**TFA N° 174-2013. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** San José, a las quince horas del seis de mayo del dos mil trece.-

Este Tribunal conoce el recurso de apelación interpuesto por el señor[...], cédula de identidad [...], en calidad de representante judicial y extrajudicial con facultades de apoderado generalísimo sin límite de suma de la sociedad **[...]**,cédula jurídica [...], en contra de la resolución DT01-V-129-11, emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, a las 8 horas 30 minutos del 27 de octubre del 2011. Expediente N° 12-02-088.

**RESULTANDO.**

**1-** Que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la resolución DT01-V-129-11 del 27 de octubre y notificada el 22 de noviembre, ambas fechas del 2011, dispuso: *“…Se declara sin lugar el reclamo administrativo presentado por el señor*  ***[...]*** *, portador de la cédula de identidad [...], en calidad de Representante Judicial y Extrajudicial con facultades de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la empresa*  ***[...] SOCIEDAD ANóNIMA****, cédula de persona jurídica [...], en contra del traslado de cargos y observaciones* ***Nº 2752000028574*** *de fecha veintisiete de abril del dos mil once, formulado por la Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, correspondiente a las modificaciones de las declaraciones del* ***Impuesto General sobre las Ventas****, de los periodos fiscales comprendidos de Enero 2008 a Diciembre 2008 (ambos inclusive). Por consiguiente, se determina un aumento con respecto a lo declarado en dicho impuesto por la suma de* ***¢221.419.733,00*** *(doscientos veintiún millones cuatrocientos diecinueve mil setecientos treinta y tres colones exactos), detallados como sigue:* ***Enero 2008, ¢20.147.349,00*** *(veinte millones ciento cuarenta y siete mil trescientos cuarenta y nueve colones exactos),* ***Febrero 2008, ¢19.203.830,00*** *(diecinueve millones doscientos tres mil ochocientos treinta colones exactos),* ***Marzo 2008, ¢13.163.913,00*** *(trece millones ciento sesenta y tres mil novecientos trece colones exactos),* ***Abril 2008, ¢13.213.349,00*** *(trece millones doscientos trece mil trescientos cuarenta y nueve colones exactos),* ***Mayo 2008, ¢19.310.295,00*** *(diecinueve millones trescientos diez mil doscientos noventa y cinco colones exactos),* ***Junio 2008, ¢14.803.072,00*** *(catorce millones ochocientos tres mil setenta y dos colones exactos),* ***Julio 2008, ¢17.929.676,00*** *(diecisiete millones novecientos veintinueve mil seiscientos setenta y seis colones exactos),* ***Agosto 2008, ¢19.163.817,00*** *(diecinueve millones ciento sesenta y tres mil ochocientos diecisiete colones exactos),* ***Setiembre 2008, ¢17.048.295,00*** *(diecisiete millones cuarenta y ocho mil doscientos noventa y cinco colones exactos),* ***Octubre 2008,******¢24.523.639,00*** *(veinticuatro millones quinientos veintitrés mil seiscientos treinta y nueve colones exactos),* ***Noviembre 2008,******¢19.451.595,00*** *(diecinueve millones cuatrocientos cincuenta y un mil quinientos noventa y cinco colones exactos) y* ***Diciembre 2008******¢23.460.904,00*** *(veintitrés millones cuatrocientos sesenta mil novecientos cuatro colones exactos). Asimismo, se establecen por concepto de intereses la suma total de* ***¢105.071.657,00*** *(ciento cinco millones setenta y un mil seiscientos cincuenta y siete colones exactos), detallados por periodo fiscal como sigue:* ***Enero 2008, ¢10.877.453,00*** *(diez millones ochocientos setenta y siete mil cuatrocientos cincuenta y tres colones exactos),* ***Febrero 2008, ¢10.153.856,00*** *(diez millones ciento cincuenta y tres mil ochocientos cincuenta y seis colones exactos),* ***Marzo 2008, ¢6.822.948,00*** *(seis millones ochocientos veintidós mil novecientos cuarenta y ocho colones exactos),* ***Abril 2008, ¢6.709.900,00*** *(seis millones setecientos nueve mil novecientos colones exactos),* ***Mayo 2008, ¢9.592.076,00*** *(nueve millones quinientos noventa y dos mil setenta y seis colones exactos),* ***Junio 2008, ¢7.204.566,00*** *(siete millones doscientos cuatro mil quinientos sesenta y seis colones exactos),* ***Julio 2008, ¢8.515.219,00*** *(ocho millones quinientos quince mil doscientos diecinueve colones exactos),* ***Agosto 2008, ¢8.901.275,00*** *(ocho millones novecientos un mil doscientos setenta y cinco colones exactos),* ***Setiembre 2008, ¢7.698.048,00*** *(siete millones seiscientos noventa y ocho mil cuarenta y ocho colones exactos),* ***Octubre******2008, ¢10.712.391,00*** *(diez millones setecientos doce mil trescientos noventa y un colones exactos),* ***Noviembre 2008, ¢8.253.806,00*** *(ocho millones doscientos cincuenta y tres mil ochocientos seis colones exactos) y* ***Diciembre 2008, ¢9.630.119,00*** *(nueve millones seiscientos treinta mil ciento diecinueve colones exactos)…”.* (Folios 847 a 849)

**2)** Que mediante escrito presentado el 13 de diciembre del 2011, la interesada, a través de su representante legal y apoderado especial, interpone recurso de apelación para ante este Tribunal, en contra de la resolución de cita, manifestando las razones de su inconformidad. (Folios 850 a 870)

**3)** Que mediante resolución AU10V-016-12, emitida a las 14:30 horas del día 02 y notificada el 09, ambas fechas de febrero de 2013, la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales, por estar a derecho, admite y da trámite al recurso de apelación interpuesto para ante este Tribunal y emplaza a la recurrente para que se apersone a los autos en defensa de sus derechos. (Folios 871 a 872)

**4)** Que el expediente a que se contraen las presentes diligencias, ingresó a este Tribunal en fecha 14 de febrero del 2012). (Folio 873)

**5)** Que en respuesta al emplazamiento efectuado por la Administración Tributaria, la contribuyente se apersonó a los autos, mediante escritos presentados el 03 de agosto y 01 de marzo, ambos del 2012, solicitando audiencia oral. (Folios 875 a 880)

**6)** Que en los procedimientos han sido observadas las prescripciones de ley, y

**CONSIDERANDO.**

**I.- PRETENSIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO:** [...] S.A., formula el presente recurso de apelación para que se declare la nulidad de la resolución DT10RV-129-11 que confirmó los siguientes ajustes: **1.1** Descuentos no Consignados en la Facturación por ¢986.077.159, **1.2** Facturación [...] correspondiente a suministros genéricos a su afiliada local (Ventas gravadas) por ¢45.849.799,00 y **II.** Créditos Fiscales Improcedentes por ¢87.269.228, para un total de aumento en el Impuesto General sobre las Ventas de ¢221.419.733,00 por la demostrada improcedencia de los ajustes.

**ll.-** **FUNDAMENTOS DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA:** Que la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales consideró lo siguiente: *“…****PRIMERO.*** *Que esta Dirección, a partir de lo actuado por la Subdirección de Fiscalización, así como de las escuetas manifestaciones de inconformidad esbozadas por la reclamante en contra de la determinación efectuada por la Administración Tributaria mediante el traslado de cargos Nº 2752000028574, notificado el nueve de mayo del dos mil once, considera de conformidad con la normativa jurídica que rige la materia y demás elementos de juicio que obran en el expediente, que las objeciones hechas por [...] S.A. son improcedentes y carecen de fuerza suficiente para revocar lo actuado. Sobre el particular, en el reclamo que se conoce, la contribuyente se limita a indicar su disconformidad con la determinación efectuada por esta Dirección referente al impuesto general sobre las ventas de los períodos fiscales que van de enero a diciembre 2008, ambos inclusive, dado que según su criterio la misma es contraria a lo que establecen los artículos 8, 12, 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y los artículos 2, 3, 9, 10, 11 y 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y artículos 2, 3, 4, 5, 17 y 18 del Reglamento a la Ley de Impuesto sobre las Ventas, sin presentar un solo argumento de fondo, ni prueba documental que avale sus manifestaciones. En este sentido, esta Dirección considera importante y necesario, a pesar de que la intervenida no ha presentado argumentos de fondo y pruebas para rebatir los ajustes practicados, referirse a la actuación desplegada por la oficina a quo, con el fin de verificar su apego a las diversas normas que regulan el impuesto general sobre las ventas. Así, de la actuación fiscalizadora realizada por la oficina a quo, resulta un ajuste en la base imponible del impuesto general sobre las ventas dado que la contribuyente al realiza* [sic] *descuentos sobre las ventas brutas locales a tercero, sin que éstos se consignaran por separado del precio de ventas en cada una de las facturas correspondientes, así como también realizó ventas de suministros genéricos a una empresa afiliada, sin recaudar el respectivo impuesto. A su vez, la oficina de origen estableció que la contribuyente se aplicó créditos fiscales improcedentes originados en la adquisición de mercancías que no se incorporan físicamente al producto, no se utilizan en el proceso productivo, y además que corresponden a otros periodos fiscales distintos a los modificados.* ***1.- Aumento en la base imponible del Impuesto General sobre las Ventas. 1.1. Sobre los descuentos no consignados en la facturación.*** *Estima esta Dirección que el presente ajuste debe mantenerse incólume, por cuanto tanto el procedimiento utilizado por la auditoría fiscal, así como los resultados obtenidos, están de acuerdo con las normas legales que rigen la materia, con lo cual se verifica que se está cumpliendo a cabalidad con el principio de legalidad. Efectivamente, el ajuste por Descuentos sobre Ventas, se fundamenta debidamente en los artículos 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre la Ventas y los artículos 17 y 18 de su Reglamento. Por lo tanto, la Administración Tributaria ha actuado en estricto apego a la normativa vigente, dentro del ámbito de sus potestades y competencias, y velando por el adecuado respeto al derecho de defensa de la contribuyente y el principio de debido proceso, siendo el estudio realizado de la documentación que respalda los descuentos por ventas, lo suficientemente amplio, que permitió recopilar una serie de hechos que llevaron a concluir que procede el rechazo de la deducción aplicada por la intervenida por concepto de descuentos sobre ventas. Los descuentos otorgados por la sociedad de marras, denominados* ***plan crecimiento clientes****, que son descuentos que se otorgan si el cliente cumple con el plan anual de crecimiento;* ***cumplimiento sell in****, que viene a ser un incentivo otorgado a los distribuidores por las compras realizadas a la empresa;* ***non performance deals:*** *que son descuentos promocionales;* ***descuento estructural:*** *que constituye un descuento que se otorga según estructura o canal de distribución ya sea moderno o tradicional; y* ***descuento por centralización:*** *el cual se otorga por entregar mercadería en un centro de distribución y el cliente se encarga de la distribución a sus sucursales, no se encuentran debidamente consignados por separado del precio de venta en las facturas respectivas, sino que los mismos son realizados de forma automática por los sistemas de la empresa, mediante documentos identificados como RI (registros automáticos generados por venta), tal y como se muestra en el detalle de las cuentas de la empresa, y cuyo único respaldo son asientos contables denominados batch, en el que factura por factura se indican en el sistema, los descuentos aplicados por los conceptos antes detallados, de esta forma la empresa parte de las ventas brutas y deduce los descuentos indicados, estableciendo las ventas netas que viene a constituirse en la base imponible sobre la cual se determinó el impuesto general sobre las ventas. Por tal razón es criterio de esta Dirección que independientemente de la denominación comercial que los contribuyentes den a la práctica o costumbre de conceder descuentos sobre las ventas a sus clientes, los mismos deben cumplir con lo indicado por nuestra legislación tributaria, específicamente lo instituido en el artículo 11 de la Ley General sobre las Ventas que al respecto establece: “****Base imponible en ventas de mercancías****.- En las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto. No forman parte de la base imponible: a) Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales* ***y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva*** *(…)” -el resaltado no es del original-. En términos idénticos se refiere el artículo 17 del Reglamento de la citada Ley, sobre la posibilidad de deducir de la base imponible del impuesto en cuestión, los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, y en el artículo 18 ibídem, se establece como uno de los requisitos que deben cumplir los comprobantes o facturas de ventas emitidos por los contribuyentes, la obligación de indicar los descuentos concedidos, indicando su naturaleza y por supuesto el monto. De los textos normativos antes transcritos, es claro y patente que para que un descuento no forme parte de la base imponible del impuesto general sobre las ventas, éste debe de estar consignado por separado del precio de venta en la respectiva factura, ergo, tal como se explicó anteriormente y se observa en las hojas de trabajo que conforman el expediente determinativo, en el caso de autos ello no es así, y por ende deviene en su rechazo. Muestras inequívocas de lo anterior, lo son los siguientes ejemplo: el “batch” por la factura Nº 80182119 por una venta realizada a [...] S.A. en la que consigna un monto de ventas brutas por ¢4.685.615,50, sin embargo en la factura se anota un monto de venta -base imponible- de ¢3.898.390.14 y un impuesto de ventas de ¢506.790.72, resultando que la diferencia entre ambos rubros -los dos primeros- corresponde precisamente a los descuentos realizados por la reclamante por un total de ¢702.842,35. De igual forma, el “batch” por la factura Nº 80182120 muestra un monto de ventas brutas por ¢5.502.410,08, pero en la factura se consigna un monto de venta -base imponible- de ¢4.869.389.45, siendo que la diferencia entre ambos rubros es los descuentos realizados por la reclamante por un total de ¢899.687,55 (folios Nº 378, Nº 379, Nº 380 y Nº 747 del expediente determinativo). En sustento de la tesis sostenida por la sección a quo y que esta Dirección avala en su totalidad, vale la pena traer a colación lo resuelto por el Tribunal Fiscal Administrativo, que sobre el tema de los descuentos, ha dicho[[1]](#footnote-1): “(…) En relación con los alegatos del contribuyente en cuanto a que los precios de venta que se anotaban “con lápiz” en las facturas de compras “estaban todos sujetos a los descuentos”, es preciso hacer ver al apelante que en relación con la aplicación de los descuentos, reiteradamente ha resuelto esta Sala, no procede rebajarlos del precio de venta de las mercancías, si no se consignan por separado en la respectiva factura de venta; o sea que las ventas con descuentos si no aparecen debidamente detallados en las respectivas facturas, no es posible rebajarlos para el cálculo, tanto del valor agregado al determinar la base imponible para efectos del Impuesto general sobre las Ventas, como en el cálculo de los ingresos gravables para la determinación del Impuesto sobre la Renta. Indicando sobre el particular, lo siguiente: “…precisamente como un deber formal de los contribuyentes, dispone el artículo 9 inciso b) aparte 5, del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que los contribuyentes del Impuesto a las utilidades están obligados a emitir facturas o comprobantes por cada una de sus operaciones, los que deben contar, entre otros requisitos de emisión, “…consignar los descuentos concedidos y su monto cuando corresponda”. Es decir en forma coordinada nuestro sistema tributario, ha establecido como norma de carácter general, que en materia de descuentos los mismos deben de constar en los respectivos comprobantes de ingreso o de venta, tanto en materia del Impuesto General sobre las Ventas, como en el Impuesto sobre la renta…” (No. 329-2002. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las diez horas del veintitrés de agosto del dos mil dos). Por su parte la Sala Constitucional mediante resolución No. 2639-98 de las quince horas quince minutos del veintiuno de abril de mil novecientos noventa y ocho, al resolver un caso similar, declaró sin lugar una acción de inconstitucionalidad presentada contra los artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas y 17 de su Reglamento, considerando al efecto que “… si el comerciante otorga un descuento a su cliente, es decir, vende a un precio menor la mercancía, indefectiblemente, el precio real de venta se modifica, o lo que es lo mismo, la base imponible se disminuye y por ende, el monto de la obligación; por ello es indispensable que tal circunstancia se advierta en la factura de venta, dado que la exigencia apuntada, constituye un medio idóneo para la correcta verificación y fiscalización del adeudo tributario, pues de lo contrario, la administración tributaria carecería de elementos adecuados para ejercer las competencias que la ley le encomienda (…). Si bien es cierto, como se apuntó, no resulta ilegal que los comerciantes otorguen descuentos a sus clientes, siempre y cuando sean aceptados en las prácticas comerciales, y sean usuales y generales; también lo es que, para que sean tomados en consideración al momento de la determinación de la obligación tributaria, sean consignados por separado del precio de venta en la factura respectiva…”. Conforme a lo expuesto queda demostrado, cómo nuestro sistema tributario ha establecido en forma coordinada y como norma de carácter general, que en materia de descuentos los mismos deben de constar en los respectivos comprobantes de ingreso o de venta, tanto para el Impuesto General sobre las ventas, como en el Impuesto sobre la renta. Por lo que resulta improcedente el reclamo interpuesto en este sentido por el recurrente”. Ante tal comportamiento por parte de la contribuyente, esta acción de no plasmar en sus facturas los descuentos concedidos, claramente va en contra del mandato legal que obliga a los contribuyentes a consignar por separado del precio de venta en las facturas, los descuentos otorgados. En consecuencia, esta Dirección considera que la actuación de la sección fiscalizadora en todo momento se ha apegado a lo establecido en los lineamientos legales instituidos en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y su Reglamento, por lo que debe confirmarse íntegramente el ajustes efectuado, incrementándose la base imponible del impuesto general sobre las ventas en la suma de ¢986.077.159,00 (novecientos ochenta y seis millones setenta y siete mil ciento cincuenta y nueve colones exactos), correspondiendo la tarifa del trece por ciento (13%) en el referido impuesto a la suma de ¢128.190.031,00 (ciento veintiocho millones ciento noventa mil treinta y un colones exactos) –ver detalle por periodo fiscal a folio Nº 771 del expediente determinativo-.* ***1.2. Ventas realizadas a empresa afiliada local sin cobrar el Impuesto General sobre las Ventas.*** *Esta Dirección comparte la actuación de la sección de origen en el sentido de que tratándose de las ventas realizadas a la empresa afiliada [...] Costa Rica S.A. por concepto de suministros genéricos -los cuáles no son detallados en las respectivas facturas-, las mismas se encuentran gravadas con el impuesto general sobre las ventas, no obstante [...]S.A. no cobró dicho impuesto. A la anterior conclusión llega la sección a quo, en virtud de que mediante nota aportada por la contribuyente, ésta le indica que los suministros genéricos vendidos corresponden a cintas adhesivas, mangueras, bolsas de plástico, guantes, bombillos, gabachas desechables, etc. (ver folio N° 54 del expediente determinativo). A la luz de lo anterior y de conformidad con lo establecido en los artículos 2, 3 y 9 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, dichas mercancías se encuentran gravadas con el citado impuesto, por cuanto en la especie se trata de una venta de mercancías, entendiéndose por venta toda aquella transferencia de dominio de mercancías cuyo hecho generador se da en el momento de la facturación o la entrega de las mismas, el hecho que ocurra primero. En ese sentido, la Ley del Impuesto General sobre las Ventas N° 6826, del 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, en su artículo primero, establece un impuesto sobre el valor agregado a la venta de mercancías y a la prestación de algunos servicios; por otro lado y a tenor de lo anterior, el artículo 9 del mismo cuerpo normativo, señala que las ventas de mercancías que componen la canasta básica, están exentas del referido tributo. En concordancia con dichos preceptos legales, el Reglamento a la Ley supra citada, en su artículo 5, taxativamente indica cuales artículos componen la canasta básica, de manera que tratándose del impuesto general sobre las ventas, las exoneraciones deben ser expresas y detalladas y la interpretación de las normas que las regulan deben ser de aplicación literal, es decir, han de concederse únicamente en aquellos casos previstos por el legislador, no siendo posible extenderlas a otros artículos o mercancías no detalladas expresamente en la Ley, pues de lo contrario ello implicaría conceder exenciones por vía analógica, lo cual está expresamente prohibido conforme lo instituido en el párrafo segundo del artículo 6° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Considerando todo lo anterior, a criterio de esta Dirección la actuación desplegada por la a quo se encuentra apegada al principio de legalidad consagrado en la Ley General de la Administración Pública (bloque de legalidad), por cuanto en el presente caso, el Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas en su artículo 5, no establece como exentos artículos como cintas adhesivas, mangueras, bolsas de plástico, guantes, bombillos, gabachas desechables, por lo que no calzan dentro de las mercancías taxativamente detalladas como exentas, ergo, se encuentran sujetas al impuesto general sobre las ventas. En otras palabras, la única manera que los suministros genéricos citados estuviesen exentos del impuesto general sobre las ventas, es que la norma reglamentaria citada así lo disponga, sin embargo, como ésta no los contempla, automáticamente deben considerarse como mercancías gravadas con dicho impuesto, no debiéndose dejar de lado que la reclamante no aporta en la presente instancia procesal, elementos de prueba que permitan determinar sin la menor duda de que se está ante mercancías exentas. En consecuencia, esta Dirección considera que la actuación de la sección fiscalizadora en todo momento se ha apegado a la normativa que regula el Impuesto General sobre las Ventas, por lo que se ratifica íntegramente el ajuste referido al gravamen de los suministros genéricos que incrementa la base imponible del impuesto sobre las ventas en la suma de ¢45.849.799,00 (cuarenta y cinco millones ochocientos cuarenta y nueve mil setecientos noventa y nueve colones exactos) y el citado impuesto en el monto total de ¢5.960.474,00 (cinco millones novecientos sesenta mil cuatrocientos setenta y cuatro colones exactos) –ver detalle por periodo fiscal a folio Nº 746 del expediente determinativo-.* ***II. Créditos fiscales improcedentes.*** *Este ajuste por ser conforme a derecho debe mantenerse incólume, por cuanto la oficina a quo ha actuado apegada a la normativa que regula la materia al denegar los créditos de análisis, toda vez que los artículos cuestionados, no se incorporan al producto ni se utilizan directamente en la producción de los mismos. A pesar de no* [sic] *que la reclamante no esgrime argumentos de fondo, ni aporta prueba documental que sustente su escueta afirmación de que el mismo es contrario a varios artículos de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y de su Reglamento, esta Dirección procederá a desarrollar el tema del crédito fiscal y cuándo éste resulta procedente, y a partir de ello determinar si proceden o no los ajustes propuestos por la a quo. Sobre este particular, inicialmente resulta indispensable afirmar que el crédito fiscal es un instituto jurídico-contable, que el legislador utilizó con el propósito de regular el procedimiento de determinación del impuesto. Al respecto, dispone el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas que el impuesto surge por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales cuando el crédito resulte menor que el débito, estableciéndose a nivel del párrafo tercero de la citada norma que: “(…) El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente, así como el impuesto pagado por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados. El crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados. Asimismo, el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto (…)”. De la simple lectura del párrafo transcrito, pareciera ser que el crédito surge de cualquier compra, importación o internación efectuada por la empresa, sin embargo, no es cierto que toda compra genere derecho a crédito fiscal, sino únicamente aquélla que la normativa le dé esa condición, razón por la cual para definir cuáles compras de mercancías dan origen a un crédito fiscal, se deben de determinar los alcances del artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y para ello es necesario tomar en consideración que la normativa sobre dicho instituto no se agota en el citado artículo, sino que viene a desarrollarse en el Reglamento de la citada Ley, y en los principios que la inspiran, básicamente en el principio de incorporación física. Es así como el artículo 21 del Reglamento de la mentada Ley instituye que: “El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Dependencia, así como el determinado en las pólizas o formularios aduaneros, que el contribuyente haya pagado en las adquisiciones de mercancías o servicios gravados que destine a la venta, así como el de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías o servicios gravados, realizadas en el período fiscal al que corresponda la declaración; el crédito se complementa con el saldo del impuesto a favor del contribuyente que haya resultado de declaraciones anteriores, de acuerdo con lo indicado en el artículo 16 de la ley. / El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado: a) En las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Administración Tributaria, referidos a las adquisiciones de mercancías y servicios gravados que el contribuyente destine a la venta. b) En las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Administración Tributaria, y pagado por el contribuyente en las adquisiciones de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías y servicios gravados (…)”. De lo anterior se logra desprender que para generarse derecho al crédito fiscal, éste debe darse en un proceso de producción de mercancías y servicios gravados en el cual las materias primas, insumos, maquinaria y equipo adquiridos, se incorporen o se utilicen físicamente en dicho proceso, por lo que en las etapas de distribución y comercialización no podría generarse derecho a crédito fiscal, de conformidad con lo señalado previamente. Es requisito indispensable que haya incorporación en la fase productiva, y al respecto es el artículo 1º del citado Reglamento en su inciso 9) el que define dicho término: “(…) 9) "Incorporación", "incorporación en la producción". Es la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías que dan origen a otro producto de características diferentes; se incorporan en la producción las materias primas y productos intermedios. También existe incorporación en el caso de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene”. Es clara la necesidad de una transformación, mediante la unión, mezcla o combinación, de dos o más mercancías que hagan nacer otro producto con características diferentes, para poder estar en presencia del requisito de la incorporación y así tener acceso al crédito fiscal. Ahora bien, pero en cuanto a la última frase del transcrito inciso 9), si bien se indica la existencia de la incorporación en el caso de envases o empaques, es criterio de la Dirección General de Tributación que el reglamento se extralimitó en cuanto a esto último, toda vez que los envases o empaques no reúnen las características propias de la incorporación ya que de ningún modo éstos vienen a dar origen a otro producto de características diferentes, lo que vienen es a preparar el producto para su distribución o comercialización, etapas que no están contempladas como generadoras de crédito fiscal ya que en ellas no se da la incorporación física. Sobre el particular, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su Sentencia Nº 19-F-2000 de las quince horas y treinta minutos del doce de enero del año dos mil, en lo que interesa resolvió: “(…) Los tribunales en materia contencioso administrativa, según la lectura integral de los numerales 7 de la Constitución Política, 6 de la Ley General de la Administración Pública, 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tienen la obligación de desaplicar normas infralegales que de manera manifiesta e incuestionable atenten contra lo estipulado por la ley formal y, consecuentemente violen el principio de legalidad. La segunda parte de la definición de "incorporación" que hace el inciso 9), artículo 1º del Reglamento citado, hace extensiva la "incorporación" a "...envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene", esta disposición evidentemente se excede en los límites fijados por la Ley de Impuesto General sobre Ventas, la cual refiere al correcto sentido del concepto de incorporación física. Un envase o una etiqueta desde ninguna lógica podría entenderse "incorporado" en un producto. Consecuentemente, la Administración Pública se extralimitó en el uso de su potestad reglamentaria, y por lo tanto resulta inaplicable el inciso 9) del artículo 1º del Reglamento aludido, en los términos que pretende el casacionista (…)”. A su vez, resulta necesario analizar el término “utilización física”, que si bien no tiene un contenido técnico en la estructura del impuesto, es introducido por el mismo artículo 21 reglamentario, ergo se amplía el concepto de crédito fiscal por la vía de la reglamentación, y por lo tanto relevante a los efectos de resolver la discusión que nos ocupa. Establece el citado artículo que: “Artículo 21.- Determinación del impuesto: El impuesto se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscales, debidamente respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad del contribuyente de que se trate. (…) El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Dependencia, así como el determinado en las pólizas o formularios aduaneros, que el contribuyente haya pagado en las adquisiciones de mercancías o servicios gravados que destine a la venta, así como el de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o* ***utilizados físicamente en la producción de mercancías o servicios gravados,*** *realizadas en el período fiscal al que corresponda la declaración; el crédito se complementa con el saldo del impuesto a favor del contribuyente que haya resultado de declaraciones anteriores, de acuerdo con lo indicado en el artículo 16 de la ley. El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado: a) (…) b) En las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Administración Tributaria, y pagado por el contribuyente en las adquisiciones de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o* ***utilizados físicamente en la producción de mercancías y servicios gravados.*** *c) (…)” (el resaltado no es del original). Por su parte, el citado reglamento, en su artículo 1) numeral 18 define el concepto de “utilización física” como: “… el acto de emplear equipos, máquinas, enseres, herramientas, combustibles, lubricantes, energía, etc., directamente en el proceso de producción de bienes o servicios.” Así las cosas, y a modo concluyente, el principio que establece la normativa que regula el impuesto general sobre las ventas, es el principio de “Incorporación Física” no el de “Utilización Física”, pero al redactase el Reglamento, ambos conceptos se utilizan en forma diferenciada para extender el crédito fiscal no sólo a la incorporación física, sino al “uso de máquinas y equipos, enseres y herramientas en el proceso de producción de mercancías y servicios”. El concepto de “utilización física” tiene como novedad agregar a los bienes que generan crédito por el concepto de incorporación física, otros que no tienen relación con el concepto de incorporación, tales como equipos, máquinas, enseres y herramientas. El resto como combustibles, lubricantes y energía son conceptos que se encuentran definidos en el concepto de insumos que establece el inciso 10) del artículo 1°, del Reglamento. Conforme con el principio de reserva de ley, el legislador regula el reconocimiento del crédito, y en consecuencia, no se podría aceptar un crédito basándose en el concepto de la “utilización física” ya que este es un término creado en el Reglamento y su origen no es legal. Empero, de conformidad con el principio de inderogabilidad singular del Reglamento, éste cuerpo normativo debe aplicarse obligatoriamente, lo cual exige a interpretar como generador del crédito cierta mercancía utilizada físicamente, pero únicamente respecto de los bienes expresamente enumerados, y la interpretación deberá ser restringida a lo expresamente contemplado en el Reglamento, no a otros bienes o mercancías. En consecuencia, es criterio de esta Dirección, que tratándose de utilización física solamente lo que define el Reglamento en el artículo 1 inciso 18) en forma expresa puede dar origen al crédito en los términos que regula el artículo 21 de ese cuerpo normativo, y constituye una enumeración números clausus, ya que incluir otro tipo de bienes, es ampliar la ley mediante un criterio de la Administración Tributaria, que deberá limitarse a los bienes expresamente enumerados en el Reglamento, interpretación que además deberá considerar que la disposición se refiere a las mercancías empleadas directamente en el proceso de producción. Teniendo establecido bajo qué supuestos procede el crédito fiscal, esta Dirección confirma el rechazo hecho por la oficina fiscalizadora de los créditos fiscales aplicados por la empresa, los cuales son utilizados para el empaque de los productos que fabrica y comercializa tales como: aluminio- papeles y plásticos para empaque de confites y chocolates, Bolsas- celofán- laminados entre otros para empaque de productos, caja corazón relleno 14 uds para empaque de productos, Cajas empaque (Display), cintas- etiquetas y materiales para empaque, Corrugados- cajas, Goma [...] , Dun y Etiquetas, lamina teflón con adhesivo, lámina tipo policarbonato, láminas de RCS para hongos y levaduras, Rollos de cinta, polipropileno impreso, laminado de polietileno con impresión, cintillos plásticos, empaque para varias materia, palillos de papel y tiritas de desgarre entre otros, los cuales evidentemente no se incorporan físicamente ni son utilizados directamente en la producción de los productos que fabrica. De igual manera, por las razones ya expuestas, procede el rechazo de los créditos fiscales por la compra de almuerzos, equipo y materiales de oficina, indumentaria, limpieza, desinfección y equipo de limpieza, materiales para mantenimiento general y materiales para pruebas entre otros. Por último procede el rechazo de los créditos fiscales aplicados que corresponden a periodos fiscales anteriores a los del estudio, tales como electricidad de diciembre del año 2007, pólizas aduaneras de importación identificadas con el Documento Único Aduanero 297295 y 297420, ambas del 26 de diciembre del 2007, así como el crédito fiscal por la factura 192042 la cual no desglosa el impuesto de ventas y por ende no aplica como crédito. El rechazo de los créditos fiscales supra indicados, en el impuesto general sobre las ventas de los meses de enero 2008 a diciembre 2008, ambos inclusive, asciende al monto total de ¢87.269.228,00 (ochenta y siete millones doscientos sesenta y nueve mil doscientos veintiocho colones exactos) –ver detalle por periodo fiscal a folio Nº 800 del expediente determinativo-. De acuerdo con todo lo expuesto, esta Dirección estima que los ajustes cuestionados se encuentran apegados en todo a derecho y son conformes al mérito de los autos, razón por la cual se declara sin lugar en todos sus extremos el reclamo incoado, y a su vez se ratifica el traslado de cargos de cargos y observaciones Nº 2752000028574 y por ende toda la actuación fiscalizadora.* ***SEGUNDO.*** *De conformidad con lo dispuesto en las resoluciones de la Dirección General de Tributación Nº DGT-006-2010 y Nº DGT-013-2010, ambas del 26 de agosto de 2010, y de acuerdo con lo establecido en los artículos 40, 57 y 146 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el importe por intereses desde el día siguiente a la fecha en que el tributo debió pagarse –para cada periodo fiscal modificado- hasta el 20 de setiembre del 2011, fecha en que se venció el plazo de tres meses para dictar la presente resolución, conforme lo dispone el artículo 146 del Código de mérito, asciende a un monto total de* ***¢105.071.657,00*** *(ciento cinco millones setenta y un mil seiscientos cincuenta y siete colones exactos), calculados conforme se detalla a continuación:*

***IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS***

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Enero 2008*** | ***¢20.147.349,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/02/2008* | *23/04/2008* | *68* | *13,17%* | *2,44664%* |
| *24/04/2008* | *12/09/2008* | *142* | *12,67%* | *4,91604%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *53,98950%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢10.877.453,00* |
|  |  |  |  |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Febrero 2008*** | ***¢19.203.830,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *18/03/2008* | *23/04/2008* | *37* | *13,17%* | *1,33126%* |
| *24/04/2008* | *12/09/2008* | *142* | *12,67%* | *4,91604%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *52,87412%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢10.153.856,00* |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Marzo 2008*** | ***¢13.163.913,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/04/2008* | *23/04/2008* | *8* | *13,17%* | *0,28784%* |
| *24/04/2008* | *12/09/2008* | *142* | *12,67%* | *4,91604%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *51,83070%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢6.822.948,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Abril 2008*** | ***¢13.213.349,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/05/2008* | *12/09/2008* | *120* | *12,67%* | *4,15440%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *50,78122%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢6.709.900,00* |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Mayo 2008*** | ***¢19.310.295,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *17/06/2008* | *12/09/2008* | *88* | *12,67%* | *3,04656%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *49,67338%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢9.592.076,00* |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Junio 2008*** | ***¢14.803.072,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/07/2008* | *12/09/2008* | *59* | *12,67%* | *2,04258%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *48,66940%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢7.204.566,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Julio 2008*** | ***¢17.929.676,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *19/08/2008* | *12/09/2008* | *25* | *12,67%* | *0,86550%* |
| *13/09/2008* | *31/12/2008* | *110* | *16,33%* | *4,90820%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *47,49232%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢8.515.219,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Agosto2008*** | ***¢19.163.817,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *17/09/2008* | *31/12/2008* | *106* | *16,33%* | *4,72972%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *46,44834%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢8.901.275,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Setiembre 2008*** | ***¢17.048.295,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/10/2008* | *31/12/2008* | *77* | *16,33%* | *3,43574%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *45,15436%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢7.698.048,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Octubre 2008*** | ***¢24.523.639,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *18/11/2008* | *31/12/2008* | *44* | *16,33%* | *1,96328%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *43,68190%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢10.712.391,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Noviembre 2008*** | ***¢19.451.595,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/12/2008* | *31/12/2008* | *16* | *16,33%* | *0,71392%* |
| *01/01/2009* | *09/07/2009* | *190* | *16,33%* | *8,50060%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *42,43254%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢8.253.806,00* |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
|  |  | | |  |
| ***Periodo fiscal*** | ***Monto del impuesto*** |  |  |  |
| ***Diciembre 2008*** | ***¢23.460.904,00*** |  |  |  |
| ***Fecha Inicio DEL*** | ***Fecha Conclusión AL*** | ***Días*** | ***Tasa de interés aplicada*** | ***Total cobrado %*** |
| *16/01/2009* | *09/07/2009* | *175* | *16,33%* | *7,82950%* |
| *10/07/2009* | *22/06/2010* | *348* | *16,46%* | *15,69480%* |
| *23/06/2010* | *26/05/2011* | *338* | *14,32%* | *13,25974%* |
| *27/05/2011* | *20/09/2011* | *117* | *13,30%* | *4,26348%* |
|  | *Porcentaje de interés total* | | | *41,04752%* |
|  | *Monto de interés* | | | *¢9.630.119,00* |

*Para efectos de los cálculos anteriormente detallados, se debe de considerar que los intereses se encuentran suspendidos a partir del 21 de setiembre del 2011, ya que para la emisión de la presente resolución, esta Dirección se ha excedido en el plazo de tres meses dispuestos en el artículo 146 del Código de marras, reactivándose el cómputo de los mismos a partir del día siguiente a la notificación de la presente resolución...”.* (Folios 836 a 847)

**lll.- ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE.** En defensa de sus derechos la representación legal de la empresa fiscalizada presenta recurso de apelación para que se revoque y anule la resolución objetada, a cuyos efectos manifiesta lo siguiente: **I. AJUSTE POR DESCUENTOS NO CONSIGNADOS EN LA FACTURACIÓN** A pesar de reconocer la recurrente que los descuentos por “Plan crecimiento clientes”, “Cumplimiento Sell In”, “Non performance deals” y “Descuento por centralizado” no fueron consignados por separado en el precio de venta en las facturas respectivas, solicita se revoquen, por cuanto, contablemente fueron registrados. Considera que al gravarlos, se estarían cargando con el Impuesto General Sobre las Ventas (en adelante IGSV), montos que no corresponden con la realidad de las ventas, lo que significa un enriquecimiento sin causa para el fisco, así como una violación al principio de capacidad contributiva, la cual está determinada por las utilidades que percibe por la venta de sus productos de su giro comercial. Asimismo considera violentado el principio de no confiscatoriedad, por cuanto se le estaría obligando a soportar y pagar un impuesto sobre unos ingresos que nunca recibió, ya que como consta en su contabilidad, fueron otorgados a sus clientes, aspecto reconocido por la propia Administración Tributaria en la resolución determinativa. Aduce que de conformidad con el artículo 214.2 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP), el objeto de todo procedimiento administrativo es la verificación de la verdad real de los hechos que sirven de motivo al acto final, por lo que, ante tal reconocimiento de la Administración Tributaria es improcedente gravarlos con la tarifa del 13% del IGSV, precisamente en virtud de que la verdad real de los hechos, es que los descuentos fueron concedidos a los Clientes en las ventas efectuadas por su representada, no fueron irreales, y tampoco cuestionados de esa forma por la Administración Tributaria. Sigue manifestando, que de conformidad con los principios de realidad económica, justicia tributaria y capacidad económica, es claro que la Administración Tributaria está autorizada para prescindir de los formalismos exigidos (artículos 8 y 12 del CNPT) por un principio básico de justicia tributaria, así como por el principio jurídico procesal de verdad real, sin embargo, estos principios cuando así corresponda, también deben aplicarse a favor de los contribuyentes. Que en innumerables antecedentes jurisprudenciales se puede constatar como la Administración Tributaria ha recurrido al principio de realidad económica, en aras de desconocer las formas adoptadas por los contribuyentes a pesar que dichas formas cumplen con los requisitos de ley, con la finalidad de determinar la verdad real oculta tras dichas transacciones. Considera que sería una violación flagrante al principio de realidad económica como a todo el procedimiento administrativo, que por el incumplimiento de un deber formal, se desconozca la verdad real y se le castigue con soportar el pago de un 13% sobre montos que no corresponden con la realidad de las ventas efectuadas de su representada. En cuanto a los **“Descuentos Estructurales”,** también solicita se revoque, ya que, técnica y contablemente no constituyen descuentos, por lo que no existía deber legal ni obligación formal de consignarlos en las facturas respectivas. Acota que sostener una tesis contraria implicaría aceptar que se grave con el IGSV montos que no corresponden con la realidad de las ventas efectuadas. Sostiene que incurrió en una inexactitud conceptual al denominar la política de precio como “descuento”, ya que la descripción que se establece sobre esta práctica comercial constituye un margen operativo que se les concede a los Clientes, dependiendo del canal o grupo en el que se ubique. Pone de ejemplo, que si el cliente es un Supermercado el margen operativo que se le concede sobre el precio de venta será uno en particular, mientras que si el cliente es un Mayorista, el margen conferido es diferente, mayor o menor. Que dicha práctica comercial no obedece a una cuestión dinámica del mercado, es decir, no está dirigida a promocionar algún producto en particular ni a aumentar las ventas de determinados productos, sino que tienen como fin el concederle al cliente un precio de venta que le permita contar con un margen operativo para sus ventas que le permita ser rentable con los productos y que le interese venderlos. Que es importante recalcar, que la fijación del margen dependerá del canal general en el que se le clasifique. Sigue manifestando que su representada, de acuerdo con sus políticas internas, tiene definido, que bajo ciertas características específicas, un cliente será clasificado dentro de un canal u otro, y ya dentro de ese canal el precio con el que venderá sus productos será diferente, insistiendo en que no se está frente a una política de descuentos. Agrega que la fijación de precio no está en función de promociones o temas de incentivar la venta de productos, sino que se trata de la determinación de precios que ha hecho su representada, a sabiendas que si no se vende a los distintos canales a los precios previamente establecidos, no van a ser competitivos y por ende no van a comprarlos. Que el hecho de que no fueran consignados por separado del precio de venta en las facturas respectivas no resulta una infracción a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), y artículos 17 y 18 del Reglamento a la LISR, toda vez que no son técnica ni contablemente descuentos, sino, son prácticas comerciales dirigidas a conceder un margen operativo al cliente y no una reducción de precio del producto con el objeto de promocionarlo o aumentar su venta.Que por lo anterior, su representada no se encontraba en la obligación de consignarlos en las factura y en consecuencia, resulta improcedente que los montos correspondientes a este concepto, erróneamente denominado como “descuento estructural”, se graven con la tarifa del 13% del IGSV, máxime que tal y como lo reconoce la Administración Tributaria en el traslado de cargos y en la resolución determinativa, sí constan contablemente mediante los “batch" o asientos contables, de ahí quegravar estos descuentos con un 13% constituyen una violación a los Principios de Realidad Económica y de Capacidad Contributiva. **II. AJUSTE POR FACTURACIÓN INTERCOMPANY CORRESPONDIENTE A SUMINISTROS GENÉRICOS A SU AFILIADA LOCAL**En cuanto a este ajuste la recurrente manifiesta *“…mi representada desea regularizar su situación, por lo que se solicita expresamente a la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes llevar a cabo el procedimiento correspondiente para tramitar dicha regularización...”* **III. AJUSTE POR CRÉDITOS FISCALES IMPROCEDENTES** Solicita dejar sin efecto el presente ajuste por cuanto el mismo implica, no solo una violación al Principio de Reserva de Ley -por darle un sentido a la norma que no tiene y que no fue la voluntad expresa del legislador-, sino también al de Inderogabilidad Singular de los Reglamentos, Legalidad e Igualdad, al desaplicarse de forma implícita las disposiciones contenidas en el Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Arguye que el sustento en que basó la Administración Tributaria este ajuste -sentencia de la Sala Primera de la Corte de Suprema de Justicia N° 19-F-2000 del 12 de enero 2000- , es inaplicable por cuanto analiza exclusivamente la procedencia del crédito en la etapa de comercialización, etapa que es posterior a la aquí analizada. Que por ello, es necesario realizar un análisis detallado de los supuestos establecidos en los artículos 14 de la LIGSV y 21 de su reglamento, para evidenciar su incorrecta interpretación y aplicación por parte del ente fiscalizador y así demostrar la legitimación realizada por su poderdante en cuanto a los créditos en cuestión. Manifiesta que el legislador en el artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, estableció los tres supuestos en que el crédito debe aplicarse, así como las condiciones de aplicabilidad específicas para cada uno de ellos, que son: **a)** El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente, así como el impuesto pagado por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados. En cuanto a este primer supuesto, señala que el legislador como norma de aplicación general de créditos en lo que al IVA se refiere, estableció un criterio de incorporación financiera a través del cual se reconoce un crédito sobre todas las compras, importaciones o internaciones que realicen los contribuyentes durante el período fiscal correspondiente. Agrega que inmediatamente después de dejar establecida la norma general sobre la cual aplicará el crédito fiscal a efectos del IVA, el legislador aclaró que además de aplicar el crédito sobre todas las compras e importaciones que se realicen durante el período fiscal, aplicará el crédito por las primas de seguro que protejan bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados directamente en la producción del bien o prestación de servicios gravados. Sigue manifestando que lo hace el legislador con esta aclaración, es reafirmar el hecho de que además de aplicar el crédito fiscal sobre todas las compras e importaciones del período fiscal, aplicará también el crédito sobre las primas de seguros en los supuestos que de forma taxativa fueron enumerados en la ley. Concluye, que no existe restricción alguna en relación con aplicación de créditos fiscales en la LIGSV, en relación con las compras e importaciones que realicen los contribuyentes, entre ellos su representada, siempre y cuando se realicen dentro del período fiscal.Como**segundo supuesto**,señala queel crédito fiscal procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados. Que este se refiere únicamente y exclusivamente a los requisitos de aplicabilidad del crédito fiscal en el caso de los bienes exentos. Que en este sentido, la norma es clara respecto a que los bienes que se encuentren exentos del IVA, únicamente aplicará el crédito fiscal en la mercancías que se incorporen físicamente a dichos bienes, así como sobre la maquinaria y equipo que de destinen directamente a producir los mismos. Que a contrario sensu, de la norma genérica que contiene un criterio de incorporación financiera, el legislador para efectos de los bienes exentos decidió restringir la aplicación del crédito fiscal únicamente a aquellos casos donde se dé una incorporación física de las mercancías en los bienes que están siendo producidos, y en la maquinaria para producir dichos bienes. Finalmente como supuesto **c)**, señala que el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto. En cuanto a éste último supuesto de aplicación de créditos fiscales en lo que al IVA se refiere, manifiesta que el legislador precisó que en lo que concierne a los bienes que se exporten sean estos bienes exentos o no; únicamente aplicara el crédito fiscal sobre las mercancías que se incorporen físicamente a dichos bienes. Que al igual que lo hizo con los bienes exentos del impuesto, el legislador decidió aplicar un criterio de incorporación física para la aplicación del crédito fiscal en los bienes para exportación. Señala que de conformidad con lo expuesto, se entiende que el legislador estableció una regla de aplicación genérica para la mayoría de bienes y servicios gravados con el IVA, y que consiste en que tendrán derecho al crédito fiscal, todos aquellos contribuyentes que durante el período fiscal correspondiente hayan realizado compras, importaciones o internaciones relacionadas con los bienes producidos. Asimismo, el legislador en relación con los bienes exentos del IVA; así como con los bienes para la exportación, restringió por las razones que sean la aplicación del crédito fiscal, a un criterio de incorporación física, en detrimento del criterio general de incorporación financiera, sin que esto signifique o pueda ser entendido como lo hace la Sección Fiscalizadora, como una licencia para aplicar un criterio de incorporación física para la aplicación del crédito fiscal en la producción de bienes sujetos al impuesto.Hace referencia a la sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema -Resolución N° 000552-F-S1- 2011 del 05 de mayo de 2011, la cual trascribe en lo que interesa en la cual se señala que en materia tributaria rige el principio de reserva de ley y que por ende los elementos esenciales de un tributo entre ellos la determinación de la base imponible (base de cálculo), no pueden ser creados por analogía o reglamentariamente. Considera que la auditoría no solo se extralimitó en sus potestades de fiscalizar al interpretar el artículo 14 en cuestión sino que violentó el principio de reserva de ley, al concluir que se sigue el criterio de incorporación física respecto a las mercancías utilizadas en la producción de bienes sujetos al IVA como es el caso de los bienes producidos por mi representada; sea, exige para su aplicación, una efectiva incorporación física y no una incorporación financiera como lo sostiene la LIGSV. Transcribe el artículo 140 constitucional e indica que ese deber constitucional lo cumplió el Ejecutivo al publicar el Decreto Ejecutivo N° 14082 del 29 de noviembre de 1982 y sus respectivas reformas, pasando a indicar lo manifestado por Eduardo García de Enterría en su libro Curso de Derecho Administrativo I, en cuanto a que el reglamento, es toda norma escrita dictada por la Administración. Que los reglamentos tienen como finalidad normar lo relativo a la aplicación de una Ley, particularmente en lo que respecta al procedimiento y formas de ejecución de la ley, es decir el cómo y el dónde, y que de acuerdo con lo manifestado por dicho tratadista, citado por Juan Alfonso Santamaría Pastor, los reglamentos obligan en primer lugar a los ciudadanos, pero también a los poderes públicos. Sigue agregando que en ocasiones resulta evidente la sujeción que tienen los ciudadanos respecto a los reglamentos, pero no así la sujeción respecto a los poderes públicos. Que éstos en primer lugar obligan al poder legislativo en cuanto organización, ya que si bien los Parlamentos pueden derogar cualquier reglamento mediante la publicación de una ley, en el tanto dicha modificación o derogación no tenga lugar, los Parlamentos al igual que cualquier ciudadano están vinculados a los reglamentos. Agrega que los reglamentos obligan al poder judicial y a cada uno de sus miembros, y no solo respecto a su organización como sucede con el poder legislativo, sino que los funcionarios judiciales deben aplicar los reglamentos al resolver los litigios a ellos sometidos. Por último, manifiesta que los reglamentos obligan a todas las administraciones públicas tanto a la Administración que lo dictó como aquellas distintas a la que lo dictó. Que de esta forma, según establece García de Enterría, la Administración que dictó un reglamento deberá respetar los preceptos de aquel, como condición inexcusable para su validez. Con relación al artículo 1 del RLIGSV, señala que éste en sus incisos 9), 10) y 18) define de forma amplia lo que se entiende por incorporación en la producción, insumos y utilización física, a efectos de la aplicación de los créditos fiscales. Sostiene que su representada tiene derecho a aplicarse el crédito fiscal rechazado por la Sección Fiscalizadora de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la LIGSV, por cuanto no es necesario que exista una incorporación física para tener derecho a aplicarse el mismo. Que el reglamento a la LIGSV el cual es de acatamiento obligatorio para la Administración que lo dictó, es claro al establecer que se considerará que hay incorporación en los casos de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene. Asimismo, define como insumos los bienes intermedios y finales que se incorporen a los bienes producidos o fabricados que no puedan imputarse directamente a su costo, y desarrolla una lista ejemplificativa de mercancías que dan derecho a crédito tales como grasas, aceites, lubricantes, artículos de limpieza para maquinaria, cepillos, agujas, filtros, embalajes, en fardajes; cerrando esta lista con un etcétera, término que de acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española, se utiliza para sustituir el resto de una exposición o enumeración que se sobreentiende o que no se interese expresar, y por último, el inciso 18 establece que hay utilización física cuando se emplean equipos, máquinas, enseres (utensilios, muebles, instrumentos necesarios o convenientes en una casa o para el ejercicio de una profesión), herramientas, combustibles, lubricantes, energía, y se cierra la lista con otro etcétera, en el proceso de producción de bienes y servicios. Que si a las definiciones establecidas en el artículo 1 del RLIGSV se le añade lo establecido por el artículo 21 del mismo cuerpo normativo, no cabe duda que no lleva razón la Administración Tributaria cuando confirma el rechazo de los créditos fiscales a su representada, relacionados como materiales de empaque aluminio - papeles y plásticos para empaque de confites y chocolates, bolsas, celofán laminados entre otros para empaque de productos, cajas corazón 14 uds para empaque de productos, Cajas empaque (Display), cintas - etiquetas y materiales para empaque, Corrugados - cajas, Goma [...] , Dun y Etiquetas, lamina teflón con adhesivo, lámina tipo policarbonato, láminas de RCS para hongos y levaduras, Rollos de cinta polipropileno materia, palillos de papel y tiritas de desgarre entre otros, así como también materiales de limpieza, desinfección y equipo de limpieza, entre otros. Transcribe el artículo 21, determinación del impuesto e indica que éstees claro en ampliar, a la materia prima, maquinaria y equipo como insumos de la parte de producción de conformidad con la definición de insumos del artículo 1 del RLGV, y que el desconocerlo será una flagrante violación al Principio de Inderogabilidad Singular de los Reglamentos, pasando de seguido a dar las razones de ello. Señala que la potestad de dictarlos es exclusiva del Poder Ejecutivo de conformidad con el artículo 140, inciso 3, de la Constitución Política, y como fuente verdadera de Derecho, es, el medio idóneo para facilitar a la Administración la aplicación de la ley. Que esa garantía como fuente del Derecho, es que su contenido debe aplicarse como norma general, misma que se ve reforzada por el principio de inderogabilidad singular de la norma reglamentaria -artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública- el cual transcribe. Sigue agregando, que este principio supone que la Administración Pública no está facultada para desaplicar un reglamento para uno o varios casos concretos, de ahí que debe recordarse, que no solo tiene apoyo legal sino también constitucional en el principio de legalidad y en el principio de igualdad, en razón de que la Administración Pública sólo puede realizar aquello que le esté expresamente autorizado por el ordenamiento (vinculación positiva) y por otro lado, debe tratar de otorgar igual tratamiento a todos los administrados que se encuentran en igualdad de condiciones de hecho y de derecho. Transcribe lo manifestado por el tratadista español Juan Alfonso Santamaría Pastor sobre lo que significa la inderogabilidad singular de los reglamentos, para concluir, que al desconocer o aplicar de forma restrictiva los artículos 1 y 21 del RGSV implica una clara violación al Principio de Inderogabilidad Singular de los Reglamentos, al Principio de Legalidad y al Principio de Igualdad, con las repercusiones legales y de otra índoles que esto pueda tener para los funcionarios y para la Administración que actúen de esta forma. Que en este sentido, se observa como en la resolución determinativa se indica por una parte que se reconoce el Principio de Inderogabilidad Singular de los Reglamentos, y por lo tanto Ia obligatoriedad de aplicar los artículos 1 y 21 del RGSV, e inmediatamente se argumenta que su interpretación debe ser restrictiva y por consiguiente desconoce los créditos aplicados por mi representada, no obstante que en atención a los dispuesto en dicho texto normativo, es procedente su acreditación. **En cuanto a la actividad industrial que desarrolla [...] y fallos recientes del Tribunal Contencioso Administrativo.** En éste acápite señala que la Administración Tributaria le desconoció a su representada el crédito por la adquisición de determinados productos sobre la base de que el impuesto pagado fue sobre compras de artículos que no se incorporan o se utilizan en el proceso productivo. Que como su actividad principal es la producción de confites y chocolates, es evidente que el material de empaque en el caso de los productos que manufacturan, forman parte indivisible del proceso industrial, ya que dichos materiales son los que permiten empacar el producto y permiten su distribución al cliente final. Sigue indicando que tal y como señaló, la AT fundamentó su ajuste en una sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia del año 2000, pero con la composición actual de sus magistrados, cambió de criterio en el año 2007, dando como válida la tesis aquí expuesta por esta representación por medio de la resolución N° 861-F-2007 del 23 de noviembre de 2007 en la cual se establece lo siguiente: *“Como se observa, ese precepto establece una regla general a la que añade supuestos adicionales que complementan eI postulado genérico. Así, en un primer escenario, se estatuye que el crédito se obtiene de la sumatoria de lo que haya pagado el contribuyente por concepto de compras e importaciones realizadas en el mes correspondiente. En este supuesto, el numeral 21 del Reglamento a la Ley de referencia, Decreto Ejecutivo no. 14082-H del 29 de noviembre de 1982 y sus reformas, dispone reglas que permiten establecer con mayor precisión, los parámetros para obtener el crédito en esta generalidad. En las mercancías adquiridas y servicios gravados que haya obtenido el contribuyente para destinar a la venta, será el valor consignado en las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes, registrados de manera debida y autorizados por la Administración Tributaria. Luego, tratándose de adquisiciones de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías y servicios gravados, será el que conste en esos documentos enunciados, efectivamente pagados por el contribuyente. Cuando se trate de primas de seguro de esos bienes e insumos utilizados de manera directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados, el que reflejen los comprobantes emitidos por la entidad aseguradora. Luego, el citado artículo 14 de la ley agrega, como* ***segunda*** *hipótesis, que el crédito fiscal procede además, en la adquisición de mercancías que se vayan a incorporar físicamente en la elaboración de bienes exentos, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen de modo directo para producirlos. Por ende, incluso cuando se trate de productos que estén exentos del pago del impuesto, esos bienes adquiridos o utilizados en la producción, son susceptibles de ser comprendidos, como parte del crédito. Como* ***tercera*** *posibilidad, señala que el legislador optó por otorgar el crédito en la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten, exentas o no del pago de este impuesto.* ***Es decir, por disposición expresa de ley, constituye crédito fiscal de este tributo, toda aquella mercancía o bien que haya adquirido el contribuyente para lo fabricación de objetos que venda o prestación de servicios, sean estos exentos o no. Así en efecto se desprende del ordinal 21 del Reglamento, en la que se puede observar un mayor detalle de estos supuestos en los que pese a tratarse de mercadería cuya venta está exenta, se permite la aplicación del crédito.****”* Sigue manifestando, que este criterio fue confirmado en el año 2008 por el Tribunal Contencioso Administrativo en el fallo N° 1261-2008, y más recientemente, la Sección Quinta de dicho Tribunal ha emitido resoluciones en las que estudia y analiza el tema del concepto de “incorporación” al que se refiere párrafo tercero del artículo 14 de Ia LIGSV, y ha considerado que la interpretación que se ha venido haciendo de la norma de “incorporación física” es restrictiva y limitativa de sus alcances verdaderos. Que dicha sección al analizar el artículo 14 de la ley supra citada en sentencia N° 47-2011 de las 08:50 horas del 14 de marzo del 2011 al analizar el artículo 14 de la LIGSV manifestó: *“****VI.***  *El párrafo tercero del artículo 14 de comentario debe analizarse detenidamente, a fin de establecer el verdadero sentido de la norma. La primera parte dice: “El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o “internaciones” que realice durante el mes correspondiente”, lo cual a criterio de este órgano jurisdiccional, es la regla para* ***TODOS LOS BIENES QUE NO SON EXENTOS DEL IMPUESTO****, ya que de seguido vienen los supuestos de crédito fiscal en caso de bienes exentos: “El crédito fiscal procede de el caso de adquisición de mercaderías que se incorporen físicamente en la elaboración* ***de bienes exentos*** *del pago de este impuestos, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados”. (Lo destacado no es del original). Lo anterior se aplica únicamente para los bienes exentos, y aquí es donde viene la discusión sobre la incorporación de las botellas en donde se envasa la bebida carbonatada producida por la actora, que tal y como lo dice claramente la norma, no necesita la incorporación señalada, pues su supuesto no es el recién descrito, sino la primera parte del párrafo tercero del artículo 14 mencionado. Nótese que estamos ante dos supuestos distintos: uno para la adquisición de compras, importaciones e internaciones y otro para la compra de mercaderías para producir bienes exentos. Por último dicho párrafo indica: “Asimismo el crédito fiscal se otorgará sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente a la producción de* ***bienes que se exporten exentas o no*** *del pago de este impuesto”. Este último supuesto es para las mercaderías que se incorporen físicamente en la producción de bienes exentos o no del pago del impuesto sobre las ventas, pero que van a ser exportadas, cosa que tampoco ocurre en autos, al no haberse demostrado que las bebidas carbonatadas producidas por la actora sean para la exportación.”* Señala que desde la perspectiva de la Sección Quinta del TCA, el mencionado artículo 14 establece reglas para determinar la procedencia de los créditos fiscales, las cuales son diferentes para los bienes exentos y para los no exentos del impuesto sobre las ventas. Que en su criterio, la primera parte del tercer párrafo establece la regla general para todas las mercancías sujetas al impuesto general sobre las ventas, y la segunda parte del mismo párrafo hace referencia a la regla para los supuestos de créditos fiscales en los caso de bienes exentos. Agrega que siguiendo esta línea de razonamiento, cuando se trata de bienes no exentos, como es el caso de los bienes sobre los cuales se le rechazó el crédito fiscal a su representada, la regla que aplica no es la de “incorporación física” que esgrime la Administración Tributaria, sino que para efecto de considerar la procedencia de un crédito fiscal, basta con que se trate de gastos por el impuesto realmente pagado en los que incurre el contribuyente por las compras, importaciones o “internaciones” que realice durante el mes correspondiente. Que en su criterio, es claro que con esta interpretación el Tribunal Contencioso Administrativa reconoce el verdadero sentido que el legislador quiso dar al artículo 14 de la LGISV, reconociendo como regla general de aplicación del crédito fiscal un criterio de incorporación financiera, y no el criterio de incorporación física que por muchos años de forma restrictiva ha venido aplicando la Administración Tributaria. Por el contrario, el requisito de que se dé una “incorporación física” para que proceda la aplicación del crédito fiscal a efectos del impuesto general sobre las ventas, se presenta únicamente en el supuesto de adquisición de mercancías para la elaboración de bienes exentos del pago del impuesto sobre las ventas. Igual regla aplicaría para los bienes que exentos o no, que estén destinados a la exportación. Adicionalmente, es el criterio de la Sección Quinta del TCA que el RLGSV en su artículo 21 es consecuente con esta interpretación, ya que lo que hace es desarrollar la legislación pero sin exceder el contenido de la norma legal, es decir, sin crear derecho. Estima que define el término “incorporación”, e incluye dentro de ese concepto los “envases o empaques, por razones de presentación, conservación e higiene”. Que sobre este tema la Sección Quinta del TCA mediante la referida sentencia N° 47-2011 señaló: *“****Por otro lado y si bien se ha alegado que los artículos 1.9 y 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas son ilegales, por ir en contra de la mencionada legislación, lo cierto es que han pasado años y la misma administración tributaria no ha gestionada su modificación o revocación, y resulta extraño que sea el mismo Estado quien causa dicha ilegalidad, la cual no se observa por parte de este Tribunal.*** *El numeral 1.9 del Reglamento en cuestión dispone la definición de “incorporación” e “incorporación en la producción”, indicando que el significado de dichos términos es el siguiente: “Es la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías que dan origen a otro producto de características diferentes; se incorporan en la producción las materias primas y productos intermediarios.* ***También existe incorporación en el caso de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene****”. La ilegalidad de esta norma reglamentaria, sería evidente y manifiesta si en alguno de sus artículos, la Ley General de Impuesto sobre las Ventas definiera lo que es “incorporación”, pero precisamente el Reglamento lo que hace es desarrollar la legislación, y en este caso, ésta definiendo lo que la ley no hace, sea el término “incorporación”. Es claro que se introduce dentro de dicho concepto, la utilización de los envases o empaques, por razones de presentación, conservación o higiene.”* Que al tenor de lo anterior, es claro que la interpretación seguida por la Administración Tributaria es limitativa y además, al desconocer la disposición reglamentaria, viola el principio de confianza legítima que protege al administrado/contribuyente en un Estado de Derecho. Manifiesta, que al estar la norma reglamentaria vigente forma parte del bloque de legalidad, por lo que los administrados están legitimados para atender y aplicar su contenido, sin que pueda entonces la Administración desaplicarla en su perjuicio por considerarla ilegal, ya que de considerarlo así, lo que procede es que el Ministerio de Hacienda, en ejercicio pleno de sus facultades legales y en conjunto con la Presidencia (Poder Ejecutivo), derogue la norma reglamentaria o la modifique, transcribiendo lo manifestado al respecto por la Sección Quinta del TCA en la sentencia de cita: *“Lo anterior implica que tanto la Ley del Impuesto General sobre las Ventas como su Reglamento, son claros en establecer el crédito fiscal de manera diversa para los bienes que deben pagar el impuesto y los que están exentos de ello. Interpretarlo de otro modo sería crear uno inseguridad jurídica tal en la cual el contribuyente no sabría a qué atenerse. No es posible aceptar la tesis de que este reglamento es ilegal, primeramente por el hecho de que la Administración Tributaria no puede mantener vigente durante años normas que ella misma acepta como ilegales, creando en el contribuyente una incerteza jurídica de tal grado que no sepa cuáles son las reglas claras del juego, máximo en materia impositiva, que es materia odiosa y gravosa, en donde el administrado debe estar claro cuáles son sus obligaciones tributarias, a fin de calcular el monto del impuesto.”* Sigue manifestando que en abono a lo expuesto, la Sección Sexta del TCA, coincide con la tesis formulada por la Sección Quinta, en cuanto a que las normas legales no pueden ser interpretadas de forma restrictiva de manera que aún en cuanto a los bienes exentos, el concepto de “incorporación física” en la elaboración de los bienes requiera como lo pretende la Administración Tributaria de una “unión, mezcla o combinación de mercancías", sino que debe entenderse esta “incorporación” en sentido financiero, de manera que se acepte Ia procedencia del crédito fiscal también en aquellos bienes o servicios que se inserten en cualesquiera de las etapas del proceso productivo, por lo que transcribe la sentencia N° 98-2011 de las 08:10 horas del 15 de abril de 2011 de la , la Sección Sexta del TCA en los siguientes términos: *“****Sexto.*** *Que el Tribunal congenia con la tesis sustentada en la demanda, en punto a la procedencia del crédito fiscal acreditado por repuestos y servicios de reparación de la planta de tratamiento de aguas residuales.* ***En rigor, las normas legales que gobiernan la materia, no pueden interpretarse en sentido limitativo que sólo reduzcan el crédito fiscal sobre mercaderías o bienes que se incorporen o utilicen directamente en la producción de mercancías. No se trata de una operación mecánica de incorporación física mediante la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías para obtener un producto final.*** *Consiste la cuestión en adquirir mercancías para su incorporación física en la elaboración de bienes exentos del pago del impuesto general sobre las ventas, así como sobre maquinaria que se destine directamente a producir esos bienes. El destino de la maquinaria y equipo para producir bienes o servicios, y la necesaria inserción de esta en el proceso productivo, en una relación inmediata y directa, es la nota que orienta el nacimiento del crédito fiscal. El hecho de que el tratamiento de las aguas residuales se sitúe en la última etapa del proceso productivo no desmerece la condición de componente integral de dicho proceso.”* Arriba a la conclusión de conformidad con lo anteriormente expuesto, que lo indicado por la Sección Fiscalizadora en el traslado de cargos es contrario a las normas legales y reglamentarias que regulan la materia y son resultado de una interpretación restrictiva de las mismas, por lo que reitera que, tanto los materiales de empaque aluminio - papeles y plásticos para empaque de confites y chocolates, bolsas, celofán laminados entre otros pila empaque de productos, cajas corazón 14 uds para empaque de productos, Cajas empaque (Display), cintas - etiquetas y materiales para empaque, Corrugados - cajas, Goma [...] , Dun y Etiquetas, lamina teflón con adhesivo, lámina tipo policarbonato, láminas de RCS para hongos y levaduras, Rollos de cinta, polipropileno materia, palillos de papel y tiritas de desgarre entre otros, así como también materiales de limpieza, desinfección y equipo de limpieza entre otros, que utiliza mi representada en el proceso de producción de los confites y chocolates, claramente constituyen una incorporación necesaria por razón de presentación, conservación e higiene de los productos que fabrica y por ende no procede el rechazo del crédito, ya que estos materiales de empaque, limpieza y distribución son esenciales para la conservación y venta del producto. Ofrece como pruebas, Certificación de personería que acredita la representación del suscrito así como los documentos que obran en el expediente administrativo y como pretensión, solicita se declare la nulidad de la resolución No. DT10RV-129-11 emitida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales a las 08:30 horas del 27 de octubre de 2011, que confirma el Traslado de Cargos N° 2752000028574 del 27 de abril de2011, habida cuenta de su demostrada improcedencia. **SOLICITUD DE VISTA ORAL** Por las características y complejidad del caso y procedimiento que nos ocupa, respetuosamente solicitamos se nos conceda una vista oral, con el propósito de aclarar al Tribunal aspectos medulares para la resolución de este asunto. **NOTIFICACIONES** Se señala para oír notificaciones las oficinas [...] o bien el fax número [...] ó el correo electrónico [...] . Posteriormente en fecha 3 de agosto de 2012, la recurrente en escrito de apersonamiento manifestó: *“…En adición a los argumentos expuestos en el Recurso de Apelación interpuesto contra la resolución DT10RV-129-11, presentado en ese despacho en fecha 13 de diciembre de 2011, resulta esencial para la defensa efectiva de los derechos de mi representada, someter a consideración de este Tribunal nuevos argumentos de defensa sobre el ajuste hecho por la Administración Tributaria a las declaraciones del Impuesto General sobre las Ventas (IGSV) mediante el Traslado de Cargos N° 2752000028574, concretamente en cuanto al ajuste por concepto de descuento generales.* ***I. Descuento por “Plan crecimiento clientes”, “Cumplimiento Sell In”, “Non performance deals” y “Descuento por centralizado”.*** *Tal y como indicáramos en el memorial del Recurso de Apelación, en cuanto a los descuentos denominados “Plan crecimiento clientes”, “Cumplimiento Sell In”, “Non performance deals” y “Descuento por centralizado”, esta representación reconoció que los mismos efectivamente corresponden a descuentos que la empresa le concedió a los diferentes Clientes. Sin embargo, si bien es cierto los descuentos mencionados no se encuentran consignados por separado del precio de venta en las facturas respectivas, debe considerarse que* ***la propia Administración Tributaria en la resolución determinativa que se impugna, se mostró conforme con el hecho de que dichos descuentos sí constan en la contabilidad de Ia empresa****. Así las cosas considerando que la Administración Tributaria admitió que los descuentos en cuestión sí se encuentran debidamente registrados contablemente, estimamos que el ajuste realizado constituye no solo una violación a los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad sino también un enriquecimiento indebido para el Estado. Sobre el particular, debe recordarse que la capacidad contributiva de [...]Sociedad Anónima ( [...] ) está determinada por las utilidades que generan las ventas de sus productos, por ser este su giro comercial. Desde esta perspectiva, el monto que corresponde a los descuentos aquí referidos claramente nunca fue percibido por la empresa por lo cual cobrar un impuesto sobre dinero que no ingresó a la compañía resulta irrazonable y contrario al principio de capacidad económica, ya que la empresa estaría tributando más allá de sus ingresos reales. Al respecto, la Sala Constitucional en el voto N° 5652-1997 de las 16:03 del 16 de setiembre de 1997 señaló: “Como se dijo, la llamada a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, debe, por ello, hacerse efectiva de conformidad a la “capacidad contributiva o económica”, mediante un sistema tributario justo, que, para resultar tal, debe estar informado por el principio de igualdad.* ***La capacidad económica, es la magnitud sobre la que se determina la cuantía de los pagos públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de renta que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a imposición.*** *Con arreglo a dicho principio -el de la capacidad económica-, el tributo debe ser adecuado a la capacidad del sujeto obligado al pago, y esto determina la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan en mayor cuantía que los que están situados a un nivel inferior (...)”. Asimismo, en igual sentido el Tribunal Constitucional en el Voto N°2657-2001 de las 15:15 horas del 04 de abril de 2001 señaló: “(…) Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica” Al tenor de los lineamientos definidos por la Sala Constitucional, es claro que como en el caso de [...] los descuentos sí se encontraban contablemente registrados, el gravar con el IGSV los montos correspondientes a dicho concepto supone una evidente violación al principio de capacidad contributiva en razón que se estaría obligando a mi representada a soportar y pagar un impuesto sobre ingresos que nunca recibió, ya que como consta en la contabilidad de la empresa, efectivamente los descuentos en cuestión fueron otorgados a nuestros clientes. Aunado a lo anterior, debe recordarse que la finalidad de cualquier procedimiento es la búsqueda de la verdad real o material. En este procedimiento, ha quedado establecido que los registros contables aportados por mi representada, en los que constan los descuentos otorgados a los clientes, fueron reconocidos y admitidos por la Administración Tributaria, de manera que confirmar el ajuste resulta contrario al objeto de todo procedimiento administrativo, ya que se estarían superponiendo aspectos formales sobre los sustanciales, lo que además violenta el principio de sustancia sobre forma y de realidad económica. En este sentido el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia N° 98-2011 de las 16:00 horas del 25 de octubre de2011 manifestó: “(…) Es menester indicar que la materia tributaria también está regida por los principios que informan todo procedimiento administrativo, esto es impulso de oficio, búsqueda de la verdad material, defensa y principio de contradictorio básicamente, siendo de carácter fundamental el derecho al debido proceso que implica necesariamente el de ser oído (expresar argumentos) y el de ofrecer prueba.” Así las cosas, siendo que el objeto del procedimiento es la búsqueda de la verdad material a través de prueba idónea y considerando que en el caso de [...] sus registros contables no han sido desconocidos por la Administración Tributaria, lo procedente es valorar dicha prueba de conformidad con los principios de justicia y búsqueda de la verdad real, por encima de las formalidades, y en consecuencia rechazar el ajuste efectuado. Adicionalmente, insistimos en que el ajuste realizado por las Autoridades Tributarias, al gravar ingresos no percibidos por [...] , causa un menoscabo patrimonial para la empresa, transgrediendo de esta forma el principio de no-confiscatoriedad, generándose así una violación de la propiedad privada, constitucionalmente tutelada. Sobre el particular, la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo en la resolución N° 001-2007 de las 9:00 horas del 19 de marzo de 2007señaló: “(...) en lo tocante a la realización de un sistema tributario justo, sea, en el que se establezca un adecuado reparto de la carga tributaria, y por ende, de la riqueza; el principio de no confiscatoriedad de los tributos, en virtud del cual, no resulta posible imponer una carga tributaria que se traduzca en la pérdida o anulación del patrimonio.” Asimismo, ha dicho la Sala Constitucional en el Voto N° 5749-1993 de las 14:33 del 9 de noviembre de 1993, lo siguiente: “(…) la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación,* ***por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado.*** *El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y Ia coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar. Si* ***la Constitución en su artículo 45 establece que Io propiedad es inviolable, y en su artículo 40 que nadie será sometido a pena de confiscación, es indudable que el tributo no puede ser tal que haga ilusorias tales garantías.*** *Lo que debemos entender por “parte sustancial de la propiedad o de la renta”, es algo que no puede establecerse de manera absoluto;* ***el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económica social de cada tributo.”*** *En el caso del IGSV lo que se pretende es gravar las ventas de las mercancías, no el patrimonio del comerciante, como está sucediendo en este caso, lo cual nuevamente resulta irrazonable toda vez que la verdad real de la transacción es que los descuentos fueron aplicados y el monto que se pretende gravar nunca ingresó a las arcas de la empresa. Finalmente, como señalamos en un inicio, gravar con el IGSV montos que no corresponden con la realidad de las ventas significa además un enriquecimiento incausado para el fisco. Al respecto, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución N° 13-2004 de las 15:00 horas del20 de enero de 2004 dispuso: “El enriquecimiento ilícito tiene los siguientes elementos: provienen de la equidad, que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro y por ello se ha establecido que para que proceda la acción de repetición, se requieren las siguientes condiciones:* ***A-*** *El enriquecimiento del demandado.* ***B-*** *EI correlativo empobrecimiento del actor.* ***C-*** *La existencia de un nexo causal entre ambas circunstancias.* ***D-*** *Que no haya causa para eI enriquecimiento. (...)” En la misma sentencia ha dicho el Tribunal: "(...) Así bien siendo que la carga de la prueba compete en este caso a la contribuyente y siendo que esta no ha logrado demostrar fehacientemente el menoscabo patrimonial que ha sufrido y que ese monto no ha sido trasladado en forma alguna a un tercero, por lo que se podría inferir que dicho impuesto esta formado parte del costo de venta de la empresa y como tal los mismos fueron trasladados en el precio de venta al consumidor” A contrario sensu; en el presente caso sí se ha demostrado mediante los registros contables que el descuento es real y que el consumidor lo disfrutó, por lo que cobrar el 13% del IGSV sobre dichos montos sería un enriquecimiento indebido para Ia Administración Tributaria, precisamente porque el pago del impuesto en cuestión se realizaría con dineros propios de la empresa y no producto de lo recaudado, ya que, insistimos, dichos montos nunca ingresaron, lo que resultaría en un empobrecimiento de [...] sin que haya causa legal para ello. Con vista en lo expuesto, respetuosamente solicitamos que se revoque este ajuste en cuanto a los descuentos por “Plan crecimiento clientes”, “Cumplimiento Sell In”, “Non performance deals” y “Descuento por centralizado”, en virtud de que contablemente estos sí se encuentran registrados, de lo contrario se estarían gravando con el IGSV montos que no corresponden con la realidad de las ventas…”.* (Folios 850 a 870, 875 a 880)

**VIII.- CRITERIO DE ESTE TRIBUNAL. FONDO DEL ASUNTO. AJUSTES EFECTUADOS:** Previo a entrar a conocer los argumentos expuestos por la recurrente para que se revoquen los ajustes confirmados por la Administración Tributaria en la resolución recurrida, teniéndose que la recurrente solicita la nulidad de la resolución venida en alzada por su “*demostrada improcedencia,* éste Tribunal se avocará a determinar si efectivamente procede la misma. Esta Sala al efectuar el análisis de las nulidad presentada, estima que la misma debe rechazarse por improcedente, toda vez que ha sido criterio reiterado de este Tribunal, que la nulidad por la nulidad misma, no existe en el derecho procesal tributario, por cuanto con ello no necesariamente se conforma el estado de indefensión, único requisito para decretar la nulidad de las actuaciones de la Administración Tributaria. En el presente caso es evidente para esta Sala, que a la interesada no se le ha expuesto a indefensión alguna, ya que en todo momento ha tenido acceso al expediente y a sus respectivas hojas de trabajo, y consecuentemente ha utilizado los recursos y acciones posibles en defensa de sus intereses como se puede apreciar. Particularmente con respecto a la nulidad por la indebida improcedencia de la resolución determinativa, esta Sala observa que la inconforme no puntualiza las razones por las cuales considera que la resolución venida en alzada debe anularse, sino que por el contrario, lo manifestado por la fiscalizada, es su desacuerdo con el traslado de cargos en cuanto a los ajustes practicados. La resolución venida en alzada ha cumplido con los requisitos establecidos en el artículo 147 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. A pesar de que la recurrente, no presentó argumentos en contra del traslado de cargos, la Administración Tributaria realiza toda una exposición sobre las razones por las cuales confirmó los ajustes practicados por la oficina fiscalizadora, cumpliendo así con lo dispuesto en el citado numeral. Asimismo se aprecia, que en el procedimiento administrativo no se le ha causado ningún tipo de indefensión al contribuyente, como se señaló supra, pues se ha cumplido a criterio de esta instancia, con una correcta apreciación en su conjunto, de las pruebas y defensas esgrimidas. Esta Sala es reiterativa al manifestar que en el presente caso a la inconforme en ningún momento se le ha limitado su derecho de defensa. Este Tribunal ante casos similares ha resuelto: “…*La jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo, en relación con el tema de las nulidades en el procedimiento, ha establecido que “No hay nulidad de forma, si la desviación no tiene trascendencia sobre garantías esenciales de defensa en el juicio. Las nulidades no tienen como fin satisfacer pruritos formales, sino enmendar los perjuicios efectivos que pudieran surgir de la desviación de los métodos de debate cada vez que esta desviación suponga una restricción de las garantías a que tiene derecho los litigantes..., la jurisprudencia es unánime en el sentido de sostener que no puede hacerse valer la nulidad cuando la parte, mediante la infracción, no haya sufrido un gravamen. ” (Véase Resolución Nº 256 de 1971) En ese sentido, debe señalarse que la declaratoria de nulidad aún en forma oficiosa, es de carácter extraordinario y como tal debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente la indefensión, situación que no es la de autos, por lo que es criterio de este Despacho que la nulidad debe de rechazarse, toda vez que a la incidentista no se le ha causado indefensión alguna…”.* (TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATICION Nº 263-2000P. San José, a las 10 horas del 24 de agosto del año 2000). Por lo anteriormente analizado, esta instancia manifiesta que al no habérsele causado estado de indefensión alguna al recurrente, pilar fundamental para decretar la nulidad absoluta de actuaciones y resoluciones, la nulidad interpuesta debe declararse sin lugar. Siendo así las cosas, se procederá al análisis de los ajustes practicados por la Administración Tributaria, confirmados en la resolución apelada, los cuales pide revocar la recurrente en esta instancia. **1) Descuentos no consignados en facturas.** Teniéndose acreditado en autos que la propia recurrente en su libelo de oposición a la resolución determinativa manifiesta literalmente que *“…En cuanto a los descuentos denominados “Plan crecimiento clientes”. “Cumplimiento Sell In”, “Non perfomance deals” y “Descuentos por centralizado”, esta representación reconoce que los mismos efectivamente corresponden a descuentos que la Empresa le concede a los diferentes clientes. Sin embargo, es importante destacar que si bien es cierto los descuentos mencionados no se encuentran consignados por separado del precio de venta en las facturas respectiva, …”.* Por otra parte, con relación a los “Descuentos Estructurales” arguye que no tenía porqué facturarlos por cuanto los mismos, técnica y contablemente no son descuentos. Que son un margen operativo que concede a los clientes dependiendo del canal o grupo en que se ubique, la cual no obedece a una dinámica de mercado, por cuanto no está dirigida a promocionar un producto en particular ni a aumentar ventas de determinados productos, sino, concederla al cliente un precio de venta que le permita contar con un margen operativo para que sus ventas sean rentables con los productos y que le interese vender. Para éste Órgano Colegiado, independientemente de cómo quiera denominar la recurrente este descuento, está claro que ésta práctica comercial, como la denomina la fiscalizada, no es otra cosa que descuentos, y así se comprueba con la propia documentación aportada al estudio (hojas de trabajo nos. 108 y 129) y CD denominado “Descuento [...] S.A.” recibido el 01 de abril del 2011 según folio 14 (sobres amarillos) hoja 5 del programa en formato PDF, archivo FI-SC-002-CDJ\_Descuentos\_2…, en donde se establece que son “descuentos”, denominados “descuentos estructurales”. En relación con la aplicación de los descuentos, reiteradamente ha resuelto este Tribunal, que no procede rebajarlos del precio de venta de las mercancías, si no se consignan por separado en la respectiva factura de venta; es decir, que los descuentos, si no aparecen en la respectiva factura, no es posible rebajarlos para el cálculo tanto del valor agregado, a efecto de determinar la base imponible para efectos del Impuesto general sobre las Ventas, como para el cálculo de los ingresos gravables para efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta. Ha dicho este Órgano Colegiado que: *“…precisamente como un deber formal de los contribuyentes, dispone el artículo 9 inciso b) aparte 5 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que los contribuyentes del Impuesto a las utilidades están obligados a emitir facturas o comprobantes por cada una de sus operaciones, los que deben contar, entre otros requisitos de emisión, “…consignar los descuentos concedidos y su monto cuando corresponda.”, es decir en forma coordinada nuestro sistema tributario, ha establecido como norma de carácter general, que en materia de descuentos los mismos deben de constar en los respectivos comprobantes de ingreso o de venta, tanto en materia del Impuesto General sobre las Ventas, como en el Impuesto sobre la renta.”* (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. No. 329-2002. San José, a las 10 horas del 23 de agosto del 2002).También se ha indicado: *“…SOBRE LOS DESCUENTOS POR VENTAS. En relación con los alegatos del contribuyente en cuanto a que los precios de venta que se anotaban “con lápiz” en las facturas de compras “estaban todos sujetos a los descuentos”, es preciso hacer ver al apelante que en relación con la aplicación de los descuentos, reiteradamente ha resuelto esta Sala, no procede rebajarlos del precio de venta de las mercancías, si no se consignan por separado en la respectiva factura de venta; o sea que las ventas con descuentos si no aparecen debidamente detallados en las respectivas facturas, no es posible rebajarlos para el cálculo, tanto del valor agregado al determinar la base imponible para efectos del Impuesto general sobre las Ventas, como en el cálculo de los ingresos gravables para la determinación del Impuesto sobre la Renta. Indicando sobre el particular, lo siguiente: “…precisamente como un deber formal de los contribuyentes, dispone el artículo 9 inciso b) aparte 5, del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, que los contribuyentes del Impuesto a las utilidades están obligados a emitir facturas o comprobantes por cada una de sus operaciones, los que deben contar, entre otros requisitos de emisión, “…consignar los descuentos concedidos y su monto cuando corresponda”. Es decir en forma coordinada nuestro sistema tributario, ha establecido como norma de carácter general, que en materia de descuentos los mismos deben de constar en los respectivos comprobantes de ingreso o de venta, tanto en materia del Impuesto General sobre las Ventas, como en el Impuesto sobre la renta…”* ***(No. 329-2002. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las diez horas del veintitrés de agosto del dos mil dos).*** *Por su parte, la Sala Constitucional, mediante resolución No. 2639-98 de las quince horas quince minutos del veintiuno de abril de mil novecientos noventa y ocho, al resolver un caso similar, declaró sin lugar una acción de inconstitucionalidad presentada contra los artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas y 17 de su Reglamento, considerando al efecto que “… si el comerciante otorga un descuento a su cliente, es decir, vende a un precio menor la mercancía, indefectiblemente, el precio real de venta se modifica, o lo que es lo mismo, la base imponible se disminuye y por ende, el monto de la obligación; por ello es indispensable que tal circunstancia se advierta en la factura de venta, dado que la exigencia apuntada, constituye un medio idóneo para la correcta verificación y fiscalización del adeudo tributario, pues de lo contrario, la administración tributaria carecería de elementos adecuados para ejercer las competencias que la ley le encomienda (…). Si bien es cierto, como se apuntó, no resulta ilegal que los comerciantes otorguen descuentos a sus clientes, siempre y cuando sean aceptados en las prácticas comerciales, y sean usuales y generales; también lo es que, para que sean tomados en consideración al momento de la determinación de la obligación tributaria, sean consignados por separado del precio de venta en la factura respectiva…”. Conforme a lo expuesto queda demostrado, cómo nuestro sistema tributario ha establecido en forma coordinada y como norma de carácter general, que en materia de descuentos los mismos deben de constar en los respectivos comprobantes de ingreso o de venta, tanto para el Impuesto General sobre las ventas, como en el Impuesto sobre la renta. Por lo que resulta improcedente el reclamo interpuesto en este sentido por el recurrente…”* (SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. No. 341–2006P.San José, a las once horas y diez minutos del 03 de agosto del año dos mil seis.). Asimismo se ha indicado: *“…Los argumentos expuestos por la empresa en esta instancia, versan únicamente en lo que se refiere a la interpretación de la realidad económica contenida en el artículo 8 del Código Tributario, en cuanto a que la misma debe aplicarse indistintamente a favor del Fisco así como a favor del contribuyente por ser una garantía para éste, en el tanto en que no deben cobrarse impuestos sobre cantidades o actividades ajenas a la realidad, como en el caso de autos, sobre montos efectivamente deducidos de las base imponible. Si bien es cierto que el principio de la realidad económica constituye una novedad del Derecho Tributario, también es igualmente cierto, que las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente, no pueden traducirse en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias, es por ello que el Legislador, además del pago de la obligación tributaria, ha exigido a los contribuyentes y terceros, el cumplimiento de una serie de deberes de carácter formal como son: constitución del domicilio, declaración y pago oportuno de tributos, emisión de comprobantes y facturas, estos últimos, con el cumplimiento de los requerimientos establecidos al efecto, que en el caso presente tratándose de descuentos otorgados a clientes, los mismos deben de estar expresamente consignados en la respectiva factura, habida cuenta, de que es el único medio idóneo para cuantificarlos y en consecuencia, sustraerlos de la base imponible determinada por el contribuyente. Estima el Tribunal, que de no acatarse con lo expresamente exigido al efecto; no habría mecanismo alguno para cuantificar y determinar en forma exacta y precisa, el monto de los citados descuentos, sobre todo por que éste es un rubro que por vía de excepción; permite al legislador sustraerlo de la base imponible del citado impuesto...”* (**SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO.** **Nº 22/97.** San José a las nueve horas del dieciocho de febrero de mil novecientos noventa y siete.-) Con relación al argumento de la recurrente en el sentido de que si se cobra el impuesto de ventas sobre los descuentos, implicaría una clara violación a los principios de capacidad contributiva, no-confiscatoriedad, de sustancia sobre la forma y realidad económica, así como una violación a la propiedad privada, para lo cual cita en su apoyo los Votos Constitucionales N°5652-1997 y 2657-2001, así como las resoluciones del Tribunal Contencioso Administrativo N°98-2011 del 25 de octubre de 2011 y 001-2007 del 19 de marzo de 2007, esta Sala, no comparte dichos argumentos de la recurrente, de que se estaría cobrando un impuesto sobre un dinero no percibido. Este Tribunal manifiesta al respecto, que en ningún momento se están violentando dichos principios, dado que la recurrente como conocedora de la normativa que rige la materia sabía que no podía rebajar de sus ventas brutas dichos descuentos por no encontrarse facturados, de tal forma, que debe asumir su pago, no debiéndose ver afectado el Erario Público por decisiones tomadas por la recurrente -no facturación de los descuentos-, a sabiendas de que ante una posible verificación de parte de la Administración Tributaria de sus declaraciones como en efecto sucedió, las consecuencias que llevarían por tal decisión son las hoy analizadas en el caso de autos. Con respecto a que todo procedimiento busca la verdad real o material, efectivamente ello es así, y el hecho de que estén registrados dichos descuentos no es razón suficiente para que proceda su deducción para efectos tributarios, dado que adicionalmente se requiere el documento que vendría a comprobar que efectivamente lo registrado o contabilizado se encuentra a derecho, mediante los comprobantes idóneos que en el caso de autos serían las facturas de ventas. Aceptar como válido dicho argumento, sería permitir que los contribuyentes se aparten del cumplimiento de sus deberes formales y adopten los sistemas tributarios que mejor se adapten a sus intereses, por lo que tampoco su cobro sería un enriquecimiento del Fisco, ni una violación a la propiedad privada. La recurrente, de conformidad con el artículo 18 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se encuentra obligada a cumplir con los deberes formales que le establece las leyes que regulan la materia, y en el caso de autos, era su obligación la de consignar los descuentos en las facturas de ventas, por lo que la única verdad real que se ha presentado en autos, es que efectivamente no se consignaron los descuentos en los comprobantes o facturas de ventas. Con relación a que la Administración Tributaria se encuentra autorizada para prescindir de los formalismos exigidos (artículos 8 y 12 del Código Tributario) por un principio básico de justica tributaria, ello efectivamente es así, pero en cuanto a su aplicación al caso de autos, no es posible, en razón de que la realidad económica es un método de interpretación utilizado por los exégetas tributarios cuando las disposiciones normativas aplicadas a los casos de mérito no se encuentran claramente expuestas por el legislador y ello amerita la aplicación de un método interpretativo para desentrañar la realidad subyacente y detectar así los verdaderos hechos generadores de la obligación tributaria, lo cual no es posible en el caso de autos tal y como se indicó, por cuando no se puede suplir los términos claros establecidos en la norma que regula la materia, de tal forma que la aplicación del 13% del IGSV no es una flagrante violación al principio de realidad económica. Conforme a lo expuesto queda demostrado, cómo nuestro sistema tributario ha establecido en forma coordinada y como norma de carácter general, que en materia de descuentos los mismos deben de constar en los respectivos comprobantes de ingreso o de venta, tanto para el Impuesto General sobre las ventas, como en el Impuesto sobre la renta. Por lo que resulta improcedente el reclamo interpuesto en este sentido por el recurrente, y al encontrarse los ajustes por descuentos a derecho procede su confirmación en todos sus extremos. **2) Ajustes por Facturación Intercompany correspondiente a suministros genéricos a su afiliada local.** Con relación a este ajuste, en vista de que la fiscalizada no presenta objeciones en su contra y en razón de que señala su deseo de regularizarlo, este Tribunal, una vez analizados los motivos expuestos por la Subdirección de Fiscalización de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales en el Traslado de Cargos para gravar la venta de estos productos, considera que el incremento determinado se ajusta a derecho por lo que procede su confirmación sin variación alguna. **3) Créditos Fiscales Improcedentes.** La recurrente fundamenta su derecho a la aplicación de los créditos que le fueron rechazados *(materiales de empaque aluminio - papeles y plásticos para empaque de confites y chocolates, bolsas, celofán laminados entre otros pila empaque de productos, cajas corazón 14 uds para empaque de productos, Cajas empaque (Display), cintas - etiquetas y materiales para empaque, Corrugados - cajas, Goma [...] , Dun y Etiquetas, lamina teflón con adhesivo, lámina tipo policarbonato, láminas de RCS para hongos y levaduras, Rollos de cinta, polipropileno materia, palillos de papel y tiritas de desgarre entre otros, así como también materiales de limpieza, desinfección y equipo de limpieza entre otros)* en los artículos 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, 1 y 21 de su Reglamento, por cuanto a su entender no es necesaria la incorporación física, amén de que el reglamento a dicha norma legal establece que hay incorporación en casos de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene. Considera también que debe dejarse sin efecto, por cuanto es una clara violación a los Principios de Reserva de Ley, por dársele un sentido a la norma que no tiene, y que no fue la voluntad del legislador, así como al de Inderogabilidad de los Reglamentos, Legalidad e Igualdad, por desaplicar de manera implícita disposiciones del Reglamento a la mencionada norma legal. Cita en apoyo de su tesis, las sentencias No. 000552-F-S1 2011 de las 09:25 horas del 05 de mayo del 2011 y 861-F-2007 del 23 de noviembre de 2007 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, N° 47-2011 de las 8:50 horas del 14 de marzo del 2011 de la Sección V y la No. 98-2011 de las 8:10 horas del 15 de abril del 2011 de la Sección VI, ambas del Tribunal Contencioso Administrativo. Ha sido criterio reiterativo de este Tribunal para efectos de la aplicación del artículo 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 21 de su Reglamento, no reconocer créditos fiscales de aquellas mercancías o bienes que no se incorporen física y directamente en el proceso productivo respectivo. Es claro que la “incorporación” únicamente se puede dar en procesos de fabricación o industrialización, en que se de un proceso de transformación física, química o mecánica, como bien estableció la Administración Tributaria. Jamás podría darse “incorporación física” en etapas de mera comercialización o distribución de un bien, tal y como sucede en la especie. Al respecto, se ha indicado: *“…****H) CREDITOS POR COMPRAS:*** *La reclamante considera que es improcedente la actuación de la oficina fiscalizadora, en cuanto se rechazó el material de empaque usado para la comercialización y distribución de productos terminados, tales como bolsas de 122x150c, 30x35, 10x16, tinas y canastas utilizadas para el traslado del producto terminado, cajas de cartón y láminas utilizados para el envío del producto terminado a clientes, los cuales claramente constituyen una incorporación necesaria por razón de presentación, conservación e higiene de los productos que fabrica y por ende asevera que no procede el rechazo del crédito, ya que se dedica a la producción y comercialización de embutidos, productos cárnicos y lácteos. Además señala, que también son esenciales para el proceso productivo la adquisición de vestuario para personal, artículos de seguridad industrial, artículos de oficina, químicos y artículos utilizados para limpieza y mantenimiento, entre otros. En escrito presentado ante este Tribunal el 21 de junio del 2011, la contribuyente indica que el material de empaque y distribución son esenciales para la conservación y venta del producto. Así también son esenciales para el proceso productivo la adquisición de vestuario para personal y artículos de seguridad industrial, artículos de oficina, químicos y artículos utilizados para limpieza y mantenimiento, entre otros. Cita en apoyo de su tesis, las sentencias No.47-2011 de las 8:50 horas del 14 de marzo del 2011 de la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo y la No. 98-2011 de las 8:10 horas del 15 de abril del 2011 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo. Avocado este Tribunal al estudio y análisis de los argumentos interpuestos por la contribuyente así como del estudio realizado por la oficina auditora, considera que lleva razón la Administración Tributaria, al rechazar los créditos fiscales aplicados por la contribuyente en las declaraciones del impuesto sobre las ventas, de conformidad con los artículos 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y 21 de su Reglamento que al efecto establecen****: “…Artículo 14.-Determinación del impuesto. (…) El crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o “internaciones” que realice durante el mes correspondiente así como el impuesto pagado por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados. (…)”.*** *Por su parte, el artículo 21 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, señala:* ***“…Artículo 21. Determinación del impuesto: (…) b) En las pólizas o formularios aduaneros y en las facturas de compras o comprobantes debidamente registrados y autorizados por la Administración Tributaria, y pagado por el contribuyente en las adquisiciones de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías y servicios gravados. (…)”.*** *Además, el inciso 9) del artículo 1 del Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, citado, define* ***“incorporación”,*** *de la siguiente manera: “9) “Incorporación”, “incorporación en la producción”. Es la unión, mezcla o combinación de dos o más mercancías que dan origen a otro producto de características diferentes; se incorporan en la producción las materias primas y productos intermedios. También existe incorporación en el caso de envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene…”. De la normativa citada, se desprende que solamente aquellas mercancías e insumos que se incorporen en la fabricación o producción de bienes, tienen derecho a la aplicación del crédito por los impuestos de ventas soportados en las compras de los mismos. En otras palabras, la incorporación física, sólo es factible en las etapas de elaboración, fabricación, producción e industrialización de bienes, en que se dé un proceso de transformación física, química o mecánica, dando origen a un producto de características y propiedades diferentes a las sustancias que le dieron origen. En el caso presente, estima este Tribunal que los créditos fiscales rechazados por la a quo son improcedentes, toda vez que están debida y ampliamente sustentados en un CD aportado por la empresa, que contiene un archivo electrónico mensual denominado “Detalle de compras mensuales para el período fiscal 2006 (Créditos Fiscales)”, que corresponde a los créditos aplicados. (H.T. 292 del Tomo I). Según detalle en dicho archivo electrónico, se establece el uso de los bienes o mercancías comprados, con base en las facturas físicas y documentos que los respaldan aportados por la empresa, los cuales especifican la descripción del artículo o bien comprado, el uso del bien o mercancía que indican, por ejemplo las órdenes de compra, o el uso asignado por la empresa en los casos en que se le solicitó, (H.T. 265 a 266 del Tomo I) y el uso observado o detectado en las visitas efectuadas a la empresa. (H.T. 111 a 371 del Tomo II). Del análisis de la información citada determina la fiscalización, que […] incluyó como créditos fiscales, montos que no corresponden como tales, por cuanto se trata de impuesto de ventas pagados sobre compras de artículos o bienes que no se incorporan o utilizan físicamente en el proceso productivo, como se expone a continuación: La empresa se aplicó como créditos del Impuesto General sobre las Ventas, los montos pagados sobre compras que no se incorporan físicamente en la producción de mercancías, por cuanto se trata de: vestuario para personal y artículos para seguridad industrial entre los que se encuentran gabachas, botas, delantales, guantes, mascarillas, medias, cinturones, pasamontañas, pantalones, escurridores, blusas, gorros, bolsas para basura. Los créditos aplicados por la recurrente, también incluyen impuestos de ventas por compras de artículos y mercancías de uso general y administrativo tales como, artículos de oficina, (resmas de papel, ampos, block de formularios de solicitudes, factureros, borradores, rollos de sumadoras, saca grapas, tóners, cartuchos de impresora, impuesto de ventas por el uso de la central telefónica [...] ), compras de material de empaque usado para distribución y comercialización de productos terminados, que de acuerdo con información suministrada por la contribuyente (H.T.266 TOMO I), se utilizan de la siguiente forma: bolsas 122x150c, “…Para recoger basura en planta-producción…”; bolsas 30x35 “…Para traslado de producto en las canastas plásticas…”; bolsas 10x16 con hueco “…Empaque de ingredientes secos para formulas…”; tinas “…Usado en el traslado del producto en todo el proceso [...] …”; y canastas “…Usado en el traslado del producto en todo el proceso [...] …”;( H.T. 206 a 217, 233 a 245 del Tomo II), cajas de cartón, láminas entre otras, utilizados para envío de producto terminado a clientes (H.T. 116 a 126 del Tomo II). Asimismo, entre los créditos aplicados por [...] está el impuesto de ventas por la compra de HT-1078 Gancho [...] Nº 1078, “…Uso en ventas para demostrar productos…”. También incluyó como créditos, el impuesto de ventas por adquisición de químicos y artículos utilizados para limpieza y mantenimiento de sus instalaciones tales como: jabón, detergentes, biocid., blue wizard, silicone industrial (nais), toalla de cocina, atomizadores, cloro, alcohol, latpoxy, spectralock, tubos fluorescentes, enchufes, cajas, adaptadores, amarras balastros entre otros. De conformidad con lo expuesto, considera este Tribunal que es evidente que, los artículos citados anteriormente, los cuales se encuentran descritos en las hojas de cálculo del impuesto de ventas, de los créditos rechazados (H.T. 87 a 110 del Tomo II), no se incorporan físicamente o utilizan directamente en la producción de bienes o la prestación de servicios gravados, de conformidad con las normas transcritas precedentemente. Acorde con lo anterior, resultan inaplicables al presente caso las sentencias del Tribunal Contencioso Administrativo citadas por la apelante en apoyo de su tesis, en el sentido de que todos aquellos créditos fiscales aplicados por ella, resultan de una correcta interpretación de las normas legales, por cuanto se trata de casos particulares muy diferentes al que se discute en autos. En efecto, en la sentencia No. 47-2011 dictada por la Sección V del Tribunal Contencioso Administrativo, la controversia que se plantea, resulta muy particular, dada la naturaleza del producto fabricado por la actora, -bebidas carbonatadas-. Asimismo, sucede en relación con la sentencia No. 98-2011 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, ya que se trata de créditos fiscales diferentes a los que se contraen las presentes diligencias, ya que se refieren a los impuestos de ventas en la compra de repuestos y servicios de reparación para la planta de tratamiento de aguas residuales, y por consiguiente no se ajustan al presente caso. Ahora bien, cabe indicar que recientemente el mismo Tribunal Contencioso Administrativo, en un caso similar al presente, denegó los créditos fiscales aplicados, manifestando al respecto lo siguiente: “…****IV. SOBRE LA ACTIVIDAD REALIZADA POR LA EMPRESA ACTORA****: Como punto de partida, estima este Tribunal, debe determinarse si la empresa […] realiza un proceso de producción o bien, únicamente se limita a la preparación para la venta de productos sin que éstos sufran transformación alguna. Con base en la prueba admitida en la audiencia preliminar, y que corresponde a los folios 113 a 115 del Tomo referido a las "hojas de trabajo", se puede concluir que existe una descripción detallada de los pasos del proceso para tratar la carne de res, cerdo y camarón que ingresa a uno de los puntos de trabajo de la actora y que se identifica como "[…]", detalle que se reitera en los folios 288 al 300 del mismo Tomo y que fue reseñado de forma detallada por el Ingeniero [...] durante el juicio oral y público, manifestaciones que constan en el respaldo digital de esa audiencia. De éstos se puede concluir con meridiana claridad la actividad que se lleva a cabo en las instalaciones de la empresa actora y que, en lo que respecta al ganado vacuno y porcino incluye en lo medular, el ingreso del animal a los corrales, el que llega vivo y debe ser inspeccionado por un veterinario como paso ante morten. La determinación de un buen estado de salud del animal permite que este sea llevado a una fase de lavado con agua potable a presión, paso que tanto en cerdos como en ganado vacuno se aplica de previo a la insensibilización. En el caso de las reses se les aplica una descarga en la frente y en los cerdos detrás de las orejas, lo que provoca que estos sean debidamente insensibilizados para iniciar con el degollado. Es decir, que el animal vivo, que ingresa a la empresa actora, es sacrificado y lavado constantemente para realizar los cortes que se llevan al mercado. Esto incluye, quitarle los cuernos al ganado vacuno mediante un proceso mecánico, el corte de la cabeza tanto del ganado porcino como vacuno, la eliminación de todo el vello a los cerdos, utilizándose para esto procesos eléctricos y manuales hasta dejarlo listo para la numeración, separación de la piel de ambas tipos de ganado con su consecuente extracción del ano, limpiezas y lavados para evitar cualquier contaminación con residuos fecales, extracción de vísceras, de médula, separación del animal por cortes y destace de estos hasta llegar a tener los cortes que se pueden comercializar. Una vez listo y empacado es que este producto, que como apunta la empresa actora no se corresponde al mismo que ingresó a la empresa como un animal vivo, es que se comercializa. En el caso de los camarones, y según la misma prueba de cita, no se advierte un proceso de producción, pues lo que se recibe es un producto (camarón que ha sido extraído de su hábitat y que se encuentra sin vida) con su certificado de calidad, pasando a la empresa para una revisión de tamaño y estado, lo que conduce a su clasificación respectiva y empaque, y dada su naturaleza de animal sin vida (tal y como ingresó) obliga a mantenerlo con hielo y revisar su temperatura. En este último punto no se advierte un "proceso productivo" ni en el detalle de la prueba documental señalada ni en las manifestaciones del Ing. [...] , quien reseñó que este producto ingresa listo para ser clasificado en la forma descrita, pero no mencionó ninguna fase que denote un proceso productivo. Además, conviene señalar que tanto la empresa actora, el Estado, la prueba documental y la exposición del testigo perito coinciden en que la compañía tiene una estructura organizativa con cuatro divisiones, donde se encuentran: a) una planta ubicada en Belén de Heredia e identificada como "[…]" y que es la División planta procesadora, en la que se da el matadero, procesamiento y comercialización de ganado vacuno y porcino, b) la planta denominada "[…]" que está dedicada a la selección y empaque de camarones; c) la Tenería […] que se dedica a la producción de cueros tanto para el mercado local como para el internacional y d) la "División […]" que se dedica a comercializar productos de consumo masivo en hoteles, restaurantes y público en general.* ***V. SOBRE LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 41 (sic) DE LA LEY GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS:*** *La empresa demandante alega que en el caso concreto se ha dado una incorrecta interpretación del numeral 41(sic) de cita, reproche que se detalla en el Considerando IV de esta resolución. De su parte, la representación estatal estima que no existe una indebida interpretación por parte de la Administración Tributaria y que lo actuado coincide con la tesis expuesta y aceptada por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Como se puede advertir con meridiana claridad, este es un proceso en que el debate se reduce a una cuestión jurídica, sea la interpretación y aplicación que se da del numeral 14 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas. Ello, claro está, sin perjuicio del único hecho controvertido en este proceso y que conduce a determinar si la empresa […] realiza o no proceso productivo, de lo cual, como se apuntó en el Considerando anterior, esta Cámara estima que en lo atinente al ganado vacuno y porcino, si se da un proceso productivo, no así en lo que respecta a la carne de camarón. Sin perjuicio de la determinación de este único hecho controvertido, lo cierto es que el debate respecto de la interpretación del numeral 14 referido es la base determinante para la resolución del presente asunto, lo que de seguido obligará al análisis de las pruebas que sobre los créditos rechazados se encuentran en autos. En primer lugar debe señalarse que por expresa disposición del artículo 14 de la Ley sobre el Impuesto de Ventas, en relación con los artículos 1°, incisos 9 y 18, y 21 de su Reglamento, Decreto Ejecutivo #14082-H, el crédito fiscal se establece sumando el impuesto realmente pagado por el contribuyente sobre las compras, importaciones o internaciones que realice durante el mes correspondiente, así como el impuesto pagado por concepto de primas de seguro que protegen bienes, maquinaria e insumos directamente incorporados o utilizados en forma directa en la producción del bien o la prestación de servicios gravados; procede en el caso de adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la elaboración de bienes exentos del pago de este impuesto, así como sobre la maquinaria y equipo que se destinen directamente para producir los bienes indicados; también se otorga sobre la adquisición de mercancías que se incorporen físicamente en la producción de bienes que se exporten exentas o no del pago de este impuesto. (Sobre la naturaleza de este impuesto, el hecho generador y alcances puede consultarse lo señalado por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en las resoluciones 861-F-2007 y 784-F-2009). Este Tribunal estima que no debe utilizarse un criterio restrictivo cuando se determina qué bienes, maquinaria e insumos son los que se consideran incorporados o utilizados en la producción del bien o la prestación de servicios gravados, pero que en modo alguno ello libera a quien alega los créditos que se pretendan, de su demostración de una relación directa con el producto sobre el que se alegan aplicados, por lo que no pueden alegarse actividades generales de la empresa que no estén directamente relacionados con el proceso productivo o el bien en sí, donde aún matizando el criterio estricto de "incorporación" este debe estar siempre orientado al proceso de producción o a los bienes en sí mismos, lo que obliga siempre a un análisis particular de cada caso.* ***VI. SOBRE EL ANÁLISIS DE LA PRUEBA EN EL CASO CONCRETO:*** *En el caso concreto la empresa actora aplicó créditos en su favor correspondientes a productos relacionados con limpieza general de la empresa, la que no sólo tiene la división de producción de carnes en el [...] , sino la Tenería, [...] y [...] , con su estructura administrativa para estas. Es evidente que los bienes, servicios y materiales que se citan en el detalle del estudio que realiza la administración tributaria no se incorporan en el proceso de "producción cárnica" que ha invocado en su favor la demandante, por lo que no puede aplicarse el numeral 14 de la Ley citada en el considerando anterior. Así en el caso concreto se observa que existen facturas por artículos de limpieza en general (jabón de manos, jabón lavaplatos, cloro) así como indumentaria para el personal (gabachas, botas, guantes) que no pueden tener por "incorporados" en el proceso de producción de manera directa. Amén de lo dicho, tampoco queda claro si estos se utilizan específicamente en labores de la producción cárnica o en labores de mantenimiento, puesto que en el juicio el propio testigo perito ofrecido por la actora, señaló que la empresa tiene un área de mantenimiento que funciona de manera permanente y da servicios a la compañía, que además tiene soda para los empleados y toda una estructura administrativa aparte del área del producción de carne, en lo que a la división de [...] corresponde. Además se incluyen materiales propios de mejoras a las instalaciones de la empresa y no del proceso productivo, tales como pintura para techo, cemento, granito, pintura, plywood, vidrios, llaves, arandelas y tornillos, de los que no se evidencia en qué se involucran en la producción de carne o cerdo. La empresa también incluye facturas por desayunos, almuerzos y refrigerios que no tienen ninguna relación con el proceso productivo que se alega, en lo que no se comparte la tesis expuesta por el testigo perito de la actora en el juicio, en tanto estima necesario que se integren estos costos como parte del proceso productivo porque los empleados de […] no deben separarse trasladarse a otros lugares a ingerir alimentos por razones de seguridad e higiene del proceso productivo. En el caso concreto, se incluyeron también artículos de oficina tales como mouse, teclados, base para estos, tintas, toner, marcadores, discos DVD, diskettes, memorias de almacenamiento de información, todos los cuales evidencian que están orientados a actividades que no tienen relación alguna con el proceso productivo que se alega y que consiste en la transformación del animal vivo (res o cerdo) en cortes de carne debidamente empacados. En modo alguno encuentra este Tribunal relación alguna con los materiales de uso general para el sistema eléctrico y sistemas de aguas que incluye la actora, tales como fusibles, conectores, portafusibles, nicles, codos, tubos, contactos, entre otros y que se detallan en las facturas que constan en el expediente administrativo. Tampoco se pueden considerar como créditos las facturas relacionadas con artículos que corresponden a etapas de distribución y comercialización y no propiamente del proceso productivo, tales como las tapas, bolsas, fondos de caja de exportación, entre otros que se enlistan por la administración tributaria dentro de los créditos rechazados. Si bien la empresa sostiene que tienen relación indirecta estima el Tribunal que aceptar este razonamiento llevaría a hacer una interpretación amplia que no es posible en esta materia, donde prácticamente todo sería deducible, cuando es otro el sentido normativo…”. (****RESOLUCIÓN NO. 07-2012. TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. ANEXO A. GOICOECHEA, A LAS SIETE HORAS CUARENTA Y CINCO MINUTOS DEL VEINTITRÉS DE ENERO DE DOS MIL DOCE).*** *Este**precedente jurisdiccional mantiene lo resuelto por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, citadas en varios fallos en el mismo sentido, lo cual constituye jurisprudencia a la luz del artículo 185 del Código Procesal Contencioso Administrativo.**En consecuencia de todo lo expuesto, estima este Tribunal que la actuación de la Administración Tributaria es correcta y ajustada a derecho por lo que se confirma el presente cargo a título de créditos fiscales rechazados…”.* (**SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. N° TFA-200-2012.** San José, a las 10 horas del 23 de abril del 2012). Con relación a la presunta violación a los Principios de Reserva de Ley, Inderogabilidad de los Reglamentos, de Legalidad y al de Igualdad, por desaplicar de manera implícita las disposiciones del Reglamento que regula la materia, este Tribunal considera que ello no es así. Si bien es cierto, la Administración Tributaria debe aplicar los reglamentos, de conformidad con el artículo 2 del Código Tributario (jerarquía de las normas), como órgano del Estado, debe someterse a ese orden jerárquico en razón del llamado de legalidad, lo que es lo mismo, a ningún ente administrativo le está permitido alterar arbitrariamente esa escala jerárquica, que en este caso, también ha sido acogido por el artículo 6 de la Ley General de la Administración Pública, amén de que la misma Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia señaló: *“(…) Los tribunales en materia contencioso administrativa, según la lectura integral de los numerales 7 de la Constitución Política, 6 de la Ley General de la Administración Pública, 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tienen la obligación de desaplicar normas infralegales que de manera manifiesta e incuestionable atenten contra lo estipulado por la ley formal y, consecuentemente violen el principio de legalidad. La segunda parte de la definición de "incorporación" que hace el inciso 9), artículo 1º del Reglamento citado, hace extensiva la "incorporación" a "...envases o empaques que se utilicen directamente en el producto por razones de presentación, conservación o higiene", esta disposición evidentemente se excede en los límites fijados por la Ley de Impuesto General sobre Ventas, la cual refiere al correcto sentido del concepto de incorporación física. Un envase o una etiqueta desde ninguna lógica podría entenderse "incorporado" en un producto. Consecuentemente, la Administración Pública se extralimitó en el uso de su potestad reglamentaria, y por lo tanto resulta inaplicable el inciso 9) del artículo 1º del Reglamento aludido, en los términos que pretende el casacionista (…)”…”.* (Sentencia N° 19-F-2000 de las 15:30 horas del 12 de enero del 2000). Por otra parte de conformidad con el aparte i) del inciso c) del artículo 164 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, este Tribunal debe desaplicar reglamentos que sean contrarios a la ley. Con relación a los principios de igualdad, observa esta Sala que en ningún momento a alguna empresa con una línea comercial a la de la inconforme se le han aceptado créditos fiscales por el mismo concepto a los rechazados en autos; y en cuanto al Principio de Legalidad, en ningún momento la Administración Tributaria ha realizado actos que la norma le prohíbe. Con relación a la Sentencia N° 861-F-2007 del 23 de noviembre del 2007 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, según la cual superó a la mencionada del año 2000, este Tribunal no comparte dicha afirmación en razón de que la referida sentencia del 2007, si bien es cierto realiza todo un análisis de los artículos 14 de la Ley supracitada y 21 de su Reglamento, el material de empaque no puede considerarse como mercancía, para la fabricación de los productos vendidos por la recurrente e inclusive tampoco como insumos. Con respecto a las resoluciones N°47-2011 y 98-200 del Tribunal Contencioso Administrativo, ya este Tribunal en el fallo transcrito indicó las razones por las cuales no se aceptan, mismo que aplican al presente caso. Con relación a los créditos rechazados pertenecientes a otros períodos fiscales, se confirman de acuerdo con la normativa que regula la materia. Por lo anteriormente expuesto, no habiendo presentado argumentos ni pruebas que permitan revocar el presente ajuste, por encontrarse a derecho y al mérito de los autos, se confirma en todos sus extremos. **SOLICITUD DE AUDIENCIA.** Por tratarse de una diligencia que en nada favorece el esclarecimiento de los hechos y la aplicación del derecho concreto al caso de autos, de acuerdo con el artículo 163 del Código Tributario, por considerarse inconducente e innecesaria la recepción de la audiencia solicitada, este Tribunal así lo declara, ya que la contribuyente ha contado con suficientes oportunidades y garantías procesales para aportar ante este Despacho cualquier argumento que estimara conveniente a sus intereses, sin requerir para ello de una audiencia oral. Asimismo, tómese en cuenta que el caso de análisis, es un asunto de puro derecho, sobre la aplicación o no de los artículos 2, 3, 9, 10, 11 y 14 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y 2, 3, 4, 5, 17, 18 y 21 de su Reglamento, en cuanto a los descuentos no facturados y créditos fiscales rechazados por no incorporarse o utilizarse en forma directa en la producción. Además, existe al efecto reiterada jurisprudencia de la Sala de Casación que ha dicho con respecto a la prueba para mejor proveer: “… *Esta prueba resulta potestativa para el juez y no vincula al juzgador para evacuarla…*”. En ese sentido también ha resuelto la citada Sala que “…*no existe la falta del vicio de indefensión, ni tampoco la falta de evacuación de la prueba idónea, si se trata de una prueba para mejor proveer. Aún cuando se hubiere considerado la posibilidad de evacuación ello queda a criterio del Juez, quién podrá prescindir de ella sin necesidad de dictar resolución alguna. Sencillamente al no ordenarla se entiende rechazada*…” (Sentencias Nos. 523 de las 14:20 horas del 4 de marzo de 1992 y 83 de las 14:40 horas del 22 de diciembre de l993). Asimismo el Tribunal Contencioso Administrativo, mediante sentencia N° 407-2002, de las ocho horas del once de noviembre de dos mil dos, se pronunció en los siguientes términos: “…*En cuanto a la audiencia o vista oral que solicitó la demandante, es preciso indicar que se estipula en forma facultativa y no preceptiva, por lo que su rechazo no conlleva violación de derechos*…” Por lo expuesto, se rechaza la solicitud de audiencia oral formulada. En relación con todo lo expuesto, no le queda otra alternativa a este Despacho que confirmar la resolución venida en alzada. Así las cosas, por estimarse que lo resuelto por la a quo, es el resultado de la correcta aplicación de las normas que rigen la materia, esta Sala procede a confirmar la resolución venida en alzada, por encontrarse ajustada a derecho y al mérito de los autos y no haber aportado la apelante hechos nuevos o elementos de juicio que modifiquen lo resuelto por la oficina examinadora.

**POR TANTO.**

Se declaran sin lugar tanto la nulidad presentada como el recurso de apelación. Se confirma en todos sus extremos la resolución recurrida. Proceda la Administración Tributaria a liquidar el presente fallo y a notificar esta liquidación en los términos y condiciones establecidos en los artículos 40, 146 y 163, párrafo final, del Código Tributario. Notifíquese.-

Lic Luis Rodríguez Picado

Presidente

Lic Franklin Tiffer Reyes Licda Carmen Herrera Santiesteban

1. Fallo Nº 341–2006P. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las once horas y diez minutos del 03 de agosto del año dos mil seis.- [↑](#footnote-ref-1)