

**EL INFRASCRITO PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS C E R T I F I C A:** Que en el recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal por el señor

, quien actúa en carácter de representante legal de la sociedad

, por inconformidad con

resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, agregada de folios 155 a folios 185 frente y vuelto, se encuentran la resolución y acta de notificación respectivas, que literalmente dicen:.....

.....





3) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad de

, para el período tributario de ; por la cantidad de

, para el período tributario de ; por la cantidad de

, para el período tributario de ; por la cantidad de

, para el período tributario de ; por la cantidad de

, para el período tributario de ; todos los períodos de dos mil ; y 4) Multas, por la cantidad de

, por evasión intencional del impuesto, de conformidad al artículo 254 inc. 1º y 2º letra e) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de , de ; y ; y por la cantidad de

, por omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, de conformidad al artículo 239 letra a) del referido Código, respecto de los períodos tributarios de y , todos los períodos de

#### **Y CONSIDERANDO:**

I. El señor , en su calidad de representante legal de

en su expresión de agravios señala los siguientes puntos de inconformidad:

#### **"PRUEBAS DE HECHO**

1. Los señores auditores, no consideraron el decreto Legislativo 490 publicado en el Diario Oficial el 17 de agosto del 2001, denominada LEY DE LA PRODUCCIÓN, INDUSTRIALIZACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE LA AGROINDUSTRIA AZUCARERA DE EL SALVADOR.

El Decreto... define la manera de comercializar el azúcar... ORDENA las relaciones de producción, industrialización y comercialización de la caña de azúcar... conforme a dicha normativa **NO PUEDEN EXISTIR VENTAS NO DECLARADAS** por ningún ingenio legalmente constituido y que este operando dentro del mercado Salvadoreño.

2. El **artículo 29** de dicha normativa, referente al Canje de Azúcar y Miel Final establece la posibilidad LEGAL de poder hacer las operaciones de intercambio de azúcar sin que se ALTERE la cantidad y calidad asignado cada ingenio por parte del Consejo Salvadoreño de la

Para el ejercicio , cumpliendo con el **ACUERDO N°** ... se le asignó por parte del Ministerio de Economía... Asignación anual provisional de venta de azúcar para consumo interno...  
**qq.(...)**".

"Por lo anterior, **NO PUDO EXISTIR OMISIÓN DE VENTAS**, ya que el mercado del azúcar se encuentra regulado en lo que corresponde a las asignaciones... por lo cual al tratar de tasar con IVA estas operaciones, se estaría gravando dos (2) veces las operaciones del ingenio, ya que ningún ingenio puede vender más de la cuota asignada por el Ministerio de Economía. Este argumento no fue contemplado por la Dirección General en el momento de emitir la resolución que hoy se apela.

3. (...) los ingenios intercambian azúcar pero NO a título de PERMUTA. Por lo cual es falso que ha existido permuta en el azúcar entre los ingenios, igualmente no ha existido transferencia a título oneroso de estos bienes denominados azúcar, lo que se ha dado es el cumplimiento del artículo 29 de la **LEY DE LA PRODUCCIÓN, INDUSTRIALIZACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE LA AGROINDUSTRIA AZUCARERA DE EL SALVADOR (...)**".

"4. Que por el mismo cumplimiento de la Ley especial... al efectuarse este tipo de particularidades en el movimiento de azúcar entre los ingenios de El Salvador, **no es posible que se trate de gravar la operación...** al exigir que se pague IVA por estas operaciones, se estaría exigiendo el pago de un doble tributo.



## **PRUEBAS DE DERECHO**

### **1. Violaciones Constitucionales**

Violación al derecho de intimidad societaria, ya que conforme a sentencia de la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO... número 163-C-2000, que dice textualmente **"Sin perjuicio de lo anterior este Tribunal estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y de la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores (...)"**.

"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...** la Dirección General de los Impuestos Internos no considero las Regulaciones sobre la transferencia de bienes muebles como el azúcar, regulaciones que están contenidas en leyes especiales y en acuerdos emitidos por el Ministerio de Economía, **violando el principio de legalidad (...)"**.

"Así mismo violentó este principio... ya que en el Auto de Designación no le otorgaba 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 menciona el artículo 173 y 174 del Código Tributario (...)"**.

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

**Artículo 173...** 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... 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 concedidas (...)".

**Artículo 174...** que establece en el párrafo quinto, que 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... dicho artículo... no fue específicamente mencionado en el auto de designación (...)".

**Art. 3...** el cual se refiere al **principio de legalidad** de las actuaciones de la administración tributaria, que dice... **la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento**" por lo tanto... deben estar debidamente designados, en el acto administrativo de designación al respectivo funcionario de la Dirección General (...)".

"Principio de la Verdad Material. Esta norma legal fue violentada en el proceso de fiscalización (...)".

"no ha existido por la Dirección General... hechos investigados y conocidos correspondientes a los remanentes de crédito fiscal o de supuestas OMISIONES DE VENTA DE AZUCAR de los meses de , únicamente se ampara en base a operaciones su generis, sin que se tenga la seguridad material y sustantiva a que se refieren las operaciones entre los diferentes ingenios y sobre el decreto Legislativo que los ampara. No existe en todo el informe de auditoria una referencia **ESPECIFICA Y DETALLADA** que posibilite determinar supuestas omisiones en venta de azúcar (...)".

"Violación al artículo 61 (...)".

"Para poder gravar la operación, se debe considerar por parte de la DGII, la **efectiva intención económica**, en este sentido se podrá comprobar que no ha existido intención de venta o de transferencia (...)".



### **3) Violaciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios- IVA**

#### **"CONCEPTO DE TRANSFERENCIA**

Artículo 6.- Para los efectos de esta ley se entiende como transferencia de dominio de bienes muebles corporales, no sólo la que resulte del contrato de compraventa (...)"

"Finalmente la DGII violentó el Derecho de Respuesta y Defensa de mi Representada al no especificar la razón por la cual no cumplió con la peticiones de los numerales 3, 4 y 5 del escrito presentado audiencia y pruebas, afectando así una efectiva y real oportunidad de defensa.

La DGII, no ha demostrado que ha existido transferencia de dominio a título oneroso, en este sentido el informe de auditoria es diminuto (...)"

**II.-** Por su parte, la Dirección General de Impuestos Internos, en su informe de justificación de fecha \_\_\_\_\_, expone lo siguiente:

#### **"A. PRUEBAS DE HECHO.**

1. La impetrante menciona que los auditores no consideraron el Decreto Legislativo 490... Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador...por lo que conforme a dicha normativa no pueden existir ventas no declaradas por ningún ingenio (...)"

"Sobre el particular, esta Dirección General considera pertinente mencionar que el artículo 1 de la citada ley, establece como objeto de la misma normar las relaciones entre centrales azucareras e ingenios, y las de éstos con los productores de caña de azúcar (...)"

"En ese sentido, puede advertirse que dicho cuerpo legal tiene como finalidad regular las relaciones internas entre los ingenios azucareros... se observa que lo que se persigue es la protección de las relaciones justas en el mercado del azúcar, sin incidir en los aspectos relacionados con otras leyes especiales referentes a ramas del Derecho diversas... en razón de lo

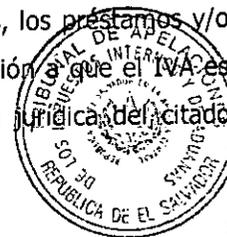
cual, las imputaciones de índole fiscal realizadas por esta Oficina dentro del procedimiento de fiscalización relativas a la omisión de ingresos y débitos fiscales por intercambios y préstamos de azúcar, realizados por la recurrente... constituyen situaciones de hecho que en razón de su naturaleza jurídica deben ser reguladas a la luz de la normativa establecida en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que grava el uso, consumo y utilización de bienes y servicios.

Por lo que para establecer las obligaciones a las que se encuentra sometida la sociedad apelante, en materia del Impuesto en mención se debe atender... los artículos 4, 6 y 7 literales b) y e) de la misma, establecen en esencia que, constituye hecho generador del citado impuesto la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales, no solo la que resulte del contrato de compraventa sino también las que resulten de todos los actos, convenciones o contratos en general que tengan por objeto, transferir o enajenar a título oneroso el total o una cuota del dominio de esos bienes...de ahí que, con base en los supuestos definidos por el legislador... claramente puede verificarse que la sociedad impetrante, no declaró parte de sus ingresos gravados en virtud de los intercambios y préstamos de azúcar blanca, situación que difiere de la asignación anual provisional de venta de azúcar para consumo interno (...)"

"2. La apelante manifiesta que, el artículo 29 de la Ley de la Producción, Industrialización... establece la posibilidad legal de poder hacer las operaciones de intercambio de azúcar sin que se altere la cantidad y calidad asignada a cada ingenio por parte del Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera.

Asimismo, agrega que... no pudo existir omisión de ventas, ya que el mercado de azúcar se encuentra regulado en lo que corresponde a las asignaciones.

Al respecto, esta Dirección General expresa que el artículo 29... constituye la base utilizada por el Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera, para garantizar una relación de transparencia entre los ingenios azucareros del país, con el objeto de garantizar un crecimiento equitativo de dicho sector agroindustrial; lo cual, no significa que para efectos de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los préstamos y/o permutas de azúcar, deban considerarse una operación no gravada, en atención a que el IVA es un impuesto indirecto, real y objetivo...por lo que al analizar la naturaleza jurídica del citado



impuesto en relación al caso particular objeto de estudio, se acota que el mismo se adecua lo establecido en la normativa legal y por consiguiente, debe ser regulado a la luz de lo establecido en la ley (...).

**"3.** De igual forma manifiesta que no ha existido permuta en el azúcar entre los ingenios, y que no ha existido transferencia a título oneroso de azúcar, ya que lo que se ha dado es el cumplimiento a lo establecido en el artículo 29 de la Ley antes citada.

Sobre el particular, esta Administración Tributaria advierte que de conformidad a lo estipulado en el artículo 1687 del Código Civil, la permuta es el contrato en el que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro; asimismo, se entiende por permuta el trueque de una cosa por otra... en ese sentido, al considerar la naturaleza jurídica de este contrato, resalta de inmediato su analogía con la compraventa, que en el fondo no es otra cosa que el trueque de una cosa por un precio en dinero, lo cual explica, el porque el artículo 1690 del citado Cuerpo Legal estipula que la permuta se regirá por las disposiciones concernientes a la compraventa, en todo lo que no tenga una regulación especial.

De igual forma, nuestra legislación tributaria, en el artículo 48 literal e) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, expresa que en las permutas u otras operaciones semejantes, se considera que cada parte tiene el carácter de vendedor, tomándose como base imponible de cada venta el valor de los bienes de cada parte. La misma regla se aplicará en los casos de mutuos de cosas".

"(...) se constató que la impetrante... realizó operaciones de intercambio con los ingenios \_\_\_\_\_, e \_\_\_\_\_, amparados en acuerdos de operatividad de intercambio, en los cuales se pactó que la contribuyente fiscalizada recibiría azúcar cruda para exportar y entregaría de sus inventarios de producto terminado azúcar blanca; asimismo, efectuó un préstamo de azúcar blanca con el Ingenio \_\_\_\_\_, por la cantidad de \_\_\_\_\_ quintales, el cual consta en el contrato de préstamo de azúcar blanca de fecha \_\_\_\_\_

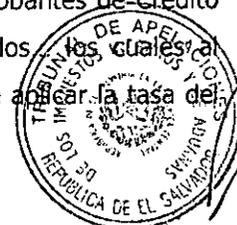
Evidenciándose de tal manera que, las transacciones antes expuestas constituyen auténticas permutas... y respecto al mutuo... éste quedó evidenciado mediante el contrato de \_\_\_\_\_

préstamo de azúcar blanca... con lo cual, se afirma tal y como se expuso en el informe de auditoría... que efectivamente se dan los intercambios de azúcar a título de permuta, o mutuo, por constituir tales circunstancias hechos generadores del Impuesto... de conformidad a lo establecido en los artículos 4, 6 y 7 literales b) y e) de la ley del referido impuesto.

4. Finalmente, agrega la recurrente que al efectuarse este tipo de particularidad en el movimiento de azúcar entre los ingenios de El Salvador, no es posible que se trate de gravar la operación, ya que de ser así, su representada tendría el derecho de deducir el crédito fiscal que debería emitir los terceros (...)"

"En relación a dicho alegato, esta Oficina considera pertinente citar la sentencia proveída por el Tribunal de Apelaciones... de las nueve horas cuarenta minutos del día veintidós de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, identificada con referencia I9510099.T, en lo relativo a la deducción de los créditos fiscales por préstamos de materia prima, la cual literalmente dice... *Al respecto a través de las investigaciones ordenadas por parte de este Tribunal que se relacionan en el considerando III, se verificó que estas operaciones consistentes en los préstamos de materia prima, efectivamente tuvieron lugar, tal como se ha aceptado por parte de la recurrente, sin embargo en los Registros Contables de la Sociedad no se ha encontrado que como producto de las operaciones se hubiera debitado, lo que en este caso debió haberse hecho en cada período, así como la emisión del CCF respectivo, lo cual se constató que no se produjo, razón por la cual se confirma que debieron haberse declarado tales débitos lo que no se hizo oportunamente... En sus alegatos la recurrente expresa, que sí efectivamente se le imputa débitos con la transferencia original (primera) de la materia prima a ...., lo justo es que en los períodos en que a su vez se produjo la devolución de dicha materia prima o sea la restitución (segunda transferencia), se le reconozca el crédito fiscal, sin embargo esta posición de la recurrente no es apropiada, ya que en ambas operaciones no hubo emisión del respectivo CCF y por lo tanto no ha habido a favor de .... traslado de crédito alguno producto de dicha operación para nada debitada por el transferente, lo que constituye un requisito indispensable para que proceda su deducción de conformidad al artículo 65 de la ley de la materia (...)"*

"(...) para el caso en estudio no se emitieron ni registraron los Comprobantes de Crédito Fiscal correspondientes por los intercambios y préstamos de azúcar realizados, los cuales al originarse de un presupuesto de ley, imponían a la impetrante la obligación de aplicar la tasa del



trece por ciento (13%) de conformidad a lo dispuesto en el artículo 54... por otra parte, no hubo traslación del débito fiscal tal como lo señala el artículo 57 incisos primero y segundo de la ley de la materia, en los cuales se establece que los contribuyentes deberán trasladar a los adquirentes de los bienes y a los prestatarios de los servicios, una cantidad equivalente al monto del débito fiscal generado en cada operación gravada, la cual deberá constar en el Comprobante de Crédito Fiscal a que se refiere el artículo 107 del Código Tributario, en forma separada del precio o remuneración de la operación y deberá pagarse conjuntamente a los vendedores o a quienes transfieren el dominio de los bienes o a los prestadores de los servicios, según quien haya emitido tal documento; ya que dichos requisitos son ineludibles cuando se pretende la deducción de créditos fiscales por operaciones afectas al impuesto... Además, todo ello debe estar debidamente registrado contablemente"; en tal sentido, al carecer de los requisitos antes mencionados no se configura la traslación de tales créditos, situación por la cual esta Oficina no comparte el argumento de la sociedad (...)".

#### **"B. PRUEBAS DE DERECHO.**

##### ***- Violaciones Constitucionales."***

"(...) después de analizar la particular interpretación de la recurrente respecto de las supuestas violaciones... así como de la sentencia emitida por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia con referencia número 163-C-2000; esta Dirección General tiene a bien expresar sus consideraciones de la siguiente manera (...)".

"(...) el Estado de Derecho descansa en dos principios esenciales: a) La División de Poderes; y b) El Principio de Legalidad; este último principio cobra importancia...en él, cobra vida la Seguridad Jurídica, como limitativo del Poder Tributario, lo cual se constituye en una garantía del ciudadano contra la Administración Tributaria y Pública, que no puede excederse en su actuación con quebranto de las personas o bienes... El Principio de Legalidad tiene efectividad en el Derecho Tributario, ya que toda la actividad tributaria queda sujeta a la Ley, tanto a la primaria o constitucional, como a la secundaria o desarrollista. El "nullum tributum sine lege" limita la Administración Pública de lo financiero, que no puede exigir tributos sólo que la ley los imponga... El Derecho Tributario cobra importancia con la aplicación del Principio de Legalidad, que no puede excluirse, y debe subsistir; de tal importancia resulta ser, que el mismo se encuentra

modernamente regulado en el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario...Con la regulación y aplicación del mismo, se tiende a garantizar al contribuyente la legitimidad de las actuaciones de los gobernantes, en el sentido de no afectar el patrimonio individual, con la imposición de tributos, más allá de la obligación a que lo sujeta la Ley (...)".

"Asimismo, La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en el Catálogo de Jurisprudencia, Derecho Constitucional Salvadoreño, 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 ésta se ajustare siempre a dichas limitantes, y por tanto sus actuaciones deberían ser siempre legales".

Además sobre el particular, el tratadista Marienhoff, plantea en su Tratado de Derecho Administrativo lo siguiente: "La actividad de la administración pública se concreta en hechos y actos jurídicos y no jurídicos, cuya validez depende de que la actividad correspondiente haya sido desplegada por el órgano actuante dentro del respectivo círculo de las atribuciones legales. Este círculo de atribuciones legales determina la capacidad legal de la autoridad administrativa (...)".

"En tal sentido para el presente caso, se observa la aplicación material y formal de dicho Principio, al reconocerse dentro del referido proceso de fiscalización a partir de la emisión del acto de iniciación... así como también, el posterior acompañamiento de actuaciones de sustanciación, apegadas y acordes a las facultades otorgadas a esta Administración Tributaria para el ejercicio de su función constitucional de velar por el cumplimiento de las Leyes tributarias.

Ahora bien, una vez efectuado un análisis doctrinario del Principio de Legalidad y sus injerencias en materia tributaria, se afirma que todo lo actuado por la Administración Tributaria... ha sido bajo el apego irrestricto a dicho principio, puesto que ha aplicado las disposiciones legales conforme la Ley lo establece (...)".

"Esta Administración Tributaria en uso de las potestades de fiscalización prescritas en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, verifica que las actuaciones de los contribuyentes estén debidamente documentadas y fielmente reflejadas en los registros que para efectos de



control del impuesto les obliga la Ley; en tal sentido, cuando... realiza una fiscalización a través de los auditores designados, equivale a que éstos efectúen una auditoría, con base a lo dispuesto en el citado artículo... De establecerse incumplimientos por parte de los contribuyentes... procede a dictar las actuaciones pertinentes, ya sea determinar y exigir el pago de impuesto no satisfecho en su oportunidad, o imponer las respectivas sanciones por las infracciones constatadas, previo el procedimiento administrativo pertinente.

Es así como mediante Auto de Designación... el cual fue notificado a la expresada contribuyente, a las        horas        minutos del día        , se ordenó en forma explícita a los auditores... la función de fiscalizar y verificar si la contribuyente... había dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia... actuaciones en las cuales se advierte contienen claramente el objeto de las mismas y las potestades de los auditores designados, para lo cual los auditores, en virtud de razones de legalidad y de oportunidad, ejercieron "estrictamente" las facultades que corresponden al ámbito de fiscalización, atribuidas a esta dependencia, contenidas en el artículo 173 del referido Código Tributario (...).

"Que en atención a dicha designación, se emitieron autos de requerimiento de información; con los cuales se propendió a la recopilación de la información que conllevará a la determinación impositiva que la sociedad refuta; actuaciones que posibilitaron la participación de la contribuyente en cuestión, de forma activa y anterior a la emisión de la opinión de los auditores, en las que pudo aportar, señalar y demostrar, todos los argumentos y pruebas que estuvieran a su favor o que comprobara la exactitud de lo declarado por la misma.

Como resultado de la verificación realizada, los auditores designados rindieron su respectivo Informe... de conformidad con el artículo 174 inciso tercero del Código Tributario, en el cual se puede apreciar el detalle de las disposiciones legales que han servido de base para la investigación (...).

"(...) en el presente caso, a la contribuyente se le concedió el plazo legal para escucharle, presentara pruebas y se defendiera en la fase contradictoria de los hechos a ella atribuidos, pero no aportó prueba alguna relacionada con los Ingresos no Declarados por Intercambios y Préstamos de Azúcar... En razón de ello, a través de los plazos concedidos se le garantizó a la

contribuyente el ejercicio de sus derechos constitucionales consagrados en los artículos 11 y 14 de la Constitución de la República de El Salvador... la falta de aportación de prueba pertinente por parte del sujeto pasivo, hace colegir que éste no cuenta con justificante alguna para evitar un pronunciamiento liquidatorio... de conformidad a lo estipulado en el artículo 203 inciso primero del Código Tributario, corresponde al contribuyente comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue a su favor, criterio que se encuentra en consonancia con sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las nueve horas del día veintitrés de julio de dos mil tres, en incidente con referencia número I0207016 T que: *"De conformidad al Art. 203 del Código Tributario corresponde al sujeto pasivo comprobar la existencia de hechos declarados y en general de todos aquellos hechos alegados a su favor (...)"*.

"En virtud de lo expuesto en los párrafos precedentes se concluye que, esta Administración Tributaria en ningún momento ha quebrantado el principio de legalidad (...)"

"Por otro lado, en relación a la supuesta violación al derecho de intimidad societaria... tal situación no se ha configurado debido a que la Administración Tributaria ha actuado con discreción y confidencialidad conforme lo dispone el artículo 28 del Código Tributario (...)"

"(...) las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria han sido proveídas de acuerdo al ordenamiento jurídico, de tal manera que las facultades conferidas mediante el auto de designación de auditor han sido conforme a las leyes tributarias y la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos".

"(...) su artículo 3 establece que *"las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le están asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente (...)"*.

"Es un hecho que para desarrollar a cabalidad tales funciones, ésta Dirección General se ha organizado y estructurado internamente en unidades y departamentos, y en ese sentido el citado artículo 3 en su inciso segundo dispone que *"... para desempeñar estas funciones le*



*Dirección General de Impuestos Internos estará dividida en las unidades que sean necesarias las cuales contarán con el personal adecuado para su funcionamiento' (...)"*.

"En virtud de lo anterior, las funciones y actuaciones que realicen para el caso las Subdirecciones constituyen nada más una actividad interna de la Dirección General, la cual no afecta en modo alguno la esfera jurídica de la contribuyente, pues las resoluciones que esta emita son atribuibles al Órgano como tal (...)"

"(...) en diversas ocasiones se ha manifestado ya la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, citando a manera de ejemplo, la sentencia emitida a las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, con referencia 39-F-97, en la cual dicha Sala expone que: *"la Administración Pública aglutina un conjunto de órganos y entes, a través de los cuales se manifiesta y actúa. Traslado dicho concepto al caso subjuicio, corresponde a la Dirección General de Impuestos Internos – dependencia del Ministerio de Hacienda-, la competencia para aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por ley (...)"*.

"En su orden, los Art. 6 y 7 regulan... las atribuciones que competen tanto al Director General como al Subdirector General; y dentro de las múltiples atribuciones que competen a éste último, se destaca la preceptuada en la letra e) Art. 7 que es la de *"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 que el Subdirector General tiene"* (...)"

"Precisamente para dar mayor cobertura a la función encomendada que la misma Ley Orgánica en su Art. 8 inciso último 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."*

"(...) el Acuerdo número DOCE... *"ACUERDA: I- Se faculta a los Coordinadores de Grupos de Fiscalización... autoricen con su firma y sello todas aquellas actuaciones administrativas y provean los autos que sean necesarios para el fiel cumplimiento 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 fiscalización, verificación...4) Actuaciones administrativas que signifiquen requerimientos de información, documentación a los sujetos pasivos y a todas las autoridades, entidades administrativas, públicas y judiciales del país (...)*".

"Así también, según Acuerdo número ... "se designó como Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes al Licenciado , de conformidad a las facultades que le han sido delegadas según los Acuerdos antes citados por la Dirección General de Impuestos Internos".

Y según Acuerdo número ... se designó como Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes al Licenciado , de conformidad a las facultades que le han sido delegadas según acuerdo antes citado".

"(...) el artículo 173 del Código Tributario en lo pertinente prescribe "La Administración Tributaria tendrá amplias facultades de fiscalización, inspección y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias", y el artículo 174... señala "... para ejercer las facultades a que se refiere el artículo anterior, la Administración Tributaria tendrá un cuerpo de auditores".

Lógicamente, cuando la Administración Tributaria toma la decisión de llevar a cabo la potestad de fiscalización, investigación, inspección y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con los impuestos que administra, nombra miembros del referido cuerpo de auditores; para lo cual, emite el respectivo auto de designación a través de cualquiera de las unidades organizativas a las que se les haya delegado dicha facultad".

"(...) por consiguiente, el Licenciado que funge como coordinador de Grupos de Fiscalización... tiene la facultad de emitir autos de designación de auditor, requerimientos de información y documentación a los sujetos pasivos y a todas las autoridades, entidades administrativas... por lo tanto, al haber emitido los autos de perfecto



respeto al ordenamiento jurídico aplicable no son atendibles los argumentos expuestos por la contribuyente en su escrito de interposición de recurso”.

“(…) la impetrante se observa que únicamente cita un párrafo de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo... sin expresar que dicha Sala ha declarado legal la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos, y que el mismo fallo no vincula a esta Oficina para considerarlo automáticamente como jurisprudencia, ya que está claro que no se aproxima a las circunstancias necesarias para considerarlo como un criterio calificable de Doctrina Legal... como previamente se apuntaba la intervención de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización se constituyen en meros actos internos, actos que simplemente se limitan a iniciar e impulsar la constatación objetiva de los hechos relacionados con trascendencia tributaria, que se ha ordenado fiscalizar e investigar desde un punto de vista técnico y legal... con ellos, los auditores designados han tratado de dar justo cumplimiento a su función, la cual se circunscribe justamente a informar a la Dirección General de Impuestos Internos, el resultado valorativo de la investigación; el cual, ha sido del conocimiento al Señor Subdirector General, a través del Informe de Auditoría... por lo que el mismo está dirigido expresamente al referido funcionario “autorizado” en su calidad de representante de la Dirección General... Con lo que queda demostrado, no sólo la legalidad del auto de designación de auditores... sino también la de los autos de requerimiento de información emitidos, y consecuentemente la validez y eficacia de la información y documentación a través de ellos obtenida (...)”.

“Finalmente, respecto del argumento... que esta Dirección General no consideró las regulaciones legales y acuerdos ejecutivos, ya que en ningún momento se ha violentado las asignaciones otorgadas en el año ... esta Oficina tiene a bien manifestar que de conformidad al Decreto Legislativo número 490... Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, la cual establece... que por la importancia que la agroindustria azucarera... es necesario fomentar dicha actividad, dándole certidumbre económica a los distintos actores que intervienen en la misma; asimismo... establece que es necesario ordenar las relaciones de producción, industrialización y comercialización de la caña de azúcar... a fin de promover la estabilidad económica y social del país, y... a fin de lograr la concreción de los propósitos indicados... es necesario crear un organismo estatal, dotado de la máxima autoridad en asuntos relacionados con la actividad agroindustrial azucarera; en ese sentido, el Acuerdo Ejecutivo número 522... establece que “El Consejo Salvadoreño de la

Agroindustria Azucarera, con fecha veintiséis de mayo del año dos mil tres, acordó recomendar al Ministerio de Economía la asignación anual definitiva de venta de azúcar para consumo interno de cada central azucarera o ingenio para el año dos mil tres."

Con lo anterior queda evidenciado que dichos Decretos fueron creados en función de protección del sector de la agroindustria azucarera, y en ninguna parte se observa que contenga regulaciones relacionadas con tributos (...)"

"En ese orden de ideas, el hecho que la Ley de la Producción... en su artículo 29 permita que los ingenios a efecto de cumplir con las cuotas establecidas para la venta de azúcar puedan realizar entre ellos canjes de cualquier cantidad y clase de azúcar y miel final, no tiene incidencia respecto de la configuración del hecho generador para efectos del impuesto en referencia (...)"

"De tal manera que, cabe destacar que en ningún momento se cuestionó sobre las cuotas asignadas por el Ministerio de Economía para el consumo interno del azúcar, ya que ese aspecto no es competencia de esta Dirección General... por lo que el argumento esgrimido por la aludida sociedad carece de fundamento legal, en razón de que la forma mediante la cual se cumple con la cuota anual establecida no ha sido objeto de cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria (...)"

**"- Violaciones a disposiciones legales del Código Tributario.**

Sobre la supuesta violación a los artículos 173 y 174 del Código Tributario, esta Dirección General considera pertinente reiterar que sus actuaciones han sido emitidas a la luz de lo que el ordenamiento jurídico ordena y permite, es decir se ha respetado el Principio de Legalidad, puesto que la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en su artículo 3 le otorga la función de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le están asignadas por la ley (...)"

"Se advierte que, una vez dada a conocer al contribuyente el inicio de una fiscalización, los funcionarios designados tienen la facultad de hacer una amplia investigación de los hechos económicos declarados por el contribuyente y de requerir las explicaciones y justificaciones de



A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, located to the right of the official stamp.

todas sus operaciones a efectos de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme a lo establecido en el artículo 173 del Código Tributario (...)

“En tal sentido, concluimos que por estar todas las actuaciones de esta Oficina apegadas a la ley no se ha afectado la esfera jurídica de la recurrente, puesto que en los actos en que se ordena la investigación se consignó el nombre del delegado que realizaría la comisión... por lo que esta Oficina considera que la no consignación de los artículos 173 y 174 del Código Tributario no ha implicado un desbordamiento de las facultades legales conferidas a esta Dirección General, así como tampoco un soslayamiento a derecho alguno de la sociedad en mención (...)

“Por otra parte, en cuanto... que esta Dirección General ha violado el Principio de Verdad Material contemplado en el artículo 3 del Código Tributario; se advierte, que el referido principio 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 la contribuyente o por diligencias realizadas por la Administración Tributaria, en ese sentido, no debe satisfacerse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar aún de oficio para obtener otras pruebas 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.

Asimismo, se aclara que 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 referido principio 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.

En relación al principio de Verdad Material la Doctrina expuesta por el autor Luis Perezagua Clamagirand en su obra denominada “La Prueba en el Derecho Tributario Español”,

página 41, expresa: "...que el legislador ha querido llegar a la verdad material en el proceso, sin que ninguna norma de apreciación de prueba coarte la libertad del Tribunal o del órgano en que juzga la materia en litigio"; de ahí que, lo que se pretende es no limitar a la Administración Tributaria en la búsqueda y determinación de la verdad material (...)"

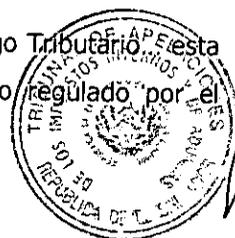
"Por lo tanto, esta Dirección General no ha violentado el Principio de la Verdad Material, ya que el contenido del Informe de Auditoria es el resultado de aplicar lo establecido en el artículo 174 inciso tercero del Código Tributario y que posibilita a la sociedad impetrante ejercer a plenitud el derecho de contradicción (...)"

En base a lo cual, puede apreciarse que la fiscalización practicada se fundamentó en la documentación e información que obra en poder de la contribuyente, al sustentarse sobre base cierta, es decir, tomando en cuenta los elementos existentes que permitieron conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 184 literal a) del Código Tributario.

Asimismo, se advierte que en el informe en referencia se encuentra detallado ampliamente el procedimiento utilizado... y en los anexos números 2, 2.1 y 4 del citado informe, se detallan claramente y de forma pormenorizada por fecha de emisión, número de factura, número de Comprobante de Crédito Fiscal, número de Comprobantes de Liquidación, monto individual de cada operación... En atención a lo anterior, no cabe duda, que la determinación de ventas por los aludidos auditores no ha sido antojadiza, y por el contrario sí es específica y es detallada para cada período tributario investigado (...)"

"Denótese de lo expuesto que, el Informe de Auditoria emitido en los términos antes relacionados no puede calificarse de diminuto como lo sostiene la impetrante, 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 motivación de los hallazgos que se le atribuyen a la contribuyente (...)"

"Finalmente, respecto de la supuesta violación del artículo 61 del Código Tributario, esta Dirección General expresa que la citada disposición legal vino a retomar lo regulado por el



derogado artículo 3 de Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles... el cual contenía la Interpretación del Hecho Generador (...)".

"En ese sentido, el artículo 61 del Código Tributario, da facultad a la Administración para exigir el tributo de acuerdo con la realidad, es decir, con el negocio efectivamente querido por las partes, prescindiendo de las formas o denominaciones jurídicas, debiendo exceptuar la voluntad declarada. Así, por ejemplo en el presente caso, la Administración determinó que los intercambios y préstamos de azúcar realizados por la contribuyente se enmarcan dentro de los conceptos de Permuta y Mutuo o préstamo de consumo los cuales constituyen hecho generador del impuesto (...)".

***"- Violaciones a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.***

Alega la impetrante que esta Oficina ha violado lo estipulado en el Artículo 6 de la referida ley, en el sentido que no ha demostrado que ha existido transferencia a título oneroso de azúcar.

Al respecto, esta Administración Tributario advierte que contrario a lo argüido por la recurrente ha quedado plenamente evidenciado... que los intercambios y préstamos de azúcar realizados por la impetrante, cumplen con lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles... por lo tanto no se ha violado dicha Ley... debido a que en el estudio realizado se determinó que sí se ha realizado una transferencia de dominio de bienes muebles corporales a título oneroso por la parte alzada, por las razones que se exponen a continuación:

En primer lugar, se considera oportuno traer a cuenta la definición de lo que se entiende por oneroso, contenida en el Diccionario de Términos y Conceptos Tributarios y Contables... Es todo aquello que incluye conmutación de prestaciones recíprocas, a diferencia de lo que se adquiere a título lucrativo. Supone Gravamen, carga u obligación... la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA en Sentencia proveída a las nueve horas con quince minutos del día treinta de noviembre de mil novecientos noventa y cuatro... cita textualmente " ... debe recordarse que la onerosidad de un negocio jurídico implica el que por la "prestación" que exista a cargo de uno de los otorgantes del acto de que se trate, se obtenga una

"contraprestación", es decir, que todos los participantes en el negocio tengan a su cargo el cumplimiento de una prestación"(...)"

"(...) cuando el artículo 6... establece que sean a título oneroso, se refiere a que el acto, convención o contrato en virtud del cual se origina la transferencia del bien debe necesariamente ser oneroso. Esto significa que debe existir una contraprestación de parte de la persona que está recibiendo el bien transferido, de lo que se deduce que las transferencias a título gratuito, no se encuentran gravadas con el impuesto en estudio (...)"

"El Código Civil en su artículo 1311 define los contratos en gratuitos y onerosos...  
Definición de Contrato Oneroso: Es aquel que tiene por objeto la utilidad de ambos contratantes, gravándose cada uno a beneficio de otro.

En consecuencia, contrato a título oneroso es aquel en que cada parte paga la ventaja que reporta el contrato mediante una contraprestación actual o futura. Aplicando estos conceptos al caso en estudio, se ve claro que el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, afecta a los contratos o convenciones mediante los cuales se transfiere el dominio de bienes corporales u otros derechos reales constituidos sobre ellos, sólo cuando el adquirente de tales bienes o derechos queda obligado a pagar mediante una contraprestación actual o futura a favor del tradente de los mismos.

Es importante señalar que para los efectos de la calificación del contrato y por consiguiente de la procedencia del impuesto, no es necesario que la contraprestación a que se obliga el adquirente consista en dinero: ella puede consistir en una obligación de hacer o no hacer o dar una cosa distinta de dinero, sin que ello prive al contrato de su carácter de oneroso (...)"

"(...) el artículo 7 de la citada Ley, el cual enuncia aquellos actos y hechos comprendidos en el concepto de transferencia de dominio, establece que: "En el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto se entienden comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos que se refieran a bienes muebles corporales provenientes de: ...b) Permutas...e) Mutuos o préstamos de consumo en que una parte entrega a la otra, cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo género y calidad...."; Situación que se enmarca a los intercambios y préstamos de azúcar realizados por la contribuyente



Así pues, para efectos de evidenciar lo oneroso de las operaciones realizadas por la parte alzada se cita en el Informe de Auditoria, el artículo 48 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles... el cual establece las bases imponibles específicas de los diferentes hechos generadores del impuesto; citando en su literal e): " En las permutas u otras operaciones semejantes, se considera que cada parte tiene el carácter de vendedor, tomándose como base imponible de cada venta el valor de los bienes de cada parte. La misma regla se aplicará en los casos de mutuos de cosas".

Finalmente, sobre el punto expresado por la impetrante en el sentido que esta Dirección General violentó sus derechos de respuesta y defensa al no especificar la razón por la cual no atendió las peticiones efectuadas en los numerales tres, cuatro y cinco contenidas en su escrito presentado durante la etapa de audiencia y apertura a pruebas; esta Oficina considera pertinente aclarar que, mediante informe técnico proveído por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de fecha \_\_\_\_\_ el cual le fue legalmente notificado a la impetrante juntamente con la resolución recurrida el día \_\_\_\_\_ mismo año citado, se le brindó pronta y oportuna respuesta respecto de los puntos señalados en los numerales antes citados, cumpliendo y respetando de tal forma con los derechos de defensa y respuesta que tiene la recurrente; en virtud de lo cual, esta Administración Tributaria no se pronunciara respecto de dicho punto, ya que lo hizo oportunamente dentro de la etapa de audiencia y apertura a pruebas (...)"

**III.-** Este Tribunal, abrió a pruebas el presente recurso mediante auto de las nueve horas cuarenta minutos del día veintiocho de julio de dos mil seis, término del cual hizo uso la recurrente social; prosiguió con el trámite del recurso, nombrando analista tributario contable a efecto de que verificara en la Dirección General de Impuestos Internos, las modificaciones de las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el resultado de dicha verificación se consignó en informe de fecha veintiséis de septiembre de dos mil seis, agregado de folios 139 al 146 del presente incidente de apelación; posteriormente, ordenó se oyeran las alegaciones finales, haciendo uso la sociedad de dicho término, trayendo luego los autos para sentencia.

**IV.** Luego de lo expuesto por la alzada, justificaciones de la Dirección General, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

**1) DE LA IMPOSIBILIDAD DE LA EXISTENCIA DE VENTAS OMITIDAS.**

Manifiesta la recurrente social en este punto, el cual lo ha clasificado como prueba de hecho, que los auditores no consideraron al momento de establecer la existencia de ventas no declaradas, lo regulado en la Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, y específicamente el artículo 29, que posibilita el intercambio de azúcar sin que se altere la cantidad y calidad asignado a cada ingenio, por lo que ningún ingenio puede vender más de la cuota asignada por el Ministerio de Economía.

Este Tribunal es del criterio que los intercambios y préstamos de azúcar entre ingenios, son transferencias de bienes muebles, por lo que las mismas constituyen hechos generadores del impuesto conforme a lo regulado en el artículo 4 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y deben ser gravadas con el impuesto respectivo, por las siguientes razones:

A) Las operaciones detalladas a folios 1041 al 1044 del expediente de impuesto respectivo, presentadas a la Dirección General de Impuestos Internos, por medio de escrito el día \_\_\_\_\_, hacen relación, primero, al intercambio de azúcar entre la recurrente social y los ingenios \_\_\_\_\_, y señala en lo pertinente que \_\_\_\_\_ le fabricó azúcar blanco a \_\_\_\_\_ y este a su vez le produjo 200,000 quintales de azúcar cruda. Tal como reza en los acuerdos firmados entre las partes \_\_\_\_\_, cobro a \_\_\_\_\_, un diferencial en concepto de canon de transformación que es el valor que difiere entre el costo de producir blanco y producir crudo... Un segundo intercambio fue realizado con ingenio \_\_\_\_\_ el cual se hizo por 70,695 quintales de azúcar blanca hecha por \_\_\_\_\_, y \_\_\_\_\_ entregó en puerto 50,000 de crudo"; y segundo, al préstamo de azúcar con \_\_\_\_\_, sobre lo cual manifiesta que \_\_\_\_\_ dio a \_\_\_\_\_, en calidad de préstamo la cantidad de 50,000 qq. de azúcar cruda zafra \_\_\_\_\_, la cual sería reintegrada con producción de la zafra \_\_\_\_\_ con las mismas condiciones de calidad. A \_\_\_\_\_ dio en calidad de préstamo la cantidad de 50,000 quintales de azúcar blanco zafra \_\_\_\_\_ la cual sería reintegrada con producción de la zafra \_\_\_\_\_, en las mismas cantidades y condiciones y calidad acordadas en los acuerdos autenticados".



Consta de folios 1057 al 1063 del expediente respectivo, fotocopia de escritura pública de préstamo de azúcar otorgado por \_\_\_\_\_ a favor de \_\_\_\_\_ la cual expresa en lo pertinente que " I) El primero, en la calidad que actúa recibe de parte de la sociedad \_\_\_\_\_, la cantidad de \_\_\_\_\_ de la \_\_\_\_\_ ... V) Me sigue manifestando el primero de los comparecientes... que lo que recibe en este acto o sean los \_\_\_\_\_ **QUINTALES DE AZUCAR BLANCA** los devolverá entre el mes de \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ )".

Se trae a cuenta la anterior información con el fin de establecer si los denominados canjes de azúcar entre ingenios (intercambios y préstamos), son actos comprendidos en el concepto de transferencia de bienes muebles, y como consecuencia constituyen hecho generador del impuesto.

En ese sentido, para poder calificar los intercambios y préstamos de azúcar como transferencias o no, es necesario considerar lo regulado en el artículo 7 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; así tenemos, por una parte, en cuanto a los intercambios de azúcar entre la recurrente social y los ingenios \_\_\_\_\_, y \_\_\_\_\_ que los mismos encajan en la letra b) del referido artículo, es decir, son permutas, cuya definición, nos la da el artículo 1598 del Código Civil al expresar "Cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero...", ya que de lo analizado en el expediente respectivo y lo expresado por la recurrente en el párrafo anterior, se constata que por entregar azúcar blanca recibe además de azúcar cruda, un diferencial en concepto de canon de transformación por el costo de producir azúcar blanca; por la otra parte, en relación al préstamo de azúcar realizado con \_\_\_\_\_, atendiendo al análisis realizado al expediente respectivo así como a lo expresado por la recurrente social, tal acto, se clasifica como mutuo o préstamo de consumo de acuerdo a la letra e) del citado artículo 7, al expresar "Mutuos o préstamos de consumo en que una parte entrega a la otra, cosas fungibles con cargo a restituir otras tantas del mismo género y calidad; ello es así debido a que la misma cantidad y calidad de azúcar que recibe \_\_\_\_\_ de parte de la contribuyente social, deberá restituírle posteriormente.

B) Del análisis de la Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, y específicamente del artículo 1, se establece que el objeto de la referida ley es normar las relaciones entre ingenios, y las de éstas con los productores de caña de azúcar, regulando en ese sentido la siembra, cultivo y cosechas de la caña de azúcar, así como su producción, autoconsumo industrial y comercialización, pero nada se aprecia en cuanto al tratamiento tributario que a tales operaciones deben dárseles, y para el caso específico, en cuanto a los intercambios y préstamos de azúcar entre Ingenios, no hay en dicha legislación elemento alguno que anule la existencia del hecho generador del impuesto al darse estas operaciones, si bien las mismas están autorizadas por la referida ley en su artículo 29, bajo el concepto de "canje de azúcar entre ingenios", y no afectan las cantidades asignadas para vender en los mercados interno y preferencial.

C) De conformidad al artículo 18 del Código Tributario, la existencia de la obligación tributaria, no se verá afectada por los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador, se les reconozca en otras normas legales siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del hecho generador, por lo que al haberse regulado en una ley especial la transferencia de azúcar a título de "canje de azúcar entre ingenios" y no afectar la asignación para la venta en el mercado interno como externo, no logra evitar que se constituya el hecho generador y por ende el nacimiento de la obligación tributaria, en ese sentido en el presente caso, la obligación tributaria se mantiene incólume por expresa disposición del legislador.

D) Es pertinente acotar que según el principio de legalidad, la obligación tributaria nace de la ley, es decir, que una vez plasmado en la norma el hecho generador con todos sus requisitos, su ocurrencia en la realidad tiene como consecuencia el nacimiento del vínculo jurídico obligacional, en cuya virtud el Estado pretende se le satisfaga una prestación a título de tributo. En consecuencia, y dado que la obligación tributaria de que se trata en el presente recurso no tiene su fuente en la resolución administrativa que determina si existe una deuda tributaria y el monto de la misma, sino en la ley, ya que el efecto del acto administrativo es únicamente declarar la existencia de la obligación, constatados en la realidad los hechos económicos que la ley declara como hechos generadores, se destruye por vía de la determinación el estado de incertidumbre en torno a la situación tributaria del sujeto que los ha manifestado.



A handwritten signature in black ink, written over the right side of the circular stamp.

Por lo anteriormente expuesto, este Tribunal comparte la posición de la Dirección General, al calificar como hechos generadores del impuesto, las operaciones cuestionadas realizadas por la contribuyente social; en ese sentido debe desestimarse lo argumentado por la referida sociedad y confirmarse en este punto lo actuado por la oficina fiscalizadora.

## **2) DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE INTIMIDAD SOCIETARIA.**

La recurrente social, como una primera violación constitucional, manifiesta que ha existido violación al derecho de intimidad societaria, ya que de acuerdo a sentencia emitida por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia referencia 163-C-2000, la cual en lo pertinente establece "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", al haber solicitado la información en el proceso de fiscalización funcionarios que no estaban designados para ello.

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 veintiuno de diciembre de dos mil cuatro, que corre agregado a folios 90 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 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.



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".

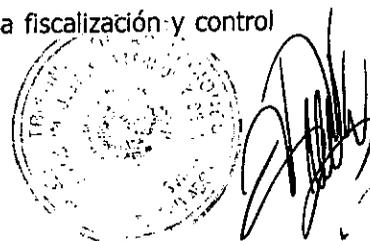
La notificación del auto hace saber al sujeto pasivo que la Administración pretende ejercer una de sus funciones básicas, con el objeto de garantizar al contribuyente el debido respeto a los derechos que la Constitución de la República garantiza a sus habitantes; dado que habrá de verificarse la auténtica 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.

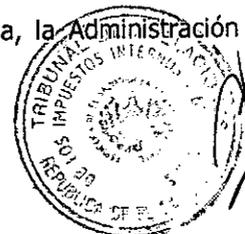
En este caso, la Administración debe proceder a verificar los hechos para contrastarlos contra las disposiciones legales pertinentes, a fin de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, mediante el proceso de fiscalización.

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 económico 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 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".

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 90, 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 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, Ref. 163-C-2000, ya que la participación 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 recurrente social.

Este Tribunal ha constatado en el auto que corre agregado a folios 90 del expediente administrativo que el licenciado , 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 90 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 requerimientos de fecha uno de febrero de dos mil (fs.206); de fecha uno de marzo de (fs. 553) del expediente respectivo, entre otros. Debe recalcar 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, 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, 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-C-2004, 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.

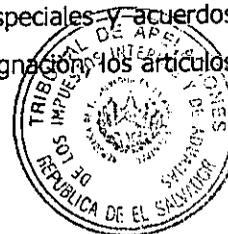
Finalmente, respecto a este punto, resulta oportuno destacar que el artículo 120 del Código, establece que es obligación de los sujetos, proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria requiera para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con los 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.

Este Tribunal hace notar que su posición respecto del argumento aquí planteado, está sustentado en sentencias, con referencia I0602012TM, de las ocho horas del día veintidós diciembre de dos mil seis, y con referencia I0602013T, de las once horas del día diecinueve de enero de dos mil siete.

### **3) DE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

En cuanto al alegato de la recurrente social, que se ha violentado el principio de legalidad, debido a que no se consideraron las regulaciones contenidas en las leyes especiales y acuerdos emitidos por el Ministerio de Economía, así como por no citar en el auto de designación los artículos



173 y 174 del Código Tributario, que otorgan la facultad de fiscalización, este Tribunal tiene a bien manifestar:

**Respecto de que la Dirección General, en cuanto a la transferencia de bienes muebles como el azúcar, no consideró las regulaciones legales y acuerdos ejecutivos.**

Como ya ha quedado establecido, en el número uno del considerando cuatro de la presente sentencia, el préstamo o intercambio de azúcar entre ingenios, efectivamente es una transferencia de bienes muebles, como bien lo afirma la recurrente social, lo cual en el orden tributario y de acuerdo a lo regulado en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, constituye hecho generador del respectivo impuesto, no obstante ello no se contrapone, que en materia de producción, industrialización y comercialización del azúcar, la regulación de dichas actividades venga dada tanto por la Ley de la Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, como por los acuerdos emitidos por el Ministerio de Economía, específicamente en cuanto a las asignaciones de azúcar a comercializar en los mercados interno y externo, todo lo contrario, la Dirección General para establecer que las operaciones reguladas en la respectiva ley, eran transferencias de bienes muebles, consideró, analizó y evaluó el contenido de la misma.

El alegato expresado, conforme a los razonamientos previos, cae por su propio peso al haberse establecido y demostrado en esta instancia revisora, tal y como se plasma en el informe de fiscalización de fecha cuatro de enero de dos mil seis, el incumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y del Código Tributario, debido a que se omitió declarar como hechos generadores del impuesto, los intercambios y préstamos de azúcar entre ingenios, los cuales constan en los contratos celebrados entre la sociedad recurrente y los otros ingenios.

Cabe afirmar que en atención al Principio de Legalidad, la referida oficina fiscalizadora, y de cara a lo regulado en la ley de la materia, no puede más que establecer la realidad tributaria de la contribuyente social, aún cuando esta difiera que la realidad contractual y económica de la misma, de ahí, que debe desestimarse el alegato aquí analizado, ya que no existe la supuesta violación al Principio de Legalidad.

**Sobre lo cuestionado, en cuanto a que en el auto de designación no se consignaron los artículos 173 y 174 del Código Tributario.**

Aprécia 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 social, 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.

Por su parte, 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, Ref. 163-C-2000, 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, criterio este que es conforme a precedente contenido en sentencia de las ocho horas del día veintidós de diciembre de dos mil seis con referencia I0602012TM.

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.

Es oportuno advertir, que por medio del presente criterio el Tribunal le da respuesta a la argumentación de la violación al principio de legalidad, planteado tanto en el punto de las violaciones constitucionales como en las violaciones a disposiciones del Código Tributario, específicamente a los artículos 3 letra c), 173 y 174.

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

Respecto al artículo 3 letra h) del Código Tributario, clasificado por la sociedad recurrente dentro de las violaciones a disposiciones legales del Código Tributario, expresa la misma 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 o de supuestas OMISIONES DE VENTAS DE AZUCAR de los meses de enero a diciembre del 2003, únicamente se ampara en base a operaciones su generis, sin que se tenga la seguridad material y sustantiva a que se refieren las operaciones entre los diferentes ingenios y sobre el decreto Legislativo que los ampara. No existe en todo el informe de auditoria una referencia **ESPECIFICA y DETALLADA** que posibilite determinar supuestas omisiones en venta de azúcar... haciendo por ello diminuto el informe de auditoria que es la base para determinar o tasar impuestos complementarios... Con una simple verificación de las cuotas asignadas a los ingenios... la DGII hubiera podido verificar que no ha existido transferencia

oneroso de azúcar... por lo cual pretender gravar estas operaciones su generis se viola el principio de la verdad material (...)".

Sobre el punto en discusión este Tribunal advierte, que la Dirección General para llevar a cabo la fiscalización, se encargó de verificar registros y recopilar información y documentación que respaldan los valores declarados, entre la información proporcionada por la recurrente social, y que consta agregada al expediente respectivo, se encuentran de folios 1041 al 1044, "explicación de las operaciones relacionadas con los traslados de azúcar cruda transferidos y recibidos a otros ingenios en concepto de préstamos"; de folios 1057 al 1063, "Testimonio de Escritura Pública de préstamo de azúcar, otorgada entre la sociedad recurrente y la sociedad "; de folios 1064 al 1065, "Acuerdo de Intercambio de azúcar entre Ingenio e "; la cual fue presentada en fecha veintinueve de marzo de dos mil cinco.

De lo anterior, se aprecia en el informe de fiscalización de fecha (fs. 2914 al 2917 y 2923 al 2930 del expediente de impuesto), que la Dirección General efectuó un análisis jurídico de la información relacionada así como del resto aportada en la etapa de fiscalización, conforme a lo regulado en los artículos 4, 6 y 7 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de lo cual concluyó que constituyen hecho generador del impuesto, los intercambios y préstamos de azúcar efectuados entre la sociedad recurrente y los ingenios y (fs. 2917 al 2919 del expediente).

Al respecto este Tribunal advierte, que la Dirección General al establecer la existencia del hecho generador en los intercambios y préstamos de azúcar efectuados entre la sociedad recurrente y los ingenios y , se remitió a los hechos reales constatados, independientemente que la comprobación de los mismos dependió tanto de la información aportada por la sociedad o por las diligencias realizadas por la misma administración, así como también que el respectivo informe detalla la forma y los medios en que se llevó a cabo la investigación, la información y la documentación utilizada, expresa de forma puntual los procedimientos y datos utilizados para comprobar los valores declarados y establecer el impuesto que se debió declarar en su oportunidad como producto de las operaciones de intercambios y préstamos de azúcar razón por la cual a juicio de este Tribunal el informe ilustra lo suficiente como para dar conocer a la



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 planteado 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, referencia 288-A-2003, 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.

El anterior criterio es conforme a precedente contenido en sentencia con referencia I0602012TM, de las ocho horas del día veintidós diciembre de dos mil seis.

#### **5) DE LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 61 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.**

La recurrente social, para fundamentar la presente inconformidad, la cual clasificó dentro de las violaciones a disposiciones legales del Código Tributario, expresó "Para poder gravar la operación, se debe considerar por parte de la DGII, la **efectiva intención económica**, en este sentido se podrá comprobar que no ha existido intención de venta o de transferencia de estos tipos de bienes, ya que cada ingenio tiene una asignación de cuota de azúcar a nivel nacional,

siendo materialmente imposible que... vendiera más azúcar de la que el ministerio de Economía les hubiera asignado para el...".

Este Tribunal del análisis del expediente respectivo, considera que la Dirección General precisamente por el ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 61 en mención, al haber analizado la documentación e información que se obtuvo en la etapa de fiscalización, específicamente, los contratos y acuerdos que norman los **intercambios y préstamos de azúcar**, es que se permite establecer que los actos realizados entre la recurrente social y los ingenios... y... constituyen verdaderamente permutas y mutuos.

Así las cosas, e independientemente del hecho de que la Dirección General recurrida haya hecho uso de la facultad conferida a su favor por el Código Tributario en el artículo 61 y del alegato de la sociedad recurrente en el sentido de que no hay por qué calificar de permutas y mutuos lo que en sí constituyen intercambios y préstamos de azúcar entre ingenios, la situación tributaria de la sociedad deviene en la misma plasmada en la resolución apelada, en el sentido que es procedente el pago de la suma determinada por la Dirección General de Impuestos Internos, en virtud de haberse demostrado la existencia de contratos de permuta y mutuo y constituir por ello hechos gravados. Resulta prudente considerar que el argumento sostenido por la agraviada respecto de este punto se muestra inconsistente, ya que abstracción hecha de los argumentos legales vertidos, a nivel semántico debe reconocerse la coincidencia del término "intercambios" que utiliza la recurrente con el término permuta o trueque, e igualmente la coincidencia del término "préstamos de azúcar" con el de mutuo de azúcar, lo que confirma la postura de la administración tributaria.

En virtud de esta resolución se constata que efectivamente, el vínculo jurídico obligacional ha surgido y por tanto, la recurrente debe satisfacer la prestación tributaria pretendida, según los montos determinados en la resolución objeto de apelación, los cuales, como se ha dicho, coinciden plenamente con los supuestos normativos que establecen el monto a pagar, la obligación subsiste en virtud de haberse generado ipso jure dada la ocurrencia de los hechos generadores, lo cual no puede ser desconocido por esta instancia.



Por lo anterior expuesto, este Ente contralor establece que la violación invocada carece de fundamento y debe desestimarse.

#### **6) DE LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 6 DE LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

Sobre tal afirmación la recurrente social sólo se limitó a transcribir el contenido del referido artículo sin puntualizar las razones de la violación al mismo, por lo que éste Tribunal considera improcedente dicha reclamación y en ese sentido debe desestimarse.

#### **7) DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE RESPUESTA Y DE DEFENSA.**

Manifiesta la recurrente social que la Dirección General violentó su derecho de respuesta y de defensa al no especificar la razón por la cual no cumplió con las peticiones hechas por medio del escrito presentado en la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas.

Este Tribunal para dar respuesta a dichas afirmaciones, considera que es necesario primeramente, establecer el alcance de los derechos de respuesta y de defensa, para luego a la luz de los referidos derechos analizar las actuaciones de la Dirección General.

En ese sentido, en cuanto al derecho de respuesta es oportuno señalar, que el mismo deviene o es consecuencia del ejercicio del derecho de petición, es decir, que para exigir la respuesta a una petición es necesario primero formular la referida petición, como bien lo afirma la Honorable Sala de lo Constitucional, en sentencia de fecha veinticuatro de noviembre de dos mil tres, con referencia 873-2002, que en lo pertinente expresa: "Al respecto. Ignacio Burgoa, en su obra "Las Garantías Individuales", lo define como "la facultad de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escrita de cualquier índole, la cual adopta específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción, recurso, etc."... El ejercicio de esta garantía de libertad conlleva como correlativa obligación, la de los funcionarios estatales de responder o contestar las solicitudes que se les eleven... dicha contestación no puede limitarse a dar constancia de haberse recibido la petición; sino que la autoridad correspondiente debe analizar el contenido de la misma y resolverla conforme a las facultades jurídicamente conferidas. Lo anterior

no implica que la respuesta deba ser favorable a las pretensiones del gobernado, solamente la de obtener una pronta réplica”.

Se puede entender que el derecho de petición, además de velar por una pronta resolución a la solicitud hecha por el particular, también implica la obligación por parte del funcionario de resolver el fondo y de manera clara la petición.

Por otra parte, en cuanto al derecho de defensa nos permitimos traer a cuenta lo manifestado por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha trece de julio de dos mil uno, con referencia 106-S-2000; que en lo pertinente establece “En sede administrativa, el derecho de defensa se concentra en el derecho de ser oído en el procedimiento respectivo; se concretiza en que los interesados planteen sus alegaciones y que éstas sean tenidas en cuenta por la Administración a la hora de resolver, esto es, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas las razones y argumentos que convezan o no, y permitan conocer el sentido de la voluntad administrativa en el juicio que la fundamenta”.

Establecido el alcance tanto del derecho de respuesta como del de defensa, este Tribunal pasa a analizar lo actuado tanto por la Dirección General de Impuestos Internos, como por la recurrente social, contenido en el expediente de impuesto respectivo, así tenemos que:

A) La oficina fiscalizadora, en aras de garantizar los derechos de audiencia y de defensa que le merecen a la contribuyente social, por medio de auto de fecha \_\_\_\_\_, concedió audiencia por cinco días a la recurrente social para que manifestara su conformidad o no con el contenido del informe de fiscalización de fecha \_\_\_\_\_, además vencido el plazo de la audiencia abrió a pruebas las respectivas diligencias por diez días, a efecto de que se presentara las pruebas idóneas y conducentes que ampararan la razón de inconformidad de la referida sociedad (fs. 3029 al 3037).

Auto de audiencia que fue notificado en legal forma el día \_\_\_\_\_ del mismo año, por medio de persona al servicio de la contribuyente social, y en el mismo acto se entregó copia del respectivo informe de fiscalización, según consta a folios 3047 vuelto.



B) La recurrente social, dentro del plazo de la audiencia conferida, por medio de escrito presentado el día \_\_\_\_\_ a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas expresó "considero oportuno manifestar en este acto mi inconformidad con el informe de auditoria (...)".

C) En fecha \_\_\_\_\_ la referida recurrente presentó escrito (fs. 3049 al 3054), dentro del término de apertura a pruebas, en el cual manifestó en lo pertinente "Por todo lo anteriormente expuesto PIDO... 3... se pida al \_\_\_\_\_ confirmación de las... cuotas asignadas a los ingenios de El Salvador... y se verifique que las ventas reportadas para efectos fiscales... coinciden con las cuotas asignadas... 4. Con base a mi Derecho de Defensa y para garantizar una debida defensa... solicito se pida por la Unidad de Audiencia... al Ministerio de Economía el **ACUERDO** de fecha \_\_\_\_\_, acuerdo que asigna las cuotas... en la venta de azúcar para ese mismo período \_\_\_\_\_, para efectos que se pueda comprobar que no ha existido venta de azúcar más de la asignada... 5. Solicito... que incluya al \_\_\_\_\_ y otros institutos legales, se nombre por esa Dirección General de Impuestos Internos un experto en la materia de comercialización del azúcar en el mercado nacional... para efectos de garantizar mi Derecho de Defensa y se pueda determinar por ese experto que... no ha realizado ventas adicionales a las asignadas por el ministerio de Economía (...)".

D) La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas por medio del informe de fecha \_\_\_\_\_ (fs. 3055 al 3077), valoró y dio respuesta a cada una de las argumentaciones planteadas por la recurrente social para sostener su inconformidad con el informe de fiscalización, si bien las mismas fueron expresadas dentro de la etapa de apertura a pruebas y no en la que legalmente corresponde, la etapa de audiencia.

Específicamente en cuanto a lo peticionado, confirmación de las cuotas de azúcar asignadas por el Ministerio de Economía; solicitar al referido Ministerio el Acuerdo ejecutivo número \_\_\_\_\_; así como nombrar un experto en la materia de comercialización del azúcar en el mercado nacional, se aprecia de la lectura del referido informe de audiencia lo siguiente:

a) La Unidad de Audiencia, en lo referente "a la verificación de las asignaciones de las cuotas de azúcar por parte del Ministerio de Economía", dejó en claro la posición de la Dirección General al expresar en lo pertinente "en ningún momento se cuestiona sobre las cuotas asignadas

por el Ministerio de Economía para el consumo interno del azúcar, ya que ese aspecto no es competencia de esta Dirección General; motivo por el cual durante todo el desarrollo de la investigación no se entró a valorar ese aspecto... por cuanto la forma en la cual se cumple la cuota anual establecida no ha sido objeto de cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria" (fs. 3069 vuelto).

b) En cuanto a la solicitud de pedir al Ministerio de Economía el Acuerdo ! , se aprecia a folios 3069 del expediente, que la Dirección General además de analizar la Ley de Producción, Industrialización y Comercialización de la Agroindustria Azucarera de El Salvador, también lo hizo con el contenido del referido acuerdo, del cual citó su considerando , "El Consejo Salvadoreño de la Agroindustria Azucarera, con fecha , acordó recomendar al Ministerio de Economía la asignación anual definitiva de venta de azúcar para consumo interno de cada central azucarera o ingenio para el año dos mil "; lo cual le sirvió para concluir "Con lo anterior queda evidenciado que dichos Decretos fueron creados en función de protección del sector de la agroindustria azucarera, y en ninguna parte se observa que contengan regulaciones con aspectos relacionados con tributos (...)".

c) La petición de nombrar un experto en materia de comercialización del azúcar en el mercado nacional, la Unidad de Audiencia le dio respuesta como parte de las argumentaciones manifestadas por la recurrente social (fs. 3076 del expediente), manifestando en lo pertinente "Cabe mencionar que el objeto de la participación de peritos dentro del procedimiento administrativo tiene como finalidad la de ilustrar sobre puntos relativos a su ciencia, arte o práctica, de manera tal que asesores respecto de materia ajena al conocimiento del aplicador de la ley, pero siempre en relación a cuestiones medulares que puedan incidir en el resultado del procedimiento, situación que en el caso que nos ocupa no se presenta por cuanto el resultado de la investigación refleja en el Informe de Auditoría de fecha no se refiere a aspectos técnicos particulares de la actividad realizada por el sector agroindustrial azucarero, en cuanto a su proceso de producción, sino que recae sobre la comprobación de la realización del hecho generador consistente en los intercambios y préstamos de azúcar... cuya determinación se origina en la documentación e información principalmente contable proporcionada por la contribuyente... información que fue analizada en debida forma por los auditores designados y que no se refiere a los mencionados aspectos técnicos sino a situaciones



que corresponden con la aplicación de las normas tributarias, por lo cual se insiste no era necesario el nombramiento de un perito (...)".

De lo anterior este ente contralor concluye que, la Dirección General garantizó el derecho de respuesta de la contribuyente social, por una parte, al tener en su poder el Acuerdo Ejecutivo número        emitido por el Ministerio de Economía, y plasmar en el informe de audiencia, el análisis que en su oportunidad se hiciera del mismo, y por la otra, al responder de forma amplia y razonada a la recurrente social, sobre su incompetencia en cuanto a la asignación de cuotas por parte del Ministerio de Economía, así como la improcedencia de nombrarse perito para dilucidar una cuestión que es de aplicación de la norma tributaria a los hechos concretos y conocidos en el expediente, si bien como se aprecia, el resultado de lo peticionado, no lo fue en un sentido favorable para la recurrente social.

En cuanto al derecho de defensa, es del todo evidente que el mismo se garantizó, desde el momento en que la recurrente tuvo conocimiento del informe de fiscalización y pudo en los plazos de la audiencia y de apertura a pruebas, manifestar sus argumentos de inconformidad con el mismo; además de que los referidos argumentos así como lo peticionado fue atendido, valorado y razonado en su oportunidad, como se constata del informe emitido por la Unidad de Audiencia.

Lo anterior permite concluir al Tribunal, que no existe violación alguna de los derechos de respuesta y de defensa por parte de la Dirección General, y en consecuencia debe desestimarse lo alegado en este punto.

#### **8) DE LO DIMINUTO DEL INFORME DE FISCALIZACIÓN.**

Afirma la impetrante que, el informe de fiscalización es diminuto debido a que la Dirección General en él mismo no ha demostrado la existencia de transferencia a título oneroso.

Este Tribunal del análisis efectuado al informe de auditoría de fecha        , aprecia que la fiscalización practicada se fundamentó en la documentación e información que obra en poder de la contribuyente así como la proporcionada por terceros, entre la que se puede mencionar el Libro Diario-Mayor y el Estado de Resultados, las Partidas Contables



**9) 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 del reintegro al Fisco de la República, del remanente de crédito fiscal utilizados indebidamente en el período tributario de diciembre de dos mil tres y al respecto advierte, 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 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 remanente de crédito fiscal utilizado en forma indebida en el período tributario de enero de dos mil , determinado por la Dirección General, proviene de la objeción a créditos fiscales y de la determinación de ingresos no declarados, en los períodos de , lo que provocó una deducción de créditos fiscales mayores a los que legalmente le correspondía.

En la resolución venida en apelación, la Dirección General de Impuestos Internos para el período tributario de , determinó un remanente menor, por la cantidad de DÓLARES CON CENTAVOS DE DÓLAR (\$ ), suma que a juicio de este ente contralor es legal, ya que se ha determinado la existencia de ingresos gravados que no fueron declarados, provenientes de operaciones de intercambios y préstamos de azúcar blanca entre la sociedad recurrente y otros ingenios, así como ingresos declarados indebidamente provenientes de comprobantes de crédito fiscal emitidos en concepto de canon de transformación por intercambios de azúcar cruda por blanca realizados en el período tributario de septiembre, período en el cual debió declararse los ingresos y débitos fiscales generados por dicha operación y asimismo, que el cálculo de dicha determinación 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 y trasladado por ende al mes de , lo fue por la cantidad de DÓLARES (\$ ).

Como antes se ha dicho, la Dirección General para el período tributario de diciembre de \_\_\_\_\_, determinó la suma de \_\_\_\_\_ DÓLARES CON \_\_\_\_\_ CENTAVOS DE DÓLAR (\$) \_\_\_\_\_, en concepto de remanente de crédito fiscal, razón por la cual el excedente de \_\_\_\_\_ DÓLARES CON \_\_\_\_\_ CENTAVOS DE DÓLAR (\$) \_\_\_\_\_ existente entre ambas cifras, 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 \_\_\_\_\_ y restado a los débitos fiscales 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 General por medio de la resolución liquidatoria objeto del presente recurso, pretende que la sociedad apelante efectúe el reintegro en efectivo del remanente de crédito fiscal, trasladado al período de \_\_\_\_\_ es necesario verificar en la ley la procedencia de dicha petición.

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 relacionados 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 que "El contribuyente que cese en el objeto o giro de sus actividades, no podrá solicitar devolución ni reintegro del remanente del crédito fiscal que quedare con motivo 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 antes citados, 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, con 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 del remanente del crédito fiscal que quedare con motivo de dicho término de actividades, por lo que el mismo pasa a constituir un costo que debe ser 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 inexistencia 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.

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 de aquellos que no lo han hecho. Dicho proceso 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 ( ), razón por la cual al objetarle el remanente que fue trasladado de ( ), la autoridad recurrida modifica la situación tributaria de la recurrente respecto de un período cuya fiscalización no ha sido ordenada ( ), tal y como se refleja

en el siguiente cuadro:

CIFRAS EN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA

Valores Determinados	según Declaración	Objeción a Remanente Trasladado en exceso	Efecto del Reintegro para
Remanente de Crédito Fiscal mes anterior	\$ .00	\$ 0	\$ 0
(+) Crédito del mes	\$ .00		\$ .00
<b>Total Créditos del período tributario</b>	\$ .00		\$ 0
(-) Débitos Fiscales	\$ .00		\$ .00
Remanente próximo período declarado y/o determinado	\$ .00		\$ 0

Del cuadro anterior, se puede observar en la columna de los valores declarados por la contribuyente social, según declaración modificatoria del mes de , presentada el día ( , que consta a folios dos mil setecientos cincuenta y ocho del expediente administrativo, que efectivamente, el remanente de crédito fiscal de , se corresponde con el valor de ( DÓLARES (\$ .00), valor que a juicio de la contribuyente es el dato correcto, habida cuenta que dicho período tributario no ha sido objeto de fiscalización.

Al observarse el efecto del pretendido reintegro ordenado, dentro del período tributario de , el mismo se traduce en un remanente el cual asciende a la cantidad de DÓLARES CON CENTAVOS DE DÓLAR (\$ ) lo que inclusive no coincide con la suma de CENTAVOS DE DÓLAR (\$ ), que pretende la Dirección General se reintegre, por haber sido utilizado indebidamente, ya que para ello debió haber fiscalizado hasta el período tributario de culminando en un remanente de crédito fiscal.



Conforme a la disposiciones legales precitadas, este Tribunal entiende que al haberse determinado, mediante la resolución objeto del presente recurso, que el remanente de crédito fiscal correspondiente al período tributario de \_\_\_\_\_ ascendía a la suma de \_\_\_\_\_ DÓLARES CON \_\_\_\_\_ CENTAVOS DE DÓLAR (\$ \_\_\_\_\_ ), dicha suma debía ser tomada en cuenta por el contribuyente para elaborar la declaración jurada correspondiente al período tributario de \_\_\_\_\_ y de esta forma, se adecuarían aritmética y legalmente, los montos de los créditos fiscales del período subsiguiente.

En otras palabras, al establecerse mediante resolución el monto del remanente de créditos fiscales que legalmente correspondían, la situación tributaria del período subsiguiente ya se encontraba definida a este respecto, quedando únicamente de sumar dicha cantidad a los valores obtenidos durante el mismo período, para proceder a su cruce con los débitos fiscales, según las reglas generales, por lo que se hace innecesario y es ilegal, el pretender el reintegro de una suma que la ley no ha previsto.

Se concluye que el actuar de la Dirección General es legal, en cuanto a la determinación de los remanentes de crédito fiscal para el período tributario de \_\_\_\_\_, no así respecto del reintegro que pretende para el mes de \_\_\_\_\_, ya que este último no se enmarca en el supuesto de "liquidación de oficio del Impuesto", por una parte, y por otra, como antes se ha manifestado, la Administración Tributaria carece de facultades legales para exigir suma alguna en concepto de reintegro por remanentes de créditos fiscales.

Lo anterior en atención a criterio establecido por este Tribunal, respecto de la pretensión del reintegro de los remanentes, en sentencias, de las catorce horas treinta minutos del día diecisiete de noviembre de dos mil seis, Inc. I0603018T; y de las ocho horas del día veintidós de diciembre de dos mil seis, Inc. I0602012TM

#### **10) EN CUANTO A LA MODIFICATORIA DE LAS DECLARACIONES.**

La recurrente social por medio de escrito presentado a este Tribunal, en la etapa de apertura a pruebas, solicitó que se verificara el cumplimiento parcial de las observaciones de la



con posterioridad a la fecha de notificación del auto que ordene la fiscalización se considerarán como no presentadas...”, quedando así en claro que no era posible la modificación voluntaria del contribuyente, resultando imprescindible el requerimiento expreso de la Dirección General contemplado en el artículo 175 letra b) del citado cuerpo legal, razón por la cual este ente contralor se inhibe de conocer de las declaraciones modificatorias aludidas.

### **11) SOBRE LAS MULTAS.**

Este Tribunal advierte que, en cuanto a las multas impuestas por evasión intencional del impuesto y por omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, de conformidad a lo regulado, respectivamente, en los artículos 254 inc. 1° y 2° letra e) y 239 letra a) del referido Código, la parte alzada en su oportunidad no manifestó razón de inconformidad alguna, por lo que debe confirmarse la resolución venida en apelación, en lo referente a dichas multas.

**POR TANTO:** De conformidad a lo expuesto, disposiciones legales citadas 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 cuarenta y cinco minutos del día \_\_\_\_\_, a nombre de la contribuyente \_\_\_\_\_, en los siguientes términos:

**A) Revócase** en cuanto a la determinación de la cantidad de \_\_\_\_\_ **DÓLARES CON \_\_\_\_\_ CENTAVOS DE DÓLAR (\$ \_\_\_\_\_)**, en concepto de remanente utilizado indebidamente, respecto del período tributario de \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ suma que la Dirección General pretende se le reintegre por haberse utilizado por la sociedad recurrente indebidamente en el período de \_\_\_\_\_ ;

**B) Confírmase** en cuanto a: **1)** Remanentes de crédito fiscal determinados, respecto de los períodos tributarios comprendidos de \_\_\_\_\_, por los montos relacionados al principio de la presente sentencia; **2)** Impuesto determinado a cargo de la recurrente, por los períodos tributarios comprendidos de \_\_\_\_\_, por los montos relacionados al inicio de la presente sentencia; y **3)** Multas impuestas, para los períodos tributarios de \_\_\_\_\_, por los conceptos y montos relacionados al inicio de la presente sentencia.

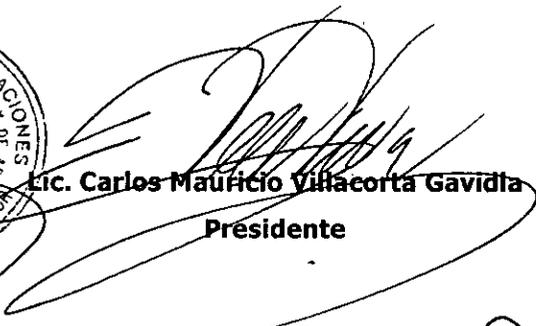
Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

**CERTIFÍQUESE** esta resolución y acta de notificación y vuelva 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.**

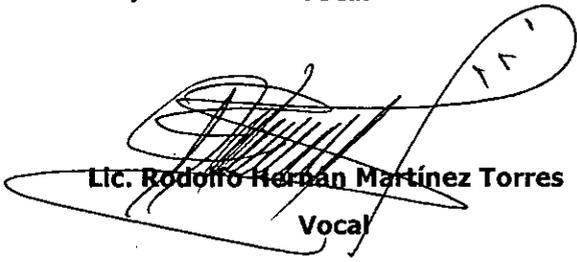


  
**Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia**  
Presidente

  
**Lic. Román Carballo**  
Vocal

  
**Lic. José Magdaleno Molina Martínez**  
Vocal

  
**Lic. Carlos Ernesto Torres Flores**  
Vocal

  
**Lic. Rodolfo Heribán Martínez Torres**  
Vocal

**NOTIFICAR EN:**



