



Inc. I0603004TM

**TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:**

San Salvador, a las nueve horas del día veintiséis de enero de dos mil siete.

**VISTOS** en apelación de la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas veinte minutos del día trece de febrero de dos mil seis, por medio de la cual dicha oficina resuelve: 1) Determinar a cargo de la sociedad

, la cantidad total de **MIL**

**DÓLARES (\$ )**, que en concepto de

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le corresponde pagar respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres; y 2) Sanciona a la referida contribuyente con la cantidad de

**MIL DÓLARES CON CENTAVOS DE**

**DÓLAR (\$ )** en concepto de multas por evasión intencional del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios por infracciones cometidas a dicha Ley y al Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, mayo y julio de dos mil tres, de conformidad a lo establecido en el artículo 254 inciso primero y segundo letra e) del Código Tributario.

**Y CONSIDERANDO:**

**I)** El señor , en su calidad de representante legal de la sociedad apelante al expresar sus argumentos dijo:

"Que...fue notificada mi representada, la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos....Informe Técnico emitido por la Unidad de Audiencia



y Apertura a Prueba emitido....por la Dirección General de Impuestos Internos; División Jurídica; Departamento de Notificaciones, mediante el cual se sanciona a mi representada...Y no estando de acuerdo con el auto antes relacionado y el Informe de Auditoría, vengo a presentar las pruebas de hecho y de derecho, exponiendo a continuación las razones de inconformidad que asisten a mi representada para no estar de acuerdo con las sanciones determinadas(...)"

"Mi representada se ha visto envuelta en una constante fiscalización por parte de la Dirección General de Impuestos Internos durante los ejercicios 2004 y 2005, para lo cual cito algunas de las actuaciones realizadas por la Unidad de Medianos Contribuyentes:

Fuimos visitados por medio del auditor... el cual era portador de credencial... en el cual cita lo siguiente "Esta Dirección General sujeta a Principios de Igualdad y Economía Tributaria esta realizando cruces de información..." la citada nota esta firmada por Lic. (Coordinador de Grupos de Fiscalizaron Sub-Dirección Medianos Contribuyentes)(...)"

"Como es de observar mi representada ha sido objeto de un acoso fiscal, la cual ha culminado en la emisión del Auto de Designación al que a continuación me refiero.

Que como resultado de la visita efectuada a mi representada por los Auditores... comisionados por la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Medianos Contribuyentes, por medio del auto de designación...mediante el cual se les designó para que fiscalizarán e investigaran si mi representada había dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,

su Reglamento y demás disposiciones legales, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación, relacionadas con el impuesto referido...durante cada uno de los **PERÍODOS TRIBUTARIOS COMPRENDIDOS DEL UNO DE ENERO AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE DOS MIL TRES**; y a la vez por medio del auto de ratificación y convalidación,...por medio del cual la Subdirección General de esa Dirección General, ratifica y convalida lo actuado por la misma, en el auto de designación...por medio del cual se ordena fiscalizar a la sociedad \_\_\_\_\_ y a la vez las facultades ejercidas mediante todos los requerimientos de información y documentación que se realizaron a mi representada y al interior de esa Dirección suscritas por el licenciado \_\_\_\_\_, incorporando hasta en este acto, al referido licenciado como Coordinador de Grupos de Fiscalización, y aclarando en dicho auto que todas las actuaciones se han hecho a mi representada con el nombre de \_\_\_\_\_ y no como esta constituida legalmente(...).”

**“IRREGULARIDADES EN LOS AUTOS DE DESIGNACION, RATIFICACION Y CONVALIDACION.**

Por medio del auto...se nombra a los auditores...para llevar a cabo la fiscalización e investigación sobre las operaciones de mi representada relativas a los periodos del año dos mil tres del impuesto IVA, y ocho meses después emite auto de ratificación y convalidación con el cual se pretende modificar el original, incorporando hasta este momento al licenciado \_\_\_\_\_ como Coordinador de Grupos de Fiscalización; en este caso manifiesto que se han cometido una serie de vicios que inician con la emisión del auto de designación y finalizan con la determinación del impuesto que consta en el Informe de Auditoría...ya que en el primero de los autos citados se nombra fiscalizar a la sociedad



de igual manera se hizo en todos los requerimientos que le efectuaron a la misma; por cuanto la dirección General debió de ratificar por razones de legitimidad tal actuación debiendo anular dicho auto y emitir uno nuevo en el cual se consignara el nombre de la sociedad tal como consta en la Escritura de Constitución de mi representada, sin que hasta el momento se haya hecho ya que el citado auto de ratificación y convalidación no es extensivo al verdadero nombre de la sociedad ya que en el mismo solo existe un aclarase sobre el verdadero nombre de la sociedad y ala vez cita en su parte final que se modifica el auto de designación emitido a nombre

cuando realmente el citado auto nunca ha existido a nombre de esa sociedad ya que el mismo no fue emitido, ratificado ni convalidado, de tal manera que se evidencia de manera clara que toda la información que sirvió de base para emitir el Informe...carece de validez jurídica, ya que en el expediente se han incorporando los requerimientos efectuados por los auditores sin mención del nombre verdadero de la sociedad, anulando de esa manera la fiscalización ejercida; en consecuencia se produce una ilegalidad en la actuación de esa Dirección General, por lo cual el informe emitido, el cual fue dado a conocer mediante la notificación del auto...carece de base jurídica y por consiguiente debe ser declarado ilegal, todo lo anterior viola los principios de seguridad jurídica y legalidad.

Por otra parte el auto de designación debió haber contenido desde su inicio el nombramiento del Coordinador en la fiscalización e investigación a que se hace referencia en el citado auto, en atención a la jerarquía de funciones que le son asignadas por medio de los acuerdos respectivos, dentro de la Administración Tributaria; ya que precisamente son ellos...los que autorizan con su firma y sello todas las actuaciones administrativas que resultan necesarios en una fiscalización desde el momento de la notificación del auto de designación, y no incorporándolo ocho meses después cuando la Dirección General se da cuenta de los vicios que han cometido;

más cuando es evidente que las facultades de fiscalización que le competen a la Dirección General, ya están por caducar sino es de observar la fecha de la audiencia y apertura a prueba con la fecha de la notificación, no teniendo otra alternativa la Dirección General, para anular todas las actuaciones derivadas desde la fecha en que notificaron el auto hasta la emisión del citado auto de modificación, porque de ser así los auditores hubiesen iniciado la fiscalización lo cual significaba volver a requerir toda la documentación e información recabada hasta ese momento a fin de emitir un Informe que cumpliera con los requisitos establecidos en el artículo 174 del Código Tributario.

Por otra parte, es de señalar que en el auto de designación no solo se debió de incorporar el auditor o auditores y el coordinador, sino también de manera expresa al auditor que funge como **SUPERVISOR en la fiscalización realizada a mi representada, respecto de lo cual** para nada se evidencia en ninguno de los autos emitidos o es que dentro de la escala jerárquica que la administración tiene no existe tal figura.

Finalmente, mi representada fue requerida por medio de credencial...suscrita por el **licenciado** en calidad de Coordinador de Grupos de fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos; para que presentara las declaraciones del Impuesto en estudio de los períodos tributarios comprendidos **desde enero de dos mil dos hasta febrero de dos mil tres**, respecto del cual hago relación a las declaraciones de los períodos de enero y febrero de dos mil tres, que son las que competen en el estudio llevado a cabo y que han rendido en el Informe...y como puede apreciarse al inicio de este escrito mi representada estaba vigilada bien de cerca por personal de esta oficina y fue así que por indicaciones del personal de es sub-dirección que los ingresos de los meses de enero y febrero de 2003 se declararon en el periodo de



enero 2002, ya que en su mayoría correspondían a ingresos por el contrato celebrado con \_\_\_\_\_ por lo que en el auto de designación de auditores...no se debió incorporar dichos períodos ya que existió una actuación previa a la fiscalización por esa misma Dirección General; dando cumplimiento así a lo establecido en el artículo 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

**Aunque con lo planteado, en nombre de mi representada desestimo en su totalidad el contenido del Informe de Auditoría, no obstante, me permito hacer las siguientes consideraciones:**

Es conveniente señalar que a mi representada se le atribuyen ingresos no declarados, en diferentes meses del ejercicio dos mil tres, sin embargo, quiero en esta oportunidad expresar que no sé evaluó en qué momento fueron declarados algunos ingresos, ya que como se observa en la página trece del Informe, los auditores solo se dieron a la tarea de compulsar a los clientes de mi representada, sin ahondar en la investigación y la forma en que declaramos los ingresos obtenidos por los contratos suscritos con algunos clientes los cuales fueron declarados en períodos anteriores a los fiscalizados, tal es el caso del contrato de fecha tres de enero de dos dos, celebrado con la sociedad \_\_\_\_\_ que al haber recibido un anticipo por las actividades a realizar, personal de la Dirección General nos manifestaron que debía de declarar la totalidad del contrato, no obstante que los Comprobantes fueron emitidos parcialmente y registrados en la fecha de su emisión.

Con respecto a las compras y créditos fiscales objetados, se ha manifestado que mi representada no comprobó que las compras y créditos fiscales declarados durante los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, correspondan a desembolsos de egresos útiles y necesarios para el giro de mi poderdante; al no

cumplir con lo establecido...la Ley de IVA, al respecto, manifiesto mi total inconformidad con todo lo expuesto ya que el hecho de que no se hayan proporcionado los documentos tal como lo expuse en el escrito presentado a esa Dirección General fue por el hecho de que los documentos solicitados fueron extraviados; lo cual ampare con la denuncia que efectué a la Policía Nacional Civil,...lo cual a la vez ya fue informado a esa Dirección General; partiendo de ese hecho considero que los auditores no pueden calificar los créditos fiscales declarados como no útiles y necesarios para llevar a cabo nuestras actividades, ya que si los mismos no se tuvieron a la vista, no fue posible su verificación física a efectos de evaluar el contenido que consta en los mismos y concluir que los bienes o servicios que fueron adquiridos no fueron útiles y necesarios,(...)."

"Con respecto a que los mismos no se encuentran registrados y por ese hecho no son deducibles, manifiesto que se ha hecho lo posible de buscar en nuestros archivos algunos de los Comprobantes los cuales han sido registrados en el Libro de Compras y establecer contacto con nuestro principal proveedor de servicios ya los trabajos encomendados a mi representada eran ejecutados a través de la sociedad pero a pesar que teníamos la esperanza de con ellos satisfacer el total de compras omitidas nos llevamos la sorpresa que la citada sociedad dejo de operar en el ejercicio 2004, situación que fue confirmada por el señor quien desempeñaba el cargo de Contador General de la citada empresa sin embargo, debido a que el plazo concedido para aportara las pruebas es relativamente corto, no se han encontrado todos, **a menos que se nos concediera un plazo adicional**; al respecto, se procedió a registrar cada uno de los Comprobantes que fueron encontrados, en virtud de que tal como se manifestó Los libros de Compra y su soporte correspondiente del referido ejercicio fueron sustraídos a mi persona al dejar estacionado mi vehículo en la Calle los Sisimiles y avenida los Girasoles de la Colonia MÍramonte, de esta ciudad.



En vista de lo anterior, aportó en esta oportunidad los folios de los Libros de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, para que sean considerados por dicha Unidad, así adjunto nota firmada por el contador de sociedad

para que sea investigada la existencia legal y se de por aceptada la petición de desestimar dicho hallazgo.”

“...mi representada considera que se han violado los principios de igualdad ya que no sean hecho todas las diligencias pertinentes para establecer una justa tasación, principio de seguridad jurídica ya que no se tiene la certeza que la administración se haya referido en sus actuaciones a la sociedad

Siendo este principio La seguridad un derecho fundamental, que tiene toda persona frente al Estado y un deber primordial que tiene el mismo Estado hacia el gobernado (...).”

**II)** La Dirección General de Impuestos Internos, al justificar su actuar manifestó:

“En cuanto a lo expresado por la recurrente relativo al uso de credenciales y del acoso fiscal, que se ha visto envuelta, por parte de esta Dirección General, esta Oficina expresa que cada una de las credenciales que se hubieren emitido han tenido una finalidad específica, tal pudiera ser la colaboración que tienen la obligación de aportar todos los contribuyentes, ya sea como control de sus propias operaciones o de terceros, con que hubiese realizado operaciones, las cuales evidentemente no tienen como finalidad una fiscalización que induzca a una liquidación oficiosa de impuesto, sino de simple verificación y control, por cuanto es inadecuado tildar de constantes fiscalizaciones, cuando lo que ha ocurrido son verificaciones que no deben confundirse

con fiscalizaciones, las que en ningún momento pretenden causar acoso a la contribuyente.

Respecto de tal Acoso Fiscal esgrimido por la apelante,...que si los períodos tributarios que se le fiscalizaron a la recurrente, difieren de los cuales se le solicitó colaboración, el argumento esgrimido carece de relevancia jurídica como para pretender atacar de ilegal el Informe de Auditoría, ya que tal argumento no ha sido comprobado de manera alguna por parte de la referida contribuyente...Siempre con respecto al acoso fiscal, esta Dirección General tiene a bien citar la sentencia emitida por...Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas,...la cual dice:

"Así también, la contribuyente social ha argumentado que ha existido lo que comúnmente se le ha llamado como "acoso fiscal"; no obstante sus argumentaciones van en el sentido que mientras se ventilaba un proceso...por los períodos tributarios fiscalizados...la Dirección General procedió a realizar requerimiento de IVA y de Renta concediendo para ello plazos cortos; sin embargo, este Tribunal no le encuentra relevancia jurídica como para declarar ilegal la resolución recurrida, ya que dicha aseveración jamás fue planteada por parte de la apelante social ante la Dirección General y por ende, este Tribunal, al carecer de la facultad de comprobación no verificó sobre lo alegado por la impetrante, debiéndose confirmar lo actuado...Por lo expuesto, se evidencia...que la contribuyente en comento incurrió en omisiones, incumpliendo con sus obligaciones fiscales que exige la Ley...por lo que con base en los Principios Administrativos, tales como el de Igualdad de tratamiento de los administrados y el de Legalidad, es pertinente proveer lo que conforme a derecho corresponde en la presente sentencia,(...)"



**“En lo que respecta a que la sociedad Apelante alega que existe irregularidad en los autos de designación, ratificación y convalidación, por las siguientes razones:**

**-Que por medio del auto...se nombra a los auditores...para llevar a cabo la fiscalización e investigación sobre las operaciones de su representada relativas a los periodos del año dos mil tres del impuesto IVA, y ocho meses después emite auto de ratificación y convalidación con el cual se pretende modificar el original incorporando hasta este momento al... Coordinador de Grupos refiscalización; manifestando en este caso que se han cometido una serie de vicios que inician con la emisión del auto de designación y finalizan con la determinación del impuesto... ya que se nombró fiscalizar a la sociedad**

**debiendo haberse consignado el nombre tal y como consta en la escritura de Constitución de su representada.**

**-De igual manera manifiesta que el auto de designación debió haber contenido desde su inicio el nombramiento del Coordinador en la fiscalización e investigación a que se hace referencia en el citado auto, en atención a la jerarquía de funciones que le son asignadas por medio de los acuerdos respectivos,...ya que precisamente son ellos...los que autorizan con su firma y sello todas las actuaciones administrativas que resultan necesarios hacer en una fiscalización desde el momento de la notificación del auto de designación y no incorporándolo ocho meses después cuando la Dirección General se da cuenta de los vicios que han cometido;**

**-Asimismo alega que en el auto de designación no solo se debió de incorporar el auditor o auditores y el Coordinador, sino también de manera expresa al auditor que funge como SUPERVISOR,...respecto de lo cual para nada se evidencia en ninguno de los autos emitidos o es que dentro de la escala jerárquica que la administración tiene, no existe tal figura”.**

“...esta Dirección General,...no comparte los argumentos esgrimidos por la apelante, debido a que los actos administrativos emanados por esta Administración Tributaria...han sido emitidos conforme a derecho,...significa, que en el ejercicio de la función administrativa no posee más potestades que las que la ley expresamente le reconoce.

En tal sentido, la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones,...los actos administrativos se dictan siguiendo un procedimiento determinado según los términos de la ley aplicable al mismo,(...)”.

“...las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de la Administración Pública... están expresamente consignados en la normativa jurídica reguladora de la actividad pública... En consecuencia, los titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la ley,(...)”.

“...las actuaciones suscritas por el Coordinador de Grupos de Fiscalización...son expresión manifiesta de la figura jurídica de la "delegación de firmas", la cual en ningún momento representa un desprendimiento de competencias por parte del Subdirector General de Impuestos Internos, ya que sólo corresponde a una delegación para la realización material de tareas que le corresponden al referido funcionario delegante;...así: 1) Autos de designación mediante los cuales se facultan a los



auditores o peritos para realizar la fiscalización, verificación, inspección y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias...por parte de los sujetos pasivos, así como efectuar requerimientos, prevenciones y emplazamientos...3) Notificar los autos de designación...; actuaciones que al Señor Subdirector General de Impuestos Internos le corresponde homologar, en el entendido que en él se representa la competencia atribuida a la Administración para ejercer la facultad de fiscalización; además, el acto de convalidación y ratificación,...únicamente corresponde al ejercicio de la facultad de conservación de los actos administrativos, sin que ello deba significar o indicar violación a algún derecho o garantía constitucional (...):

“...el Código Tributario establece respecto de los actos a través de los cuales se les confieren facultades de fiscalización a los Auditores;...el artículo 174 inciso quinto del referido cuerpo legal, el que textualmente dice: "Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su Designación"; en atención a dicha disposición, esta Dirección General proveyó por medio de la Subdirección de Medianos Contribuyentes, Coordinación de Grupos de Fiscalización, el Auto de Designación de Auditores,...acto administrativo que fue hecho del legal conocimiento de la sociedad apelante,...el cual contiene el nombramiento de los Auditores...designados para efectuar la fiscalización e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente fiscalizada,...siendo precisamente el Licenciado...como funcionario con cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización, quien efectuó el nombramiento, lo anterior en atención a la escala jerárquica derivada del nombramiento y de la delegación de funciones asignadas dentro de la Administración Tributaria, a los funcionarios que ostenten dicha categoría; de lo cual se advierte, que un Coordinador de Grupos de Fiscalización, no puede por sí y ante sí autonombrarse para fiscalizar, que de haberse hecho de tal forma, ello no sería ni legal ni idóneo; por lo cual, el nombramiento de los Auditores así efectuado, no vislumbra destellos de ilegalidad alguna, ya que el Coordinador de Grupos, en dicha actuación,

funge,...dentro del marco de facultades legalmente delegadas por el Señor Subdirector General de Impuestos Internos,...mediante los acuerdos respectivos;(...)”.

“...esta Dirección General no omite pronunciarse sobre las facultades del Coordinador de Grupos de Fiscalización que ha suscrito los autos en discusión, así como de las otras actuaciones que corren agregadas al expediente respectivo, y que se han derivado del auto de designación... las cuales han sido realizadas en cumplimiento del Acuerdo...suscrito por el Subdirector General de esta Dirección General, de conformidad a los artículos 4 inciso segundo y 8 inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos,...el cual establece como facultades de los referidos Coordinadores lo siguiente: "4) Actuaciones administrativas que signifiquen requerimientos de información y documentación a los sujetos pasivos, y a todas las autoridades, entidades administrativas, públicas y judiciales del país, de igual forma a las personas particulares naturales o jurídicas, así como a los proveedores, clientes, acreedores y deudores de los sujetos pasivos, con la finalidad de realizar cruces de información, a efecto de cotejar la información obtenida de los requerimientos efectuados con las anotaciones contenidas en los registros contables y libros o registros de compras y ventas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de los sujetos pasivos investigados, de tal forma que se pueda constatar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario, y en las diferentes leyes tributarias que administra esta Dirección General”.

Sobre las actuaciones de los Coordinadores dentro del procedimiento de Fiscalización el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas ya ha sentado jurisprudencia, estableciendo que dichas actuaciones son legales,(...)”.



“Por lo que del antecedente antes relacionado, se considera por parte de esta Oficina, que los autos de requerimiento de información efectuados por el Coordinador de Grupos de Fiscalización, durante el presente Procedimiento de Fiscalización, contienen los requisitos de validez y eficacia que deben consignar los actos administrativos de tal naturaleza, y que sirvieron para recabar la prueba necesaria que sirvió de soporte a esta Administración Tributaria; de lo que se puede apreciar que lo actuado por esta Dirección General no ha producido agravio a la contribuyente fiscalizada ni los mismos traen inmersos implícitamente efectos de nulidad;(...)”

“...el Coordinador de Grupos de Fiscalización suscribió el respectivo auto de designación, mediante el cual se designó a los auditores para llevar a cabo la verificación y fiscalización del cumplimiento de las Obligaciones Tributarias por parte de la contribuyente apelante; el cual actuó de conformidad con el Acuerdo...emitido por esta Dirección General,...De lo anterior, se colige y se confirma que el Coordinador de Grupos de Fiscalización de esta Dirección General, que suscribió el Auto de Designación... antes relacionado, poseía la facultad legal delegada para poder otorgar actos como el citado, además de los autos de requerimiento de información; por lo que no se requiere que dichos Coordinadores hubieran poseído nombramiento específico para el Procedimiento de Fiscalización(...)”.

“...se puede advertir que el Coordinador a que alude la contribuyente, en su escrito de mérito, ha actuado conforme a la Ley, circunstancia que ha sido avalada tanto por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos como por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia...esta Oficina no ha ratificado y convalidado las actuaciones de los Coordinadores porque exista un vicio en el Procedimiento de Fiscalización, tal como lo aduce la contribuyente sino que lo ha hecho con el objeto de adecuar sus actuaciones a la recomendación realizada por la

Sala de lo Contencioso Administrativo en el Fallo identificado con la referencia 163-C-2000,(...)”.

“En consecuencia...el Subdirector General de Impuestos Internos detenta por ley todas las atribuciones referentes a la operatividad de esta Oficina, que incluye las potestades de fiscalización, y al haber asumido dicho funcionario lo actuado en el presente caso a través de la ratificación y convalidación efectuada, ha reconocido dichos actos como emanados y proveídos por él mismo, lo que deja sin duda que se han revestido de una capa de certidumbre aun mayor que la poseída antes de dicha ratificación y convalidación, puesto que tales figuras consiguen que se evite la anulación de un acto que pudiese adolecer de algún vicio, por lo que se concluye que no ocurre la ilegalidad que aduce el contribuyente recurrente.

**La impetrante alega a su vez, la existencia de vicios a la emisión del auto de Designación, además de que toda la información que sirvió de base para emitir el informe...carece de validez jurídica, ya que en el expediente se han incorporado los requerimientos efectuados por los auditores sin mención del nombre verdadero de la sociedad, anulando de esa manera la fiscalización ejercida; en consecuencia se produce una ilegalidad en la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos, por lo cual el informe emitido el cual fue dado a conocer mediante la notificación del auto...carece de base jurídica y por consiguiente deber ser declarado ilegal, todo lo anterior viola los principios de seguridad jurídica y legalidad**

Al respecto, se informa que tal como quedó establecido en el auto de modificación, ratificación y convalidación...se aclaró que si bien esta Oficina consignó en las actuaciones realizadas a través del proceso de fiscalización la denominación de la sociedad como

en la



escritura Pública de Constitución...inscrita en el Registro de Comercio...es

sin embargo, la contribuyente conoce que su denominación social puede abreviarse

, por lo que en las actuaciones de esta Oficina, lo que se ha hecho es citar completo además de tomar en cuenta lo que dispone el artículo 191 del Código de Comercio, que expresa que:" la sociedad anónima se constituirá bajo denominación, la cual se formará libremente sin mas limitación que la de ser distinta de la de cualquiera otra sociedad existente e irá inmediatamente seguida de las palabras: "Sociedad Anónima", o de su abreviatura "S.A.", en tal sentido, si además de estar bien identificada por medio de su denominación social, también se ha consignado los números de identificación tributaria y de Registro de Contribuyente, no existe duda, mucho menos error que vicie los actos administrativos emanados por autoridad competente, por lo que debe considerarse honorable Tribunal, como inaceptable el argumento expuesto por la recurrente.

**En cuanto a lo alegado por la impetrante relativo a que le fue requerida por medio de credencial...suscrita por el licenciado**

**en calidad de Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Medianos Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos; para que presentara las declaraciones del Impuesto en estudio de los periodos tributarios comprendidos desde enero de dos mil dos hasta febrero de dos mil tres, respecto del cual hace relación a las declaraciones de los periodos de enero y febrero de dos mil tres, que son las que competen en el estudio llevado a cabo y que han rendido en el Informe...tales declaraciones fueron presentadas los días doce de febrero y seis de marzo del mismo año (2003). Y fue así, que por indicaciones del**

personal de la Subdirección que los ingresos de los meses de enero y febrero de dos mil tres se declararon en el periodo de enero dos mil dos, ya que en su mayoría correspondían a ingresos por el contrato celebrado con \_\_\_\_\_ celebrado el tres de enero del año 2002; por lo que en el auto de designación de auditores de fecha uno de marzo de dos mil cinco, no se debió incorporar dichos periodos ya que existió una actuación previa a la fiscalización por esa misma Dirección General; dando cumplimiento así a lo establecido en el artículo 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Asi como señala que se le atribuyen ingresos no declarados, en diferentes meses del ejercicio dos mil tres, sin embargo, el recurrente quiere en esta oportunidad expresar que no se evaluó en que momento fueron declarados algunos ingresos que como se observa...del informe los auditores solo se dieron a la tarea de compulsar a los clientes de su representada sin ahondar en la investigación y la forma en que declararon los ingresos obtenidos por los contratos suscritos con algunos clientes los cuales fueron declarados en periodos anteriores a los fiscalizados, tal es el caso del contrato de...celebrado con la sociedad \_\_\_\_\_ que al haber recibido un anticipo por las actividades a realizar, personal de la Dirección General les manifestaron que debía de declarar la totalidad del contrato, no obstante que los Comprobantes fueron emitidos parcialmente y registrados en la fecha de su emisión.

Sobre lo argumentado por la apelante, consta en el informe de auditoria de...que se compulsaron a los principales clientes de la sociedad recurrente, a los cuales se les requirió fotocopia de los contratos y/o convenios celebrados por transferencia de bienes y/o servicios suscritos y vigentes en los periodos tributarios



investigados, detalle de las ventas y compras de bienes y/o servicios, incluyendo las disminuciones o aumentos efectuados y documentados con notas de crédito y/o notas de débito, fotocopias de la documentación emitida por ventas y recibida por compras de bienes y/o servicios. Asimismo, se detallan los clientes que proporcionaron la información solicitada, dentro de la cual consta la sociedad

información

que fue proporcionada... constatándose que se incluye el convenio que la contribuyente aporta en la etapa de Apertura a Pruebas, siendo pertinente acotar que de la lectura del mismo se advierte que corresponde a un Contrato de Prestación de Servicios de Administración, pago de planillas y supervisión, y en su cláusula tercera: Forma de Pago, se establece que el contratista deberá presentar las facturas correspondientes, en la cual indicará el valor de las planillas canceladas, de las fábricas, tanto de obreros como de personal de administración y proyectos y se procederá a la revisión respectiva. Siendo dicha cláusula la que determina si la contribuyente declara en el primer pago parcial el valor total convenido, es decir el monto total que consta en el contrato, advirtiéndose que en el presente caso dicho monto no se ha pactado, como para que pudiera admitirse el argumento de que la recurrente haya declarado en enero de dos mil dos, el total de los ingresos generados precisamente en enero y febrero de dos mil tres, debido a que dicho monto era desconocido para la contribuyente, porque no había sido pactado de esa forma, además, el citado contrato establece que el contratista deberá presentar las facturas correspondientes en las cuales indicaría el valor de las planillas canceladas, tal y como puede observarse en los comprobantes de crédito fiscal emitidos por la contribuyente y cuyo detalle consta en anexo...del referido informe de auditoría, del cual se puede establecer que en los períodos tributarios de enero y febrero de dos mil tres, la sociedad emitió los Comprobantes de Crédito Fiscal...a

en el período tributario de enero y...de febrero, ambos del año dos mil tres, en concepto de servicios de montaje de

estructuras en proyectos, honorarios por asesorías y preparación de oferta, por administración de fábrica y gastos de personal, trabajos de soldaduras eléctrica en estructura metálica y costo de administración de personal, siendo los valores documentados superiores a los consignados en la declaración modificatoria de enero de dos mil dos, y la cual es presentada por la contribuyente como prueba de haber declarado los ingresos de los períodos tributarios de enero y febrero de dos mil tres en el período de enero de dos mil dos; sin embargo, no presenta detalle de cuales son los documentos que incluye en la referida declaración. Por tales circunstancias se concluye que los argumentos esgrimidos no desvirtuaron lo determinado en el respectivo informe de auditoria. Además no aportó pruebas... sobre que personal de esta Dirección General le haya conminado a declarar la totalidad del contrato en el período tributario de enero de dos mil dos.

**Con relación a las compras y créditos fiscales objetados, se ha manifestado que la apelante no comprobó que las compras y créditos fiscales declarados durante los periodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, correspondan a desembolsos de egresos útiles y necesarios para el giro de la poderdante; al no cumplir con lo establecido en el artículo 65 incisos primero y cuarto de la Ley de IVA, al respecto manifestó su total inconformidad con todo lo expuesto ya que el hecho de que no se hayan proporcionado los documentos tal como expuso en el escrito presentado a esta Dirección General fue por el hecho de que los documentos solicitados fueron extraviados; lo cual amparó con la denuncia que efectuó a la Policía Nacional Civil,...lo cual a la vez ya fue informado a esta Dirección General; partiendo de ese hecho considera que los auditores no pueden calificar los créditos fiscales declarados como no útiles y necesarios para llevar a cabo las actividades, ya que si los mismos no se tuvieron a la vista, no fue posible su verificación física a efectos de evaluar el contenido que consta en los**



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

**mismos y concluir que los bienes o servicios que fueron adquiridos no fueron útiles y necesarios por lo que el artículo...antes citado no es aplicable en el presente caso.**

Sobre tal argumento es conveniente mencionar, que los contribuyentes del Impuesto están obligados a conservar por un período de cinco años, los documentos que el Código Tributario exige,...asimismo, el...mismo cuerpo legal, establece qué hacer en el caso que los contribuyentes extravíen los documentos y registros, al establecer que: "En caso de pérdida de los registros de contabilidad, archivos y documentos legales, el contribuyente deberá cumplir con las siguientes obligaciones: a) Informar a la Administración Tributaria dentro de los cinco días siguientes; y b) Reconstruir la contabilidad dentro del plazo y conforme a las normas que fije la Administración Tributaria que no podrá ser inferior a diez días", disposición que en el presente caso no fue cumplida, ya que la contribuyente presentó la fotocopia de la denuncia efectuada a la Policía Nacional Civil, División Regional Metropolitana de Investigación... como respuesta a requerimiento de información...efectuado en el proceso de fiscalización, siendo pertinente acotar que la contribuyente debió informar el hurto de los documentos cinco días siguientes al suceso y luego reconstruir sus registros y documentos, y no esperar a que esta Dirección General le requiriera los documentos y registros en un proceso de fiscalización para efectuar la reconstrucción de la misma.

Asimismo, se observa que dentro de dicho proceso de fiscalización se dio oportunidad a la contribuyente que presentara la documentación, ya que tal y como consta en el informe de auditoria...se establece que con el propósito de verificar las compras y créditos fiscales declarados en los períodos tributarios comprendidos de marzo a junio y de agosto a diciembre de dos mil tres, se solicitó a la sociedad recurrente mediante autos...que proporcionara los Comprobantes de Crédito Fiscal

recibidos;...en que fueron solicitados hasta la fecha de emisión del Informe de Auditoria...la contribuyente tuvo suficiente tiempo para reconstruir y proporcionar los documentos y registros solicitados, por lo que no es procedente el argumento de la contribuyente en el sentido que... la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios no es aplicable en el presente caso, ya que se le dio oportunidad en el proceso de fiscalización para presentar los Comprobantes de Crédito Fiscal y Registros de Compras declarados y viéndose esta Oficina imposibilitada de efectuar las comprobaciones correspondientes sobre el cumplimiento de lo establecido en...la Ley antes mencionada, procedió a objetar los créditos fiscales declarados, ya que esta Oficina no puede reconocer derechos a la contribuyente sin haber comprobado que éstos cumplen con los presupuestos establecidos en las Leyes respectivas; siendo por tal razón que es hasta en la etapa de apertura a pruebas concedida que esta Oficina procedió a valorar las compras y créditos fiscales, tal como consta en el respectivo proceso.

## **CON RELACION A LA SUPUESTA VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD, SEGURIDAD JURIDICA Y LEGALIDAD**

### **SOBRE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Cabe señalar, que la impetrante en su escrito de mérito manifiesta que ha sido violentado el Principio de Igualdad,...que la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, no hace distingo alguno con los administrados, ya que es respetuosa del citado principio, por lo que los actos administrativos se dictan siguiendo un procedimiento determinado según los términos de la Ley aplicable al mismo, ya que la Ley estipula la relación jurídica tributaria, y es mas todos los contribuyentes están supeditados a la facultad de control y de verificación de parte de la Administración Tributaria en iguales circunstancias(...)"



"...esta Oficina considera que el principio de igualdad no solo implica igualdad ante la Ley, sino también igualdad en cuanto a la aplicación de la misma; ello significa, que no se puede modificar arbitrariamente el sentido de las decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando se considere que debe apartarse de sus precedentes se deberá presentar una fundamentación razonable para ello.

### **SOBRE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

"...El Principio de Legalidad tiene efectividad en el Derecho Tributario, ya que la actividad tributaria queda sujeta a la Ley, tanto a la primaria o Constitucional, como a la secundaria o desarrollista...El Derecho Tributario cobra importancia con la aplicación del Principio de Legalidad, que no puede excluirse, y debe subsistir;...Con la regulación y aplicación del mismo, se tiende a garantizar a la 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(...)".

### **"SOBRE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA**

La impetrante manifiesta que se ha violado el Principio de Seguridad Jurídica, ya que, no se tiene certeza que la Administración haya referido sus actuaciones a , por lo que esta Oficina considera que atendiendo a la Escritura de Constitución...inscrita en el Registro de Comercio...se constata que la sociedad , puede abreviarse V., y si la Dirección General en sus actuaciones se refiere a la contribuyente bajo su denominación abreviada no es por ello ilegal su actuar, ni puede sostenerse que se le esté violentando ni Principio, ni Derecho alguno y menos inexistencia de la razón social

por ese hecho de la denominación de la persona jurídica, si ello se encuentra regulado en la formación de las sociedades bajo el Código de Comercio...Por lo que en relación al presente caso, se han consignado los hallazgos pertinentes en el Informe de Auditoria...aplicando los procedimientos de auditoria idóneos; lo anterior, en consideración a que el trabajo del auditor consiste esencialmente en la búsqueda, acumulación y producción de información que le permita cerciorarse de que no existe de acuerdo con la Ley, obligación de liquidar Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios o incumplimientos a las obligaciones formales dispuestas por las Leyes relativas a la materia.(...)”

**III)** Por medio de auto proveído por este Tribunal, a las nueve horas treinta minutos del día dieciocho de mayo de dos mil seis, se abrió a pruebas el presente incidente, término que utilizó la sociedad apelante por medio de escrito presentado a este Tribunal el día uno de junio de dos mil seis; posteriormente se efectuó nombramiento de analista tributario contable, técnico que rindió informe con fecha cuatro de septiembre de dos mil seis; consecutivamente, se proveyó auto de las diez horas quince minutos del día veinte de septiembre de dos mil seis, a fin de oír las alegaciones finales de la impetrante social, término que utilizó por medio de escrito de fecha nueve de octubre de dos mil seis. Trayéndose finalmente a para sentencia el caso de mérito.

**IV)** De lo expuesto por la parte recurrente y justificaciones de la Dirección General, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

**1) RESPECTO AL USO DE CREDENCIALES Y DEL ACOSO FISCAL.**

Sobre el primero de los alegatos, este Tribunal advierte:



**A)** Que la impetrante social, por medio de su representante legal, centra sus argumentos en el uso de credenciales en la investigación fiscal que le fue realizada, afirmando que han existido frecuentes visitas de auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, visitas que califica su representante legal de “una constante fiscalización”, supuestas credenciales sobre las cuales relaciona los números de referencia 40550-NEX-0212-2004 de fecha veintidós de enero de dos mil cuatro; 40550-NEX-00699-2004 de fecha dos de febrero de dos mil cuatro, y otra de fecha seis de marzo de dos mil tres, sobre la cual no relaciona su número de referencia.

No obstante el argumento planteado previamente, el representante legal no concluye en el escrito de apelación sobre dicho alegato, respecto de la forma en que afecta negativamente los intereses de su representada el supuesto actuar de la Dirección General vía credencial, así como de qué forma afectan los resultados de la fiscalización efectuada a la sociedad impetrante para los períodos investigados.

Sin embargo, este Tribunal hace las siguientes consideraciones sobre el punto en análisis:

- a) Que en el hipotético caso, de que se hubiere dado el uso de credenciales tal y como lo alega la sociedad impetrante debe dejársele constancia a la sociedad apelante, que es un mecanismo de control congruente con las atribuciones que como institución tiene la Dirección General de Impuestos Internos, o sea la de verificar las obligaciones que por ley se le exigen a los sujetos pasivos y sobre las cuales está obligada a cumplir la sociedad apelante, todo ello lo cual esta conforme al tenor legal de los artículos 173 y 174 del Código Tributario.

- b) Las notas que el representante legal de la sociedad apelante califica como credenciales y que constan en fotocopias a folios 90,91 y 92 del incidente de mérito, fueron utilizadas en el plano de la *colaboración* que todo sujeto pasivo del impuesto IVA está obligado a prestar, ante los requerimientos de información y documentación que realice el ente fiscalizador en el ejercicio de sus atribuciones.
- c) También valora este Tribunal del expediente de mérito, que las supuestas credenciales utilizadas por la Dirección General y que son relacionadas en escrito de apelación, cronológicamente son anteriores al auto de designación de fecha uno de marzo de dos mil cinco, el cual consta agregado a folios 37 del expediente; de ahí que no hay correspondencia cronológica entre las supuestas credenciales alegadas y los actos proveídos por la Dirección General de Impuestos Internos, posteriores al auto de designación previamente relacionado, que permita colegir que dichas credenciales incidieran en ilegalidad en el procedimiento de fiscalización aplicado a la apelante.
- d) De igual manera, hay que hacer constar a la impetrante social que las credenciales no tienen como fin último realizar fiscalizaciones que busquen establecer una liquidación oficiosa de impuesto, sino ejercer control de las obligaciones formales de los sujetos pasivos del impuesto IVA, tal y como es el caso que nos ocupa.

Elementos de juicio previos que permiten concluir a este Tribunal:

- i) Sobre el alegato del uso de credenciales, que es *una afirmación sin sustento legal o motivo debidamente fundamentado que de pauta a esta*



instancia contralora a presumir, que a raíz del supuesto uso de credenciales se le violentó derecho, garantía procesal o disposición legal que ampare a la sociedad impetrante que permita considerar vicios de ilegalidad en los procedimientos de fiscalización y determinación de impuesto aplicado a la sociedad impetrante; y

- ii) El aspecto anterior es coadyuvado, al constatar este Tribunal de fotocopias de las supuestas credenciales agregadas a escrito de alegaciones finales, las cuales constan a folios 90,91 y 92 del incidente que nos ocupa, que son notas de requerimiento de información que se enmarcan dentro de las atribuciones que la ley otorga a la Dirección General en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, y no las supuestas credenciales que alega el representante legal en su escrito de apelación.

**B)** Ahora en lo que respecta al supuesto *acoso fiscal*, el representante de la sociedad en resumen argumenta en el escrito de apelación:

"Como es de observar mi representada ha sido objeto de un acoso fiscal, la cual ha culminado con la emisión del Auto de Designación al que a continuación me refiero".

Argumento, que desestima este Tribunal, por las siguientes razones:

- a) Que simplemente es una aseveración sin fundamento técnico o legal, sobre el cual presume el representante legal de la sociedad apelante que ocurrió por las verificaciones realizadas por medio de supuestas credenciales y que concatena con la fiscalización ordenada por medio de

auto de designación de fecha uno de marzo de dos mil cinco, punto sobre el cual este Tribunal ya se pronunció en el párrafo previo, respecto al uso, objeto y legalidad de las verificaciones realizadas por la Dirección General de Impuestos Internos por medio de las supuestas credenciales, respecto de las facultades de control de las obligaciones formales, de las cuales goza dicha oficina por ley.

- b) Suma al anterior razonamiento, el hecho de la no aportación de pruebas que permitan presumir que acaeció el acoso fiscal alegado, verbigracia que el resultado de dichas credenciales incidiera puntualmente en la determinación impositiva de impuesto y multa venida en apelación y que dicho actuar permitiera presumir a este Tribunal un nexo lógico con el acoso fiscal alegado por un exceso o desviación de poder del funcionario respectivo, que es precisamente lo que no ha demostrado la impetrante social.

Es conforme a los anteriores elementos de juicio, que este Tribunal desestima dicho punto, en cuanto que no incide procesal o sustantivamente en el caso que nos ocupa, por configurarse como un verdadero enunciado sin más fundamento que la afirmación de la sociedad apelante.

Criterio el anterior que se muestra congruente con resoluciones proveídas por este Tribunal, a las quince horas treinta minutos del día veinticinco de enero y nueve horas del día treinta de mayo, ambas del año dos mil cinco, en los incidentes identificados con referencias I0405010TM e I0409007TM.

**2) DE LAS IRREGULARIDADES EN LOS AUTOS DE DESIGNACIÓN, RATIFICACIÓN Y CONVALIDACIÓN**



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

Sobre dicho alegato, este Tribunal tienen a bien considerar que se fundamenta en lo siguiente:

“que se han cometido una serie de vicios que inician con la emisión del auto de designación y finaliza con la determinación del impuesto que consta en el Informe de Auditoría de fecha 22 de diciembre de dos mil cinco, ya que el primero de los autos citados se nombra fiscalizar a la sociedad

de igual manera se hizo en todos los requerimientos que le efectuaron a la misma;...debiendo anular dicho auto y emitir uno nuevo en el cual se consignara el nombre de la sociedad tal como consta en la Escritura de Constitución de mi representada,...ya que el citado auto de ratificación y convalidación no es extensivo al verdadero nombre de la sociedad ya que el mismo solo existe un aclarase sobre el verdadero nombre de la sociedad y ala vez cita en su parte final que se modifica el auto de designación...cuando realmente el citado auto nunca ha existido a nombre de esa sociedad ya que el mismo no fue emitido, ratificado y convalidado, de tal manera que se evidencia de manera clara que toda la información que sirvió de base para emitir el Informe...carece de validez jurídica, ya que en el expediente se han incorporado los requerimientos efectuados por los auditores sin mención del nombre verdadero de la sociedad, anulando de esa manera la fiscalización ejercida; (...).”

De ahí, que el representante legal de la sociedad alzada, no cuestiona, la validez de los autos de designación, ratificación y convalidación como actos administrativos que proyecta sus efectos jurídicos al impetrante, sino que se arguye una supuesta ausencia de identidad entre el nombre o razón social consignado en el auto de designación de auditores y el que la sociedad alega como razón social según su escritura de constitución.

Argumento que para la sociedad impetrante es suficiente para invalidar la información del informe de auditoría y la fiscalización practicada en ella por la Dirección General de Impuestos Internos.

Sobre dicho alegato, este Tribunal considera:

**A)** Que no trasciende más allá de ser una afirmación, pues al analizar el expediente de mérito se advierte:

a) Que la misma sociedad apelante se identifica con la razón social

cuestionada tal y como se comprueba del sello puesto al pie de escritos presentados en términos de audiencia y apertura a pruebas, y de escritos que constan a Fs. para citar algunos ejemplos, circunstancia que se repite en escritos presentados en ocasión de participar en el recurso de apelación que nos ocupa, y que se corresponde, al menos la primera de ellas, con la abreviatura de la razón social que consta en fotocopia de escritura de constitución otorgada ante los oficios del notario , el día diecinueve de octubre de dos mil uno, la cual consta de folios 11 al 17 del incidente de mérito; y

b) Además este Tribunal considera que el alegato en estudio, es inocuo en la determinación tributaria venida en apelación, aspecto sobre el cual hay que señalar que en ningún momento cuestiona, respecto a su cuantía o fundamento legal.



- c) También es importante destacar, el hecho de la participación efectuada por el representante legal de la sociedad en todos y cada uno de los requerimientos que se realizaron a la sociedad apelante aportando documentos, solicitando ampliaciones de plazos, rindiendo información, etc., así como en los términos de audiencia y apertura a pruebas, lo que permite presumir a este Tribunal, que la sociedad apelante se identificaba plenamente con la razón social que aparece relacionada en auto de designación, ratificación y convalidación.
- d) Alegato que también hay que destacar fue planteado en el término de *apertura a pruebas* como consta en escrito agregado a Fs. del expediente, el cual no era el momento procesal idóneo para hacerlo, pues como el legislador establece en el artículo 186 del Código Tributario, para que el interesado haga valer sus inconformidades de hecho y derecho respecto a los resultados de la investigación fiscal plasmados en el informe base de la determinación impositiva, debe ser *en el término de audiencia*, tal y como dicha disposición establece: "...ordenará la iniciación del procedimiento pertinente, concediendo audiencia al interesado, dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la notificación respectiva,...para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría. En el mismo acto se abrirá a pruebas por el término de diez días,...debiendo aportar en ese lapso mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad,(...)".

Es conforme a los anteriores razonamientos que este Tribunal concluye sobre el alegato que nos ocupa:

Que el legislador tributario delimita la oportunidad procesal de la audiencia como idónea para expresar las inconformidades de hecho y derecho, las cuales comprenden:

Las inconformidades con el procedimiento como el planteado, que dicho sea de paso mencionar fue subsanado por el mismo accionar de la sociedad apelante como ha quedado claramente establecido en los párrafos previos.

De igual manera, deben plantearse, en el término de audiencia, las inconformidades de carácter sustantivo o de hecho relacionadas con el informe de fiscalización que afecten derechos y garantías de los administrados.

Elementos de juicio que relacionados con las letras a, b y c de este apartado permiten colegir respecto al alegato en análisis, que es una afirmación genérica sin fundamento, y que la particularidad alegada respecto a la razón social, no trascendió de forma negativa al procedimiento de fiscalización aplicado a la impetrante social, por las razones previamente aludidas.

Es así que el alegato apuntado al inicio del presente apartado carece de incidencia procesal, en la etapa de fiscalización, audiencia y apertura a pruebas, mucho menos en el ejercicio de sus derechos como contribuyente; de igual manera, el alegato bajo análisis no incide en la validez y efectos jurídicos del auto de designación, ratificación y convalidación, mucho menos del informe de fiscalización base de la resolución apelada, pues como ha quedado demostrado en párrafos previos el alegato en cuestión, no es más que un enunciado sin fundamento dentro del recurso de apelación en estudio, por lo que de ninguna manera se han violado los **principios de seguridad jurídica y legalidad**, como lo alega el representante de la sociedad impetrante.



**B)** De igual manera agrega un segundo elemento que al decir de la sociedad impetrante, incide en la regularidad del auto de designación cuando expone en su escrito de apelación:

“Por otra parte el auto de designación debió haber contenido desde su inicio el nombramiento del Coordinador en la fiscalización e investigación a que hace referencia en el citado auto, en atención a la jerarquía de funciones que le son asignadas por medio de los acuerdos respectivos, dentro de la Administración Tributaria; ya que precisamente son ellos (los Coordinadores de Grupos de Fiscalización) los que autorizan con su firma y sello todas las actuaciones administrativas que resultan necesarios en una fiscalización desde el momento de la notificación del auto de designación, y no incorporándolo ocho meses después cuando la Dirección General se da cuenta de los vicios que han cometido; (...)”.

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*

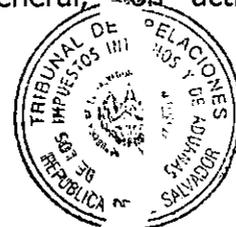
*preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria...; f) Requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control 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, o 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 uno de marzo de dos mil cinco, que corre agregado a folios 37 del expediente de impuesto respectivo, que a los auditores designados se les ha conferido la facultad de fiscalizar, cumpliendo así la Dirección General con lo exigido por el artículo 174 relacionado, de asignarle al auditor por medio del auto de designación, la facultad a desarrollar; por consiguiente, no existe la ilegalidad cuestionada.

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

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

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

Como ya se ha señalado la Dirección General, al observar lo establecido en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, es que en el presente caso por medio del



auto de designación de fecha uno de marzo de dos mil cinco, faculta a los auditores designados específicamente a fiscalizar a la contribuyente social (fs. del expediente de impuesto).

Consta además a folios 37 vuelto del respectivo expediente, que se ha notificado dicho auto de designación a la referida contribuyente, cumpliendo con todas las formalidades, permitiendo con ello, que la sociedad contribuyente esté sabedora de la facultad que desarrollará la Dirección General por medio de sus auditores, es decir, del proceso de fiscalización al cual será sometida, que como ya se ha establecido, implica una gama de actividades.

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

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

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

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

Específicamente, respecto de la función de fiscalización, el artículo 174 del Código indica lo que debe entenderse por proceso o procedimiento de fiscalización: "el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho".

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

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



Los tributos constituyen las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Mediante la fiscalización, el legislador concede a la Administración Tributaria facultad para verificar si los contribuyentes han dado cumplimiento a las obligaciones tributarias que nacen cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen, es decir, "la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos".

La notificación del auto hace saber al sujeto pasivo que la Administración pretende ejercer una de sus funciones básicas, con el objeto de garantizar al contribuyente el debido respeto a los derechos que la Constitución de la República garantiza a sus habitantes; dado que habrá de verificarse la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo, ello involucra, como se verá seguidamente, una intervención de la administración en la esfera de los derechos individuales de los administrados, razón por la cual, ésta debe apegarse estrictamente a lo que el legislador dispone respecto al ejercicio de tal potestad y realizarla en todo dentro del procedimiento preestablecido.

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

No debe confundirse tal proceso con el procedimiento de liquidación, el que según el artículo 186 del Código inicia con la entrega de la copia de dicho informe de auditoría, concediendo audiencia al interesado y término de prueba, previo a dictar la resolución que corresponda, liquidando el impuesto o dejando sin efecto las observaciones del informe.

Como se demuestra a continuación, la función de fiscalización se limita a verificar la veracidad de la información de los sujetos pasivos y su conformidad con lo establecido en la ley.

En tal sentido, respecto particularmente de la facultad de fiscalización, encontramos que el artículo 173 del Código, faculta a la Administración Tributaria para fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, y especialmente para: " a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos...; d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria...; f) requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias".

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De ahí que el artículo 174 del Código disponga que para ejercer las facultades a que se refiere el artículo 173 mencionado, la Administración Tributaria contará con un



cuerpo de auditores; dado que la función de fiscalización, tiene el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de tales sujetos pasivos, resulta claro que para ejercerla, la Administración Tributaria debe contar con personal idóneo para realizar tal labor.

Los auditores deben formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, quien según la ley puede ordenar otros nuevos, inclusive cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. La fiscalización se encuentra en todo dirigida por la Administración Tributaria, desde su inicio hasta la emisión del informe de auditoría. Tan es así que tiene la facultad expresa de ordenar la elaboración de otro informe.

*De lo manifestado en el párrafo precedente, se advierte que los auditores, cumplen simplemente una función que les encomienda la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades; de motu proprio, los auditores no se encuentran facultados para iniciar un proceso de fiscalización, ya que para ello es necesario que la Administración Tributaria les designe, pues no es en ellos en quien reside la facultad de fiscalización que la ley establece. Es la administración tributaria la que la detenta.*

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

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

La notificación del auto de nombramiento a que antes se ha hecho referencia y la exhibición de la credencial respectiva, cumplen con los propósitos ya antes mencionados.

Con lo anterior se comprende entonces a cabalidad que cuando el legislador señala que para el ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración contará con un cuerpo de auditores, lo hace primordialmente: **1)** para evidenciar la necesidad de contar con personal idóneo y especializado en tal materia, debido a la índole de los registros y documentación a verificarse; y **2)** para salvaguardar los derechos de los sujetos pasivos, debido a que los auditores son quienes en la práctica desarrollan el procedimiento de fiscalización, cuyo ejercicio ha sido encomendado a la administración tributaria, lo que no significa que la ley haga radicar en auditor fiscal alguno, facultades que corresponden por ley al órgano, y que son ejecutadas por el funcionario órgano, esto es, por el Subdirector General de Impuestos Internos o por el funcionario autorizado para ello mediante delegación, según se desarrolla seguidamente.

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

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



cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

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

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

Según lo anterior, este funcionario tiene exclusivamente competencia sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados en todo el territorio de la República, por lo cual, a juicio del legislador, resulta sumamente difícil, por no decir imposible, que el Subdirector General pueda controlar físicamente y verificar en forma total y exhaustiva la atribución que sobre este aspecto le confiere la ley.

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

Cuando mediante un Acuerdo, el Subdirector General faculta a tales personas para autorizar con su firma y sello las resoluciones y demás actuaciones que correspondan dentro de su respectiva competencia, nos encontramos ante la

presencia de la llamada delegación de firma, figura mediante la cual el Subdirector General faculta a cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados, para suscribir resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos, que de conformidad con su ley orgánica deberán ser calzadas con la firma del propio Subdirector General.

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

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

Los anteriores razonamientos tienen su base en jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, en el proceso contencioso administrativo marcado 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 37, 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 del señor  
, en calidad de Coordinador 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 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 37 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.



A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and strokes, positioned to the right of the official seal.

En el presente caso, los requerimientos efectuados por el Coordinador, 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 cuatro de marzo de dos mil cinco (fs. ); de fecha treinta de marzo de dos mil cinco (fs. ) del expediente respectivo, entre otros. Debe recalarse que en los mismos, el funcionario que los suscribe hace 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 e igualmente reconoce la parte apelante, tiene nombramiento de auditor y por tanto, forma parte del cuerpo de auditores de la Administración.

Reciente jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas treinta minutos del día quince de noviembre de dos mil cinco, en el proceso marcado con la referencia 328-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,



A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and lines, positioned to the right of the official seal.

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 referencias, R0505011TM de las nueve horas treinta minutos, R0505010TM de la diez horas, R0505012TM de la diez horas quince minutos, todas del día veinticinco de mayo de dos mil seis; I0512002TM de las ocho horas quince minutos del día dieciocho de agosto de dos mil seis; I0603007T de las ocho horas del día veintiocho de noviembre de dos mil seis e I0602012TM de las ocho horas del día veintidós de diciembre de dos mil seis.

### **C) SOBRE LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA, IGUALDAD Y LEGALIDAD.**

Alega la recurrente que se han violentado los principios de seguridad jurídica, igualdad y legalidad.

Sobre lo cuestionado, aprecia este Tribunal que el auto de designación se ha proveído por la entidad fiscal dentro de los parámetros legales establecidos, sin que se manifieste en el presente caso, ilegalidad de dicha actuación; 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 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, proporcionando 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.

Por el contrario, el comportamiento de la contribuyente social fue en todo conforme a lo que el acto administrativo pretendía.

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.

De ahí que conforme al razonamiento previo se desestima el alegato de las violaciones a los principios aludidos al inicio del presente apartado, los cuales no trascienden más allá de simples enunciados por carecer de fundamento técnico y



motivos fehacientemente sustentados en el recurso de alzada planteado ante este Tribunal.

**D)** De igual manera la impetrante concatena el anterior argumento con el siguiente:

“Por otra parte, es de señalar que en el auto de designación no solo se debió de incorporar el auditor o auditores y el coordinador, sino también de manera expresa al auditor que funge como **SUPERVISOR en la fiscalización realizada a mi representada, respecto de lo cual** para nada se evidencia en ninguno de los autos emitidos o es que dentro de la escala jerárquica que la administración tiene no existe tal figura”.

Aspecto sobre el cual este Tribunal, considera:

- a) Que la figura del supervisor no ejerce más que funciones de control interno en la estructura organizativa y operacional de la Dirección General de Impuestos Internos, y para el caso de la Subdirección de Medianos Contribuyentes.
- b) Que el simple enunciado de la intervención del supervisor en su escrito de apelación no permite considerar por parte de este Tribunal, que es un argumento fehacientemente sustentado con argumentos y pruebas, de ahí que para este Tribunal es una afirmación más, planteada en el contexto del recurso de apelación.

Consideraciones las anteriores que permiten concluir sobre la desestimación de dicho alegato con fines resolutivos por parte de este Tribunal.

**E)** Finalmente, sobre las irregularidades alegadas el representante legal de la sociedad impetrante plantea:

Que la sociedad apelante "fue requerida por medio de credencial de fecha seis de marzo de dos mil tres,...para que presentara las declaraciones del Impuesto en estudio de los períodos tributarios comprendidos **desde enero de dos mil dos hasta febrero de dos mil tres**, respecto del cual hago relación a las declaraciones de los períodos de enero y febrero de dos mil tres, que son las que competen en el estudio llevado a cabo y que han rendido en el Informe de fecha veintidós de diciembre de dos mil cinco, tales declaraciones fueron presentadas los días doce de febrero y seis de marzo de mismo año (2003), ...y fue así que por indicaciones del personal de esa sub-dirección que los ingresos de los meses de enero y febrero de 2003 se declararon en el periodo de enero de 2002, ya que la mayoría correspondían a ingresos por el contrato celebrado con...el 3 de enero del año 2002; por lo que en el auto de designación de auditores de fecha uno de marzo de dos mil cinco, no se debió incorporar dichos períodos ya que existió una actuación previa fiscalización por esa misma Dirección General; dando cumplimiento así a lo establecido en el artículo 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios".

Aspecto sobre el cual este Tribunal considera:

- a) Que los argumentos esgrimidos y prueba documental aportada por la contribuyente en la etapa de fiscalización y apertura a apuebas no es suficiente respecto a lo determinado en el informe de fiscalización de fecha veintidós de diciembre de dos mil cinco, el cual consta de folios 691 a folios 722 del expediente de mérito.



b) Que la afirmación realizada de que personal de la Dirección General de Impuestos Internos, indujo a la impetrante social a declarar los períodos de enero y febrero de dos mil tres que se declararon en el período de dos mil dos, es un enunciado más de los que se ha planteado en el recurso de apelación, la sociedad recurrente.

Pues al constatar en el expediente de mérito, la administración tributaria logró verificar los siguientes puntos:

- i) Que se realizaron compulsas a los principales clientes de la sociedad impetrante, requiriéndoles información y documentación;
- ii) Asimismo consta de folios 472 a folios 476 del expediente de mérito, la información proporcionada por \_\_\_\_\_, Sociedad Anónima de Capital Variable, dentro de la cual se incluyen convenios entre la sociedad apelante y la sociedad previamente dicha, el cual se corresponde a un contrato de prestación de servicio de administración, pago de planillas y supervisión, así como de reparación de equipos.
- iii) Que la Dirección General de Impuestos Internos demostró que para los períodos tributarios de enero y febrero de dos mil tres, la sociedad recurrente emitió comprobantes de crédito fiscal a \_\_\_\_\_ por valor de \_\_\_\_\_ MIL \_\_\_\_\_ DÓLARES CON \_\_\_\_\_ CENTAVOS DE DÓLAR (\$) en el período tributario de enero y \_\_\_\_\_ MIL \_\_\_\_\_ DÓLARES CON \_\_\_\_\_ CENTAVOS DE DÓLAR (\$) en el período

tributario de febrero, dichos períodos de dos mil tres, siendo los valores documentados, tal y como consta de folios 479 a folios 486 superiores a los consignados en la declaración modificatoria de enero de dos mil dos, lo cual consta a folios 759 del expediente registrado a nombre de la sociedad impetrante, declaración que ampara según el decir de la impetrante social, haber declarado los ingresos de los períodos tributarios de enero y febrero de dos mil tres, en el período de enero de dos mil dos, aseveración que no fue demostrada fehacientemente.

Es conforme al anterior razonamiento que esta instancia contralora concluye que la Dirección General de Impuestos Internos establece irrefutablemente la forma de pago instituida en el convenio firmado entre \_\_\_\_\_ y la sociedad apelante en la cláusula tercera del convenio firmado con fecha tres de enero de dos mil dos, el cual consta a folios 475 al 476 del expediente de mérito.

De ahí es que se establece que el monto total no pudo haber sido declarado en enero de dos mil dos, pues ni fue pactado en el convenio, ni cronológicamente se corresponde la emisión de los comprobantes de crédito fiscal a los montos establecidos por la Dirección General de Impuestos Internos, pues como se constató por este Tribunal del expediente respectivo, los comprobantes de crédito fiscal fueron emitidos en el año dos mil tres y el detalle que consta en ellos se desconocía por la apelante.

Es por todo ello que no pudo haber declarado correctamente dichos ingresos en enero y febrero de dos mil dos, siendo así que por dichas razones es procedente la determinación de la Dirección General de Impuestos Internos, por los períodos en cuestión.



**Ahora en lo que atañe respecto a compras y créditos fiscales supuestamente objetados a la sociedad para el ejercicio investigado, ésta argumenta lo siguiente:**

“Con respecto a las compras y créditos fiscales objetados, se ha manifestado que mi representada no comprobó que las compras y créditos fiscales declarados durante los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, correspondan a desembolsos de egresos útiles y necesarios para el giro de mi poderdante; al no cumplir con lo establecido en el artículo 65 incisos primero y cuatro de la Ley de IVA,(...)”.

Alegato sobre el cual advierte este Tribunal en primer lugar, que se esta perfilado en ocasión de haberle otorgado a la sociedad apelante oportunidad de aportar pruebas en el término de ley, ante la unidad de audiencia y apertura a pruebas.

En segundo lugar valora este Tribunal, que si bien se alega la no disponibilidad material de los comprobantes de crédito fiscal, que en ocasión de ser sometida a fiscalización alegó como extraviados, la unidad de audiencia y apertura a pruebas, tal y como consta en informe de fecha diez de febrero de dos mil seis, de folios 1160 a 1182 del expediente de mérito, este Tribunal verifica que fueron valorados por dicha unidad, los cuales por no calificar conforme al artículo 65 Ley de IVA como deducibles, al demostrarse por verificación documental aportada, que éstos amparan compras de víveres y artículos de primera necesidad no indispensables para el objeto, giro o actividad de la contribuyente, de ahí que fueron desestimados para fines liquidatorios por la unidad de audiencia y apertura a pruebas y la Dirección General de Impuestos Internos.

En otras palabras, los créditos fiscales analizados fueron valorados.

Aspecto el anterior que fue corroborado por técnico adscrito a este Tribunal, tal como consta en informe presentado a este Tribunal con fecha cuatro de septiembre de dos mil seis, de folios 55 al 73 del incidente de mérito.

**Ahora en lo que atañe al siguiente alegato:**

“Con respecto a que los mismos no se encuentran registrados y por ese hecho no son deducibles, manifiesto que se ha hecho lo posible de buscar en nuestros archivos algunos de los Comprobantes los cuales han sido registrados en el Libro de Compras...ya los trabajos encomendados a mi representada eran ejecutados a través de la sociedad pero a pesar que teníamos la esperanza de con ellos satisfacer el total de compras omitidas nos llevamos la sorpresa que la citada sociedad dejo de operar en el ejercicio 2004...sin embargo, debido a que el plazo concedido para aportara las pruebas es relativamente corto,...en virtud de que tal como se manifestó Los libros de Compra y su soporte correspondiente del referido ejercicio fueron sustraídos a mi persona...En vista de lo anterior, aportó en esta oportunidad los folios de los Libros de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, para que sean considerados por dicha Unidad, (...)”.

Sobre lo cual este Tribunal advierte:

Que dicho argumento, no esta dirigido a esta instancia administrativa, como punto de inconformidad a resolver en el recurso de alzada que nos ocupa, pues como se constata del expediente de mérito a folios 753 y de folios 8 del incidente de apelación, dicho alegato consta como parte del planteamiento efectuado por la



A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and lines.

sociedad impetrante ante la unidad de audiencia y apertura a pruebas, en ocasión de efectuar la aportación de prueba correspondiente.

De igual manera este Tribunal considera que la Dirección General a través de la unidad de audiencia y apertura a pruebas, desestimó el argumento con el cual soportaba el hecho la apelante de que no estaban registrados los comprobantes de crédito fiscal y la imposibilidad de aportarlos en el término de ley por razón de haber dejado de operar la sociedad y de la sustracción de documentación que planteó en ocasión de aportar pruebas ante dicha unidad, lo cual está de conformidad al tenor legal de los artículos 186 y 10 del Código Tributario.

De ahí que este Tribunal, desestima dichos alegatos con fines resolutivos en la presente providencia.

### **3) DE LA MULTA IMPUESTA.**

Advierte este Tribunal que no es objeto de impugnación por medio de escrito de apelación, razón por la cual considera, que ante la ausencia de alegatos de hecho y derecho hay conformidad sobre la calificación y monto establecido en la resolución venida en apelación, así como de los períodos infraccionados y sancionados en la resolución venida en alzada, de ahí que este Tribunal confirma dicha multa.

### **4) RESPECTO A LOS ARGUMENTOS EXTERNADOS EN ALEGACIONES FINALES.**

**A)** En lo que atañe al acoso fiscal, este Tribunal advierte, que prácticamente alega los mismos puntos externados en el escrito de apelación, salvo que en esta

oportunidad procesal agrega fotocopia de las supuestas credenciales que dan origen al acoso fiscal argüido.

Sobre lo cual este Tribunal constata de la documentación aportada:

- a) Que solamente agrega una fotocopia de credencial, la cual es de fecha veintidós de septiembre de dos mil cuatro y consta agregada a folios 86 del incidente de mérito, el resto de fotocopias son avisos o notas de cobro, que si bien se relacionan con algún período de los sometidos a fiscalización, éstos por si solos no permiten establecer indicios suficientes sobre el acoso alegado;
- b) Que el argumento de acoso fiscal planteado está fundamentado en simples afirmaciones lo cual no es suficiente elemento de juicio para que este Tribunal desvirtúe el actuar de la Dirección General de Impuestos Internos, en lo que respecta a la fiscalización efectuada a la sociedad impetrante; y
- c) Que el punto en análisis fue ampliamente respondido en párrafos previos de la presente resolución.

Es de ahí, que el alegato de acoso fiscal ampliado en alegaciones finales se desestima por este Tribunal al carecer de fundamento y argumentos suficientes que permitan considerar que efectivamente ha sido sometido a un actuar en exceso y fuera de ley por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, en la fiscalización que se le realizó a la impetrante social.



A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and strokes.

**B)** En lo que respecta a los términos de audiencia y apertura a pruebas, advierte este Tribunal que la impetrante social plantea la violación a dichos derechos y garantías procesales, cuando expresa: “La Dirección General de Impuestos Internos de la misma forma que aplicó la Constitución directamente, cuando no existía en la Ley un procedimiento para la AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS, no creó uno, sino aplicó la Constitución para garantizarle al contribuyente sus derechos. Así tuvo que hacerlo en la corta y efímera oportunidad de la Audiencia y Apertura a Pruebas que le concedió a....pero no fue así, quizás por miedo a aplicar la Constitución sobre la Ley que es inconstitucional, lo que tal vez es comprensible pero queda en evidencia que por la comodidad del funcionario se irrespetaron los Derechos Constitucionales(...)”.

Argumento sobre el cual este Tribunal considera:

- a) Que no fue planteado en apelación como alegato de su inconformidad, circunstancia que está contra disposición expresa establecida por el legislador, en el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.
- b) De igual manera, el legislador en el artículo 186 del Código Tributario establece el procedimiento en etapa de audiencia y apertura a pruebas, enmarcándose el accionar de la Dirección General de Impuestos Internos, en dicha etapa procesal a un procedimiento reglado previamente establecido por el legislador, de ahí que no hay margen de aplicar la facultad discrecional que deja entrever en su alegato el representante de la sociedad, mucho menos de atribuirse la aplicación de la constitución directamente o declarar inconstitucional una norma, cuando dicha facultad le corresponde exclusivamente al Órgano Judicial.

De ahí que este Tribunal colige de lo anterior que el accionar de la Dirección General de Impuestos Internos en el procedimiento de fiscalización, audiencia y apertura a pruebas, está conforme a ley y bajo los principios de legalidad, legalidad procedimental, y seguridad jurídica, establecido en los artículos 11 y 14 de la Constitución de la República, así como al artículo 3 del Código de Tributario.

**C)** Respecto a los comprobantes de crédito fiscal alegados en ocasión de presentar escrito en alegaciones finales, ante esta instancia contralora, este Tribunal considera:

- a) Que dicho alegato no fue planteado inicialmente como razón de hecho ni de derecho en el recurso de apelación que nos ocupa, de ahí la razón de su desestimación con fines resolutivos por parte de esta instancia administrativa.
- b) En Audiencia otorgada por la Dirección General de Impuestos Internos, sus alegatos con relación al informe de fiscalización de fecha veintidós de diciembre de dos mil cinco, fueron genéricos, no puntualizando sobre los créditos fiscales que hoy plantea.
- c) También es de considerar que su alegato inicialmente es general, y por otra parte los relacionados con no fueron planteados, ni considerados por la Dirección General en la resolución venida en apelación.

De ahí que dicho alegato se desestima conforme a lo establecido en los artículos 2 y 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en relación al artículo 202 letra



b) del Código Tributario, fundamentalmente por no haber sido planteados en ocasión de haberle otorgado audiencia y apertura a pruebas ante la Dirección General de Impuestos Internos, como advierte este Tribunal de escritos y documentos que constan en el expediente a folios 734 y del 746 al 754 del expediente de mérito; máxime cuando dicho argumento es ratificado al analizar el informe rendido con fecha cuatro de septiembre de dos mil seis, por técnico adscrito a este Tribunal.

**D)** En lo que atañe al alegato relacionado con el artículo 173 y 174, planteado en escrito de alegaciones finales, cuando dice el representante legal:

“También se debe considerar que el auto de designación no se autorizó expresamente a los auditores a ejercer las facultades detalladas en el artículo 173...ya que el artículo 174 menciona que en cada “fiscalización” podrán tomar parte uno o mas auditores que la administración tributaria designe; de lo anterior se observa que el término de fiscalización es específico y separa a las demás facultades de inspección investigación y control...Según el artículo 174 del Código Tributario se ordena el nombramiento de auditores para fiscalizar, que se prevé como un acto previo y no a posteriori como se ha efectuado; y al pretender convalidar y ratificar se ha pretendido solventar y legitimar la actuación mencionada(...)”.

Punto sobre el cual, este Tribunal considera, que ha existido amplia respuesta en el apartado que corresponde al alegato del Coordinador, y que consta en el apartado B) del numeral 2 de la presente resolución.

De igual forma considera este Tribunal, que el alegato que nos ocupa es un enunciado más de los que comúnmente ha utilizado el representante legal de la sociedad apelante, el cual busca fundamentar con supuesta ausencia de motivación y

razonamiento de ley en el auto de designación, así como con la existencia de doctrina legal, punto sobre el cual en el párrafo siguiente, este Tribunal se pronunciará.

Es conforme a lo anterior que esta instancia administrativa, excluye como elemento de juicio el argumento antes citado.

**E)** Finalmente en lo que respecta a la doctrina legal alegada, este Tribunal considera:

- a) Que no fue planteado en ocasión de interponer el recurso que nos ocupa, ni en audiencia y apertura a pruebas otorgada en la investigación fiscal realizada por la Dirección General de Impuestos Internos.
- b) Los precedentes citados como fundamento de su argumento, han sido modificados por sentencias posteriores, en los cuales se establece, en relación a la doctrina legal, que el alcance dado a las resoluciones de este cuerpo colegiado, en su consideración de jurisprudencia, no opera en un sentido estricto, pues como es sabido, únicamente el Órgano Judicial emite actos con tal calidad.

Con tal aclaración es necesario advertir que respecto a la doctrina legal citada por la parte apelante, al contrastarla con la norma del Código, que se refiere a ella, encontramos que únicamente se le da el carácter de fuente supletoria del ordenamiento tributario y debido a las razones que fundamentan esta resolución y que antes han sido desarrolladas, este Tribunal estima que la misma no puede imponerse a lo que expresamente disponga la ley sobre el caso en controversia, como se ha considerado en las líneas precedentes; habida cuenta además que la impetrante en su alegato no indica de manera alguna, lo que pretende al citar sobre la doctrina legal.



Por todo lo antes manifestado y en todo caso, este Tribunal considera que no es imperiosa la aplicación supletoria de la doctrina legal en el presente caso, asumiendo que esa es la pretensión de la recurrente, dado que a su juicio existen fundamentos legales y jurisprudenciales para sostener el criterio que sustenta esta resolución, los que razonadamente se han motivado en el texto de la misma y porque no existe norma expresa que habilite su aplicación.

Criterio que es conforme a sentencias proveídas por este Tribunal, a las nueve horas treinta minutos, diez horas y diez horas quince minutos, todas del día veinticinco de mayo de dos mil seis, en los incidentes R0505011TM, R0505010TM, y R0505012TM.

De ahí que se desestima el alegato previamente relacionado como elemento de juicio, para resolver favorablemente a la sociedad impetrante.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFÍRMASE**, la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas veinte minutos del día trece de febrero de dos mil seis, por medio de la cual dicha oficina resuelve:1) Determina a cargo de la sociedad

Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le corresponde pagar respecto de los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres; y 2) sanciona a la referida contribuyente, con multas por infracciones cometidas a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a

la Prestación de Servicios y al Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de enero, febrero, mayo y julio de dos mil tres; por los conceptos y montos relacionados al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Certifíquese esta resolución, acta de notificación, y vuelvan junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que contiene las diligencias administrativas a nombre de

a la oficina

de origen. **NOTIFÍQUESE.**



**Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia**  
Presidente

**Lic. Román Carballo**  
Vocal

**Lic. José Magdaleno Molina Martínez**  
Vocal

**Lic. Carlos Ernesto Torres Flores**  
Vocal

**Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres**  
Vocal

