséis, la parte actora sobre los hechos que motivan la acción manifestó: «(...) **1)** con fecha doce de agosto de dos mil once mi representada presento (sic) a la Dirección de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda solicitud de reintegro crédito fiscal IVA exportadores por un monto de cuatrocientos noventa y ocho mil ciento ochenta y nueve dólares con cincuenta y siete centavos de dólar (USD \$498,189.57), **2)** con fecha seis de octubre de dos mil once la Dirección General designa los auditores para fiscalizar los periodos (sic) tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez en clara violación a lo establecido en el artículo setenta y siete de la Ley de impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, iniciando así los primeros obstáculos a nuestra petición y requiriéndonos abundante información y documentación durante todo el proceso de auditoria (sic); **3)** Y el primer informe de auditoria (sic) que se impugna fue emitido con fecha veintinueve

de julio de dos mil trece, el cual ya contiene en su contenido las objeciones a las compras y los créditos :fiscales ya mencionados anteriormente y objeto de nuestra demanda ante vosotros. 4) el veintisiete de agosto de dos mil trece presentamos escrito respuesta al proceso de Apertura a Pruebas en el que referimos los argumentos y presentamos documentos adicionales para mostrarles la no conformidad con el resultado descrito en el informe de auditoría al que se refiere en el numeral tres de este literal, 5) con fecha veintiséis de noviembre de dos mil trece y el cual nos fue notificado con fecha veintiocho de noviembre de dos mil trece la Unidad de Audiencia y Tasaciones de la Dirección General de Impuestos Internos con referencia diez mil seis guion TAS guion cero ciento setenta y uno guion dos mil trece reafirma todo lo que el informe de auditoría (sic) ha dejado por sentado y resuelve en base a el mismo acto objeto de impugnación y del que venimos haciendo mención en lo referente a la no deducibilidad de los créditos fiscales de las compras objetadas y resuelve una disminución de saldos a favor de remanente de crédito fiscal de mi representada por un monto de Doscientos trece mil doscientos sesenta y ocho dólares con setenta centavos de dólar (USD\$ 213,268.70) tal como lo describimos en el literal A) de esta ampliación a la demanda interpuesta, en tal sentido determina nuevos valores de deducción del remanente de crédito fiscal para los periodos (sic) de enero a diciembre del año dos mil diez, con los cuales ya mostramos nuestra inconformidad, asimismo es imponente mencionar que la Dirección General a folios 72 de la resolución con referencia diez mil seis guion TAS guion cero ciento setenta y uno de fecha veintiséis de noviembre de dos mil trece, procede a determinar DEUDA TRIBUTARIA el valor del remanente disminuido aun (sic) cuando este NO HA SIDO REINTEGRADO A MI REPRESENTADA como lo establece el artículo 74-A del Código Tributario 6) con fecha veinticuatro de abril de dos mil catorce se presenta recurso de apelación ante el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas con todos los alegatos pertinentes ante dicha instancia el cual resuelve con fecha veintiocho de abril de dos mil dieciséis resolución con referencia Inc.II401001T y que confirma resolución de la Dirección de Impuestos Internos de fecha veintiséis de noviembre de dos mil trece y del cual hacemos mención en el numeral cinco de este apartado. En esta resolución la cual también es objeto de impugnación, es importante mencionar que en dicha resolución existe el análisis y voto razonado de un miembro del Tribunal el cual plantea sus criterios legales que nos dan la razón a nuestros argumentos descritos en nuestra demanda (...)» (folio 48 frente y vuelto).

La parte actora en el escrito de demanda, respecto a la violación del derecho de defensa, argumentó lo siguiente: «(...) *Ilegalidad al determinar por parte de la Dirección General, de pago del Impuesto a La Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los periodos (sic) comprendidos de enero a diciembre de dos mil diez, al objetar esa Dirección General, compras documentadas y declaradas por mi representada.*

La ilegalidad cometida por la Dirección General de Impuestos Internos deviene del hecho de haber determinado en violación al Derecho de Defensa que ampara a mi representada contenido el artículo 12 de la Constitución La Republica, y a su derecho de Contradicción, que comprende el Derecho a utilizar los medios de pruebas establecidos en el Código Tributario, conforme lo estipula el Artículo 4 letra b) del expresado código (...)

2) Compras y Créditos Fiscales objetados por supuestamente no haber comprobado la existencia efectiva de las operaciones por prestación de servicios y transferencia de bienes amparados con Comprobantes de Créditos Fiscal del Proveedor El Pez Dorado S.A de C.V. por un monto de TRES MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y SIETE DOLARES (sic) CON NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$ 3,127,747.94) y su correspondiente crédito fiscal por valor de CUATROCIENTOS SEIS MIL SEISCIENTOS SIETE DOLARES (sic) CON VEINTITRES CENTAVOS DE DOLAR (sic) (USD \$ 406,607.23); al respecto nos pronunciarnos ante la Dirección General de Impuestos Internos en el sentido de que en el informe de la auditora designada; esta (sic) manifiesta que dichas compras fueron registradas en el Libro de Compras, en los libros y registros legales de contabilidad, que han sido ingresadas con sus características en el inventario; y que así mismo han sido comercializadas y facturadas en el mismo ejercicio económico y que fueron utilizadas para la realización efectiva de las operaciones de venta local y exportaciones de la sociedad Productos Mar y Sol, S.A de C.V.; aparte de cumplir todos los requisitos para su deducción establecidos en el artículo 65 de la ley (sic) de impuesto (sic) a la trasferencia (sic) de bienes (sic) muebles (sic) y a la prestación (sic) de servicios (sic). Es de peso manifestar que el folio 31 del informe de auditoría de fecha veintinueve de julio de dos mil trece que se encuentra agregado al expediente administrativo respectivo, manifiesta que el proveedor (El Pez Dorado, S.A de C.V.) proporciono (sic) la documentación requerida y proporciono (sic) el detalle de las ventas con los comprobantes de crédito fiscal realizadas a mi representada y otras pruebas de las operaciones realizadas con dicho proveedor, pudiendo confirmar también la misma Dirección

General a través de su sistema informático que las compras y créditos fiscales registrados y declarados por mi Representada han sido registradas y declaradas como ventas por el proveedor EL PEZ DORADO, S.A. de C.V. en sus declaraciones respectivas y de las (sic) no hace mención de haberlas declarado como no presentadas.

b) Declaraciones que se tienen por no presentadas por constituir correcciones que aumentan el saldo a favor, ante esto se presentó ante la Dirección General de Impuestos Internos toda la documentación requerida para probar dichas operaciones y por ende las modificaciones del remanente de crédito fiscal, comprobando de forma real el origen de las modificaciones de las declaraciones de enero a diciembre de dos mil diez y en lo que hacemos énfasis sirvieron para respaldar las operaciones de ventas de la sociedad que represento (...)» (folio 2 frente y vuelto).

La parte actora en el escrito de demanda, en cuanto a la violación del principio de legalidad y debido proceso, fundamentó lo siguiente: *«(...) La violación en mención está contenida en la resolución emitida por dicho tribunal en San Salvador, a las ocho horas del día veintiocho de abril del año dos mil dieciséis (sic), y en el que confirma las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en clara inobservancia a los principios de legalidad antes citados, y por ende al debido proceso, derecho que se encuentra tutelado por el Artículo 14 de nuestra constitución. En este apartado también retomamos con mucha importancia el análisis planteado en el voto razonado disidente del miembro del honorable tribunal Licenciado Román Carballo en la que expresa su desacuerdo con la sentencia emitida y expone concretamente y con independencia de criterio sus razones de derecho hasta llegar a la conclusión de REVOCAR la sentencia por adolecer de vicios de ilegalidad, tal como lo expone en dicha resolución (...)» (folio 3 frente).*

II. En resolución de las trece horas con cincuenta minutos del día diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis (folios 44 y 45), se previno a la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V. que en el plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación, manifestara claramente el acto atribuido a la Dirección General de Impuestos Internos que pretendía impugnar, indicando una síntesis del contenido del mismo, así como su respectiva fecha de emisión y notificación; que señalara los derechos protegidos en las leyes secundarias que le habían sido violados con el acto que pretende impugnar, y explicara la manera en que la autoridad demandada se los conculcó, indicando la cuantía estimada de la acción; que

realizara una exposición razonada de los hechos que motivan la acción en forma ordenada, cronológica, clara, precisa y coherente, de manera que pueda inferirse el contexto que originó los actos impugnados, así como la fecha en que le fueron notificadas las resoluciones impugnadas.

Mediante escrito presentado el día dos de diciembre de dos mil dieciséis, la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V., evacuó las prevenciones citadas en el párrafo anterior (folios 47 al 49), y respecto a la violación del artículo 4 letra b) del Código Tributario, expuso: *«(...) Señalamos que los derechos que nos han sido conculcados son los mencionados en el artículo cuatro del Código Tributario en lo que se refiere a los Derechos de los Administrados específicamente el literal b) del artículo en mención y que habla del derecho de Contradicción con especial énfasis en los numerales: tres que menciona ofrecer y aportar pruebas, cuatro Alegar sobre el mérito de las pruebas; y seis del derecho a interponer los recursos correspondientes. La manera que estos derechos fueron violados por La (sic) Dirección General de Impuestos Internos es en cuanto a que las pruebas y argumentos que se le han presentado en todas sus instancias no las ha valorado ni razonado sin tomar en cuenta ninguna de las pruebas aportadas tanto verbal, telefónicamente o por escrito para desvirtuar lo que ellos en su análisis consideran como firme en sus resoluciones y que constituye el acto que hoy estamos impugnando (...)»* (folio 47 vuelto).

Por medio de resolución de las ocho horas del trece de marzo de dos mil diecisiete (folios 50 y 51), se tuvo por cumplida la prevención efectuada en resolución de las trece horas con cincuenta minutos del día diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis; se admitió la demanda contra la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por las resoluciones descritas en el preámbulo de la presente sentencia, con base en el artículo 20 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa -emitida el catorce de noviembre de mil novecientos setenta y ocho, publicada en el Diario Oficial número doscientos treinta y seis, Tomo número doscientos sesenta y uno, de fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, en adelante LJCA derogada, ordenamiento de aplicación al presente caso en virtud del artículo 124 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa vigente-, se tuvo por parte actora a la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V., por medio de su administradora única y representante legal, señora DMSDR; se declaró sin lugar la suspensión de los efectos de los actos administrativos impugnados; se requirió de las autoridades demandadas un informe sobre la existencia de los actos administrativos que

respectivamente se les atribuyen; y se requirió a las autoridades demandadas que remitieran los expedientes administrativos relacionados con este proceso.

Posteriormente las autoridades demandadas rindieron el informe requerido (folios 54, 57 y 58), confirmando la existencia de los actos controvertidos y manifestaron que los mismos fueron dictados conforme a derecho.

El día veinte de abril de dos mil diecisiete, la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V., presentó un escrito solicitando la adopción de la medida cautelar consistente en la suspensión de los efectos de los actos administrativos impugnados.

Por escrito de fecha veinticinco de octubre de dos mil diecisiete, los licenciados Francisco Edgar Ulises Villatoro Flores y Raúl Arcides Portillo Vargas, solicitaron que se les tuviera por parte en el presente proceso, en calidad de apoderados generales judiciales de la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V.

Esta Sala mediante auto de las quince horas siete minutos del día veinte de diciembre de dos mil diecisiete (folios 80 y 81), tuvo como parte demandada a la DGII y al TAIHA; por rendidos los informes requeridos a las autoridades demandadas; declaró sin lugar la medida cautelar solicitada por la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V.; acusó de recibido los expedientes administrativos remitidos por las autoridades demandadas; dio intervención a los licenciados Francisco Edgar Ulises Villatoro Flores y Raúl Arcides Portillo Vargas, en calidad de apoderados generales judiciales de la sociedad citada; de conformidad al artículo 24 LJCA derogada requirió de las autoridades demandadas un nuevo informe a fin que expusieran las razones que justifican la legalidad de los actos que respectivamente se les atribuyen; y ordenó notificar tal resolución al Fiscal General de la República.

En el segundo informe, las autoridades demandadas justificaron sus actuaciones bajo los aspectos siguientes:

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas respecto a la violación de los principios de legalidad y debido proceso, argumentó lo siguiente: «(...) *este Tribunal en el acápite citado como: “A. Registros de Control de Inventarios que no cumplen con lo dispuesto en el artículo 142 y 142-A del Código Tributario”, comprobó que a partir de las múltiples irregularidades observadas con respecto al registro de control de inventarios y tomando en cuenta que la demandante social no aportó ante esta Instancia pruebas que desvirtuarán los incumplimientos señalados por la Dirección General, conllevó a establecer el*

incumplimiento a los requisitos exigidos por los artículos 142 y 142-A del Código Tributario, ya que el Registro de Control de Inventarios presentado por la sociedad demandante, no reflejó de forma clara y veraz el movimiento real de los productos, su valuación, resultado de las operaciones y valor efectivo y actual de los bienes inventariados.

También en el literal B) denominado en el acto impugnado como Compras y Créditos Fiscales no deducibles por incumplir lo dispuesto en el artículo 65-A inciso primero literal I) romanos i), ii) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios”, este Tribunal verificó que la sociedad en alzada incumplió los requisitos que establece la ley respecto al Registro de Control de Inventarios señalado en los mencionados artículos 142 y 142-A, así como no haberse comprobado el pago por medio de cheque, transferencias bancarias, tarjetas de crédito o débito de los productos adquiridos (mariscos), incumpliendo lo dispuesto en el artículo 65-A inciso primero literal I) letra i), ii) de la Ley IVA.

Por último lo descrito en el numeral 2) del acto emitido este Tribunal denominado “EN CUANTO A LA DECLARACION QUE SE TIENE POR NO PRESENTADA POR CONSTITUIR CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL SALDO A FAVOR”, este Tribunal observó que dentro de la etapa de fiscalización y etapa de audiencia y apertura a pruebas, la sociedad demandante no aportó elementos necesarios que justificaran el origen o procedencia del aumento al remanente del crédito fiscal; asimismo, se advirtió del Informe de Auditoria (sic), que las declaraciones modificatorias se tuvieron por no presentadas debido a que no se demostró de forma clara y veraz las entradas y salidas de los bienes adquiridos, incumpléndose así requisitos del Registro de Control de Inventarios, y no demostró el pago correspondiente a su proveedor, no emitiendo cheques o transferencias bancarias para los pagos; conllevando todo lo mencionado, a este Ente Contralor a confirmar el acto dictado por la Dirección General de Impuestos Internos(...)» (folios 90 vuelto y 91 frente).

La Dirección General de Impuestos Internos respecto a los motivos de ilegalidad alegados por la parte actora, expuso: «(...) Consta en el expediente respectivo que esta Dirección General, emitió auto de designación proveído a la diez horas cuarenta y cinco minutos del día seis de octubre de dos mil once, notificado a las nueve horas del día once del mismo mes y año citado, para que se fiscalizara e investigara en atención a las facultades conferidas a esta Dirección General en virtud de lo dispuesto en los artículos 173 y 174 del Código Tributario si la contribuyente demandante había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en

la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación y demás disposiciones legales relacionadas con dicho impuesto, durante los periodos comprendido de enero a diciembre de dos mil diez.

Como resultado de la fiscalización e investigación ordenada en dicho auto de designación se emitió Informe de Auditoría de fecha veintinueve de julio de dos mil trece, el cual fue emitido conforme a lo establecido en el artículo 174 inciso cuarto del Código Tributario, en el cual se aprecia los procedimientos de auditoría realizados, así como la valoración de la prueba aportada por la demandante, determinándose compras internas gravadas y crédito fiscal objetado por constituir operaciones que la contribuyente no comprobó la existencia efectiva, notándose que en el procedimiento de fiscalización se han brindado las oportunidades para que la misma proporcionara todas aquellas pruebas que demostraren haber recibido los servicios y su necesidad, dándole la oportunidad de ejercer una participación activa (...)

En vista de lo anterior, con base a lo dispuesto en los artículos 10 inciso primero literal a), 137, 172 inciso segundo, 186, 202 inciso primero literal b) del Código Tributario, por medio de auto pronunciado a las nueve horas treinta minutos del día treinta de julio de dos mil trece, se concedió a la demandante **AUDIENCIA** por **CINCO DÍAS** y **APERTURA A PRUEBAS** por **DIEZ DÍAS**, ambos términos hábiles y perentorios, entregándole a la referida contribuyente el informe de Auditoría (sic) de fecha veintinueve de julio de dos mil trece, en el acto de la notificación del expresado auto de audiencia y apertura a pruebas, realizado a las quince horas del día treinta y uno de julio del dos mil trece, con la finalidad de que la contribuyente manifestara su conformidad o no con el resultado de auditoría efectuada por ésta (sic) Dirección General, planteando las alegaciones que pudieran convenir a su derecho o presentando las pruebas idóneas y conducentes que ampararan la razón de su inconformidad.

Consta en la resolución impugnada que de acuerdo al Informe Técnico de Audiencia y Apertura a Pruebas de fecha veinte de noviembre de dos mil trece, agregado al expediente respectivo, la demandante ejerció su derecho de audiencia establecido en el artículo 4 literal b) numeral 2) del Código Tributario, al presentar escrito el día trece de agosto de dos mil trece, mostrando inconformidad con el contenido del Informe de Auditoría, sin presentar argumentos de hecho ni derecho que esta Dirección General debiera valorar, asimismo la referida demandante hizo uso de su derecho de aportación de pruebas establecido en el artículo 4 literal

b) numerales 1) y 3) del Código Tributario, mediante escrito presentado el día veintisiete de agosto de dos mil trece; a lo cuales esta Oficina dio respuesta, lo cual consta en el apartado “ SOBRE LOS ARGUMENTOS VERTIDO POR LA CONTRIBUYENTE SOCIAL EN LA ETAPA DE APERTURA A PRUEBAS”. Páginas de la treinta y nueve (39) a la sesenta y ocho (68) de la resolución demandada.

De todo lo antes expuesto, se puede observar que esta Dirección General dio cumplimiento al debido proceso, por lo que carece de fundamento lo expuesto por la demandante.

(...) en el relacionado Informe de Auditoría, para efectos de verificar las compras internas gravadas y crédito fiscal reclamado de manera improcedente, se realizaron los procedimientos de auditoría desarrollados en el apartado denominado “Compras Internas Gravadas y Crédito Fiscal Objetado por Constituir Operaciones que la Contribuyente no Comprobó la Existencia Efectiva”, encaminados a desarrollar en el procedimiento de fiscalización la comprobación o confirmación del pago correspondiente a los bienes consistentes en compras de mariscos y servicios en concepto de comisión por libras facturadas, durante los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil diez; en atención a las cantidades reflejadas en los Comprobantes de Crédito Fiscal, las cuales se han podido establecer el movimiento contable, las partidas contables donde registran las provisiones a las compras, donde se verificó para contabilizar dichas operaciones (...)

Consecuentemente se constató que los pagos que realizó la sociedad demandante, a la empresa proveedora de productos de mariscos, fueron realizados en efectivo, debido a que utilizan la cuenta de Anticipo a Proveedores, la cual es utilizada para disminuir la cuenta por pagar al proveedor de productos y cuando utilizan la cuenta de bancos, los cheques que emite la sociedad contribuyente los hace a nombre de los accionistas de la sociedad demandante, con el nombre de la representante legal de la sociedad proveedora y con nombres de personas que no tienen relación comercial directa con la contribuyente, tal como se advierte del detalle en el libro auxiliar correspondiente a los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil diez; emitidas por el Banco Promerica (sic), S.A. quien al ser consultada mediante requerimiento de referencia 20504-NEX-0262-2013, de fecha nueve de abril de dos mil trece, emitiendo respuesta mediante escrito de fecha veintinueve de abril de dos mil trece, presentado a esta Dirección General el día treinta de abril del mismo año citado, suscrito por el señor EAQM en su calidad

*de Representante Legal del referido Banco, confirmando que los cheques fueron emitidos a nombre de los accionistas de la contribuyente, a nombre de la Representante Legal de la sociedad proveedora de productos de mariscos y servicios y a terceras personas, las cuales no tuvieron relación directa comercial con la sociedad demandante, citando a los accionistas de la contribuyente y a la Representante Legal de la sociedad compulsada, los cuales son los siguientes: Accionista de Productos Mar y Sol, S.A. de C.V., WUSC, quien además es el cónyuge de la Representante Legal de la citada empresa supuesta proveedora de productos y servicios, cheques emitidos a su nombre, *****, *****, *****, *****, *****, *****, *****, *****, etc.; Representante Legal de la Sociedad El Pez Dorado, S.A. de C.V., ADRDS, cheques emitidos a su nombre, *****, *****, *****, *****, *****, *****, *****, *****, etc.; para confirmar los nombres de los accionistas, de la sociedad contribuyente se solicitó en el proceso de investigación a la Sección de Control Documentario de esta Dirección General, certificación del último formulario F-915, referente al informe sobre distribución o capitalización de utilidades o dividendo, durante los periodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de de dos mil diez, quien confirmó, que los citados nombres de los accionistas corresponden a la empresas Productos Mar y Sol, S.A. de C.V.*

Por lo anterior, es pertinente traer a cuenta que el artículo 65 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece los requisitos a cumplir para que proceda la deducción del crédito fiscal contenidos en los documentos que reciben los contribuyentes, dichos requisitos pasan primero por la comprobación de que la operación se haya realizado y luego por el cumplimiento de una regla general de deducibilidad, que es la contenida en el inciso segundo de dicha disposición legal, el cual establece: “Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal”; con esta primera parte de la citada disposición legal, significa para la contribuyente, necesitó realizar compras para invertirlo en el giro o actividad económica de la misma; no obstante, la demandante no demostró la existencia efectiva de la operación, lo cual imposibilitó (sic) valorar la indispensabilidad de las operaciones en comento.

Por tal motivo, se consigna como requisito en el artículo 65-A inciso cuarto, numeral 2) de la referida Ley, que no son deducibles los créditos fiscales cuando: “el adquirente de los bienes o el prestatario de los servicios no compruebe la existencia efectiva de la operación”, lo cual significa que independientemente los Comprobantes de Crédito Fiscal que obran en poder de la demandante aparentan documentar una operación válida de compra por parte de ésta, de lo cual resulta claro que con el objeto de garantizar el interés fiscal, ésta (sic) Dirección General verificó la documentación de soporte de las compras y créditos fiscales reclamados por los contribuyentes y que estos (sic) cumplen efectivamente con los preceptos legales que permitan su deducibilidad y en atención a lo ocurrido en este caso durante la investigación ni en la etapa de audiencia y apertura a pruebas, no se demostró por parte de la contribuyente, la existencia efectiva de las operaciones realizadas con la sociedad El Pez Dorado, S.A. de C.V., lo cual resulta ser la condición exigida por el legislador para que proceda la deducción del crédito fiscal.

En concordancia con lo anterior, en el proceso de fiscalización se confirmó el hecho de que los créditos fiscales objetados, no cumplen con la realidad efectiva de los supuestos legales establecidos para su deducción, es decir, los mismos constituyen simplemente documentación que no respalda la existencia de hecho generador alguno, en virtud de que éstos carecen de los elementos sustantivos necesarios para su validez; no obstante, que formalmente la sociedad demandante pretenda que los mismos basten para alegar a su favor la deducción (...)

(...) por lo tanto, a ella le corresponde probar la existencia efectiva de dicha operación y por consiguiente, debió procurar en todo momento que no quedaran dudas sobre la operación realizada contando con documentos idóneos para tal fin, lo que significa que no obstante haber presentado documentación relativa a Comprobantes de Crédito Fiscal, contabilidad y documentos de órdenes de compra y pedidos, ésta no es suficiente para comprobar la existencia efectiva de las citadas operaciones; por consiguiente, le corresponde a ella misma su comprobación de manera irrefutable, pues esta Dirección General únicamente está cuestionando la falta de comprobación de la existencia de la operación; en consecuencia, el fundamento de no reconocer la deducción de las citadas compras, es indiscutiblemente la falta de demostración de manera fehaciente de la existencia efectiva de las operaciones cuestionadas realizadas con el proveedor El Pez Dorado, S.A. de C.V., consistentes en la adquisición de bienes muebles corporales en concepto de mariscos y comisión por compra, durante los períodos tributarios de

enero a diciembre de dos mil diez; en atención a las cantidades reflejadas en los comprobantes de crédito fiscal y que debido a esta situación se procedió como parte de la fiscalización realizada a hacer constataciones respecto del referido proveedor, con el objeto de conocer con certeza las operaciones realizadas; sin embargo, como ha quedado demostrado la demandante, únicamente proporcionó como respaldo de las operaciones el comprobante de crédito fiscal, la partida contable y su registro contable, sin comprobar efectivamente la materialización de las aludidas operaciones; por la cual, no fue posible para esta Dirección General ni en la investigación ni en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas comprobar de manera fehaciente la existencia efectiva de las operaciones cuestionadas de la demandante con la sociedad EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V.

(...) La contribuyente expresa respecto de las declaraciones que se tienen por no presentadas por constituir correcciones que aumentan el saldo a favor ante esto manifiesta que presentó ante esta Dirección General toda la información requerida para probar dichas operaciones y por ende las modificaciones de remanente de Crédito Fiscal, comprobando de forma real el origen de las modificaciones de las declaraciones de enero a diciembre del dos mil diez.

Al respecto, esta Dirección General no comparte lo aducido por la demandante, ya que esta Oficina ha adecuado su actuación a los parámetros legales pertinentes, apegándose de manera irrestricta al Principio de Legalidad, estableciéndose tanto en el procedimiento de fiscalización como en las etapas de Audiencia y Apertura a Pruebas, que con la información proporcionada por la contribuyente, en dichos procedimientos, no aportó los elementos necesarios que justificaron el origen y la procedencia del aumento al Remanente de Crédito Fiscal efectuado por la demandante, situación que según consta en el Informe de Auditoría, en el apartado denominado “Declaraciones que se tienen por no presentadas por constituir correcciones que aumentan el Saldo a Favor”, se describe en forma específica cada uno de los procedimientos y requerimientos de información y documentación efectuados para determinar si las declaraciones modificatorias se tendrían o no como presentadas, fundamentados en las disposiciones legales atinentes quedando ilustrado en el cuerpo del referido Informe de Auditoría, detallando en forma específica y pormenorizada los resultados obtenidos, observándose que producto de la verificación efectuada a las citadas declaraciones modificatorias, se concluyó que las mismas se tenían por no presentadas, debido a que la

demandante no demostró ante esta Dirección General, la existencia efectiva de las operaciones de compras incorporadas en las citadas declaraciones; es decir, se hizo constar que “...no es procedente tener por presentadas las declaraciones modificatorias de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de los períodos tributarios de enero a diciembre de 2010, ya que la contribuyente investigada en el presente proceso de fiscalización no comprobó la existencia efectiva de las operaciones ajustadas, pues no aportó documentación que evidenciara la entrega por parte de la proveedora y la recepción de bienes y servicios, asimismo, no demostró el pago correspondiente a la citada proveedora, debido a que se comprobó que en su mayoría las cantidades reflejadas en los Comprobantes de Crédito Fiscal, fueron controladas en Cuentas por Pagar, además se constató que la referida contribuyente, no realizó emisión de cheques o transferencias bancarias para pagar a la supuesta proveedora durante los períodos en estudio; por tales situaciones dichas declaraciones modificatorias, no surten efecto alguno ni sustituyen a las inicialmente presentadas.” lo cual, el análisis es producto de la verificación de las operaciones contenidas en las declaraciones tanto originales como modificatorias del impuesto en estudio(...))» (folios 93 vuelto, 94 vuelto, 95 y 96).

III. Por medio de auto de las catorce horas tres minutos del día veinte de junio de dos mil dieciocho (folio 106), se tuvo por rendido el informe de quince días requerido de las autoridades demandadas. Se recibieron los expedientes administrativos. Se dio intervención al licenciado Herber Ernesto Montoya Salazar, en calidad de agente auxiliar delegado por el Fiscal General de la República (artículo 13 LJCA) y se abrió a prueba por el plazo de ley de conformidad al artículo 26 de la LJCA.

La DGII ofreció como prueba documental el respectivo expediente administrativo (folios 111 y 112).

Posteriormente, por auto de las catorce horas veintiún minutos del día diez de octubre de dos mil dieciocho, se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 LJCA derogada.

a) La parte actora no hizo uso de su derecho, no obstante su legal notificación (folio 119).

b) Las autoridades demandadas ratificaron lo expuesto en sus respectivos informes justificativos; y,

c) El Fiscal General de la República, a través del agente auxiliar, licenciado Herber Ernesto Montoya Salazar, por medio de escrito de folios 125 al 129, contestó el traslado conferido de la forma siguiente: *«(...) De acuerdo a la fiscalización realizada por la Dirección General de Impuestos Internos, a la impetrante se le requirió las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, modificando el remanente del período tributario fiscalizado, estableciendo aumento en el saldo a favor, con el objeto de establecer el origen y la procedencia de dicho aumento, respecto a las compras internas exentas y gravadas, originándose de las referidas modificaciones aumento al remanente de crédito fiscal, durante el período fiscalizado, por lo cual presentó únicamente comprobante de crédito fiscal en concepto de compras de productos de mariscos y servicios a la Sociedad EL PEZ DORADO, S.A. de C.V. , compras de combustible, energía, y otros, que en la verificación de dichos documentos, se concluyó en el informe de auditoría, que dichas compras no fueron incorporadas en la declaraciones originales del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles, y fueron reportadas en las declaraciones modificatorias presentadas por la impetrante, sin proporcionar la información que sustenta el ajuste respectivo.*

Por otra parte de acuerdo a la documentación presentada, la Dirección General de Impuestos Internos, analizó el Registro de Control de Inventario del período fiscalizado, por lo cual determinó que el registro que lleva la impetrante, no demostró claramente las entradas de los bienes adquiridos mediante los comprobantes de crédito fiscal emitidos por el proveedor la (sic) Sociedad EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V., así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan su individualización.

Asimismo se verificó en la fiscalización, según informe de Auditoría, que la impetrante no aportó documentación que evidenciara la entrega por parte de la proveedora y la recepción de los productos de mariscos, no demostró el pago correspondiente a la sociedad EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V., por las compras de dichos productos, mediante emisión de cheques o transferencias bancarias para pagar al proveedor. En la misma verificación de fiscalización se constató que en las compras de dichos productos contiene valores y montos que no coinciden con los valores detallados en las órdenes de compra emitidas por la impetrante a la sociedad proveedora de productos de mariscos.

De igual forma que los cheques emitidos por la impetrante no fueron emitidos a nombre de la proveedora, sino mas bien fueron emitidos con los nombres de los accionistas de la impetrante, personas que no poseen relación comercial directa con la impetrante.

Para la representación fiscal en ningún momento considera que se haya violentado el derecho del debido proceso, por parte de las autoridades demandadas, ya que como ha quedado demostrado en el proceso administrativo, a la sociedad PRODUCTOS MAR Y SOL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE, se le inicio un proceso con todas las garantías del derecho de audiencia y de defensa, y tuvo la oportunidad de interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, para alegar su disconformidad con los actos administrativos que ahora impugna, el cual fue resuelto garantizándole los derechos de audiencia y de defensa, que en ningún momento pudo demostrar la existencia efectiva de las operaciones comerciales entre el proveedor la sociedad EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V. amparadas en los comprobantes de crédito fiscal correspondiente a los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez.

Por todo lo anteriormente expuesto, la Representación (sic) Fiscal (sic) es del criterio que las resoluciones dictadas por las autoridades demandadas son legales por estar apegadas conforme a derecho (...)» (folios 127 y 128 frente).

IV. La parte actora en su escrito de demanda y ampliación de la misma, alega inobservancia al principio de legalidad y debido proceso; así como violación al artículo 4 letra b) del Código Tributario -en adelante CT- y violación al derecho de defensa y contradicción, sin embargo, al realizar el estudio de sus fundamentos este Tribunal advierte que, todos ellos parten de un mismo argumento, por lo que se procederá a conocerlos de forma conjunta.

La demandante afirma que la Administración Tributaria ha vulnerado sus derechos de defensa y contradicción, al no permitirle utilizar los medios de prueba establecidos en el artículo 4 letra b) del Código Tributario, considerando que la prueba y argumentos presentados en sede administrativa no fueron valorados, razón por la cual se objetaron las compras y créditos fiscales, concluyendo la Administración que no había probado la existencia efectiva de las operaciones por prestaciones de servicios y transferencias de bienes amparados con comprobantes de crédito fiscal del proveedor EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V.

En el presente caso conforme al artículo 104 inciso 1° y 2° del CT, la contribuyente PRODUCTOS MAR Y SOL, S.A. DE C.V., presentó declaraciones modificatorias del Impuesto

a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil diez, aumentando el saldo a favor, referentes a remanentes de crédito fiscal por la cantidad de TRESCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL SESENTA Y NUEVE DÓLARES CON TREINTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$388,069.39); las cuales fueron verificadas por la Administración Tributaria con el objeto de establecer el origen y la procedencia del citado aumento; y de conformidad con el artículo 104 inciso 2° del CT, se procedió a realizar el procedimiento de fiscalización para el cual está facultada, concluyendo que no era procedente tener por presentadas las declaraciones modificatorias del impuesto citado; emitiendo para ello el respectivo informe.

Además, la Administración Tributaria respecto al período tributario de enero a diciembre de dos mil diez, no reconoció la deducción de compras gravadas a la contribuyente por la cantidad de TRES MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL SETECIENTOS CUARENTA Y SIETE DÓLARES CON NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$3,127,747.94) y su correspondiente crédito fiscal por un valor de CUATROCIENTOS SEIS MIL SEISCIENTOS SIETE DÓLARES CON VEINTITRÉS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$406,607.23); los cuales supuestamente tuvieron su origen por compras de mariscos y servicios en concepto de comisión por libras facturadas realizadas al proveedor EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V.

El motivo por el cual la Administración no tuvo por presentadas las declaraciones modificatorias citadas y no reconoció dichas deducciones, es porque consideró que la contribuyente investigada no comprobó la existencia efectiva de las operaciones, ya que no aportó documentación que evidenciara la entrega por parte de la proveedora y la recepción de bienes y servicios; tampoco demostró los pagos correspondientes a la proveedora EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V., pues la mayoría de las cantidades reflejadas en los comprobantes de crédito fiscal, fueron controladas en cuentas por pagar, además constató que no realizó emisión de cheques o transferencias bancarias para pagar a la proveedora citada durante los períodos fiscalizados, cuando tenía la obligación de hacerlo en ciertas ocasiones por configurarse el supuesto establecido en el artículo 206-A del CT.

Aunado a ello, argumentó que no cumplió con lo establecido en el artículo 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios -en adelante Ley

del IVA-, debido a que no logró probar en forma clara y veraz las entradas y salidas de los bienes adquiridos, ya que el registro de control de inventarios que llevaba la sociedad MAR Y SOL, S.A. DE C.V. no cumplía con los requisitos establecidos en el artículo 142 y 142-A del CT.

Al respecto esta Sala hace las consideraciones siguientes:

El artículo 65 incisos primero y cuarto de la Ley del IVA prescriben: *“Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo 64 de esta ley, en los casos siguientes: (...) 3. Desembolsos efectuados para la utilización de servicios en el giro del negocio, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos (...)*

Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto, generen débito fiscal, o de operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal.

Para efectos de la deducibilidad a que se refiere este artículo se requerirá en todo caso, que la operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el Comprobante de Crédito Fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios. Además, todo ello debe estar debidamente registrado en el libro de compras que establece el artículo 141 del Código Tributario y en la contabilidad formal o en libros especiales, en este último caso, según se trate de contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad formal (...)”.

En relación con lo anterior, el artículo 65-A inciso cuarto, numeral 2) de la Ley del IVA, respecto a la deducibilidad de los créditos fiscales establece: *“No constituye crédito fiscal y en consecuencia no serán deducibles los valores documentados en Comprobantes de Crédito Fiscal, Comprobantes de Retención o Notas de Débito, cuando ocurra cualquiera de las circunstancias siguientes: (...) 2. Que aun estando inscrito como contribuyente el emisor del documento, el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios no compruebe la existencia efectiva de la operación (...)*”.

De las disposiciones citadas se puede concluir que el legislador ha previsto ciertos requisitos que se deben cumplir para que los contribuyentes se deduzcan los créditos fiscales del débito fiscal, los cuales son:

a) Que los gastos o desembolsos efectuados por los contribuyentes, para la adquisición de bienes muebles, estén relacionados con el objeto, giro o actividad económica del sujeto pasivo; es decir, que el gasto efectuado debe ser indispensable y vinculado a la generación de operaciones gravadas con el referido impuesto;

b) Que la operación que origina el crédito fiscal esté debidamente documentada con el comprobante original;

c) Que en el comprobante emitido figure de forma separada la cantidad trasladada como crédito fiscal del precio de los bienes o remuneración de los servicios;

d) Que los documentos se encuentren debidamente registrados en el Libro de Compras y en la contabilidad de la contribuyente; y

e) Comprobar la existencia efectiva de la operación; es decir, que haya existido una transferencia o prestación real y efectiva de bienes o servicios.

En virtud a una correcta interpretación de los artículos 65 y 65-A de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios el actor tenía la obligación de probar la existencia de las operaciones realizadas y que daban origen a la deducción de los créditos fiscales objetados.

Con base al artículo 173 del Código Tributario, *“La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias (...).”*

Por lo que, haciendo uso de dicha facultad la Administración Tributaria procedió a realizar la fiscalización respectiva, la cual según consta en el expediente administrativo, se realizaron algunas actuaciones tendientes a comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley para la procedencia de las deducciones alegadas por la contribuyente, como las siguientes:

A folios 4, 76, 400 al 404, 531y 532 del expediente administrativo de la DGII, constan los requerimientos de información que le hizo la Administración Tributaria a la contribuyente investigada en las diferentes etapas del procedimiento, dentro de las cuales se le solicitó, entre otra documentación, libros legalizados y auxiliares de contabilidad, libro de compras para el registro y control del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios -en adelante IVA-, declaraciones de IVA, asientos contables, comprobantes de crédito fiscal, fotocopias de las órdenes de compra emitidas, por los mariscos adquiridos a la sociedad EL PEZ

DORADO, S.A. DE C.V., documentos que demostraran la recepción de los productos comprados e ingresados a la bodega, el detalle de las personas que entregaron los productos, fotocopia de los registros de control de inventarios por los mariscos adquiridos, fotocopia del acta de inventario inicial al uno de enero de dos mil diez, entre otros, esto, a efecto de verificar el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 65-A inciso 4º, número 2 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y artículos 142 y 142-A del CT.

La mayoría de la documentación requerida fue exhibida por la contribuyente, según consta a folios 78, 301 al 399, 414 al 474, 558 al 549 y 777 al 2231 del expediente administrativo de la DGII; sin embargo, del estudio de la misma la Administración Tributaria advirtió que aunque las operaciones declaradas se encontraban documentadas con comprobantes de crédito fiscal y registrados en los libros de compras y otros aspectos contables, al requerirle que proporcionara los controles internos, donde demostrara la recepción real de los bienes y servicios adquiridos por parte del proveedor EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V., así como los pagos realizados por medio de cheques o transferencias bancarias, por las compras y servicios supuestamente prestados, sólo proporcionó documentos de control interno con los que pretende respaldar haber recibido los productos (folios 2175 al 2331 del expediente administrativo de la DGII).

Pero del muestreo realizado al azar por las autoridades demandadas de algunos productos contenidos en el registro de control de inventarios se encontraron irregularidades, citando el TAIIA algunos ejemplos como los siguientes:

*“1) En el comprobante de Crédito fiscal N° *** de fecha veinte de enero del año dos mil diez, se consignó la adquisición de 9,250 libras de pescado dorado +12, y 1358 libras de pescado dorado 7 to 12, sin embargo en el Registro de Control de Inventarios, dentro del producto “PESCADO FRESCO” la impetrante social para esa fecha registró únicamente 4,625 libras para el pescado dorado +12, y 611.10 libras para el pescado dorado 7 to 12, lo que evidencia diferencias en cuanto a las cantidades adquiridas según el comprobante de crédito fiscal citado, y las cantidades anotadas en el Registro de Control de Inventarios.*

*2) En el comprobante de Crédito fiscal N° *** de fecha uno de abril del año dos mil diez, se consignó la adquisición de 36 libras de pescado cola amarilla, y 325 libras de pescado lunarejo 2-4, sin embargo en el Registro de Control de Inventarios, la apelante social anotó dentro del producto “PESCADO FRESCO”, únicamente 16.20 libras para el pescado cola*

amarilla, y 146.25 libras para el pescado lunarejo 2-4, lo que evidencia diferencia en cuanto a las cantidades adquiridas según el comprobante de crédito fiscal citado, y las cantidades anotadas en el Registro de Control de Inventarios.

3) En el comprobante de Crédito fiscal N° *** de fecha dieciséis de junio del año dos mil diez, se consignó la adquisición de 1,200 libras de chacalín, sin embargo, en el Registro de Control de Inventarios, la apelante social anotó dentro del producto “CAMARÓN”, únicamente 840 libras para el chacalín, lo que evidencia diferencias en cuanto a las cantidades adquiridas según el comprobante de crédito fiscal citado, y las cantidades anotadas en el Registro de Control de Inventarios (...)” (folio 27 de la resolución pronunciada por el TAIIA, a las ocho horas del día veintiocho de abril de dos mil dieciséis).

Además, las autoridades constataron que, en relación con las ventas efectuadas, no se denominan los productos con los mismos nombres con los cuales fueron ingresados en el inventario, lo cual les impidió identificar e individualizar si las unidades o saldos reflejados en los inventarios son correctos.

Asimismo, la DGII constató que los documentos presentados contienen valores y montos que no coinciden con los valores detallados en las órdenes de compra emitidas por la contribuyente fiscalizada a la proveedora citada; razón por la cual, esta Sala considera que no se cumplió con el requisito establecido en el artículo 65-A inciso 4°, número 2 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Por otra parte, el artículo 142 inciso 1° del CT prescribe: “*Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente*”.

De lo anterior resulta claro que los contribuyentes que tengan por actividad la transferencia de bienes muebles corporales tienen la obligación de llevar registros de control de inventarios de la forma prescrita en los artículos 142 y 142-A del CT, en relación con el artículo 81 de su Reglamento de Aplicación.

En el presente caso, se ha corroborado que la contribuyente fiscalizada no cumplió en su totalidad con la obligación de llevar el inventario citado, tal y como lo regulan los artículos 142 y

142-A del CT, ya que aunque en la etapa de apertura a pruebas, presentó a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la DGII (folios 784 al 867 del expediente administrativo de la DGII), el registro de control de inventarios de sus productos, en estos no se detalló la nacionalidad del proveedor y no colocó la referencia del libro de compras de donde se tomó el costo correspondiente, lo cual de conformidad a los numerales 6 y 8 del artículo 142-A del CT son requisitos que debe cumplir el citado inventario.

Además, el artículo 65-A inciso 1° letra l) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, prescribe: *“No será deducible el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios soportado o pagado por los contribuyentes en la adquisición de bienes o de servicios que no cumplan los requisitos que establece el artículo 65 de esta ley, en casos como los que se mencionan a continuación:*

l) Las adquisiciones de bienes o utilización de servicios, cuyos montos sean iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos que:

i) No se realicen por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito o débito; y,

ii) el medio de pago sea diferente al efectivo y a los medios utilizados en romano i) y no se formalicen en contrato escrito, escritura pública o demás documentos que regula el derecho civil o mercantil, tales como: permutas, mutuos de bienes no dinerarios, daciones en pago, cesiones de título de dominio de bienes, compensaciones de deudas u operaciones contables”.

En el mismo sentido el artículo 206-A inciso 1° y 3° del CT, establece: *“Constituirá requisito indispensable para la procedencia de la deducción de costos, gastos, erogaciones con fines sociales y créditos fiscales, según la naturaleza del impuesto, que los pagos efectuados relacionados con las mencionadas deducciones, por montos iguales o mayores a cincuenta y ocho salarios mínimos, se realicen por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito o débito. Lo anterior es adicional a la documentación de soporte que deba poseer en atención a la naturaleza de la operación y del cumplimiento de los demás requisitos que establezcan las leyes tributarias respectivas para la procedencia de la deducción.*

(...) El requisito para la deducción establecido en esta disposición, también es aplicable a cualquier operación o transacción múltiple realizada con un mismo sujeto en un mismo día o en el plazo de diez días calendario, cuyo monto acumulado sea igual o exceda a cincuenta y ocho

salarios mínimos o su equivalente en moneda extranjera, de acuerdo a las fluctuaciones del tipo de cambio”.

De las disposiciones jurídicas citadas se extrae la obligación de los contribuyentes de efectuar los pagos de cualquier operación o transacción múltiple realizada con un mismo sujeto en un mismo día o en el plazo de diez días calendario, cuyo monto acumulado sea igual o exceda a cincuenta y ocho salarios mínimos, por medio de cheque, transferencia bancaria, tarjetas de crédito o débito; caso contrario los créditos fiscales que sean emitidos por dichas operaciones no serán deducibles, lo cual ha ocurrido en el presente caso, ya que según la fiscalización realizada por las autoridades demandadas, la contribuyente investigada realizó este tipo de operaciones sin cumplir con los requisitos citados (folios 31 de la resolución del TAIIA).

Además, la DGII en el informe justificativo hace notar que algunos de los cheques fueron emitidos a nombre de los accionistas de la contribuyente, a nombre de la representante legal de la sociedad proveedora de productos y mariscos, a terceras personas que no tenían relación directa comercial con la sociedad demandante, afirmando que uno de los accionistas de la sociedad MAR Y SOL, S.A. DE C.V. WUSC, cónyuge de la representante legal de la sociedad EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V., quien supuestamente ha proveído los productos y servicios.

Por lo que, del estudio realizado al expediente administrativo y las razones expuestas, se advierte que en el presente caso la contribuyente no logró probar que cumplió con los diferentes requisitos establecidos en la ley para proceder a la deducción de los créditos fiscales objetados, específicamente no cumplió con los establecidos en: a) el artículo 65-A inciso 4º, número 2 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios -no comprobó la existencia efectiva de las operaciones y servicios adquiridos, por las razones expuestas en la presente sentencia-; b) artículos 142 y 142-A del CT -el registro de control de inventarios no reúne todos los requisitos de ley- ; y c) artículo 65-A inciso 1º letra l) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y artículo 206-A inciso 1º y 3º del CT.

Se advierte que, aunque las supuestas compras realizadas al proveedor EL PEZ DORADO, S.A. DE C.V., las haya documentado mediante comprobantes de crédito fiscal, y se hayan registrado en el Libro de Compras de IVA legalizado y conste en los demás registros contables; esto sólo evidencia el cumplimiento de algunos de los requisitos establecidos por el legislador para la procedencia de la deducción de los comprobantes de crédito fiscal; sin

embargo, no ha cumplido con otros prescritos en la ley, en consecuencia, no proceden las deducciones de los créditos fiscales.

Razón por la cual, esta Sala estima que el actuar de la Administración Tributaria es apegada a derecho, en consecuencia su actuación es legal, y así debe declararse en la presente sentencia.

Con relación al argumento de la parte actora respecto a que la Administración Tributaria no valoró la prueba y argumentos presentados en sede administrativa, se hacen las consideraciones siguientes:

El artículo 4 inciso 1° letra b) del CT: *“Ante la Administración Tributaria los administrados poseen los derechos siguientes:*

b) De contradicción, que comprende los siguientes derechos: 1. A utilizar los medios de prueba establecidos en este Código; 2. A ser oído, para lo cual al sujeto pasivo se le deberá conceder audiencia y un plazo para defenderse; 3. A ofrecer y aportar pruebas; 4. Alegar sobre el mérito de las pruebas; 5. A una decisión fundada; y, 6. A interponer los recursos correspondientes”.

Según consta en el expediente administrativo, a la contribuyente fiscalizada se le garantizaron todos los derechos enunciados en el artículo anterior, ya que a lo largo del procedimiento se le requirió diversa documentación e información, y ésta tuvo la oportunidad de ofrecer y utilizar todos los medios de prueba establecidos en el Código Tributario (folios 78, 301 al 399, 414 al 474, 558 al 549 y 777 al 2231 del expediente administrativo de la DGII); se concedió audiencia y un plazo para defenderse tal como se puede comprobar a folios 4, 76, 400 al 404, 412, 531y 532, 770 al 772 del expediente administrativo de la DGII. Se le permitió ofrecer y aportar prueba, como realizar las respectivas alegaciones sobre las mismas (folios 567 y 568, 777 al 2231 del expediente administrativo de la DGII). Se garantizó su derecho a recurrir en sede administrativa, lo cual se puede comprobar con la interposición del recurso de apelación y su correspondiente tramitación, según consta en el expediente administrativo del TAIIA.

Por todo lo anterior, esta Sala considera que no ha existido inobservancia al principio de legalidad y debido proceso, ni violación al derecho de defensa y contradicción; al contrario la Administración ha garantizado los derechos establecidos en el artículo 4 letra b) del Código Tributario, valorando en los actos impugnados los argumentos y la prueba presentada por la

contribuyente fiscalizada, en consecuencia, no existen los motivos de ilegalidad alegados por la parte demandante.

V. FALLO

POR TANTO, con fundamento en las razones expuestas, en la normativa citada; y los artículos 86 de la Constitución; 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa emitida mediante Decreto Legislativo número ochenta y uno del catorce de noviembre de mil novecientos setenta y ocho, publicada en el Diario Oficial número doscientos treinta y seis, Tomo número doscientos sesenta y uno, de fecha diecinueve de diciembre de mil novecientos setenta y ocho, ordenamiento de aplicación al presente caso en virtud del artículo 124 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa vigente; 216, 217 y 218 del Código Procesal Civil y Mercantil, esta Sala **FALLA**:

1. Declarar que no existen los vicios de ilegalidad de los actos administrativos siguientes:
 - a) Resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintiséis de noviembre de dos mil trece, por medio de la cual 1) se determinó a la contribuyente **PRODUCTOS MAR Y SOL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, para el período tributario de diciembre de dos mil diez, disminución del saldo a favor en concepto de remanente de crédito fiscal por valor de DOSCIENTOS TRECE MIL DOSCIENTOS SESENTA Y OCHO DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$213,268.70), el cual constituirá deuda tributaria de conformidad a lo establecido en el artículo 74-A inciso segundo del Código Tributario, si transcurridos dos meses después de notificado el presente acto administrativo, la contribuyente no hubiere presentado la declaración modificatoria o la presentada no disminuye el saldo incorrecto conforme a los valores contenidos en este acto administrativo; 2) Determinó a la demandante, en concepto de remanente de crédito fiscal que le corresponde reclamarse por las cantidades siguientes: Para el período tributario de enero de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de febrero del referido año, por el valor de CIENTO TREINTA Y TRES MIL TREINTA Y SEIS DÓLARES CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$133,036.96); febrero de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de marzo del referido año, por el valor de CIENTO TREINTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS CUARENTA Y SIETE DÓLARES CON SESENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS

DE AMÉRICA (\$133,847.61); marzo de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de abril del mismo año citado, por el valor de CIENTO TREINTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS VEINTIOCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$136,928.00); abril de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de mayo del mismo año citado, por el valor de CIENTO CUARENTA MIL CIENTO UN DÓLARES CON SETENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$140,101.78); mayo de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de junio del mismo año citado, por el valor de CIENTO CUARENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y TRES DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$142,493.90); junio de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de julio del mismo año citado, por el valor de CIENTO CUARENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS DOS DÓLARES CON NOVENTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$146,802.93); julio de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de agosto del mismo año citado, por el valor de CIENTO CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y SIETE DÓLARES CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$150,867.74); agosto de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de septiembre del mismo año citado, por el valor de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y TRES DÓLARES CON QUINCE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$154,883.15); septiembre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de octubre del mismo año citado, por el valor de CIENTO SESENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE DÓLARES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$160,299.62); octubre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de noviembre del mismo año citado, por el valor de CIENTO SESENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SIETE DÓLARES CON SESENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$164,657.62); noviembre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de diciembre del mismo año citado, por el valor de CIENTO SESENTA Y NUEVE MIL CUARENTA Y DOS

DÓLARES CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$169,042.96); y diciembre de dos mil diez, remanente de crédito fiscal para ser utilizado en el período tributario de enero de dos mil once, por el valor de CIENTO SETENTA Y NUEVE MIL SESENTA Y UN DÓLARES CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$179,061.70).

b) Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas a las ocho horas del día veintiocho de abril de dos mil dieciséis, en la cual se confirmó la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, descrita en el literal que antecede.

2. Remitir los expedientes administrativos a su lugar de origen.

3. Condenar en costas a la parte actora de acuerdo al derecho común.

4. En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y al Fiscal General de la República.

Notifíquese.

DUEÑAS ---- P. VELASQUEZ C.----- S.L. RIVERA MARQUEZ ----- RCCE-----
PRONUNCIADO POR LAS SEÑORAS MAGISTRADAS Y LOS SEÑORES MAGISTRADOS
QUE LO SUSCRIBEN. -----M. A.V.----- SRIA. -----RUBRICADAS.