

No 328-C-2004

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las once horas treinta minutos del quince de noviembre de dos mil cinco.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por la sociedad Cooperativa Yutathui, Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada, del domicilio de Nahuilingo, Departamento de Sonsonate, por medio de su Director Presidente y Representante Legal, señor Víctor Manuel Rodríguez Chapetón, sustituido por el señor Ricardo Guevara en la misma calidad, impugnando de ilegales los actos administrativos siguientes: a) resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos; División Jurídica; Departamento de Tasaciones a las trece horas cuarenta minutos del doce de septiembre de dos mil dos; y b) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas quince minutos del treinta de octubre de dos mil tres.

Han intervenido en el presente proceso: la parte actora en la forma indicada; la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos como autoridades demandadas; y la licenciada Daysi Guadalupe Reyes de Girón, en representación del Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA

a) Autoridad demandada y Acto Impugnado.

- Demanda a la Dirección General de Impuestos Internos, por el acto pronunciado a las trece horas cuarenta minutos del doce de septiembre de dos mil dos. Dicha resolución le impone multa por la cantidad de diez mil colones, por la violación a lo establecido en el artículo 122 numeral 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, relativo al auto consumo de leche fluida por parte del personal de la Sala de Ordeño.

- Demanda al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, por haber pronunciado a las once horas quince minutos del treinta de octubre de dos mil tres la resolución mediante la cual se revocó parcialmente la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos y se confirmó la multa de diez mil colones impuesta.

b) Circunstancias Fáticas.

Manifiesta el actor, que la Dirección General de Impuestos Internos con fundamento en el informe de la auditora Gloria Mima Navarro de Quiteño, determinó que en la Cooperativa Yutathui, Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada, conocida comercialmente como "Hacienda el Jobo", existe "Autoconsumo o Retiro de Bienes Muebles corporales de la Empresa" basados en el art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Afirma el demandante que la Dirección de Impuestos Internos ha aplicado únicamente el inciso primero del citado artículo, pues no existe "autoconsumo" cuando los bienes muebles corporales sean utilizados en las actividades normales del negocio y eso es precisamente lo que ocurre en la Cooperativa Yutathui.

La actora agrega que: "La calificación como hecho generador, según el criterio de la Dirección General de Impuestos Internos, deriva de.. que mi Representada para realizar sus actividades económicas, como es la obtención de leche fluida como producto de su ganado lechero para comercializada directamente y/o para procesada industrialmente a fin de obtener otros productos derivados de la leche que también se comercializan, proporciona a los trabajadores de la Sala de Ordeño una reducida parte de la leche fluida para su alimentación en las madrugadas, siendo esto una prestación social que se convierte en un Gasto Operativo de la empresa y para los efectos de control interno se valorizan, sin obtener ingreso alguno de efectivo y tampoco se sufre erogación alguna de efectivo." (folio 5).

c) Disposiciones o Derecho que se alega violado

Señala que con las resoluciones impugnadas se ha violado: el derecho de propiedad, art. 2 de la Constitución de la República (Cn); el Derecho de Audiencia, consagrado en el art. 11 Cn. ya que alega que al momento de notificársele la resolución sancionatoria, no se le notificó el monto de las multas, negándosele con ello su derecho de defensa.

Además la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la Administración Tributaria no analizó adecuadamente la prueba presentada pues resolvió en sólo cinco horas después de presentado el escrito de audiencia y apertura a pruebas.

Se violentó el debido proceso regulado en el art. 14 Cn., pues se le notificó en un lugar distinto al señalado para oír notificaciones.

Señala además que la Administración Tributaria violentó el art. 21 Cn. relativo a la irretroactividad de la ley, pues emitió auto de designación de la auditora Gloria Mima Navarro Quiteño y aunque el auto de designación no lo menciona, "se desprende" que éste tiene su base legal en las disposiciones del Código Tributario que entró en vigencia hasta el uno de enero de dos mil tres.

Agrega que existe errónea interpretación y aplicación de los arts. 11, 143 y 147 de la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios así como de los arts. 165, 173, 186,279,280 y 281 del Código Tributario.

d) Petición

Pide que en Sentencia Definitiva se declare la ILEGALIDAD de las resoluciones impugnadas.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA

La demanda fue admitida. Se tuvo por parte a la Sociedad Cooperativa Yutathui, Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada, mediante su representante legal señor Víctor Manuel Rodríguez Chapetón. Se requirió a las autoridades demandadas que informaran sobre la existencia de los actos que se les atribuían y se ordenó la suspensión de los efectos de los actos impugnados.

3. INFORMES DE LA PARTE DEMANDADA

Las autoridades demandadas rindieron los informes solicitados (folio 70 y 72) por lo que se les solicitó un nuevo informe con las justificaciones de legalidad de los actos adversados.

Se confirmó la suspensión de los efectos de los actos administrativos impugnados y se ordenó notificar la existencia de este proceso al Fiscal General de la República.

La Dirección General de Impuestos Internos señala en su segundo informe que no existen las violaciones alegadas por el actor, "...no debe perderse de vista que, la Ley ha considerado retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio (...) en el caso particular de la leche fluida consumida por los trabajadores del sector de ordeño de dicha empresa no se mira la necesidad imperiosa de conceder dicha prestación; no responde entonces, a la inquietud que tuvo el legislador cuando estableció dicha disposición" (folio 101).

Respecto de la violación del Derecho de Audiencia, esa Dirección considera que ha enmarcado su actividad dentro de las atribuciones que le confieren su ley orgánica y las leyes tributarias aplicables. En cuanto a la violación al principio de irretroactividad de la ley expresa: "... no se ha cometido violación alguna a principios constitucionales ni la ley, pues el ordenamiento legal tributario lo permite, basta examinar las disposiciones del Código Tributario invocados por el querellante para advertir lo aquí manifestado" (folio 103)

Por su parte el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al rendir su segundo informe expresa que luego de analizar lo expuesto por el impetrante en el recurso administrativo pertinente y las justificaciones de la Dirección General, ese Tribunal decidió revocar parcialmente la resolución apelada en lo relativo al impuesto y sanciones determinadas para los periodos tributarios de agosto de mil novecientos noventa y nueve, septiembre a diciembre de mil novecientos noventa y nueve, y únicamente confirmar la multa impuesta por omitir la emisión de documentos exigidos por la ley, (art. 122 no. 1 de Ley de la materia) con relación al auto consumo de leche por parte del personal de la sala

de ordeño, respecto de los periodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Esencialmente sostiene que no existen las violaciones alegadas por la demandante, esto pues el proceso de fiscalización realizado a la sociedad actora, se encuentra apegado a derecho.

Agrega que no existe ilegalidad en el auto de designación del auditor, pues la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos lo respalda.

Sostiene que si bien la Dirección General de Impuestos Internos notificó erróneamente a la Sociedad en dirección distinta a la proporcionada, la misma si fue una notificación eficaz, pues ha quedado demostrado que el administrado tuvo conocimiento de la misma y la impugnó oportunamente.

En cuanto al autoconsumo de leche fluida el Tribunal manifestó "...queda en claro que la parte de la leche producida participa directamente en el proceso generador de las actividades de la Cooperativa, y para nada resulta ser algo disponible para su venta o distribución definitiva, como para que desde ese momento pueda destinarse para el uso o consumo propio; de ahí que se reafirma en el hecho de que la leche producida es utilizada en el proceso productivo, y no según lo ha calificado la Dirección General como de "autoconsumo", pues deviene en un verdadero insumo, que para los efectos del hecho generador de transferencia no constituye para nada retiro o desafectación de bienes" (folio 90)

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

4. TERMINO DE PRUEBA

El juicio se abrió a prueba por el término de ley, dentro del cual la Dirección General de Impuestos Internos presentó prueba documental, la cual se encuentra agregada a folios 112 al 164.

La parte actora presentó prueba documental agregada de folio 169 al 207.

5. TRASLADOS

Posteriormente, se corrieron los traslados que ordena el Art. 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

A) El demandante reiteró los argumentos expuestos en su demanda.

B) Las autoridades demandadas reiteraron los puntos sostenidos en sus respectivos informes (folios 222 y 225). El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos agregó "la demandante no ha dado razones en las cuales funde la violación al derecho de

propiedad, siendo que el Tribunal advierte que la sanción impuesta está ajustada a la Ley, no correspondiéndole analizar si dicha sanción prevista en la Ley produce efectos de confiscatoriedad o no, a los efectos constitucionales." (folio 226) C) La representación fiscal esencialmente sostuvo que no se han configurado las violaciones alegadas por el demandante, ya que la administración llevó un procedimiento en el cual se le garantizaron al actor sus derechos de audiencia y defensa.

Se requirió a las Autoridades demandadas la remisión de los expedientes administrativos originales relacionados con el proceso, y como consta a folio 228 se tuvieron por recibidos.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. Objeto y límites de la Pretensión

El demandante pretende que se declare la ilegalidad de los actos administrativos siguientes:

A) Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas cuarenta minutos del doce de septiembre de dos mil dos, mediante la cual se le impone multa por la cantidad de diez mil colones, por la violación de lo establecido en el artículo 122 numeral 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por el autoconsumo de leche fluida por parte del personal de la Sala de Ordeño.

B) Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas quince minutos del treinta de octubre de dos mil tres - - - - mediante la cual se revocó parcialmente la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos y se confirmó la multa impuesta.

Hace recaer la ilegalidad de tal resolución en los siguientes puntos:

a) Señala que con las resoluciones impugnadas se ha violado el Derecho de Audiencia, consagrado en el art. 11 Cn;

Se violentó el debido proceso art. 14 Cn., pues se le notificó en un lugar distinto al señalado para oír notificaciones;

Además la Administración Tributaria violentó el arto 21 Cn. relativo a la irretroactividad de la ley.

b) Agrega que existe errónea interpretación y aplicación de los arts. 11, 143 y 147 de la ley del Impuesto a la Transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, así como de los arts. 165, 173, 186, 279, 280 Y 281 del Código Tributario.

c) El derecho de propiedad, arto 2 de la Constitución de la República (Cn);

2. SOBRE LA NORMATIVA APLICABLE

El art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio (Ley del I. V. A.) establece como hecho generador del impuesto, "*.. el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a la transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto. Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio*"

El art. 143 de la citada Ley que a la fecha se encuentra derogado, relacionado con el art. 173 del Código Tributario, establece las Facultades de Investigación y Control atribuidas a la Administración Tributaria, entre las cuales se encuentra precisamente la de requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, etc, con el fin de examinados y verificados.

La Ley del I. V. A. en su arto 147, también derogado, relacionado con el art. 165 del Código Tributario señala las reglas de la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria, estableciendo que "*Se notificarán al sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva o al deudor tributario, en el lugar señalado para tal efecto.*"

El Código Tributario en su art. 186 contiene un procedimiento de audiencia y apertura a pruebas y señala que "*Cuando la Administración Tributaria proceda a liquidar de oficio el impuesto, sea que se trate de cuotas originales o complementarias, y a imponer las multas respectivas, previo a la emisión del acto administrativo de liquidación de impuesto e imposición de multas, ordenará la iniciación del procedimientos pertinente, concediendo audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva, entregándole una copia del informe de auditoria o pericial según el caso; para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoria "*

Finalmente el Código Tributario en sus arts. 279 y siguientes, contiene las reglas aplicables en cuanto a la entrada en vigencia de dicho código y la vigencia de la normativa ya existente. Establece las normas que se entenderán derogadas a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario, y la forma de aplicación en el tiempo de la nueva normativa.

3. DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE PROPIEDAD POR ERRÓNEA APLICACIÓN DEL ART. 11 DE LA LEY DEL I. V. A.

El citado artículo 11 inciso 1° de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, establece claramente el hecho generador del impuesto y señala: "*Se considerarán retirados o desafectados todos los bienes que faltaren en los inventarios y cuya salida de la empresa no se debiere a caso fortuito o fuerza mayor o a*

causas inherentes a las operaciones, modalidades de trabajo o actividades normales del negocio "

La razón por la cual en la parte final del inciso 1 ° del art. 11 en referencia no se grava con el referido impuesto es porque el retiro o desafectación de muebles corporales del activo realizable de la empresa, previo el proceso de producción se convierten en otra clase de bienes comercializables y el IVA se percibirá cuando se efectúen las ventas correspondientes; es decir, que los créditos fiscales extendidos al adquirir los insumos podrán deducirse contra los débitos fiscales que se perciban al momento de vender los productos terminados.

Como ejemplo de una modalidad de trabajo sería el caso de un contribuyente registrado que adquiere telas para venderlas en su estado original y que también tiene un departamento de confección de ropa de cama, cortinas para ventanales, vestidos, camisas y otros. El retiro de telas que el contribuyente realice o efectúe del inventario respectivo para la elaboración de esta clase de artículos no constituirá un hecho generador ya que el IVA se causará al momento que se vendan las prendas confeccionadas.

En la disposición que se analiza el legislador se refiere a los retiros de bienes adquiridos por los contribuyentes registrados, para ser comercializados previo a las conversiones o transformaciones necesarias para obtener los productos vendibles. En este sentido resulta claro que el legislador no considere como un hecho generador gravado el retiro de los bienes faltantes del inventario, ya que al obtenerse el producto final el impuesto ha de gravar la transferencia de dominio de éste y el impuesto que grava la adquisición de las materias primas será deducido íntegramente en el mes contra las operaciones gravadas.

Ninguna empresa está supuesta a retirar habitualmente bienes de su activo ni a prestar servicios, destinados para su autoconsumo o para el cumplimiento de sus obligaciones laborales, si lo hace debe previamente cumplir con las obligaciones tributarias.

Se ha establecido en autos que como producto de la fiscalización efectuada a la Cooperativa Yutathui Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada, la Dirección General de Impuestos Internos, determinó ingresos exentos que no fueron declarados por la contribuyente, relativos a los productos alimenticios consumidos por el personal de la empresa, al calificar el hecho generador de auto consumo regulado en el art. 11 Ley del I.V.A.

Según expone la contribuyente, ésta no incluyó dentro de sus ingresos el valor de la leche consumida por el personal de la Sala de Ordeño, por considerar que el suministro de leche a sus trabajadores se debe a una causa inherente de la empresa o modalidad de trabajo.

En su opinión, las multas impuestas por omitir declarar el valor de la leche consumida por sus empleados infringe el art. 11 que regula el "retiro de las empresas de bienes muebles corporales" como hecho generador del impuesto, en especial la parte final del inciso 1°.

En base a lo anterior, argumenta que el valor de la leche consumida por su personal de la Sala de Ordeño, no es auto consumo en razón a que la entrega de esa leche se debe a causas

inherentes a las operaciones o modalidades de trabajo observadas dentro de la empresa, en horas de la madrugada, cuando una parte de la leche fluida que se utiliza para comercialización, es entregada al personal de la Sala de Ordeño para su alimentación, siendo ésto una prestación social que se convierte en un gasto operativo de la empresa, que no le genera ni ingresos ni erogaciones.

De las argumentaciones expuestas por la parte actora es claro que su tesis se centra en que el suministro de leche a sus trabajadores no debe declararse como egresos exentos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, por deberse a causas inherentes a la modalidad de trabajo o actividades normales del negocio, cuyo supuesto esta excluido del hecho generador "retiro de bienes muebles corporales" que cita el arto 11 inciso 1°. Parte final de la ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Dentro del contexto de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, es claro que cuando el legislador se refiere a las modalidades de trabajo no hace referencia a prestaciones sociales sino a modalidades propias de fábricas o manufacturas que por su naturaleza retiran bienes del Inventario para luego transformarlas en otros artículos mediante el correspondiente proceso productivo, lo que así se deduce al leer la frase final "causas inherentes a las operaciones o modalidades o actividades normales del negocio" .

En el caso de estudio, la Cooperativa Yutathui Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada, obtiene insumos en su presentación natural (leche recién ordeñada) los cuales no son ofrecidos al público en su mismo estado natural sino que se transforman en producto alimenticio apto para el consumo humano (leche fluida). Esta es la modalidad de trabajo a que se refiere el artículo 11 parte última del inciso 1° y no a condiciones laborales propiamente dichas como las que plantea la parte actora. (folio 5)

La Cooperativa Yutathui Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada proporciona leche fluida a sus trabajadores para alimentarlos en las madrugadas como una prestación social (folio 5), lo que equivale a que el valor de la leche fluida proporcionada a los trabajadores dentro de la instalaciones de la cooperativa es parte de la producción propia que conforman los bienes muebles del activo realizable o disponible para la venta y que como sostiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, "**...la Cooperativa, al transferir de esa manera bienes muebles propios de su giro, debería haber facturado, aunque sin incorporar por supuesto impuesto alguno en razón que la leche se incluye en los productos exentos del artículo 44 literal b) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la prestación de Servicios, de ahí que sobre el particular sea valedera la observación de la Dirección General de Impuestos Internos al determinar ingresos exentos que no han sido declarados por la referida contribuyente de conformidad a los artículos 11,93 y 94 de la Ley en comento.**" (folio 63)

De lo antes expuesto se desprende que si la Cooperativa Yutathui Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada proporciona leche fluida a sus trabajadores en las horas que trabajan en las Salas de Ordeño, eso no significa una modalidad de trabajo para los efectos

tributarios, sino el fiel cumplimiento de una prestación social que en la práctica no es una obligación sino una prestación voluntaria.

Por todo lo señalado, este Tribunal desestima el argumento que con base en el arto 11 inciso 3° de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, plantea la parte actora. El supuesto regulado en la parte final del citado inciso se refiere a modalidades propias de fábricas o manufacturas que por su naturaleza utilizan *bienes del inventario para transformarlos en otros productos diferentes a los insumos originales adquiridos para posteriormente ser comercializados y en los que al momento se realizarse su venta se obtendrán los débitos fiscales de Impuesto al Valor Agregado (IVA).*

4. DE LAS VIOLACIONES A LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE AUDIENCIA Y DEFENSA:

En relación con el derecho de audiencia, se ha señalado que el contenido básico del mismo exige que antes de procederse a limitar o privar de un derecho u otra situación protegible jurídicamente a toda persona ésta deberá ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes.

Tal exigencia supone la tramitación de un procedimiento, en el que se observen *todas aquellas garantías que posibiliten a la persona la exposición de sus razonamientos y la defensa de sus derechos de una manera eficaz.*

Tanto el derecho de audiencia como los demás derechos alegados por el demandante tienen como finalidad común el respeto a las situaciones jurídicas de los individuos derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes, situaciones que no podrán ser modificadas sino por medio de procedimientos legales previamente establecidos en los que se otorguen los medios indispensables de defensa.

En tal sentido, existe violación al derecho constitucional de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real y completa de defensa, privándosele de un derecho sin la observancia o cumplimiento de las formalidades esenciales -procesales o procedimentales establecidas en la normativa que desarrolla el derecho de audiencia.

Alega el demandante que al notificársele la resolución pronunciada por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, ésta no especificaba el monto de las sanciones que posteriormente contiene la resolución del Departamento de Tasaciones, y con ello según él, se le negó el derecho de defensa. (folio 6).

Consta en el expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos (folio 317), la resolución por medio de la cual la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, resuelve "ABRASE A PRUEBAS las presentes diligencias por el término de DIEZ DÍAS...". En dicha resolución la Administración detalla las irregularidades encontradas en el funcionamiento de la sociedad demandante, y claramente señala que la misma ha cometido infracciones a la normativa tributaria aplicable. Dicha resolución fue

notificada en su totalidad a la Sociedad demandante, según consta en el acta de notificación respectiva (folio 322 vuelto).

Se encuentra agregado en el mismo expediente (folio 323) el escrito en el cual dentro del término de prueba, la Cooperativa Yutathui, Sociedad Cooperativa de Responsabilidad Limitada, manifiesta su inconformidad sobre el contenido del informe de auditoría de fecha diecinueve de agosto de dos mil dos. A folio 348, la misma Sociedad presenta pruebas para demostrar las inconformidades con el contenido del citado informe de auditoría. De la lectura de ambos escritos (folio 323 y 348), se observa que la información contenida en la resolución de apertura a pruebas, era la suficiente como para que el actor argumentara lo expuesto en sus escritos posteriores.

En ninguno de los aludidos escritos, el actor alega la violación a la garantía de defensa por falta de especificación de la cuantía de las multas impuestas, por el contrario, hace uso del traslado conferido, alegando inconformidad, y por ende sabedor de la infracción que se le imputaba y cuyo contenido se encontraba en la citada resolución.

A ello hay que agregar, que en esa etapa procesal las multas aún no estaban definidas, pues a partir del informe de auditoría se llevan a cabo nuevos procedimientos, entre ellos la apertura a prueba, con el fin de determinar finalmente las infracciones cometidas y especificar el monto de las multas, lo cual se plasma en la resolución pronunciada por el Departamento de Tasaciones de la Dirección General de Impuestos Internos.

Violación al derecho de audiencia por la celeridad en la valoración de la prueba.

Alega la sociedad actora que la Dirección General de Impuestos Internos, realizó una valoración apresurada y sin mayor análisis de los elementos de prueba presentados, violentando con ello su derecho de audiencia.

Fundamenta la anterior afirmación, en que luego que el diez de septiembre de dos mil dos presentara escrito dirigido a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la citada Dirección, aportando pruebas, "(...) la citada Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas sólo necesitó CINCO HORAS HÁBILES para conocer y analizar los argumentos y pruebas aportadas por mi poderdante (...)" (folio 7)

Consta en el expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos, que dentro de dicho procedimiento, y en aplicación a la ley de la materia, se dictó auto de apertura a pruebas por el término de diez días hábiles, tiempo en el cual el actor, presentó escritos haciendo uso de esa etapa procesal para aportar elementos de descargo con relación a los hechos que se le atribuían de conformidad al correspondiente informe de auditoría.

Luego de concluida la etapa probatoria, la Administración pronunció la resolución sancionatoria que hoy se impugna. La Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece en el Art. 3 que las funciones básicas de ésta serán entre otras, "aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a impuestos...cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia de los contribuyentes, la recepción y fiscalización de declaraciones en su caso, el registro y control de contribuyentes...".

Esta Sala considera que no existe normativa alguna que imponga a la Administración Tributaria un plazo mínimo o máximo para el pronunciamiento de sus decisiones. Por lo tanto el argumento expuesto por el actor en cuanto a que la celeridad con la que la Administración emitió la resolución sancionatoria vulneró su derecho de audiencia, carece de validez, ya que de la lectura del expediente administrativo se observa que efectivamente la prueba aportada fue valorada, es decir que si tuvo una oportunidad real de defensa.

Con base en lo anotado, no se ha configurado la violación a los derechos de audiencia y defensa que alega el demandante, y aunado a ello los expedientes administrativos remitidos demuestran que a lo largo del procedimiento administrativo seguido en contra de la Sociedad actora, al administrado se le concedió audiencia, intervención y oportunidad de aportación de elementos de descargo, todo en respecto de los derechos señalados.

5. SOBRE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO AL MOMENTO DE LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN SANCIONATORIA.

Manifiesta el actor, que la Dirección General de Impuestos Internos, transgredió el debido proceso, pues al momento de notificarle la resolución sancionatoria, lo hizo en una dirección distinta a la proporcionada para tal efecto así: "...la notificación de la Resolución que pretende causar daños económicos a mi Representada o sea la emitida a las trece horas cuarenta minutos del día doce de septiembre de dos mil dos, fue notificada indebidamente en el kilómetro sesenta y nueve de la Carretera al Puerto de Acajutla, Jurisdicción de Nahuilingo, Departamento de Sonsonate y con ello se ha infringido o irrespetado lo dispuesto en el artículo 165, inciso segundo del Código Tributario" (folio 9).

Como el mismo actor señala en su escrito de demanda, la autoridad demandada le notificó el acto en la dirección señalada inicialmente por la misma Sociedad a folio 293 del expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos.

De conformidad con lo estipulado en el arto 90 inciso cuarto del Código Tributario: "En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado la iniciación de una fiscalización o haya iniciado el procedimiento de cobranza administrativa el sujeto pasivo deberá mantener el lugar señalado para oír notificaciones hasta que dichos trámites concluyan, salvo en los casos que compruebe el cambio efectivo de domicilio o el establecimiento de una dirección procesal por medio de apoderado".

La Dirección General de Impuestos Internos, notificó a la Sociedad demandante en la dirección que en un primer momento proporcionó para tal efecto. Sin embargo el cambio de dirección realizado por la Sociedad se produjo con posterioridad al momento de emisión del respectivo auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, es decir una vez concluido el procedimiento fiscalizador (folio 325 expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos). Lo anterior indica que el cambio de dirección se produjo ya finalizado el procedimiento fiscalizador, al inicio del procedimiento de cobranza administrativa al cual hace relación el citado art. 90.

Sobre el particular, la Jurisprudencia de esta Sala sostiene que, por su importancia, el legislador reviste a la notificación de una serie de formalidades para que ésta pueda llevarse

a cabo, siendo obligatorio el cumplimiento de las mismas para lograr su objetivo, el cual no es otro que el destinatario tenga pleno conocimiento del acto en cuestión.

Desde esa perspectiva se puede afirmar que la validez de un acto de notificación debe juzgarse atendiendo a la finalidad a que está destinado, es decir, que aún cuando existiendo inobservancia sobre las formalidades, si el acto logra su fin, éste es válido y no podría existir nulidad.

En ese sentido, este Tribunal ha declarado en su jurisprudencia que aun en el caso que las formalidades que revisten las notificaciones no se cumplan debidamente, pero el particular tiene pleno conocimiento de la resolución, esa notificación es válida, y como consecuencia el acto es eficaz.

Consta a folio 1 del Expediente Administrativo llevado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que el afectado si tuvo conocimiento de la resolución sancionatoria, pues presentó en tiempo el recurso de apelación correspondiente ante la autoridad superior, exponiendo sus inconformidades basadas en un conocimiento pleno del contenido de la resolución "mal notificada". Ello demuestra que si bien como se expone en párrafos anteriores, la notificación no estuvo en principio correctamente realizada, cualquier vicio fue finalmente subsanado, cuando el afectado recurre del acto, demostrando con ello que la notificación fue a todas luces eficaz.

Debe entonces sostenerse, que el defecto en la notificación alegado por la sociedad demandante, no vuelve nulo todo el procedimiento, pues estamos frente a una notificación eficaz, ya que finalmente el actor compareció ante la autoridad superior impugnando el contenido de la resolución notificada.

6. SOBRE LA VIOLACIÓN A LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

Respecto al auto de Designación

El art. 4 inciso 2 y 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos prescribe que "La Dirección General contará además con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal, de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto, la estructura, las funciones, responsabilidades y atribuciones de la misma"; y la segunda disposición legal cita: "Tanto el Director General como el Subdirector, conservando siempre las responsabilidades inherentes a sus cargos, podrán delegar una o más de las facultades que esta ley les confiere a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados". Al respecto sostiene el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos "... con base a las facultades conferidas a esta Dirección General, en las antes referidas disposiciones legales esta Oficina por medio de acuerdo No. 12 emitido el 14 de marzo de 2001, delegó en el Coordinador de Grupos de fiscalización de la Oficina Regional de Occidente, la facultad de autorizar con su firma y sello la emisión de autos de designación para que los auditores tributarios verifiquen y fiscalicen el cumplimiento de las obligaciones tributarias..." (folio 455 expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos).

El actor sostiene en su escrito de demanda, que la Administración, violó el principio de irretroactividad de la ley, al momento de emitir el auto de designación de la Auditora Gloria Mima Navarro de Quiteño el siete de agosto de dos mil uno. Agrega que, aunque en el citado auto no menciona en que normativa legal se fundamenta, se "desprende" que éste tiene su base en las disposiciones del Código Tributario que entró en vigencia hasta el uno de enero de dos mil uno. "La violación observada en este acápite se desprende del hecho de haber ejercitado la Administración Tributaria facultades concedidas en las disposiciones que contenía el art. 143 de la Ley I. V. A., mismas que al momento de ejercitadas ya se encontraban derogadas con la vigencia del Código Tributario, conforme al artículo 281, literal b)." (folio 10).

Se encuentra agregado a folio 28 del expediente administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos, el auto de designación mediante el cual se comisiona a Gloria Mima Navarro de Quiteño. Tal como afirma la administración, el auto de designación se encuentra firmado por el señor Héctor Armando Roque Palomo, como Coordinador de Grupos de Fiscalización Oficina Regional de Occidente de la mencionada Dirección General, quien se encuentra legalmente facultado para designar al auditor del caso, y delegar así las atribuciones concedidas a la Administración Tributaria.

Este Tribunal considera que no existe la violación alegada, pues si bien como señala el actor el arto 143 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se encontraba derogado al tiempo en que se emitió el auto de designación, existe normativa vigente que respalda la actuación de la Administración (artículo 4 inciso 2 y 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, supra transcritos al inicio de este considerando).

Por lo expuesto en los párrafos anteriores, esta Sala desestima el argumento de la demandante con respecto a la violación al principio de irretroactividad de la ley, pues no existe ilegalidad en el auto de designación del auditor del caso, ya que el mismo cuenta con respaldo legal.

7. Conclusión.

Por todo lo expuesto esta Sala concluye que no se han configurado las violaciones alegadas.

II. FALLO.

POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los artículos, 2, 11, 14 y 15 de la Constitución de la República; 11, 143, 147 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (hoy derogados); 165, 173, 186, 279, 280 y 281 del Código Tributario, 2, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; y 421 y 427 del Código de Procedimientos Civiles, a nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas cuarenta minutos del doce de Septiembre de dos mil dos, mediante la cual se le impone multa a la Sociedad Cooperativa Yutathui Sociedad Cooperativa de

Responsabilidad Limitada, por la cantidad de diez mil colones, por la violación de lo establecido en el artículo 122 numeral 1 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

B. Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las once horas quince minutos del treinta de octubre de dos mil tres, - - - - - mediante la cual se revocó parcialmente la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos y se confirmó la multa impuesta.

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

D. Remítanse los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen.

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

**M. A. CARDOZA A.-----G. AREVALO D.-----J. N. R. RUIZ-----
-----M. POSADA-----PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES
MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN-----RUBRICADAS-----ILEGIBLE.**