





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

Inc. 10507017TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las ocho horas quince minutos del día diez de julio de dos mil seis.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día once de julio de dos mil cinco, en la que se determina a cargo de la contribuyente

: 1) Impuesto a la Transferencia de Bienes

Muebles y a la Prestación de Servicios, por la suma de MIL

DÓLARES (\$ ), respecto de los períodos tributarios de junio a octubre y diciembre de dos mil dos; 2) Remanente de Crédito Fiscal que le corresponde a la citada contribuyente, por la cantidad de

DOLARES (\$ ), respecto del período tributario de noviembre de dos mil dos, para ser utilizado en el período tributario de diciembre de ese año; 3) Impuesto pagado en exceso a favor de la referida contribuyente, respecto del período DÓLARES (\$ tributario de noviembre de dos mil dos, por el valor de ) y 4) Multas: a) Por presentar declaración incorrecta, de conformidad con el artículo 238 literal c) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de octubre, noviembre y diciembre de dos mil dos, por el valor de ) y b) Por no informar el extravío de la factura número trescientos cuarenta y (\$ nueve (0349) dentro del plazo legal establecido, de conformidad a lo establecido en el artículo 244 literal c) del Código Tributario, por la cantidad de DOLARES (\$

#### Y CONSIDERANDO:

I.- La señora al interponer recurso de apelación, ante este Tribunal, manifiesta se declare la ilegalidad de la resolución venida en apelación por lo siguiente:

"La principal razón de mi inconformidad con la resolución venida en apelación, es que considero que la misma es ilegal y, por consiguiente, nula, al ser emitida con evidente violación a disposiciones legales, expresas y terminantes contenidas en la ley de IVA y en el Código Tributario, lo que puntualizo a continuación:

El proceso inició cuando la Dirección General emitió un auto designando a los auditores y para fiscalizar y verificar si ha cumplido con las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento y demás disposiciones legales, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación, por los períodos tributarios de abril a diciembre de dos mil dos, facultándolos además para notificar dicho auto y, por omisión, **ningún otro mas**, lo que efectivamente fue ejecutado por los auditores designados, según corre agregado a folio de mi expediente en poder de la Dirección General.

A continuación procedieron a realizar la investigación los Coordinadores de Grupos de fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, a folios del expediente respectivo se encuentra el primer requerimiento de información formulado por el Coordinador , y notificado por la Auditora , posteriormente, a folios del citado expediente, continúa con la investigación el licenciado

que se identifica como Coordinador de Grupos de Fiscalización de Medianos Contribuyentes, quien solicita Certificación de mis declaraciones de IVA correspondientes a los períodos que deberían fiscalizar los Auditores designados. A folios 412, se encuentra documentada la intervención del señor



quien también se identificó como Coordinador de Grupos de Fiscalización y procede a solicitar mis Estados de Cuenta, explicando que esta petición la formula "para realizar fiscalización". A folios y del al nuevamente interviene el Coordinador licenciado investigando en el Fondo de para el Desarrollo en el Instituto

y en con las cuales he trabajado, sobre la veracidad de mis ingresos declarados y solicitando documentación que demuestre los montos que les facturé durante los períodos tributarios investigados. Nuevamente a folios 796 encontramos requerimiento del licenciado

y dice que lo hace "en virtud de las facultades de fiscalización otorgadas"

Desconozco cuáles son?, donde me solicita le proporcione fotocopia de la factura

A folios se encuentra nuevo requerimiento del licenciado

donde solicita se le proporcione fotocopia de mi control de facturas de venta. Estas son algunas de las evidencias de la intervención en el proceso de fiscalización, de empleados de la Dirección General de Impuestos Internos diferentes a los Auditores designados, si seguimos viendo el expediente, encontramos otros documentos similares, que han sido emitidos por Coordinadores de grupos de fiscalización, suplantando en sus atribuciones a los auditores designados.

Con el propósito de tutelar el derecho que tiene la Administración Tributaria a actuar dentro de la esfera de los contribuyentes, los legisladores han dispuesto en el Código Tributario, toda una normativa que le concede amplias facultades a la Dirección General de Impuestos Internos, y es ahí donde encontramos el Art. 23, que especifica las funciones básicas de la Administración Tributaria en los siguientes términos: "Son funciones básicas de la Administración Tributaria: a) El registro y control de los sujetos pasivos del impuesto; b) Exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva; c) Registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; d) Control y designación de agentes de retención y de percepción; e) La fiscalización de las liquidaciones

hechas por los contribuyentes; f)Las liquidaciones oficiosas del impuesto; g) La aplicación de sanciones; h) La gestión administrativa del cobro del impuesto y accesorios; i) La gestión previa del cobro de la deuda tributaria por la vía judicial; y, j) Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora."; deliberadamente he resaltado los literales c, e, f y g, porque son las disposiciones que cita la Dirección General de Impuestos Internos como la base para emitir el auto de designación de auditores. También y como complemento a estas funciones básicas de la DGII, analizamos el Art. 173 del Código Tributario, el cual se refiere de manera específica a las facultades de fiscalización y control, diciéndole a la Administración, cuales son los límites dentro de los cuales debe enmarcar su actuación, para mayor ilustración cito textualmente la disposición legal "Facultades de investigación y fiscalización: Artículo 173.- La Administración Tributaria tendrá las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios....; y r) Requerir a los sujetos pasivos, representantes legales o apoderados señalen un nuevo lugar para recibir notificaciones cuando se dificulte el ejercicio de las funciones de la Administración Tributaria."

A continuación cito el artículo 174 en lo pertinente: "Cuerpo de auditores, auto de designación e informes: Artículo 174.- Para ejercer las facultades a que se refiere el artículo anterior, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores. En cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Administración Tributaria designe. Los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la Administración Tributaria. Tales informes podrán ser ampliados por los mismos auditores ... En consecuencia, la Administración Tributaria cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma escoja, los que serán transcritos íntegramente para conocimiento del contribuyente. Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este



# Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación."

He citado textualmente las disposiciones del Código Tributario que se refieren a las facultades de fiscalización, con el propósito de ilustrar adecuadamente sobre el punto de ilegalidad cometido por la Administración Tributaria en su afán recaudador, violando el principio de legalidad contenido en la Constitución, ya que los empleados han actuado investigando mis declaraciones tributarias y mis actividades económicas, pasando por encima de las disposiciones legales citadas; al analizar la ley, vemos que no le otorga a la Administración Tributaria una libertad ilimitada para actuar en la esfera del contribuyente, eso sería una anarquía, por el contrario le otorga facultades de Registro y control de los cumplimientos tributarios, facultades de fiscalización e investigación de las liquidaciones hechas por los contribuyentes; de liquidación oficiosa del Impuestos; y de aplicación de sanciones; pero sabiamente el legislador dijo que para ejercer dichas facultades, deberá contar la Administración Tributaria con un cuerpo de auditores y que dichos auditores tienen las facultades que de conformidad al Código Tributario les asigne la Administración en el acto de su designación. Pues bien, el acto de designación de auditores en mi caso es el Auto de designación de las nueve horas treinta y cinco minutos del día dieciocho de marzo de dos mil cuatro, en el que la Administración Tributaria decidió designar a

para que verificaran y fiscalizaran sobre el cumplimiento de mis obligaciones tributarias, dicho auto me fue notificado oportunamente, pero no he recibido en ningún momento algún documento en el que la Administración Tributaria designara a los señores

y como miembros del cuerpo de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, facultándolos para fiscalizar, indagar, preguntar o inquirir o de alguna manera enterarse sobre el comportamiento de mis actividades económicas con incidencia tributaria, si la ley dice que en cada fiscalización podrán tomar parte uno o mas auditores que la Dirección General designe, ¿cómo puede interpretarse la intervención de estos señores en el proceso de fiscalización de mis declaraciones correspondientes a los períodos de abril a diciembre de dos mil dos?, es acaso que el auto de designación es un mero formalismo para poder iniciar una investigación sobre cualquier contribuyente, y que una vez emitido dicho auto cualquier empleado o funcionario de la Administración Tributaria puede intervenir en la investigación?, yo creo que no porque además la ley dispone que los datos del contribuyente contenidos en las declaraciones tributarias son confidenciales y dejar al contribuyente en una apertura tal que cualquiera sin previa autorización o sin el sometimiento a las disposiciones de la ley en materia de fiscalización pueda disponer a investigar, sería una violación a la seguridad jurídica, por otra parte disponerse los funcionarios o empleados a realizar por si mismos las fiscalizaciones sin el debido nombramiento tal como lo manda el Art. 174 del Código Tributario, es un exceso en las funciones de dichos empleados y una violación evidente a disposiciones legales expresas y terminantes, por lo que convierte a los actos que dicha actuación se derivan, en actos ilegales. En conclusión, la ley dicta y regula tanto para la Administración como para el Administrado, (Principio de equidad), indicando lo que puede hacer la Administración Tributaria, y para fiscalizar, dice que debe nombrar Auditores, estos auditores, en mi caso los señores y a

son quienes deben realizar el trabajo, no dice la ley que una vez nombrados los auditores y que dicho nombramiento ha sido notificado, cualquier funcionario o empleado de la Administración Tributaria puede dirigir y ejecutar la investigación, requiriendo informes o documentos con el pretexto que ellos son los "Coordinadores de Grupos de Fiscalización", los cuales ni siquiera aparecen mencionados en la ley como miembros del cuerpo de auditores. Queda demostrado con los planteamientos, base legal citada y las pruebas invocadas que corren agregadas a mi expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes muebles y a la Prestación de Servicios que lleva la Dirección General de Impuestos Internos, que la resolución venida en apelación es ilegal por ser el producto de una investigación que no tiene sustento legal al ser ejecutada por personas que no estaban facultadas para llevar acabo la investigación alguna, recalcando que la auditora Méndez de Molina se limitó a notificar actuaciones de los coordinadores y a firmar el informe de fiscalización; en cuando al



auditor nunca llevó a cabo actuación alguna y ni lo conozco a pesar de que sí estaba facultado para realizar la investigación.

Por otra parte, la auditora ha excedido en sus funciones en otra evidente violación a las disposiciones del Código Tributario; dice el Art. 174 que "Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación.", en el auto de designación encontramos que la Administración Tributaria designó a la mencionada auditora para que llevara a cabo la fiscalización de mis operaciones relacionadas con el IVA por los periodos que ya se han dicho, y además la facultó para notificar como reza a la letra "el presente auto". El Código Tributario dice en su artículo 165 que todas las actuaciones de la Administración Tributaria deberán notificarse de conformidad a las reglas siguientes: y en el segundo inciso dispone a la letra: "Se notificarán al sujeto pasivo de la obligación tributaria sustantiva o al deudor tributario, en el lugar señalado para tal efecto. Tales notificaciones se harán por el Departamento de notificaciones, o por cualquier delegado de la Administración Tributaria, o por los demás medios que autoricen las leyes.", pues resulta que la señora Auditora procedió a notificar el auto de designación, y todos los requerimientos de información que formularon los señores

y , sin estar facultada para ello, cuando quien debió realizar las notificaciones es el **Departamento de Notificaciones** que para eso ha sido creado por ministerio de ley, entendemos que haya notificado el auto de designación pues podría entenderse que al facultaria para notificarlo la Administración Tributaria la estaba convirtiendo en Delegada para notificar, tal como lo permite la parte final del inciso segundo de la disposición citada, pero eso no le da en si misma el carácter de notificadora para todos los efectos, de las actuaciones de la Administración Tributaria, por orden de prelación debió ser el Departamento de Notificaciones quien llevara a cabo las respectivas notificaciones, tal como lo manda la ley, no hacerlos y proceder la auditora a actuar como notificador o a suplantar las funciones que la ley le asigna al Departamento de Notificaciones, es además un exceso en sus atribuciones,

violando con el ello lo dispuesto en el Art. 174 antes citado del Código Tributario, en el sentido que ella llevó a cabo funciones que no le fueron asignadas en el acto de su designación.

El informe de fiscalización contiene información falsa y contradictoria, por lo que oportunamente y con base en las disposiciones legales contenidas en el Código Tributario, debió ordenar la Dirección General una ampliación o modificación del mismo al percatarse por ejemplo que es contradictoria la afirmación que hacen los auditores cuando mencionan en la página 1 de dicho informe ACTIVIDAD ECONÓMICA ..."Para el desarrollo de su actividad económica, durante los períodos tributarios fiscalizados la contribuyente contó con una oficina administrativa, ubicada en ... Municipio de

Departamento de Posteriormente, en la página de citado informe, manifiestan los auditores que "la contribuyente... no contaba con una oficina administrativa o establecimiento alguno para desarrollar su actividad económica, razón por la cual proporcionó la documentación que obraba en su poder, para su correspondiente análisis y verificación en las oficinas de la Dirección General de Impuestos Internos..." como puede observarse de las citas, en tres páginas el informe se contradice; posteriormente encontramos también el acta de notificación de folios efectuada por la señora que afirma haber notificado por medio de la señora quien manifiesta estar al servicio de la empresa establecida en el lugar señalado para recibir notificaciones; sobre esta afirmación de la notificadota debo decir también que no es apegada a la verdad, ya que si es cierto que la dirección en referencia es la que yo he señalado para recibir notificaciones, por tratarse de la casa de habitación de mis padres, no es cierto que en dicho lugar exista empresa alguna ni oficina administrativa, e igualmente nunca he tenido oficina administrativa, asimismo la señora ninguna empleada como lo afirma la notificadota, sino que se trata de mi madre, posiblemente la notificadota insertó esta aseveración y le dio a firmar a

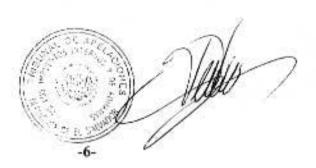


pie de la respectiva acta, sin que ella se percatara del titulo de empleada de la empresa que le estaba asignando, con el propósito de llenar el vacío en que había caído al notificarme por medio de ya que la ley en ninguna parte del artículo ciento sesenta y cinco (Art. 165) menciona que las actuaciones de la Administración Tributaria puedan notificarse por medio de de los contribuyentes, en el inciso segundo de dicho artículo menciona por medio de quiénes se puede efectuar una notificación, y en caso de no encontrar a ninguno de los ahí señalados, el inciso tercero dispone el modo de proceder, diciendo que es por medio de una esquela que con el texto y las formalidades que disponga el Reglamento, se fijará en la puerta de la casa del lugar señalado para oír notificaciones, de lo que podemos concluir que también se cometió ilegalidad en la notificación citada al notificar siguiendo un procedimiento no dispuesto por la ley.

Al provenir la resolución de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día once de julio de dos mil, por medio de la cual la Dirección General de Impuestos Internos me pretende cobrar impuestos complementarios y multas, de un informe contradictorio, de una investigación realizada al margen de la ley y por empleados ajenos al proceso de fiscalización y haberse cometido además por la Administración tributaria ilegalidades en los procedimientos de notificación, todos estos pasos previos a la emisión de resolución venida en apelación, la misma es decir el resultado final, deviene en ilegalidad, por lo que en apego a las disposiciones constitucionales en materia de legalidad, principalmente cuando la constitución manda a que no se pueden imponer contribuciones sino en virtud de una ley y retomando el principio constitucional plasmado en el Art. 8 CN, que establece que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni a privarse de lo que ella no prohíbe....

II. Que la Dirección General de Impuestos Internos en uso del traslado conferido, justificó sus actuaciones según informe de fecha diecinueve de septiembre de dos mil cinco, manifestando: "1.-En cuanto a que la fiscalización la han realizado diversos auditores, incluyendo a los Coordinadores de Grupos de Fiscalización; esta Administración Tributaria considera necesario aclarar que es una apreciación errónea de la contribuyente fiscalizada; ya que la misma actúa encarrilada a lo establecido en el ordenamiento jurídico respectivo, además la impetrante no presenta las pruebas pertinentes para sostener dicho alegato, ya que como puede ser verificado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en el presente caso han participado exclusivamente personas que se encontraban legalmente facultadas para realizar tales actos administrativos de ahí que, cabe traer a cuenta que el Subdirector General en base a lo dispuesto en el artículo 8 inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, que en lo pertinente señala "el Director General como el Subdirector General...podrán delegar una o mas facultades que esta Ley les confiere a cualquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados";

Asimismo, según Acuerdo número 12 de las nueve horas treinta minutos del día catorce de marzo de dos mil uno, Romano I, se facultó a los Coordinadores de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, para que a partir del día catorce de marzo de dos mil uno, autoricen con su firma y sello todas aquellas actuaciones administrativas y provean los autos que sean necesarios para el fiel cumplimiento y aplicación del Código Tributario o de las distintas leyes tributarias que administra esta Dirección General, así: 1) Autos de designación mediante los cuales se facultan a los auditores o peritos para realizar la fiscalización, verificación, inspección y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario y las Leyes Tributarias respectivas, por parte de los sujetos pasivos, así como efectuar requerimientos, prevenciones y emplazamientos a los sujetos pasivos de conformidad al Código Tributario o Leyes Tributarias respectivas.



En ese orden de ideas, también es conveniente considerar en este punto que en el Acuerdo número 2 de las ocho horas diez minutos del día veinticuatro de enero de dos mil tres, se designó al Licenciado como Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes; así también en los Acuerdos números 28 de las once horas del día veinticinco de julio de dos mil dos y Acuerdo número 38 de las once horas del día siete de agosto de dos mil uno, designo a los Licenciados y

, respectivamente; para que ejercieran las funciones de coordinadores de grupos de fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes.

Por lo que los Coordinadores de Grupos de Fiscalización antes relacionados, al estar debidamente facultados para firmar autos y requerimientos, estos firmaron durante la fiscalización ciertas actuaciones con el objetivo de obtener información y documentación para que los auditores designados en el auto de designación pudieran llevar a cabo la investigación; analizando la información contenida en la documentación proporcionada, por lo que por una parte los coordinadores dentro de sus facultades de firmar autos de designación y requerimientos de información y los auditores la de llevar a cabo la investigación ordenada por aquellos, ninguno dentro de sus facultades ha excedido limites, pues cada uno ha actuado dentro de las mismas según se aprecia en el respectivo expediente, en respecto al principio de legalidad.

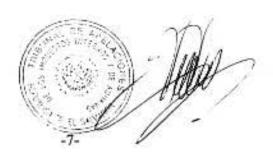
Los auditores Y

debidamente designados, fueron quienes realizaron la fiscalización encomendada por medio de auto de designación proveído a las nueve horas treinta y cinco minutos del día dieciocho de marzo de dos mil cuatro, tal y como consta en el Informe de Auditoria de fecha veintiuno de abril de dos mil cinco, en el cual detallan el procedimiento realizado durante la fiscalización para determinar los valores que en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios omitió

pagar y las infracciones cometidas por la contribuyente a las leyes tributarias, limitándose a fiscalizar lo ordenado en el auto de designación; por su parte, los Coordinadores de Grupos de Fiscalización, de acuerdo a las facultades otorgadas en los acuerdos antes relacionados, en relación al artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, firmaron los respectivos requerimientos de información, en sus calidades de delegados, ya que en materia administrativa se permite el instituto de la "delegación de funciones", como en párrafos anteriores se han justificado.

Al respecto la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, ha expuesto que la fiscalización recae sobre todos los contribuyentes del territorio de la República, función específica que a juicio del Legislador Tributario resulta sumamente difícil que sea ejercida directamente por la Dirección General de impuestos Internos a través de un Director General o el Subdirector General de la misma, razón por la cual la Ley permite a ambos la delegación de una o más funciones o cualquiera de sus subalternos. (sentencia de contencioso Administrativo ref. 110-S-2000)

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos también comparte el criterio antes sostenido, manifestando en sus incidentes I0210014TM de las trece horas del día cinco de noviembre de dos mil tres, Inc. I0210012TM de las once horas quince minutos del día treinta de octubre de dos mil tres, "...Es preciso además mencionar que la delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que esta la sigue manteniendo el "órgano delegante", teniendo "el delegado" una parte de la tarea material que aquel debe cumplir, como es el caso, suscribir resoluciones imputables a dicho "órgano delegante". Dicha resolución en un principio debió ser suscrita por el Subdirector General, sin embargo en virtud de la antes aludida delegación de firma, la suscribió el Coordinador de Grupos de Fiscalización de Medianos Contribuyentes, facultado como tal en el Romano I del acuerdo número doce, citado,



para el sólo efecto de dejar constancia por escrito y hacérsele de conocimiento al destinatario de la misma".

En virtud del principio de legalidad la Administración sólo puede actuar cuando aquella la faculte, ya que este impone la exigencia material absoluta de predeterminación normativa de las conductas y de las sanciones correspondientes; la Administración puede dictar actos en ejercicio de atribuciones previamente conferidas por la ley.

Por todo ello, las actuaciones de los auditores y coordinadores son válidas y de las cuales no se vislumbra violación a disposición legal alguna.

2.- En cuanto a que la auditora se excedió en las facultades otorgadas en el artículo 174 del Código Tributario, esta Oficina tiene a bien manifestarle que el artículo 165 inciso tercero del Código Tributario vigente antes de la reforma contenida en el D. L. No. 497 del 28 de octubre de 2004, D. O. No. 231, Tomo No. 365 del 10 de diciembre de 2000, establecía que las notificaciones se harían por el Departamento de Notificaciones, o por cualquier delegado de la Administración Tributaria, (el subrayado es nuestro), lo que relacionarlo con el artículo 109 inciso tercero del Reglamento de Aplicación de dicho Código, verificamos que estos delegados a que se refiere la primera disposición relacionada es cualquier funcionario o empleado de la Administración Tributaria; por lo que la referida notificación perfectamente la pudo haber realizado un empleado adscrito al departamento de notificaciones, o los auditores designados, como se dio en el presente caso.

Estos empleados o funcionarios como se ha dicho anteriormente, revisten la calidad de delegados de la Administración Tributaria conforme a la delegación otorgada por el Subdirector General en base a lo dispuesto en el artículo 8 inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, lo que puede verificarse en el Acuerdo número 2 de las ocho horas diez minutos del día veinticuatro de enero de dos mil tres, mediante el cual se designó al Licenciado

. las funciones de Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, y en el Acuerdo número 12 de las nueve horas treinta minutos del día catorce de marzo de dos mil uno, numeral 3), del Romano I, se faculta a los Coordinadores de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, para que notifiquen los autos de designación que en cumplimiento del Código Tributario o de las distintas leyes tributarias tengan que efectuarse a los sujetos pasivos, asimismo se les autoriza para que puedan facultar a través del auto de designación respectivo, a los auditores previamente designados, para que lleven a cabo la notificación de los mencionados autos de designación.

Es así como la auditora en ningún momento se ha excedido en sus facultades, debido a que mediante el auto de designación quedaba facultada para realizar cualquier actuación posterior a la notificación de dicho auto, ya que con la notificación de éste se despliegan las facultades otorgadas en el mismo y que son consecuencia de la fiscalización, lo que permite a la auditora designada realizar los diferentes actos dentro de dicho procedimiento, sin que se le esté facultando en cada uno, motivo por el cual las actuaciones que se derivan del auto de designación han sido legalmente notificadas por dicha auditora.

3.- En relación a que el informe de auditoria contiene información falsa y contradictoria, se advierte, que el Código Tributario en su artículo 174 señala las circunstancias por las cuales la Dirección General a su juicio pueda modificar o emitir un nuevo Informe de Auditoria, siendo estas las siguientes:

a) Cuando dichos informes sean diminutos.

b) Cuando adolezcan de deficiencias y no le instruyan suficientemente para una justa tasación,



 c) Cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique.

Lo anterior indica, que para la Administración Tributaria el Informe de Auditoria de fecha veintiuno de abril de dos mil cinco, rendido por los auditores

y no presentaba ninguna de las circunstancias descritas en la disposición legal antes citada, por lo que la contribuyente debió haber establecido específicamente la existencia de esa información falsa y contradictoria, ya que el señalamiento expuesto por la impetrante y que consta en las páginas 1 y 3 del referido Informe no encaja en ninguna de las circunstancias detalladas en la disposición legal antes citada.

La supuesta contradicción señalada por la contribuyente, no es como lo afirma en su escrito de interposición del recurso, debido a que en la página 1 del citado Informe de Auditoría, los auditores exponen que para el desarrollo de la actividad económica, la contribuyente durante los períodos tributarios fiscalizados contó con una oficina administrativa ubicada en

municipio de departamento de con esto lo que están haciendo los referidos auditores es una exposición de los datos contenidos en los registros de esta Oficina, siendo así como la dirección antes relacionada corresponde a la señalada por la contribuyente en el Registro Único de Contribuyentes como dirección de su casa matriz.

Al momento de efectuar la fiscalización la situación se torna diferente, tal y como consta en página del referido Informe de Auditoria, ya que aquí se detalla lo que los auditores han constatado en la investigación, es decir en la fase práctica o de campo, siendo por ello que los auditores han consignado en la parte de la investigación del citado informe de Auditoria: "Al momento de llevarse a cabo la presente investigación la contribuyente no contaba con una oficina administrativa..."

razones por las cuales al momento de la fiscalización los auditores constataron que en la dirección anterior, es decir en

municipio de departamento de es la dirección de la casa matriz señalada por la contribuyente y que consta en el sistema RUC que administra esta Oficina, la cual no corresponde con oficina administrativa de la contribuyente, como ella bien lo ha manifestado en el escrito de apelación, ya que esa es la dirección de su casa de habitación, dirección que también se corresponde con el lugar señalado para oír notificaciones.

Por las anteriores razones no era necesario una ampliación o modificación del referido Informe de Auditoría, ya que a juicio de la Administración Tributaria el mismo es lo suficientemente ilustrativo para una justa tasación y se encuentra ajustado a la realidad.

4.- En cuanto a la notificación de las catorce horas treinta minutos del día quince junio de dos mil cinco, mediante la cual se notificó el auto de audiencia y apertura a pruebas emitido a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día diez de junio de dos mil cinco, lo cual consta de folios al del expediente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que esta Oficina lleva a nombre de la referida contribuyente, se puede notar que la notificadora ha hecho constar las circunstancias que se le presentaron al momento de efectuarse el acto de la notificación, acta en la cual se pueden apreciar todas las formalidades establecidas para llevar a cabo la notificación de conformidad a lo dispuesto en el artículo 165 inciso noveno del Código Tributario.

Por otra parte, es de advertir que la referida notificación se realizó en el lugar señalado para oír notificaciones como la misma contribuyente lo manifiesta, habiendo cumplido dicha actuación con su finalidad, la cual es que la contribuyente tenga conocimiento del acto notificado, lo que en efecto puede apreciarse según escritos presentados los días diecisiete y veintidós de junio de dos mil cinco y seis de julio del



citado año (folios del del expediente respectivo), mediante los cuales la contribuyente hizo uso de sus derechos de audiencia y aportación de pruebas, gozando así de una audiencia material y no sólo formal, que posibilitó la defensa de sus derechos.

Con el cumplimiento de las formalidades legales en la discutida notificación, puede apreciarse que ésta ha logrado su finalidad, tal como bien lo ha expresado el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en el Incidente I0303008M de las quince horas del día veinticuatro de marzo de dos mil cuatro....

III. Que mediante auto de las diez horas veinticinco minutos del día tres de octubre de dos mil cinco, esta oficina al advertir que los agravios planteados se circunscriben a aspectos de mera legalidad, resolvió omitir el término de pruebas y oír las alegaciones finales; por lo que la contribuyente al hacer uso del término conferido, presentó escrito el día diecinueve de octubre de dos mil cinco, en el que en una de sus partes expresa: "Tal como lo habéis advertido, las razones de mi conformidad respecto a la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, venida en apelación, son de mero derecho, no siendo por lo tanto necesario el paso del Art. 4°. de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones..." y reltera en el mismo, los argumentos vertidos en su escrito de expresión de agravios.

Asimismo, al advertir este Tribunal, que dicha contribuyente en su escrito de expresión de agravios manifiesta puntualmente y en lo fundamental: que la fiscalización fue realizada por diversidad de auditores designados, violando la Administración el Principio de Legalidad, y en vista de que en el informe de justificación no se le da respuesta a las inconformidades de la contribuyente, por lo que por medio de auto de las trece horas veinte minutos del día veinte de octubre de dos mil cinco, previno a la Dirección General, para justificara respecto de tal inconformidad, emitiendo informe la Dirección General, con fecha veinticinco de octubre de dos mil cinco, en el que da

respuesta a las inconformidades vertidas por la contribuyente, respecto del actuar de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización, dentro del proceso de fiscalización.

IV. Leídos los agravios de la contribuyente social y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

Las argumentaciones de la contribuyente, expuestas en su escrito de apelación, se resuelven en los siguientes términos:

 Que la fiscalización se ha efectuado con violación a disposiciones legales, debido a que la han realizado diversidad de auditores, incluyendo los coordinadores de grupos de fiscalización, quienes efectuaron requerimientos.

Argumenta la señora que la fiscalización se ha efectuado con violación a disposiciones legales, debido a que la han realizado diversidad de auditores, que fueron designados en la fiscalización los señores

y nîngún otro más y que la resolución venida en apelación es ilegal, por ser el producto de una investigación que no tiene sustento legal al ser ejecutada por personas que no estaban facultadas para llevar a cabo actuación alguna.

Advierte este Tribunal, que respecto a la anterior inconformidad, el artículo 23 del Código Tributario, en adelante el Código, establece entre otras funciones básicas de la Administración Tributaria, en su letra c), el registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; en su letra e), la fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes; y, en su letra f), las liquidaciones oficiosas del impuesto.

Específicamente, respecto de la función de fiscalización, el artículo 174 del Código indica lo que debe entenderse por proceso o procedimiento de fiscalización: "e/



conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hechd".

Dicho proceso inicia, de conformidad a ese mismo artículo, "con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoria por parte del auditor o auditores designados al caso."

De lo anterior se obtiene que, a partir de la notificación del auto de designación de auditor, hasta la emisión del correspondiente informe de auditoria, los sujetos pasivos a quienes se ha notificado en debida forma el auto en comento, se encuentran vinculados procedimentalmente con el ejercicio de una función básica de la Administración Tributaria, la fiscalización, la que tiene el propósito de establecer su auténtica situación tributaria.

Los tributos constituyen las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Mediante la fiscalización, el legislador concede a la Administración Tributaria facultad para verificar si los contribuyentes han dado cumplimiento a las obligaciones tributarias que nacen cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen, es decir, "la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos". La notificación del auto hace saber al sujeto pasivo que la Administración pretende ejercer una de sus funciones básicas, con el objeto de garantizar al contribuyente el debido respeto a los derechos que la Constitución de la República garantiza a sus habitantes; dado que habrá de verificarse la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo, ello involucra, como se verá seguidamente, una intervención de la administración en la esfera de los derechos individuales de los administrados, razón por la cual, ésta debe apegarse estrictamente a lo que el legislador dispone respecto al ejercicio de tal potestad y realizaria en todo dentro del procedimiento preestablecido.

Como se ha dicho, el proceso de fiscalización finaliza con la emisión del informe de auditoría respectivo.

No debe confundirse tal proceso con el procedimiento de liquidación, el que según el artículo 186 del Código inicia con la entrega de la copia de dicho informe de auditoría, concediendo audiencia al interesado y término de prueba, previo a dictar la resolución que corresponda, liquidando el impuesto o dejando sin efecto las observaciones del informe. Como se demuestra a continuación, la función de fiscalización se limita a verificar la veracidad de la información de los sujetos pasivos y su conformidad con lo establecido en la ley.

En tal sentido, respecto particularmente de la facultad de fiscalización, encontramos que el artículo 173 del Código, faculta a la Administración Tributaria para fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, y especialmente para: "a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos...; d) Citar a sujetos pasivos



para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria...; f) requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias".

Dado que la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculados, por regla general, con actividades mercantiles, el legislador enfoca el proceso de fiscalización a la investigación de los libros de contabilidad y de la documentación relacionada con tales actividades y libros.

Todo titular de una empresa mercantil, se encuentra obligado por ley al cumplimiento de obligaciones establecidas en el Código de Comercio, entre las cuales sobresale, a manera de ejemplo, la de llevar contabilidad formal.

Notoriamente, no todo sujeto pasivo de obligaciones tributarias es titular de una empresa mercantil; los profesionales liberales y las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro no son empresas, ni están obligadas a ser titulares de empresas.

Sin embargo, no obstante encontrarse desligadas de la actividad mercantil, tales sujetos necesitan igualmente controlar sus operaciones para la buena marcha de sus actividades, tanto mediante sus propios controles, como también por aquellos registros que especialmente establecen las normas tributarias como obligaciones formales.

Y justamente por lo anterior es que el Código, concede a la Administración Tributaria las facultades que antes se han mencionado. Tanto la contabilidad como los registros y controles especiales determinados por la normativa tributaria, se establecen para el control de las obligaciones (tanto mercantiles como tributarias, entre otras) de los sujetos pasivos. Resulta claro entonces que en virtud de la fiscalización, la administración pueda legitimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte.

No obstante se advierte que tal facultad debe ejercitarse en estricto apego a lo que el legislador ha dispuesto para ello, con el objeto de salvaguardar los derechos de los contribuyentes.

Vinculado a ello debe considerarse que la liquidación tributaria (sea efectuada por sujeto pasivo o de oficio por la Administración), es esencialmente una labor de interpretación; dados los hechos en la realidad, debe verificarse si los mismos se acoplan al presupuesto hipotético plasmado en la norma.

Según el artículo 58 del Código, el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria; según la doctrina, en su aspecto material, el hecho generador consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal del tributo realiza o la situación en que el mismo se halla o a cuyo respecto se produce.

Mediante la autoliquidación, el sujeto pasivo determina si los hechos que ha realizado, la situación en la que se halla o el hecho que a su respecto se produce, son constitutivos de hechos generadores; en este caso, es el sujeto pasivo quien interpreta la norma tributaria respecto de los hechos que realiza.

El inciso segundo del artículo 150 del Código, dispone que a falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa.

En este caso, la Administración debe proceder a verificar los hechos para contrastarlos contra las disposiciones legales pertinentes, a fin de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, mediante el proceso de fiscalización.



Para la liquidación oficiosa de los impuestos cuya gestión le compete por ley, la Administración Tributaria, en el proceso de fiscalización, se vale de la auditoría fiscal, la que constituye en sentido lato, una verificación racional de los registros contables y de la documentación, con el fin de determinar la exactitud e integridad, tanto de la contabilidad como del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La auditoría fiscal es pues, una técnica que se encamina a brindar un informe respecto de los estados contables y por ende, de la situación económico financiera de la empresa, en relación a las obligaciones tributarlas: es una evaluación del cumplimiento de tales obligaciones.

Para ello, los sujetos que al servicio de la Administración Tributaria realicen materialmente tal proceso, deben ser personas que cuenten con los conocimientos técnicos idóneos para ello: contadores, administradores de empresas y profesionales análogos, según el perfil requerido para el cargo de auditor fiscal.

De ahí que el artículo 174 del Código disponga que para ejercer las facultades a que se refiere el artículo 173 mencionado, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores; dado que la función de fiscalización, tiene el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de tales sujetos pasivos, resulta claro que para ejercerla, la Administración Tributaria debe contar con personal idóneo para realizar tal labor.

Los auditores deben formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, quien según la ley puede ordenar otros nuevos, inclusive cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. La fiscalización se encuentra en todo dirigida por la Administración Tributaria, desde su inicio hasta la emisión del informe de auditoria. Tan es así que tiene la facultad expresa de ordenar la elaboración de otro informe. De lo manifestado en el párrafo precedente, se advierte que los auditores, cumplen simplemente una función que les encomienda la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades; de *motu proprio*, los auditores no se encuentran facultados para iniciar un proceso de fiscalización, ya que para ello es necesario que la Administración Tributaria les designe, pues no es en ellos en quien reside la facultad de fiscalización que la ley establece. Es la administración tributaria la que la detenta.

Lo anterior se confirma nuevamente de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo en comento, al disponer que "los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación", y ninguna otra.

Así las cosas, los sujetos pasivos pueden válidamente negar el ingreso a sus empresas, negocios o domicilios, a cualquier funcionario de la administración, que no hayan sido designados conforme a la ley, aún se trate de funcionarios o empleados con nombramiento de auditores fiscales.

La notificación del auto de nombramiento a que antes se ha hecho referencia y la exhibición de la credencial respectiva, cumplen con el propósito primordial de tutelar el derecho a la intimidad e inviolabilidad de la morada consagrados en la Constitución de la República y evita que se invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

Con lo anterior se comprende entonces a cabalidad que cuando el legislador señala que para el ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración contará con un cuerpo de auditores, lo hace primordialmente: 1) para evidenciar la necesidad de contar con personal idóneo y especializado en tal materia, debido a la índole de los registros y documentación a verificarse; y 2) para salvaguardar los derechos de los sujetos pasivos, debido a que los auditores son quienes en la práctica desarrollan el procedimiento de fiscalización, cuyo ejercicio ha sido encomendado a la administración



tributaria, lo que no significa que la ley haga radicar en auditor fiscal alguno, facultades que corresponden por ley al órgano, y que son ejecutadas por el funcionario órgano, esto es, por el Subdirector General de Impuestos Internos o por el funcionario autorizado para ello mediante delegación, según se desarrolla seguidamente.

Así, al consultar la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, su artículo 4 prescribe que para llevar a cabo las funciones encomendadas a dicho órgano, éste será dirigido y administrado por un Director y un Subdirector General, de acuerdo a las atribuciones propias que les designe la ley.

Por su parte, los artículos 6 y 7 de la misma, regulan específicamente las atribuciones que competen a cada uno de tales funcionarios, correspondiendo al Subdirector General, según la letra c) de la última disposición citada, ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

El artículo en comento otorga al Subdirector General, la facultad de constatar que los contribuyentes cumplan de manera fiel y oportuna las obligaciones impuestas por las diversas leyes tributarias.

Para cumplir con dicha facultad, se requiere de una serie de actuaciones consistentes en pronunciamientos o actos que forman parte del procedimiento administrativo, por el cual se determinan situaciones jurídicas para casos individuales, como el fiel cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones o los supuestos de incumplimiento y de realización de los tipos de infracción que se hubiesen constatado.

Según lo anterior, este funcionario tiene exclusivamente competencia sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados en todo el territorio de la República, por lo cual, a juicio del legislador, resulta sumamente difícil,

por no decir imposible, que el Subdirector General pueda controlar fisicamente y verificar en forma total y exhaustiva la atribución que sobre este aspecto le confiere la ley.

Por ello, para dar la debida cobertura a la función encomendada, la misma ley orgánica, en el inciso último del artículo 8, autoriza al Director y Subdirector la potestad de poder delegar una o más facultades atribuidas en cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados.

Cuando mediante un Acuerdo, el Subdirector General faculta a tales personas para autorizar con su firma y sello las resoluciones y demás actuaciones que correspondan dentro de su respectiva competencia, nos encontramos ante la presencia de la llamada delegación de firma, figura mediante la cual el Subdirector General faculta a cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados, para suscribir resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos, que de conformidad con su ley orgánica deberán ser calzadas con la firma del propio Subdirector General.

Esta delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta la sigue manteniendo el órgano delegante, teniendo el delegado una parte de la tarea material que aquél debe cumplir, como es el caso, suscribir resoluciones imputables a dicho órgano delegante.

En tal sentido, la doctrina de los expositores del derecho señala que en todo caso, el acto emana de la autoridad delegante.

Los anteriores razonamientos tienen su base en jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre de mil



novecientos noventa y ocho, en el proceso contencioso administrativo marcado con el número 39-F-97.

Adicionalmente, todo lo anterior se encuentra de nuevo jurisprudencialmente avalado por sentencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco, en el proceso Ref. 163-C-2000, cuando afirma que las funciones de "cualquier auditor designado por la Dirección General, simplemente se limitan a constatar objetivamente los hechos relacionados con trascendencia tributaria, desde un punto de vista técnico y legal, a través de los registros, declaraciones, recibos y demás documentos que lleva el contribuyente para el control de sus operaciones y mediante los medios que indica la ley, de cuyo resultado informa a la Dirección General, quien podrá aceptar o ampliar los informes por medio del mismo auditor o por otro diferente".

Seguidamente, la misma sentencia afirma que "no son los auditores quienes deciden respecto a los hechos constatados en la investigación tributaria, pues su función es informar a la Dirección General el resultado de la investigación, siendo la expresada Dependencia, la que por atribución legal valora los hechos, interpreta la norma y la aplica al caso concreto, mediante el acto administrativo formal debidamente razonado".

Los razonamientos anteriores confirman el hecho que es la Dirección General la que detenta las facultades de fiscalización y que cuando en su caso los Coordinadores o cualquiera otro funcionario delegado administrativamente, ejerciendo tal delegación de firma efectúan nombramientos o requerimientos, lo hacen con plena autorización legal.

Como se ha dicho, notificado el contribuyente de que se ha iniciado un proceso de fiscalización por orden emanada del Coordinador, éste no se despoja de las atribuciones conferidas a su favor mediante la delegación de firma de parte del Subdirector General para otorgárselas a los auditores, ya que estos, en virtud de norma expresa y

terminante, no tienen más facultades que aquellas que les asigne el funcionario delegado por la Administración Tributaria en el acto de su designación.

Es el funcionario delegado quien ejerce la función de fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados, lo que incluye, como antes se ha expresado, el requerir los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos e igualmente citar a los sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito preguntas o requerimientos.

Y dado que la mayor parte de los hechos generadores, en su consideración de hechos económicos de trascendencia jurídico tributaria, están vinculados por regla general, con actividades mercantiles, el legislador establece como una de las facultades comprendidas dentro del proceso de fiscalización, la investigación de los libros de contabilidad y de la documentación relacionada con tales actividades y libros.

La recurrente, afirma en su escrito de expresión de agravios de fecha veintinueve de julio de dos mil cinco, que la Dirección General de Impuestos Internos, designó a los auditores y y no a los señores

, en calidad de Coordinadores de esa fiscalización, y si se sigue viendo el expediente se encuentran otros Coordinadores de grupos de fiscalización, suplantando en sus atribuciones a los auditores designados, por lo que su falta de designación transgrede la normativa señalada, ya que el inciso primero del artículo 174 del Código, dispone que para ejercer las facultades a que se refiere el artículo anterior, la Administración contará con un cuerpo de auditores, y el inciso segundo del mismo artículo prescribe que en cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Administración Tributaria designe y que no obstante lo anterior



los auditores que actuaron como Coordinador o Supervisor, no fueron designados para participar en la fiscalización ordenada.

Afirma la apelante que debido a ser contradictorio el informe de auditoría, a existir una investigación realizada al margen de la ley, por empleados ajenos al proceso de fiscalización, la actuación de la Administración Tributaria es ilegal y vulnera además el principio constitucional plasmado en el artículo 8.

El alegato de la recurrente, en el sentido que debido a que la fiscalización fue únicamente encargada a los auditores previamente designados, por medio de auto proveído por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas y treinta y cinco minutos del día dieciocho de marzo de dos mil cuatro, señores

y , ya que la Dirección General de Impuestos Internos no designó a los señores

y , en calidad de Coordinadores de esa fiscalización, transgrede los incisos primero y segundo del mismo artículo 174, se encuentra desvirtuado conforme a la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de dos mil cinco, Ref. 163-C-2000, ya que la mención de los señores

, en calidad de Coordinadores de esa fiscalización es una cuestión puramente técnica de control administrativo, con el propósito de corregir posibles errores aritméticos o de redacción en que hubiesen incurrido los auditores responsables, por lo que, a criterio de este Tribunal, por todo lo antes dicho y sentencia mencionada se desestima la pretensión de la parte apelante.

En adición a lo anterior, debe considerarse que la ley expresamente señala en el inciso final del artículo 174 que el auto de designación de auditor indica, entre otras cosas, el nombre del auditor o auditores que realizarán la fiscalización.

A juicio de este Tribunal y en el contexto legal que rodea al Código, la denominación de los auditores en el auto tiene una función jurídica fundamental: el de salvaguardar y garantizar los derechos fundamentales de los sujetos pasivos, con el objeto de que éstos tengan certeza respecto de la legitimidad de los actos de la administración tributaria: por un lado, al presentarse los auditores nombrados a su establecimiento, local o residencia, el contribuyente está informado por parte de la Administración Tributaria, de la identidad del auditor nombrado para realizar el procedimiento de fiscalización, así como los períodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar.

Con ello se evita que cualquier persona, sea funcionario o no de la Administración Tributaria pretenda invadir la intimidad de los contribuyentes y recabar información que por ley sólo puede exigir un delegado debidamente nombrado y con facultades para ello.

Así, debido a que el proceso de fiscalización incluye la entrada y permanencia de los auditores fiscales en los establecimientos, negocios o residencias de los sujetos pasivos, la inviolabilidad de la morada, del lugar de trabajo, el derecho a la intimidad y el derecho a la libertad económica, encuentran su salvaguarda en la identificación precisa de los auditores encomendados para efectuar la fiscalización.

De lo anterior resulta evidente que el Coordinador, quien es el funcionario que por delegación ordena la práctica de la fiscalización y emite el auto con los requisitos de ley, no necesita ser nombrado en el auto, ya que es él mismo quien lo emite, en virtud de la delegación de firma a que antes se ha hecho referencia; al calzar con su firma y sello el auto respectivo, la presunción de legitimidad de los actos de la administración otorga al acto administrativo la eficacia suficiente para producir sus efectos y determina que el destinatario de la fiscalización debe prestar su colaboración para la práctica de la fiscalización.



En el presente caso, consta en el auto de designación de auditores, a folios que el funcionario que lo suscribe y emite actúa por delegación de la Subdirección General, quien como se ha dicho, ha delegado en tal funcionario las facultades establecidas por la ley.

De ahí que en caso de los Coordinadores, no hay necesidad de nombramiento previo, en atención a la delegación operada, por lo que válidamente, dentro del proceso de fiscalización que se inició con el auto de designación de auditores, puede ejecutar todas las facultades que la ley confiere a la administración e igualmente conceder algunas de ellas a los auditores que designe, sin que por ello se entienda que se inhiba de participar en el proceso.

En todo caso, la información o aclaraciones pertinentes requeridas, han de ser exclusivamente incorporadas en el proceso de fiscalización que se desarrolla, en el expediente respectivo. No pueden tener otro destino que servir de insumos para que los auditores, en base a la información y explicaciones recabadas, emitan el informe de auditoría que refleje la verdadera situación económica de los sujetos pasivos.

En el presente caso, los requerimientos efectuados por los Coordinadores, tendientes a solicitar explicaciones y a la presentación de los documentos que se mencionan en los autos respectivos, fueron evacuados por la apelante y toda la información y explicaciones obran debidamente agregadas al procedimiento, ejemplo de ellos son los requerimientos de fecha dieciocho de marzo de dos mil cuatro y de fecha veintidós de marzo de dos mil cuatro, entre otros. Debe recalcarse que en los mismos, los funcionarios que los suscriben, incluso hacen referencia al nombramiento de auditores de una forma expresa, el cual inicia el proceso de fiscalización; no se trata de una solicitud de información aislada y que tome de sorpresa al destinatario; es un acto realizado dentro de un proceso de fiscalización, del que tiene noticia cierta el contribuyente.

En todo caso, resulta recomendable a la administración tributaria, la mencion del auto de designación en los requerimientos de información, lo que si bien es cierto no es un requisito de validez, implica orden en la relación de la Administración con el contribuyente en su relación jurídico procedimental, previamente entablada por la notificación del auto de designación.

Es así que la apelante, en atención a la presunción de legitimidad de los actos de la administración, de forma voluntaria y cooperante, con el objeto de hacer uso de la oportunidad que le confiere la ley para participar activamente en el proceso de fiscalización, brindó la información solicitada, la cual justamente ha servido de base para la elaboración del informe de fiscalización. Tangencialmente, este Tribunal advierte que dada la magnitud del alegato esgrimido por la apelante, este debió ser invocado ante la Dirección General, justamente al momento de recibir los requerimientos que reputa de ilegales, sea negándose a proporcionar la información o cuestionando en forma directa al funcionario requirente, la ilegalidad de su accionar y por ende, la falta de competencia para efectuar el requerimiento aludido. Por el contrario, la contribuyente se mostró anuente a evacuar los requerimientos que notoriamente coadyuvaron para establecer su verdadera situación.

Con tales condiciones, el requerimiento efectuado por el Coordinador, constituye, contrariamente a lo que manifiesta la apelante, una garantía para los contribuyentes, quienes tienen la certeza de que sus explicaciones serán evidenciadas y agregadas fehacientemente, en el expediente que documenta el proceso de fiscalización, mediante la incorporación física del escrito en el cual se responden las observaciones efectuadas por el Coordinador, quien, como ha reconocido la jurisprudencia nacional e igualmente reconoce la parte apelante, tiene nombramiento de auditor y por tanto, forma parte del cuerpo de auditores de la Administración.

Reciente jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas treinta minutos del día



quince de noviembre de dos mil cinco, en el proceso marcado con la referencia 328-C2004, ha reconocido que el auto de designación firmado por el Coordinador de Grupos
de Fiscalización, es legal por encontrarse dicho funcionario facultado para designar al
auditor del caso, y delegar así las atribuciones concedidas a la Administración
Tributaria, lo que confirma los razonamientos que sustentan esta resolución.

Debe igualmente recordarse que la información en poder de la Administración Tributaria tiene el carácter de información reservada y por consiguiente, los empleados y funcionarios que por razón del ejercicio de sus cargos tengan conocimiento de la misma, sólo podrán utilizarla para el control, recaudación, determinación, emisión de traslados, devolución y administración de los tributos, sin perjuicio de las sanciones penales a que hubiere lugar.

Finalmente, respecto a este punto, resulta oportuno destacar que el artículo 120 del Código, establece que es obligación de los sujetos, proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con los tributos que administra. De la misma forma, el artículo 126 del mismo establece la obligación de presentar o exhibir información y de permitir el control.

Tales deberes constituyen obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, que juntamente con la obligación sustantiva, conforman la relación jurídico tributaria, como un conjunto de relaciones que se instauran entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, con motivo de la aplicación de las normas relativas a Tributos.

 Que el informe de fiscalización contiene información falsa y contradictoria, en lo referente a la ACTIVIDAD ECONÓMICA, por lo que se debió haber ordenado una ampliación o modificación del mismo. Argumenta en este punto la apelante, que en el informe de auditoría hay contradicción en lo referente a la Actividad Económica, ya que en la página 1 del informe de auditoría se establece que contaba con una oficina administrativa y luego en la página 3 establece que no contaba con una oficina administrativa para desarrollar su actividad económica, por lo que se debió haber ordenado una ampliación o modificación de dicho informe.

Ante dicho alegato, esta instancia advierte, del análisis del informe de auditoría de fecha veintiuno de abril de dos mil cinco, en lo referente a la Actividad Económica, que a página número uno del citado informe se dice que contaba con una oficina administrativa, ubicada en

Municipio de departamento de y seguidamente en el apartado de la Investigación, en la página número tres, se expresa que al momento de llevarse a cabo la presente investigación, se constató que la contribuyente, no contaba con una oficina administrativa o establecimiento alguno para desarrollar su actividad económica; la anterior discrepancia puede ser atribuible a los datos contenidos en el Registro Único de Contribuyentes, "RUC", agregado a folios del expediente respectivo, ya que en el mismo, en el apartado domicilio de notificación y domicilio casa matriz, aparece registrada la dirección antes mencionada, o presumiblemente es atribuido a un error de redacción.

Sobre dicho alegato, este Tribunal estima que es un punto de agravio que no invalida ni le resta eficacia al informe de fiscalización, ya que por el contrario, en el apartado "conclusión de dicha investigación", folio del expediente respectivo, se indica que la contribuyente, no obstante, haber presentado dentro del plazo legal establecido, las declaraciones de los períodos tributarios del primero de junio al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, incorporó valores incorrectos en sus declaraciones, debido a que declaró deduciéndose en forma improcedente, compras y créditos fiscales documentados que no estaban registrados; asimismo compras y créditos fiscales no



documentados ni registrados, contando con comprobantes de crédito fiscal que respaldan parte de las compras que están debidamente documentados, pero no fueron declarados ni registrados en el libro de compras IVA, por lo que se determinó incumplimiento de los artículos 93 incisos primero y segundo y 94 inciso primero de la ley antes citada, respecto de los períodos comprendidos de junio a diciembre de dos mil dos, omitiendo consecuentemente, la contribuyente declarar y pagar en concepto de impuesto, el valor total de MIL DÓLARES

), determinándosele por tal omisión, los incumplimientos siguientes: 1) (\$ Presentación de declaración incorrecta, respecto de los períodos tributarios de octubre, noviembre y diciembre de dos mil dos, al presentar con posterioridad a las declaraciones originales, declaraciones modificatorias, en las que modificó valores contenidos en ellas, entendiéndose que las declaraciones originales fueron presentadas incorrectamente, configurándose lo establecido en el artículo 103 y 238 literal c) del Código Tributario. 2) No informó el extravío de los registros de contabilidad y documentos legales relativos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dentro del plazo legal establecido, ya que la contribuyente extravió los libros de ventas a contribuyentes y consumidores finales, y de compras, y la factura número trescientos cuarenta y nueve (349), no informando su extravío, dentro del plazo de cinco días siguientes a dicho extravío, según lo establecido en el artículo 149 literal a) del Código Tributario. 3) Omitió llevar los libros de compras y ventas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, ya que la contribuyente, durante los períodos tributarios de agosto a diciembre de dos mil dos, estaba obligada a cumplir con la llevanza de los libros antes mencionados, al haber realizado prestación de servicios consistentes en elaboración de proyectos de construcción y supervisión de obras a consumidores finales, incumpliendo lo regulado en el artículo 141 inciso primero, 242 literal a) del Código Tributario, en relación con el artículo 82 del Reglamento de Aplicación.

Que la contribuyente dentro del proceso de Audiencia y Apertura a Pruebas, al hacer uso de los términos concedidos por medio de resolución de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día diez de junio de dos mil cinco, presentó escrito anexando pruebas de descargo, respecto de lo requerido por los auditores fiscales, demostrando que sí lievó los libros de IVA, los que al ser solicitados por los auditores fiscales, se encontraban extraviados.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, al analizar la prueba aportada por la contribuyente, emitió resolución de las quince horas diez minutos del día siete de julio de dos mil cinco, notificada a las catorce horas diez minutos del día ocho de julio de dos mil cinco, designando Técnico Contable y Técnicos Jurídicos, adscritos a dicha Unidad, para que investigaran y comprobaran la procedencia y razonabilidad de lo vertido por la contribuyente en escrito de aportación de pruebas, quienes al verificar lo encomendado, según acta agregada a folios del expediente respectivo, manifiestan, "... que no les fue posible investigar y verificar la procedencia de la deducibilidad de los comprobantes de crédito fiscal, que se encuentran registrados en el libro de compras IVA, por no haber encontrado a la contribuyente, en el lugar señalado por ella para oír notificaciones...", emitiendo informe los técnicos nombrados, en los mismos términos antes señalados, con fecha ocho de julio de dos mil cinco, agregado a folios del expediente respectivo.

Posteriormente, la expresada Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, emite informe agregado a folios del expediente respectivo, el día ocho de julio de dos mil cinco, en el que en una de sus partes menciona: "...Que al analizar, las anotaciones que constan en el libro de compras, presentado por la contribuyente a través del escrito de fecha seis de julio de dos mil cinco, advierte el registro de los relacionados comprobantes de crédito fiscal, reconociéndolos como deducibles de los débitos fiscales para los períodos tributarios de junio a diciembre de dos mil dos, de conformidad a lo establecido en el artículo 65 inciso cuarto de Ley de Impuesto a la



Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios" (folios del expediente), modificando valores de impuesto dejado de pagar determinados durante la investigación de fiscalización, en la cantidad de MIL DÓLARES (\$ ), dejando sin efecto las infracciones consistentes en omitir llevar los libros de compras y ventas y no informar el extravío de los registros de IVA.

Asimismo, al comparar los comprobantes de crédito fiscal aportados por la contribuyente y los que constan registrados en el citado libro de compras, y que no fueron proporcionados en esa instancia, por dicha contribuyente, no obstante habérselos requerido los Técnicos de esa Unidad, en el lugar señalado para oír notificaciones, confirman dichos créditos fiscales, al establecer que no basta el simple hecho de que los mismos figuren registrados en el libro de compras IVA, pues es requisito para permitir su deducción, que la contribuyente posea el documento original que soporta la compra y el crédito fiscal respectivo, tal como lo establece el artículo 65 inciso cuarto de la ley de la materia; y ratifica las infracciones, determinadas en el proceso de fiscalización, consistentes en la presentación de declaración incorrecta y no informar el extravio de documentos dentro del plazo legal establecido.

Para concluir con este punto el Tribunal observa, que el procedimiento establecido por la Dirección General de Impuestos Internos, para determinar impuesto y multas a la contribuyente ha sido en beneficio de ella, al haberse aplicado en debida forma la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al disminuir el impuesto determinado mediante el informe de auditoria de fecha veintiuno de abril de dos mil cinco, de MIL DÓLARES (\$ ), en MIL DÓLARES (\$ ), y modificar las infracciones en el sentido de dejar sin efecto la sanción correspondiente por omitir llevar los libros de compras y ventas y no informar el extravío de los registros de contabilidad, al

reconocer dicha contribuyente, del extravío de los libros de IVA y de la factura antes mencionada.

3) Que la notificación de folios 2262, no cumple con lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, al no mencionar dicho artículo, "...que las actuaciones de la Administración Tributaria puedan notificarse por medio de la madre de los contribuyentes."

El punto a dilucidar, se contrae en la alegación de la contribuyente en cuanto a que la notificación de la resolución emitida por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día diez de junio de dos mil cinco, la efectuaron a la progenitora de dicha contribuyente, que ella no es su empleada, por no tener oficina y que el lugar señalado en dicha notificación, es su casa de habitación, que el Código Tributario en el artículo 165 no contempla dicha notificación, por lo que la notificación, la debieron hacer por esquela, al no encontrarla a ella personalmente.

Sobre dicho alegato, este Tribunal considera, que de la revisión del expediente del Impuesto IVA, que la Dirección General de Impuestos Internos lleva a nombre de la señora María de Lourdes Orellana de Hernández, a fs. 11 y 1364 se encuentra agregado el formulario del Registro Único de Contribuyentes (RUC) presentado el día diecisiete de marzo de dos mil cuatro; en dicho formulario, en el apartado de Dirección Para Recibir Notificaciones y Dirección de Casa Matriz, la contribuyente señala la siguiente dirección:

Municipio de que fue en esa misma dirección en que se le notificó el auto emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día diez de junio de dos mil cinco, por medio de acta de notificación de las catorce horas y treinta minutos del día quince de junio de dos mil cinco; por lo cual al enterarse la contribuyente



del contenido del informe de fiscalización, entregado mediante el acta de notificación antes mencionada, al manifestar su desacuerdo contra las imputaciones contenidas en el referido informe de auditoría, en la etapa procesal de audiencia, y al hacer uso del término de aportación de pruebas, incorporando al mismo pruebas de descargo, se refleja el estricto cumplimiento a las reglas de la notificación que señala el artículo 165 del Código Tributario, por lo que el acto de comunicación impugnado se reviste de legalidad, al haber tenido la contribuyente conocimiento de la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día diez de junio de dos mil cinco; por lo que, si la contribuyente tuvo conocimiento por medio de la señora

el día quince de junio de dos mil cinco y ejerció su derecho de audiencia y apertura a pruebas, dentro del plazo establecido, por lo que en verdad se ha cumplido con la finalidad del derecho de audiencia y apertura a pruebas a la contribuyente, no violentándose con ello la finalidad del instituto de la notificación.

En cuando a que la notificación, al no encontrarse la contribuyente debió ser hecha por esquela, es oportuno mencionar que si se notifica en el lugar señalado para oír notificaciones, y no se encontrare al contribuyente, pero se hace por medio de su apoderado, su cónyuge, compañera o compañero de vida, hijos mayores de edad, socio, dependiente o sirviente doméstico a su servicio, o por medio de persona mayor de edad que esté al servicio de la empresa u oficina establecida en el lugar señalado para oír notificaciones, como lo establece el artículo 165 del Código Tributario, únicamente en el caso de no encontrarse las personas antes mencionadas en la dirección indicada, o encontrándose se negaren a recibirla, se fijará en la puerta de la casa una esquela con el texto y formalidades que la ley exija, lo que no aplicaba en su caso, al haber tenido noticia cierta del acto de comunicación y recibir además el informe de auditoría, de fecha veintiuno de abril de dos mil cinco. Lo anterior tiene su fundamento en sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de

la Honorable Corte Suprema de Justicia, de las doce horas del dia veinte de diciembre de dos mil dos, Referencia 97-S-99.

## 4) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

Sobre este aspecto, en sus agravios, la contribuyente social se limitó a señalar la ilegalidad de la resolución venida en apelación, sin mencionar inconformidad respecto a las infracciones y sanciones; no obstante este Tribunal revisa las mismas de manera separada, en la forma siguiente:

A) De conformidad a lo establecido en el Artículo 238 literal c) del Código Tributario, sanción por presentación de declaración incorrecta, respecto del período tributario de octubre, noviembre y diciembre de dos mil dos.

# DE LA INFRACCIÓN

Al evidenciarse, que la apelante al declarar en su oportunidad por la vía de la modificatoria, dejó en claro que las declaraciones originales se manifestaban incorrectas, razón por la cual de manera voluntaria subsanó las mismas, posibilitó las declaraciones con incorporación de una modificación en valores a los declarados óriginalmente, siendo así como la ahora alzada, demostró desde su punto de vista que las declaraciones originales se mostraban incorrectas, configurándose el presupuesto establecido en el artículo 103 del Código Tributario.

#### DE LA SANCIÓN

La resolución se encuentra apegada a derecho en lo que respecta a la sanción impuesta por presentación de declaración incorrecta, incluyendo la atenuación reconocida por la Oficina sancionadora, de conformidad a lo establecido en el artículo 238 literal c) del mismo Código, por lo que procede la confirmatoria de la presente sanción, según criterio precedente de las once horas treinta minutos del día veintiocho de julio de dos mil cinco, Inc. No I0502003TM.



B) De conformidad a lo establecido en el artículo 244 literal c) del Código Tributario, multa por no informar el extravío de la factura número trescientos cuarenta y nueve (0349) dentro del plazo legal establecido.

DE LA INFRACCIÓN

La Dirección General ha establecido, que la contribuyente no informó a la oficina correspondiente el extravío, de la factura número trescientos cuarenta y nueve (0349), dentro del plazo de cinco días siguientes al extravío, de conformidad a lo establecido en el artículo 149 literal a) del Código Tributario, sino que informó, hasta que la Dirección General, dentro del proceso de fiscalización, le hizo los requerimientos 40530-NEX-2613-2004, de las quince horas veinticinco minutos del día veinte de julio de dos mil cuatro y 40550-NEX-0370-2005 de las catorce horas diecisiete minutos del día tres de marzo de dos mil cinco, folios 797 y 812 del expediente, por medio de escritos presentados a esa oficina los días veintitrés de julio de dos mil cuatro y ocho de marzo de dos mil cinco, folios 799 y 814 del expediente, en el que manifestó lo siguiente: "...Que la factura 349, fue extraviada en el mes de octubre de dos mil dos"; que al reconocer el incumplimiento la contribuyente, es que la Dirección General, configuró la presente infracción.

### DE LA SANCIÓN

En lo que respecta a la sanción del artículo 244 literal c) del referido Código, la resolución se encuentra apegada a derecho, al no dar aviso la contribuyente, del extravío de la factura número trescientos cuarenta y nueve (0349) dentro del plazo establecido por la ley de la materia, reconociendo tal extravío la alzada en escritos presentados a esa oficina los días veintitrés de julio de dos mil cuatro y ocho de marzo de dos mil cinco, folios 799 y 814 del expediente respectivo, y al haber establecido la Dirección General, la atenuación respectiva, por lo que procede la confirmatoria de la presente sanción, por el incumplimiento cometido por dicha contribuyente.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de

Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE**: **CONFÍRMASE** en todas sus partes la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día once de Julio de dos mil cinco, a nombre de la contribuyente

por los conceptos y montos citados al inicio de la presente sentencia.

Emítanse los mandamientos de ingreso correspondientes.

Certifiquese esta sentencia y acta de notificación respectiva y vuelvan junto con el Expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de la contribuyente

a la oficina de su origen. NOTIFÍQUESE.

LIC CARLOS MAURICIO VILLACORTA GAVIDIA

PRESIDENTE

LIC. ROMÁN CARBALLO VOCAL LIC. JOSÉ MAGDALENO MOLINA MARTÍNEZ

VOCAL

LIC. CARLOS ERNESTO TORRES FLORES LIC

ROBOLFO HERNÁN MARTÍNEZ TORRES