



MINISTERIO DE HACIENDA



Inc. I0602012TM

**BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:** San Salvador, a las ocho horas del día veintidós diciembre de dos mil seis.

**VISTOS** en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas cinco minutos del día trece de febrero de dos mil seis, que determina a cargo de la contribuyente

lo siguiente: **1)** Remanentes de crédito fiscal por la cantidad de **MIL** **DÓLARES (\$** ), en el período tributario de marzo de dos mil tres, para ser utilizado en el período tributario de abril del mismo año; **2)** Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios pagado en exceso, respecto del período tributario de mayo de dos mil tres, por la cantidad de **DÓLARES (\$** ); **3)** Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil tres, por la cantidad de **MIL** **DÓLARES (\$** ); **4)** Remanente de crédito fiscal utilizado indebidamente, respecto del período tributario de diciembre de dos mil tres, por la cantidad de **MIL** **DÓLARES (\$** ); y **5)** Sanciona a la referida sociedad en concepto de multa por asentar anotaciones inexactas en el libro de compras, de acuerdo al artículo 242 letra b) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de febrero, marzo, abril, mayo, septiembre, octubre y diciembre de dos mil tres, por la cantidad de **MIL** **DÓLARES** **CENTAVOS DE** **DÓLAR (\$** ).

**Y CONSIDERANDO:**

**1. Violaciones Constitucionales**

“conforme a

que dice textualmente



**este Tribunal estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación. De lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza por el sólo hecho de formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes”**

Y es que conforme al Auto de Designación, la información para el proceso de fiscalización fue solicitada por funcionarios que no estaban designados para ello. Con lo anterior, la información fue recopilada ILEGALMENTE por la DGII, en este sentido el proceso de fiscalización no se desarrollo apegado a derecho.

➤ **Art. 11 de la constitución**,... es el caso que la Dirección General de los Impuestos Internos no considero las modificaciones de la declaraciones del impuesto... -IVA-, **violando el principio de legalidad**, ya que debió considerar las modificaciones presentadas (...).”

“Así mismo violentó este principio de **LEGALIDAD** ya que en el Auto de Designación no le otorga ninguna facultad de fiscalización, inspección o control y mucho menos para solicitar o requerir información de carácter tributario, ya que no se ha emitido en forma expresa, pues no se menciona el artículo 173 y 174 del Código Tributario.

La información recopilada en el proceso de fiscalización, no esta amparada conforme a las normas tributarias estipuladas en el código tributario, específicamente artículo 173 y 174 del código tributario, siendo estos últimos artículos los que otorgan específicamente las facultades de fiscalización (...).”

## **2. Violaciones a Disposiciones legales del código tributario.**

➤ **Artículo 173 del código tributario en vigencia en el proceso de fiscalización.**  
“Conforme la normativa de procedimientos tributarios, definida en el código tributario, las facultades **de investigación y fiscalización** para asegurarse el efectivo cumplimiento de las obligaciones

tributarias de los contribuyentes están especificadas en este artículo 173, plasmados desde el literal a) hasta el literal r). Sin embargo dicho artículo 173, **NO ESTA CONTEMPLADO EN EL AUTO DE DESIGNACIÓN**. Por esta razón, jurídicamente ninguno de los funcionarios nombrados y que fiscalizaron y determinaron impuestos complementarios, tenían las facultades legales de fiscalización (...).”

“Los artículos mencionados específicamente en el AUTO DE DESIGNACIÓN son los siguientes:

- a) **Artículo 120**, referente a la obligación de informar de manera general, artículo genérico en los procedimientos tributarios, que es aplicable de manera general a todas las autoridades administrativas, judiciales, personas naturales o jurídicas para que proporcionen información a la administración tributaria. Pero este artículo no confiere de manera específica y legalmente las facultades de investigación y fiscalización (...).”
- b) **Artículo 126**, referente a la obligación de presentar o exhibir la información y de permitir el control. Igualmente al anterior artículo 120, este no confiere las facultades de investigación y fiscalización (...).”
- c) **Artículo 142,...** **NO CONFIERE LAS FACULTADES DE INVESTIGACIÓN Y FISCALIZACIÓN (...).**”

“la Dirección General de Impuestos Internos **debió consignar específicamente** en el AUTO DE DESIGNACIÓN el artículo 173 del código tributario en vigencia en el proceso de fiscalización (...).”

➤ **Art. 174 del código tributario en vigencia en el proceso de fiscalización**, “los auditores tienen las facultades que de conformidad a este código les asigne la Administración Tributaria, **por medio del auto de designación**, sin embargo de la lectura del **AUTO DE DESIGNACIÓN** no se le concede ninguna facultad a los funcionarios que fiscalizaron a mi Representada(...)”

➤ **Art. 3 del código tributario, literal c)** “el cual se refiere al principio de **legalidad**, de las actuaciones de la administración tributaria... por lo tanto, el proceso de fiscalización e inspección



A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, located at the bottom right of the page.

deben estar debidamente designados, en el acto administrativo de designación al respectivo funcionario de la Dirección General, esto conforme a las normas tributarias en vigencia (...)."

"En este sentido, no ha existido por la Dirección General de Impuestos Internos, hechos investigados y conocidos correspondientes a los remanentes de crédito fiscal del mes de enero del 2003, únicamente se ampara en base a un escrito presentado, sin que se tenga la seguridad material y sustantiva a que se refieren los remanentes y sobre que se originaron. No existe en todo el informe de auditoria una referencia **ESPECÍFICA y DETALLADA** que posibilite objetar dichos remanentes, haciendo una referencia minuciosa sobre dichos valores. La objeción al remanente se da de manera general aun monto global, haciendo por ello diminuto el informe de auditoria que es la base para determinar o tasar impuestos complementarios (...)."

**II.-** Por su parte la Dirección General de Impuestos Internos, en su informe justificativo de fecha veinticuatro de julio de dos mil seis, expone lo siguiente:

"Respecto a la supuesta violación al derecho de intimidad societaria, esta Dirección General no comprende el argumento esgrimido por la recurrente...ya que si bien es cierto la protección jurídica a la intimidad tiene sustento constitucional,...esta Oficina considera que en ningún momento ha existido violación a dicha disposición constitucional,...el argumento expuesto ...se basa en que a su juicio ha existido violación del referido derecho al haberse recopilado la información en el proceso de fiscalización de manera ilegal, al intervenir funcionarios que no estaban destinados para ello; esta Administración Tributaria expresa que dicha circunstancia no es cierta(...)"

"El Derecho de Intimidad es entendido como la facultad que tiene cada persona de disponer de una esfera, ámbito: privativo o reducto infranqueable de libertad individual, el cual no puede ser invadido por terceros, ya sean particulares o el propio Estado, mediante cualquier tipo de intromisiones, las cuales pueden asumir diversos signos, el cual se ve limitado por razones de orden público y seguridad nacional."

Este derecho tiene como la raíz de su existencia la unidad finalista que caracteriza a la persona humana, en el ser dueña de sí misma...autónoma...y digna ante sí y ante otros (...)."

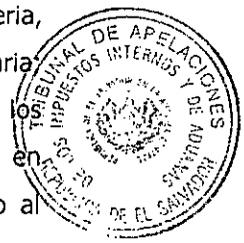
"Dicho derecho protege las capacidades de autodeterminarse y autogobernarse, y cuyo señorío se refleja primordialmente en el hecho de tener cosas suyas y en el de tener la iniciativa y el gobierno de sus actos, dándole el termino particular de derecho a la Intimidad Societaria,...sin embargo como todo derecho fundamental, este no puede ser absoluto, teniendo este como principales limites:

- a. Protección de la seguridad e interés nacional;
- b. Protección del orden público, salud y moralidad públicas;
- c. Protección de los derechos y libertades de los demás individuos

En ese sentido en materia de Derecho Público nuestro ordenamiento jurídico plantea una serie de casos donde se posibilita al Estado a tener ingerencia en la esfera jurídica del particular especialmente en los casos de investigación de delitos de índole penal y en materia de Intereses Fiscales...para proceder a la realización de una fiscalización a la Administración Tributaria se le han otorgado las facultades pertinentes en el Código Tributario, como es el caso de lo enunciado en el art. 25 del Código Tributario(...)"

"cuando actúa un Coordinador de Grupo de Fiscalización lo hace en base a una expresión manifiesta de la figura jurídica de la "delegación de firmas", que corresponde a una delegación para la realización material de tareas que le corresponden al referido funcionario delegante; en consecuencia de ninguna manera son expresión de ilegalidad dentro del Procedimiento de Fiscalización efectuado a la expresada sociedad Recurrente (...)"

"En ese mismo sentido el artículo 174 incisos primero, segundo y quinto del Código Tributario...se puede desprender que, esta Administración Tributaria en los autos de designación de auditores que emite a efecto de fiscalizar y verificar el fiel cumplimiento por parte de los contribuyentes de las Obligaciones Tributarias establecidas en las diferentes leyes de la materia, confiere a los auditores las facultades que la misma ley le otorga a esta Administración Tributaria es decir, las establecidas en el artículo 173 del citado Código, las cuales no se detallan en los referidos autos, ya que, en principio, tal circunstancia no es requisito que establezca la Ley, en stricto sensu, para la emisión de los mismos...esta Dirección General para dar cumplimiento al artículo 174 inciso quinto del referido Código, emitió Auto de Designación de Auditores, a las once horas quince minutos del día tres de septiembre de dos mil cuatro, notificado a las once horas seis minutos del día seis del mismo mes y año citados, mediante el cual se nombró a



miembros del cuerpo de auditores de esta Dirección General...auto que fue modificado mediante providencia emitida a las ocho horas quince minutos del día cinco de abril de dos mil cinco, en el sentido de excluir a ...asimismo, se confirmó a los auditores para continuar la labor encomendada en el auto de designación relacionado. Posteriormente, por medio de auto emitido por esta Oficina... se ratificó y convalidó lo actuado por esta Dirección General, en virtud del auto de designación emitido a las once horas quince minutos del día tres de septiembre de dos mil cuatro; así como lo actuado mediante la respectiva modificación efectuada al aludido... de igual forma se modificó el aludido auto de designación proveído a las once horas quince minutos del día tres de septiembre de dos mil cuatro, en el sentido de incorporar en la fiscalización y verificación ordenada, a miembro del cuerpo de auditores de esta Oficina, quien funge como Coordinador de Grupos de Fiscalización(...)"

"debe considerarse, que entre las facultades de la Administración Tributaria reguladas en el artículo 173 del Código Tributario en los literales a) y e), se encuentran las relativas 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... la Administración Tributaria ha ceñido su actuar, apegada entre otros, al principio de legalidad estatuido en el artículo 86 de la Constitución de la República y en el artículo 3 literal c) e inciso cuarto del Código Tributario; aseveración que debe complementarse con elementos materiales que evidencian que la contribuyente durante el proceso de fiscalización no se vio en modo alguno afectada por la intervención del Coordinador o Coordinadores de Grupos de Fiscalización, al hacerlo como facilitadores en la obtención de insumos para la realización del trabajo encomendado a los auditores designados(...)".

"De todo lo anterior... los Auditores designados enmarcaron sus actuaciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario, en relación específica a las facultades de fiscalización otorgadas a los mismos, en el referido Auto de Designación y sus correspondientes modificatorias (...)"

"es conveniente citar el criterio esbozado por el entonces Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en Sentencia... en la cual resuelve el recurso de apelación con ; (...)"

"De lo señalado por el referido Tribunal se colige que el Auto de Designación de Auditores y su modificación antes relacionada, en el presente caso, en ningún momento causan ilegalidad o que conlleve a afirmar que el proceso de fiscalización no se desarrolló apegado a derecho, ya que la Administración Tributaria en los autos en referencia, señaló expresamente como ejercicio impositivo a fiscalizar, el comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil tres, y que el Impuesto objeto de fiscalización sería el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios(...)"

"es necesario establecer que esta Dirección General no comparte el argumento relacionado con que se ha recopilado información de manera ilícita e ilegal mediante los requerimientos efectuados, puesto que desde el momento en que se cita en el Auto de Designación que da origen a las fiscalizaciones, que los Auditores son designados para **"fiscalizar y verificar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias contenidas en..."**, se están expresamente señalando las potestades que les son delegadas a los mismos, para cuyo cumplimiento es necesario, que el Auditor o Auditores designados lleven a cabo una serie de procedimientos, entre éstos, requerir al contribuyente fiscalizado, a sus proveedores, clientes, solicitar información al interior o fuera de la Administración Tributaria, etc.(...)"

"Por otra parte, sobre las facultades de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización que han suscrito los autos de requerimiento en discusión, así como de las otras actuaciones que corren agregadas al expediente respectivo... es de señalar que estas han sido realizadas en cumplimiento del Acuerdo número doce de las nueve horas treinta minutos del día catorce de marzo de dos mil uno, suscrito por el Subdirector General de esta Dirección General (...)"

Y finalmente sobre las actuaciones de los Coordinadores dentro del procedimiento de fiscalización la Dirección General de Impuestos Internos fundamenta su actuar de acuerdo a las sentencias emitidas por este Tribunal con referencias:

de la misma manera se sustenta en sentencias emitidas por la



Honorable Sala de Contencioso Administrativo identificadas con referencia: 34-T-2000 y 163-C-2000.

“Resulta pertinente señalar...que si la designación de auditores es una atribución propia de la Dirección General de Impuestos Internos, la misma es delegable dentro de su organización interna por autorizarlo así el art.6 letra j) de su Ley Orgánica, ya que por una parte es atribución propia del Director General, cualquier función que determinen las leyes... o le sean encomendadas por los titulares del Ramo; asimismo, el art.7 letra k) otorga al Subdirector General todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General(...)”

“De lo anterior se colige que la designación de auditores por funcionario delegado por la Dirección General de Impuestos... constituye un acto lícito y se encuentra dentro de la esfera de las atribuciones conferidas a ella por la ley (...).”

“la contribuyente alega que el procedimiento de fiscalización se encuentra viciado; no obstante esta Oficina considera inexistente cualquier vicio, con la citada ratificación y convalidación efectuada por esta Oficina en el auto de las ocho horas diez minutos del día veintiocho de octubre de dos mil cinco; pero en su caso, el mismo ha sido subsanado, por tratarse de un vicio de forma en el procedimiento, que para nada afecta la esfera jurídica de la contribuyente, es decir, es un acto anulable sujeto a subsanación(...).”

Como fundamento de lo planteado sobre la convalidación, la Dirección en su informe justificativo toma en consideración las posturas de varios tratadistas del derecho, tales como: Ismael Farrando y Patricia R. Martínez, Eduardo Gamero Casado, Eduardo García de Enterría y finalmente a Miguel Marienhoff.

De lo expuesto por los citados tratadistas la dirección concluye que: “trasladando el concepto de ratificación, suministrado por el derecho privado, al derecho administrativo, dicho concepto se concreta en actos viciados de “incompetencia”. Si bien hay dos tipos de incompetencia, la absoluta y la relativa, ambos dan lugar, por principio, a la nulidad absoluta del respectivo acto, insusceptible de saneamiento. Sólo la incompetencia por razón de “grado” deja abierta la posibilidad

de ser saneada, pero ello únicamente ocurrirá en los supuestos en que, de acuerdo al orden jurídico vigente en el lugar de que se trate, la avocación o la delegación fueren procedentes, pues en tal caso la incompetencia por razón de "grado" sería irrelevante; pero si de acuerdo a dicho ordenamiento jurídico la avocación o la delegación "no" fueren procedentes, la incompetencia por razón de grado implicaría un acto nulo, de nulidad absoluta, insusceptible entonces de saneamiento, y, por ende, de "ratificación".

En consecuencia tal y como se ha explicado... puesto que el Subdirector General de Impuestos Internos detenta por Ley todas las atribuciones referentes a la operatividad de esta Oficina, que incluye las potestades de fiscalización, y al haber asumido dicho funcionario lo actuado en el presente caso a través de la ratificación y convalidación efectuada, ha reconocido dichos actos como emanados y proveídos por él mismo (...)"

**EN LO RELATIVO A QUE NO CONSIDERÓ LAS MODIFICACIONES DE LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS -IVA-, VIOLANDO EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, YA QUE SE DEBIÓ CONSIDERAR LAS MODIFICACIONES PRESENTADAS.**

"se señala, que la Administración Tributaria en todo su actuar está sometida a los principios contenidos en la Constitución de la República, y en el artículo 3 del Código Tributario, entre ellos el de Legalidad, que no es más que la actuación ante los administrados, en sometimiento pleno al ordenamiento jurídico vigente,... tal y como se ordena en el literal c) del referido artículo 3 (...)"

"La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia,... expresa respecto a dicho Principio, lo siguiente: "En el Principio de Legalidad, la Administración Pública encuentra su accionar circunscrito a los parámetros que establece la ley; asimismo, el hecho de que la administración tenga estrictamente delimitados, su forma y campo de acción, idealmente implicaría que está se ajustare siempre a dichas limitantes, y por tanto sus actuaciones deberían ser siempre legales (...)"

"Es importante indicar que la conexión entre el derecho y el desarrollo de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la



Administración a realizar sus actos, y en virtud de ello, cobra preponderancia el reconocimiento del Principio de Legalidad contemplado en nuestra Constitución en el artículo 86(...)

“esta Dirección General tiene a bien hacer notar que la impetrante no ha sido explícita en manifestar en que se ha violentado el Principio de Legalidad, ya que no expresa fundamentos claros que sostengan su alegato, en primer lugar no expresa en que forma esta Administración se apartó de la normativa para haber violentado dicho principio, por otro lado no hace referencia que modificaciones son las que no fueron tomadas en cuenta, no expresa ni el periodo tributario y la fecha de presentación de las declaraciones modificatorias(...)”

“se puede concluir que esta Administración Tributaria en ningún momento ha quebrantado el principio de legalidad establecido en el art.11 de la Constitución de la República, tal como lo argumenta la contribuyente ... debido a que se emitió auto de designación en legal forma, asimismo se concedió audiencias y apertura a pruebas, derechos de los cuales hizo uso la parte alzada dentro de sus etapas procesales,... por lo que se ha respetado el debido proceso establecido en el ordenamiento tributario”.

**EN RELACIÓN A QUE LA CONTRIBUYENTE CITA QUE EL ARTÍCULO 3 DEL MENCIONADO CÓDIGO, REGULA EL PRINCIPIO DE LA VERDAD MATERIAL: ARGUMENTANDO QUE DICHA NORMA LEGAL FUE VIOLENTADA EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN.**

“Al respecto, esta Dirección General considera que la verdad material implica que, en el momento de la correspondiente toma de decisiones, la Administración debe remitirse a los hechos reales, independientemente que su comprobación sea aportada por el contribuyente o por diligencias realizadas por la misma administración, en ese sentido, no debe satisfacerse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aún de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan factible la consecución de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal.

En los procedimientos de fiscalización, la Administración Tributaria solicita a los sujetos pasivos, la información y documentación necesaria para establecer la verdad material de la situación

tributaria de estos, a efecto de no incurrir en arbitrariedades o apreciaciones erróneas en las investigaciones realizadas (...)"

"El principio de verdad material pretende que los hechos generadores, por consistir generalmente en hechos económicos que han adquirido sustantividad o trascendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador, al ocurrir en la realidad deben ser apreciados en su concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que es valorado por la Administración Tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización (...)"

"esta Dirección General no ha violentado el Principio de la Verdad Material, ya que el Informe de Auditoria es contentivo de un resultado debidamente razonado de conformidad a los establecido en el artículo 174 inciso tercero del Código Tributario y que posibilita a la sociedad ejercer a plenitud el derecho de contradicción (...)"

"se puede observar que el mencionado Informe de Auditoria claramente detalla la forma y los medios en que se llevó a cabo la investigación; la información y documentación utilizada; ilustra de manera puntual los procedimientos y datos utilizados por los auditores para comprobar los valores declarados por la contribuyente y establecer el impuesto que debió declarar en su oportunidad (...)"

"Denótase de lo expuesto, que el Informe de Auditoria emitido en los términos antes relacionados no puede calificarse de diminuto como lo sostiene la contribuyente... pues el mismo ha sido proveído cumpliendo con los requisitos y formalidades que prescribe el artículo 174 del Código Tributario, ya que contiene las razones, probanzas y motivaciones de los hallazgos que se le atribuyen a la contribuyente (...)"

**IV.-** Sobre el caso reclamado, del análisis de lo expuesto por la sociedad apelante, tanto en su expresión de agravios y actuaciones de la oficina fiscal, este Tribunal pasa a analizar la problemática planteada, de la siguiente manera:

**1. VIOLACIONES A DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES Y DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**



La recurrente social, en su recurso de apelación, argumenta que ha existido violación al derecho de intimidad societaria de acuerdo a sentencia emitida por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en la cual se expresa que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación. De lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza por el sólo hecho de formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

Para establecer la procedencia o no de lo argumentado, se hace necesario un análisis de los artículos 173 y 174 del Código Tributario, que permitan una interpretación razonable y apegada a la legalidad.

Así tenemos que el referido artículo 173 señala: *"La Administración Tributaria tendrá las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias... En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria podrá especialmente: 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"*.

Se aprecia de lo anterior, que el legislador con el fin de que la Administración Tributaria pueda asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados, le confiere de forma genérica las facultades "de fiscalización, de inspección, de

investigación, y de control”, y especifica entre otras algunas de esas facultades, todas ellas con el fin de establecer la situación tributaria del contribuyente.

Hace ver este Tribunal, que en el caso objeto de alzada, el auto mediante el cual se designa a los auditores, expresamente les faculta para que fiscalicen y verifiquen el cumplimiento de las obligaciones tributarias mencionadas en el mismo, respecto de la sociedad recurrente. Por ello es necesario hacer referencia a la facultad de fiscalización de una manera específica.

Las potestades de la Dirección General, prescritas en el artículo 173, específicamente la de fiscalización, le permiten exigir a los contribuyentes la exhibición de los libros y documentos de su contabilidad así como examinar y verificar los mismos, incluso requerir, cuando no exista prohibición legal, de las personas particulares, de los funcionarios, instituciones o empresas públicas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control del impuesto.

Esto es así, dado que la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculados, por regla general, con actividades mercantiles, por lo que 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.

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 puede legítimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte.

Por su parte el artículo 174 del citado código, dispone: “... *Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación...*”.



De lo anterior, se desprende que, la Administración Tributaria a la hora de emitir los autos de designación de auditores, como requisito que establece la ley, deberá expresar en el texto del mismo cuál de las facultades contenidas en el artículo 173 del Código Tributario, ejercerá el auditor (fiscalización, inspección, investigación, y control), entendiéndose que al señalar una de ellas podrá ejecutar, entre otras, las señaladas en las letras del citado artículo, bastando así con que la Dirección General especifique la facultad a desarrollar, para poder el auditor ejecutar cualquiera de las facultades que en el artículo 173 se señalan específicamente.

Con todo ello queda demostrado, que en el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria, para ejercer las facultades contenidas en el artículo 173 del Código Tributario, a través de los auditores designados, debe expresar si se trata de una fiscalización, inspección, investigación o control.

En el caso de mérito, consta del auto de designación de fecha tres de septiembre de dos mil cuatro, que corre agregado a folios 644 del expediente de impuesto respectivo, que a los auditores designados se les ha conferido la facultad de fiscalizar, cumpliendo así la Dirección General con lo exigido por el artículo 174 relacionado, de asignarle al auditor por medio del auto de designación, la facultad a desarrollar; por consiguiente, no existe la ilegalidad cuestionada.

Por otra parte es importante señalar a la recurrente social que la Administración Tributaria, tiene tanto el conocimiento como el control pleno de las actividades que realizan sus auditores al ejecutar la fiscalización.

Lo anterior de conformidad al inciso primero del artículo 174 del Código, que dispone que la Administración Tributaria, para ejercer las facultades a que se refiere el artículo 173 mencionado, contará con un cuerpo de auditores, de lo que se advierte que los auditores, cumplen simplemente una función que les encomienda la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus facultades; es la administración tributaria la que detenta las mismas.

Lo anterior se confirma 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 (...).

Como ya se ha señalado la Dirección General, observando lo establecido en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, es que en el presente caso, por medio del auto de designación de fecha tres de septiembre de dos mil cuatro, faculta a los auditores designados específicamente a fiscalizar a la contribuyente social (fs. 644 del expediente de impuesto).

Consta además a folios 644 vuelto del respectivo expediente, que se ha notificado dicho auto de designación a la referida contribuyente, cumpliendo con todas las formalidades, permitiendo con ello, que la sociedad contribuyente esté sabedora de la facultad que desarrollará la Dirección General por medio de sus auditores, es decir, del proceso de fiscalización al cual será sometida, que como ya se ha establecido, implica una gama de actividades.

La notificación del auto de nombramiento a que antes se ha hecho referencia, cumple 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.

Por otra parte, este Tribunal enfatiza, que según consta de los requerimientos efectuados, entre ellos, los que corren agregados a folios 648, 710, 929 y 939 del expediente del impuesto respectivo, la información solicitada fue proporcionada voluntariamente por el sujeto requerido y ha sido agregada al expediente respectivo, sin manifestar la recurrente social desacuerdo alguno, en su oportunidad, con la solicitud de información por parte de la oficina fiscalizadora, información que por otra parte constituye información de índole contable notoriamente vinculada con las operaciones de la sociedad impetrante y que naturalmente se encuentra sujeta a verificación de parte de la auditoría fiscal.

Ahora bien, en cuanto a que la información fue solicitada por funcionario que no estaba designado, este Tribunal hace las siguientes consideraciones:

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: "el 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 hecho".

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 períodos, 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 auditoría 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 auditoría, 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 realizarla 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".

Según lo expresado en párrafos anteriores, la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculados, por regla general, con actividades mercantiles, por lo que 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.

Como ya se dijo, en virtud de la fiscalización, la administración puede legítimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte.

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 económica financiera de la empresa, en relación a las obligaciones tributarias: 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 auditoría. 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 los propósitos ya antes mencionados.

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 físicamente 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

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 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".

Adicionalmente debe destacarse que cuando la expresada Sala señala en la sentencia de mérito "Sin perjuicio de lo anterior este Tribunal estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación...", sugiere a la Administración Tributaria lo que a su juicio constituye una sana práctica de la gestión encomendada, en aras de tutelar los derechos de los administrados, circunstancia que en el presente caso ha sido observada por la autoridad recurrida según consta del auto de designación agregado a folios 644, respecto de los auditores fiscales, constando del mismo auto que quien lo suscribe ostenta el cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización.

La Administración Tributaria está obligada a diligenciar el procedimiento de liquidación correspondiente, en el cual se ha considerado la existencia de varias etapas procesales con el objeto de garantizar a los administrados sus derechos de reclamación y audiencia.

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 éstos, en virtud de norma expresa y terminante, no tienen más facultades que



A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, located at the bottom right of the page.

aquellas que les asigne el funcionario delegado por la Administración Tributaria en el acto de su designación.

La sociedad recurrente en escrito de expresión de agravios, afirma violaciones a sus derechos constitucionales, al no estar expresamente nombrados los Coordinadores como auditores en el auto de designación.

Lo anterior 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,

ya que la participación de los [redacted] 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 recurrente social.

Este Tribunal ha constatado en el auto que corre agregado a folios [redacted] del expediente administrativo que el [redacted] suscribe dicho auto en su calidad de Coordinador de Grupos de Fiscalización por delegación del Subdirector General, de lo que se deduce que dicho funcionario en ejercicio de facultades legales delegadas, procedió a efectuar nombramiento requerido por la ley; ello implica que su intervención determina el principio de la relación procedimental que se entabla con ocasión del procedimiento de fiscalización según lo antes explicado, por lo que resulta ilógico y técnicamente desestimable el alegato de la recurrente social respecto de su nombramiento expreso como auditor en el presente caso, ya que al contrario dicho funcionario en el ejercicio de las facultades que le han sido delegadas, con el nombramiento de auditores realiza un acto administrativo de mayor trascendencia del que requeriría su propia autorización para intervenir como auditor, hecho que la recurrente social no discute, y ya que legalmente no existe obligación en el sentido de autonombrarse auditor para tal efecto, debe desestimarse el alegato de la recurrente en tal sentido.

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 debe indicar, 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.

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 644 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 el caso de los Coordinadores y respecto de ellos mismos, no hay necesidad de su designación en el mismo auto, 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 sociedad apelante y toda la información y explicaciones obran debidamente agregadas al procedimiento, ejemplo de ellos son los

de fecha tres de septiembre de dos mil cuatro de octubre de dos mil cuatro (fs. 929) del expediente respectivo, entre otros. Debe recalcarse que en los mismos, los funcionarios que los suscriben hacen referencia expresa al auto de nombramiento de auditores, 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, mediante la notificación oportuna del auto con el cual se inicia el procedimiento.

Es así que la sociedad 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 sociedad 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 sociedad recurrente, una garantía para los contribuyentes,



Este Tribunal hace notar que su posición respecto del argumento aquí planteado, está sustentado en sentencias, \_\_\_\_\_ de las nueve horas; \_\_\_\_\_ de la diez horas \_\_\_\_\_ de la diez horas quince minutos, todas del día veinticinco de mayo de dos mil seis; y finalmente la sentencia de las ocho horas quince minutos del día dieciocho de agosto de dos mil seis, con

## **2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y AL DEBIDO PROCESO POR NO HABERSE CONSIDERADO LAS MODIFICACIONES DE LAS DECLARACIONES DE IMPUESTO.**

La contribuyente social expresa al respecto que: "ninguna persona puede ser privada del derecho de propiedad y posesión sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, y es el caso que la Dirección General de los Impuestos Internos no considero las modificaciones de la declaraciones del impuesto sobre la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios –IVA-, **violando el principio de legalidad**, ya que debió considerar las modificaciones presentadas (...)".

Este Tribunal advierte, que de conformidad al informe de auditoría emitido el día doce de diciembre de dos mil cinco, que se encuentra agregado a folio \_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_ del expediente administrativo, la Dirección General constató del examen efectuado a las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondientes a los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, así como también de las declaraciones modificadas de los períodos tributarios de enero, febrero, marzo, abril y mayo de dos mil tres, que para el período tributario de enero del año antes relacionado, la contribuyente social modificó su declaración original, en el sentido de incorporar en la casilla número 110 del formulario de declaración correspondiente, identificada como remanente de crédito del mes anterior, la cantidad de \_\_\_\_\_ (\$ \_\_\_\_\_), valor que ha sido sumado a los créditos del mes para su deducción de los débitos fiscales respectivos, y que el mismo proviene del pago de la percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de los períodos tributarios comprendidos en

realizado por la contribuyente social conforme a lo que establecían los artículos 37 y 38 de la ley en comento.

Sin embargo trascurrido el tiempo la contribuyente social, sostiene que la suma antes mencionada constituye valores pagados en exceso, por estar en desacuerdo con la designación de Agente de Percepción que le efectuara la Dirección General.

Al respecto este Tribunal considera, que las disposiciones legales son claras en cuanto definir qué es el crédito fiscal y la forma en que debe utilizarse; así el artículo 57 expresa que el crédito fiscal es la suma trasladada en los comprobantes de crédito fiscal a los adquirentes o prestatarios, en los cuales debe figurar en forma separada del precio o remuneración; el artículo 61 establece cuál es la naturaleza del crédito fiscal y que se rige exclusivamente por las normas de dicha ley, el artículo 65 establece los requisitos para que proceda su deducción y el artículo 67 establece que cuando el crédito fiscal fuere superior a los débitos, el excedente de aquél se sumará al crédito fiscal del período tributario siguiente o sucesivos hasta su deducción total.

De las disposiciones legales citadas, se aprecia que la cantidad incluida en la declaración modificada del mes de enero de dos mil tres, en la casilla de remanente de mes anterior por la cantidad antes señalada, no constituye en realidad remanente de crédito fiscal en los términos establecidos en la ley, sino más bien constituyen como lo manifestó en su oportunidad la sociedad recurrente, percepciones del impuesto, la que constituye una obligación establecida en la ley a cargo de la misma sociedad, circunstancia por la cual manifestó oportunamente su desacuerdo. En otras palabras, la suma percibida no constituye por sí remanente de crédito como se ha dicho, sino más bien el cumplimiento de una obligación legal que en todo caso constituye una suma que debe enterarse íntegramente por el agente de percepción designado, razón por la cual lo afirmado por la recurrente no tiene fundamento legal respecto de la deducción en calidad de remanente que pretende, ya que en todo caso de existir una percepción indebida, la que según el contribuyente se traduciría en un pago en exceso o indebido, lo procedente habría sido solicitar la devolución correspondiente, y no pretender recuperar la suma antes dicha mediante una especie de compensación no prevista por la ley, ya que a tenor del artículo 212 de Código Tributario "Los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias con derecho a devolución según las normas especiales o hubieren efectuado pagos por impuestos o accesorios, anticipos o retenciones indebidos o en exceso, podrán solicitar su devolución dentro del término de dos años, contado a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original o



A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and strokes, located at the bottom right of the page.

de la fecha de pago indebido(...)" o como lo establecía antes de la vigencia del Código Tributario el artículo 156 de IVA, que rezaba: "Respecto del presente impuesto, cuando un contribuyente o responsable traslade o retenga a título del impuesto, cantidades indebidas o en exceso, deberá ingresarlas al fisco, teniendo derecho a interponer la acción de repetición o devolución, pero únicamente podrá percibir la repetición o devolución si previamente a la resolución respectiva, prueba que efectúa la gestión autorizado por quien o quienes soportaron legalmente el impuesto indebido o excesivo o bien compruebe que restituyó a éstos las cantidades respectivas. De lo contrario, la repetición o devolución deberá hacerse exclusivamente a quien o quienes demuestre que soportaron legalmente la carga del impuesto".

Por lo antes expresado, este Tribunal considera que la Administración Tributaria ha actuado apegada al ordenamiento jurídico y por tanto no ha existido violación al principio de legalidad.

### **3. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR NO CITAR LOS ARTÍCULOS 173 Y 174 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

Sobre lo cuestionado, aprecia este Tribunal que el auto de designación se ha proveído por la entidad fiscal dentro de los parámetros legales establecidos, sin que se manifieste en el presente caso, ilegalidad de dicha actuación, dado que si bien es cierto no se hace mención de los artículos señalados por la recurrente, el auto expresamente manifiesta que se pretende ejecutar la Facultad de Fiscalización e Investigación a que hace referencia el artículo 173 y contiene además los elementos a que hace referencia el artículo 174 respecto de la identidad del sujeto pasivo, los períodos tributarios y el impuesto a fiscalizar, así como los nombres de los auditores que realizarían el cometido, por lo antes expresado la omisión señalada por la alzada no acarrea vicio del procedimiento, al grado de vulnerar la esfera de los derechos de la recurrente, ya que el auto de designación expresa claramente las facultades que la Administración Tributaria pretendía desarrollar por su medio.

Punto que avala el anterior razonamiento, lo constituye el hecho de que la contribuyente efectivamente prestó su colaboración para la práctica de la fiscalización y proporcionó toda la información que según su opinión ha sido recabada en forma irregular por la administración tributaria, por el contrario los hechos demuestran que el acto administrativo contenía una decisión

clara de la administración y entendible para el destinatario, en el sentido de que de haber existido de su parte dudas respecto del contenido del acto y a la naturaleza de la diligencia que habría de realizarse, pudo haber solicitado ampliación o explicación respecto de lo solicitado mediante el auto que ahora se cuestiona. Por el contrario, el comportamiento de la contribuyente social fue en todo conforme a lo que el acto administrativo pretendía.

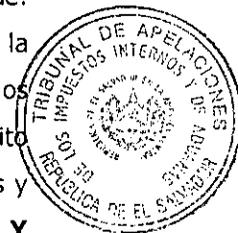
Como antes se ha dicho, la sentencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de dos mil cinco, se limita a sugerir a la administración la conveniencia de hacer constar los nombres de los auditores y coordinadores, pero no podría suponerse como requisito para la validez del acto la mención de la base legal, ya que el contenido del mismo es conforme a las facultades conferidas en la ley.

Asimismo, tanto de los atestados que contiene el expediente como de los resultados reflejados en el informe de fiscalización, se aprecia que los resultados determinados en cuanto a los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, se corresponden con los períodos a fiscalizar según el auto de designación de fiscalización, constatándose que los auditores actuaron dentro de los límites establecidos.

Por lo que carece de sustento legal, el hecho que la omisión señalada signifique que jurídicamente ninguno de los auditores nombrados tenía las facultades de fiscalización, como pretende la alzada.

#### **4. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL**

Respecto al artículo 3 letra h) del Código Tributario, la sociedad recurrier e expresa que: "Esta norma legal fue violentada en el proceso de fiscalización, ya que... no ha existido por la Dirección General de Impuestos Internos, hechos investigados y conocidos correspondientes a los remanentes de crédito fiscal del mes de enero del 2003, únicamente se ampara en base a un escrito presentado, sin que se tenga la seguridad material y sustantiva a que se refieren los remanentes y sobre que se originaron. No existe en todo el informe de auditoría una referencia **ESPECIFICA Y DETALLADA** que posibilite objetar dichos remanentes, haciendo una referencia minuciosa sobre dichos valores. La objeción al remanente se da de manera general a un monto global, haciendo por





recurrente los hechos específicos objetados, así como las razones que lo sustentan, con el objeto de concederle oportunidad a efecto de que desvirtuara los reparos establecidos en la fiscalización, por lo que resulta improcedente el alegato esgrimido por la recurrente.

Lo anterior es conforme al criterio esgrimido por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, respecto al principio de verdad material, el cual ha sido descrito por dicha Sala en la sentencia de las quince horas y cuarenta y cinco minutos del día quince de noviembre de dos mil cuatro, de la manera siguiente: "El principio de verdad material... pretende que los hechos generadores, por consistir generalmente en hechos económicos que han adquirido sustantividad o transcendencia tributaria al ser seleccionados por el legislador, al ocurrir en la realidad deben ser apreciados en su concordancia con la hipótesis contenida en la norma como hechos generadores del tributo, lo que es valorado por la Administración Tributaria al ejercer sus facultades de fiscalización (...)". Con ello, lo que pretende enmarcar dicha Sala respecto al principio de verdad material es que la autoridad administrativa competente, para el presente caso, la Dirección General de Impuestos Internos, deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá recabar todas las pruebas necesarias autorizadas por la ley.

Queda en claro entonces que se ha respetado dicho principio en vista que la autoridad administrativa investigó, pues en ningún momento ha actuado arbitrariamente, sino con base a elementos que descubren la realidad de los hechos, y por tanto concordantes con el principio de verdad material antes señalado.

#### **5. DEL REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL UTILIZADO INDEBIDAMENTE, QUE DEBERÁ SER REINTEGRADO AL FISCO DE LA REPÚBLICA.**

Este Tribunal, en contralor de la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, ante la ausencia de agravios sobre este punto, de oficio revisa la determinación de reintegro al Fisco de la República de remanentes de crédito fiscal utilizados indebidamente en el período tributario de diciembre de dos mil tres y al respecto advierte, que de conformidad con el artículo 3 del Código Tributario, que las actuaciones de la Administración Tributaria deben estar subordinadas a una serie de principios generales, entre los cuales encontramos el principio de



A handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page, overlapping the bottom of the stamp.

legalidad, en razón del cual "...la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento."

En el presente caso el reintegro utilizado en forma indebida determinado por la Dirección General, en la resolución venida en apelación proviene de la objeción efectuada a los créditos fiscales, lo anterior repercutió en que la recurrente social declarara durante los períodos tributarios fiscalizados, créditos fiscales mayores a los que legalmente le correspondía, por lo que en los diferentes períodos del año dos mil tres se determinó remanente, impuesto pagado en exceso e impuestos por pagar entre los que se incluye el período de diciembre de dos mil tres con impuesto a pagar por la cantidad de MIL DÓLARES (\$ ), suma que a juicio de este ente contralor es legal, ya que se ha determinado créditos fiscales que no le correspondía deducirse a la sociedad recurrente y asimismo, que el cálculo de dicha suma se ha efectuado conforme lo dispone la ley de la materia; sin embargo, el remanente reclamado, por la contribuyente en su declaración jurada correspondiente al mes de diciembre de dos mil tres y trasladado por ende al mes de enero de dos mil cuatro, lo fue por la cantidad de MIL DÓLARES (\$ ).

Como antes se ha dicho, la Dirección General para el período tributario de diciembre de dos mil tres, determinó la suma de MIL DÓLARES (\$) en concepto de impuesto a pagar, razón por la cual el remanente de crédito fiscal por la cantidad de MIL DÓLARES (\$) constituye a juicio de la expresada dependencia, un remanente de crédito fiscal utilizado indebidamente, el cual debe ser reintegrado al fisco de la República, ya que fue sumado a los créditos fiscales del período de enero de dos mil cuatro y restado de los débitos de dicho período, modificando la realidad tributaria de la contribuyente en relación a los remanentes o impuestos a pagar, según se corresponda.

Ahora bien, cuando la Dirección por medio de la resolución liquidatoria objeto del presente recurso, determina impuesto por pagar durante los períodos fiscalizados como consecuencia de la objeción de créditos fiscales, los cuales resultan ser menores en relación a los créditos declarados, está ejerciendo legítimamente una facultad que de forma expresa le ha atribuido el legislador; sin embargo cuando la misma resolución pretende que la sociedad apelante efectúe el reintegro en

efectivo del remanente de crédito fiscal trasladado al período de enero de dos mil cuatro, es necesario verificar en la ley la procedencia de dicha pretensión.

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

De los artículos parcialmente transcritos se obtiene: 1) Que lo relativo al crédito fiscal en su consideración de elemento de la estructura tributaria y de la naturaleza del impuesto se rige exclusivamente por las normas de la ley, por lo cual, las facultades de la Dirección General relativas a la administración del tributo, se encuentran limitadas a lo que la ley disponga sobre el particular; 2) Que de existir excedentes o remanentes de créditos fiscales éstos deberán ser sumados al crédito fiscal del siguiente período tributario hasta su deducción total; 3) Que, congruente con lo anterior incluso en el caso que un contribuyente cese en el objeto o giro de sus actividades, no puede solicitar devolución ni reintegro de remanente del crédito fiscal que quedare con motivo de dicho término de actividades, por lo que el mismo pasa a constituir un costo absorbido por el contribuyente; y, 4) Que en consecuencia, para efectos de liquidar el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, la Administración Tributaria, tiene la facultad para determinar un impuesto a pagar o bien para establecer un remanente de crédito fiscal menor o



mayor en relación al que los sujetos pasivos hubiesen declarado, así como para determinar la existencia de ambos, en el caso que sus magnitudes fuesen las mismas o que no existiesen. No existe una disposición legal expresa que habilite a la Administración para ordenar el reintegro de un excedente o remanente de crédito fiscal, razón por la cual la pretensión de reintegro plasmada en la resolución objeto del presente recurso, carece de sustento legal.

Por otra parte el artículo 174 del Código Tributario, en su inciso final expresa: "El proceso o procedimiento de fiscalización es el 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 aquellos que no lo han hecho. Dicho proceso se inicia, 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 períodos**, ejercicios, impuestos y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor (...)" ( las negrillas son nuestras).

Del citado artículo se advierte que en la presente fiscalización, el auto de designación, cuando delimita los períodos a fiscalizar no incluye el período de enero de dos mil cuatro, razón por la cual al objetarle el remanente que fue trasladado de diciembre de dos mil tres a enero de dos mil cuatro, la autoridad recurrida modifica la situación tributaria de la recurrente respecto de un período cuya fiscalización no ha sido ordenada (enero de dos mil cuatro), tal y como se ha reflejado en el siguiente cuadro:

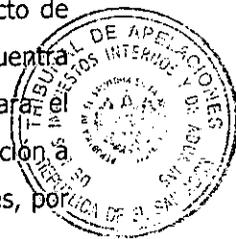
<b>Valores Determinados</b>	<b>Enero 2004 según Declaración</b>	<b>Objeción a Remanente Traslado en exceso</b>	<b>Efecto del Reintegro Remanente para Enero 2004</b>
Remanente de Crédito Fiscal mes anterior	\$ 55,287.00	\$ 55,287.00	\$ 0.00
(+) Crédito del mes	\$ 39,238.00		\$ 39,238.00
<b>Total Créditos del período tributario</b>	\$ 94,525.00		\$ 39,238.00
(-) Débitos Fiscales	\$ 45,694.00		\$ 45,694.00
Remanente próximo período determinado	\$ 48,831.00		\$ 0.00
Impuesto a Pagar			\$ <b>6,456.00</b>

Del cuadro anterior, se puede observar en la columna de los valores declarados por la contribuyente social, según declaración de enero de dos mil cuatro, presentada el día once de febrero del mismo año, que consta a folios seiscientos sesenta y cinco del expediente administrativo, que efectivamente el remanente de crédito fiscal de diciembre de dos mil tres, se corresponde con el valor de MIL DÓLARES (\$ ), valor que a juicio de la contribuyente es el correcto, habida cuenta que dicho período tributario no ha sido objeto de fiscalización.

Al observarse el efecto del pretendido reintegro ordenado, dentro del período de enero de dos mil cuatro, el mismo se traduce en un impuesto a pagar de MIL DÓLARES (\$ ) lo que inclusive no coincide con la suma de MIL DÓLARES (\$ ), que pretende la Dirección General se reintegre por haber sido utilizada indebidamente, ya que para ello debió haber fiscalizado hasta el período tributario de enero de dos mil cuatro, culminando en impuesto a pagar.

Conforme a las disposiciones legales prescritas este Tribunal entiende que al haberse determinado, mediante la resolución objeto del presente recurso, que el impuesto a pagar del período tributario de diciembre de dos mil tres, asciende a la suma de MIL DÓLARES (\$ ), dicho ajuste debía ser tomado en cuenta por la contribuyente social para elaborar la declaración jurada correspondiente al período tributario de enero de dos mil cuatro y de esta forma se adecuaría aritmética y legalmente, los montos de los créditos fiscales subsiguientes.

En otras palabras, cuando se establece mediante resolución impuesto a pagar respecto de un período tributario concreto, la situación tributaria del período subsiguiente ya se encuentra definida respecto del remanente del mismo período, quedando únicamente pendiente para el siguiente período tributario lo relativo a los créditos y débitos generados en el mismo, en atención a los créditos liquidados en el mes anterior, para proceder a su cruce según las reglas generales, por lo que es innecesario e ilegal pretender el reintegro de una suma que la ley no ha previsto.



Lo anterior en atención a criterio establecido por este Tribunal, respecto de la pretensión del reintegro de los remanentes en sentencia de las catorce horas treinta minutos del día diecisiete de noviembre de dos mil seis, y de las ocho horas del día veintiocho de noviembre de dos mil seis,

## **6. MULTA**

**De conformidad a lo establecido en el Art. 242 letra b) del Código Tributario, multa por asentar anotaciones inexactas en el libro de compras, sanción de nueve salarios mínimos mensuales, respecto de los períodos tributarios de febrero, marzo, abril, mayo, septiembre, octubre y diciembre de dos mil tres.**

## **DE LA INFRACCIÓN**

Del análisis realizado al informe de fiscalización, a este Tribunal le convence que efectivamente la Dirección General constató que la contribuyente fiscalizada asentó anotaciones inexactas en el Libro de Compras, ya que durante los períodos tributarios de febrero, marzo, abril, mayo, septiembre, octubre y diciembre de dos mil tres, la contribuyente social registró un valor superior de importaciones, lo cual se determinó por medio del cotejo de las importaciones registradas en el Libro de Compras, con la documentación que ampara dichas importaciones, infringiendo por lo tanto, el artículo 141 letra b) del Código Tributario.

## **DE LA SANCIÓN**

En vista de lo considerado sobre la infracción, en el caso de mérito, aunque es procedente la sanción, debió haberse sancionado una sola vez, ya que la expresión "*Omitir registrar las operaciones y hacer o asentar anotaciones o datos falsos, inexactos o incompletos...*", alude al incumplimiento en su registro, para lo cual no es relevante el número de operaciones omitidas registradas en relación con cada período tributario, sino el hecho de no registrar las operaciones, y en este sentido la infracción en todo caso se configura una vez que el auditor, para efectos de control, constata que se omitió registrar operaciones, dentro del lapso cuya fiscalización se le ha ordenado, si bien en el caso del Impuesto de que se trata pueden existir varios períodos dentro de

dicho lapso, por lo que en todo caso, y para que resultara procedente la imposición de la sanción, debió haberse ordenado la fiscalización de manera separada e individualizada; para cada período mensual, con el objeto de hacer recaer la sanción sobre cada período objeto de fiscalización, razón por la cual en el presente caso, no es posible sancionar conforme a cada período tributario.

Por consiguiente, debe la resolución de mérito ajustarse en la cantidad de **MIL DÓLARES (\$ )**, y aplicarse el criterio expuesto en sentencia de las once horas del día veintinueve de junio de dos mil cinco, por considerarse una sola la infracción incurrida con su correspondiente sanción, la que comprendió para varios períodos fiscales, el registro de datos inexactos, conforme a la verificación efectuada por la Dirección General; asimismo, el monto determinado por este Tribunal, lo ha sido de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 3 del Código Tributario, respecto al principio de proporcionalidad en el cual se expresa, que entre las alternativas posibles deberán escogerse la menos gravosa al contribuyente, y en vista que en el caso que nos ocupa, el salario mínimo menos gravoso es el dispuesto en el Decreto Ejecutivo número 48, de fecha veintidós de abril de mil novecientos noventa y ocho, publicado en el Diario Oficial No. 72, Tomo No. 339, el cual será el que se aplique respecto del presente caso.

**POR TANTO:** De conformidad a lo expuesto y a los artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: MODIFÍCASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos; a las nueve horas cinco minutos del día trece de febrero de dos mil seis, a nombre de

en los siguientes términos: **A) Revócase** en cuanto a: La determinación de la cantidad de **MIL DÓLARES (\$ )**, en concepto de remanente utilizado indebidamente, respecto del período tributario de diciembre de dos mil tres, suma que la Dirección General pretende se le reintegre por haberse utilizado por la sociedad recurrente indebidamente en el período de enero del año dos mil cuatro; **B) Confírmase** en cuanto determina: **1) Remanente de crédito fiscal** en el período tributario de marzo de dos mil tres, por la cantidad de **MIL DÓLARES (\$ )**; **2) DÓLARES** Impuesto pagado en exceso por la cantidad de **DÓLARES (\$ )**, respecto del período tributario de mayo de dos mil tres; y **3) Impuesto a la**

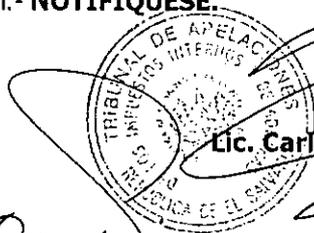


Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, abril, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil tres, por la cantidad de **MIL DÓLARES** (\$ ); y **C) Ajústase**, en cuanto a la multa por asentar anotaciones inexactas en libro de compras, de acuerdo al artículo 242 literal b) del Código Tributario, por la cantidad de **UN DÓLARES (\$ )**.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

La Dirección General deberá compensar de oficio el monto de Impuestos pagados en exceso, contra el Impuesto por pagar, determinados en la resolución impugnada; y en caso que la contribuyente manifestare su conformidad con la presente resolución, procederá a la compensación con los montos de impuestos acá determinados, una vez éstos se vuelvan líquidos y exigibles.

**CERTIFÍQUESE** 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 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**  
Vocal

**Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres**  
Vocal