



MINISTERIO DE HACIENDA



Inc. R0605008T

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:

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

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día veinticinco de abril de dos mil seis, que determina a cargo de

la cantidad de **MIL**

DÓLARES (\$), en concepto de impuesto sobre la renta complementario, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos.

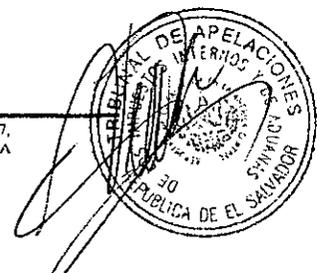
Y CONSIDERANDO:

I.- El en su carácter de apoderado judicial administrativo con cláusula especial de la sociedad antes expresada, al interponer recurso de apelación, expresó en síntesis los siguientes agravios:

“Que con fecha veinticinco de Abril del presente año, la Dirección General de Impuestos Internos, notificó resolución emitida a las ocho horas quince minutos del día veinticinco de Abril de dos mil seis (...)”.

RAZONES DE DERECHO

“1. Que según Auto de Designación de Auditor, emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, a las trece horas treinta minutos del día veintisiete de abril de dos mil cinco, se designó



para que fiscalizara y verificara si mi poderdante, había dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta (...)."

"Que según auto emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, a las siete horas cuarenta y cinco minutos del día ocho de noviembre del dos mil cinco, se ratificó y convalidó lo actuado por la Dirección General, en virtud del auto de designación proveído a las trece horas treinta minutos del día veintisiete de abril del dos mil cinco, igualmente se ratificó y convalidó las facultades ejercidas mediante los requerimientos y solicitudes de información y documentación que le realizaron a mi poderdante a terceros y todas aquellas actuaciones y diligencias que se originaron como consecuencia del auto de designación, y suscritas por el

así como los autos de comunicación de las providencias relacionadas, posteriores al auto de designación de auditor; Asimismo se Modificó el Auto de Designación de Auditor, emitido a las trece horas treinta minutos del día veintisiete de abril del dos mil cinco, en el sentido que se incorporó en la fiscalización y verificación ordenada al ***a efecto de continuar la fiscalización ordenada.***"

"Como podrá apreciar ese Honorable Tribunal, en el auto, por medio del cual se hizo la designación de auditor, no se facultó al a efecto de ejercer actos de fiscalización, por medio de la verificación y requerimiento de información en la presente auditoria, lo cual vuelve ilegal la actuación de este señor y en consecuencia de la presente auditoria, en el sentido que la información por él requerida, para desarrollar la auditoria fue documentación fundamental de soporte utilizada, como consecuencia de ello, se emitió el informe de auditoria de fecha 22 de Marzo del 2006, con la agravante que la

firma dicho informe como auditora y el lo hace como Coordinador de Grupos de Fiscalización (...)."

Como puede apreciar...todo el proceso de Auditoria de encuentra viciado y en consecuencia se vuelve ilegal, ya que no es posible, subsanar hechos que por su propia naturaleza producen nulidad y que no son subsanables.

Es de advertir que en el presente punto ese Tribunal debe de pronunciarse, ya que es común en la actualidad, ver ese tipo de situaciones en la Dirección General, donde cualquier situación de ilegalidad en cuanto a los procedimientos de aplicación, se procede a convalidar y ratificar actuaciones que han adolecido de ilegalidad, atentando contra principios básicos como la seguridad jurídica, certeza jurídica, y legalidad, entre otros.

"Como argumento adicional, es importante tener en cuenta lo señalado en los artículos 3 y 174 del Código Tributario, en atención que ambas disposiciones han sido violentadas, en virtud que el auditor...se atribuyó facultades que no le fueron concedidas mediante el Auto de designación, al haber intervenido...sin haber sido nombrado auditor, si no mucho tiempo después de ejercer dicha facultad en el ejercicio fiscal del 2002 (...)"

"2. En el informe de Auditoria, que sirvió de base para la resolución mediante la cual se determina el impuesto complementario, se hace referencia que en el ejercicio fiscal 2002, mi poderdante no declaró el valor de dólares centavos de dólar...(\$), en concepto de intereses corrientes por servicio de factoraje originados por las líneas de crédito rotativas, de factoraje, registradas en la cuenta de orden denominada

"Los Auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, determinan que los ingresos fueron devengados durante el ejercicio impositivo de 2002, por lo cual establecen que mi poderdante no declaró el valor de mil dólares centavos de dólar...\$ y la base de la anterior manifestación, es el hecho que a criterio de la Dirección General, mi poderdante es una



entidad no bancaria del sector financiero, con esta afirmación se está desconociendo 1) La normativa legal existente en cuanto a los conformación de los conglomerados financieros, norma establecida en la Ley de Bancos, específicamente en el artículo 24, en sus incisos: segundo y tercero (...)".

"En razón de lo anterior, se confirma que mi poderdante es parte del Conglomerado Financiero del Banco...y no es cierto el argumento planteado por los Auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido que mi poderdante es una entidad no bancaria del sector financiero, ya que como ellos mismos lo comprobaron existe por parte del Consejo Directivo de la Superintendencia del Sistema Financiero, resolución por medio de la cual se acordó la conformación del Conglomerado Financiero Banco, en el cual estaba incluida mi representada, según

"A efecto de dejar establecida, la naturaleza jurídica de mi poderdante y con el objeto de señalar bajo cual legislación se norma, se vuelve de suma importancia dejar en claro, que habiendo sido reconocida como parte del Conglomerado Financiero, por parte de la Superintendencia del Sistema Financiero, como ya tantas veces se mencionó, no es cierto que la naturaleza jurídica de mi poderdante sea la de una entidad no bancaria del sector financiero (...)".

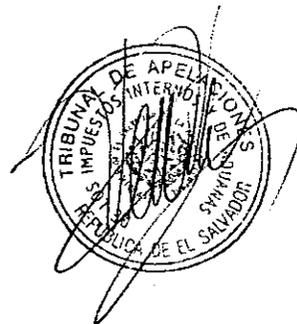
"En el presente caso, en relación al procedimiento de aplicación de las Normas para la Reclasificación Contable de los Préstamos y Contingencias de los Bancos y Financieras y Normas para la Contabilización de los Intereses de las Operaciones Activas y Pasivas de los Bancos saldos de capital de préstamos en mora de más de 90 días se transfieren a cartera vencida y se reconocen como ingresos hasta que se perciban (...)".

"Del análisis anterior, podemos concluir que mi poderdante al haberle dado cumplimiento a la norma tal como se emitió por parte de la Superintendencia del Sistema Financiero, y por ser parte del Conglomerado Financiero tal como lo define el artículo 24 de la Ley de Bancos, se ha apegado a derecho en cuanto a la aplicación de las normas contables, establecidas, y es más ha dado cumplimiento a la normativa existente por parte de la Superintendencia del Sistema Financiero, el cual es el ente encargado de la supervisión y de dar la normas a aplicar por parte de mi representada, es por ello, que no podemos desconocer esta normativa, ya que de hacerlo estaríamos incumpliendo nuestra obligación legal, de cumplir con la normativa aplicable a mi representada, emitidas por el ente al cual nos debemos en cuanto a la supervisión, vigilancia y fiscalización (...)"

"3. Según consta en el Informe de Auditoría en referencia, se menciona por parte de los auditores de la Dirección General de Impuestos Internos, que mi poderdante de conformidad a lo establecido en los artículos 28 inciso primero y 31 numeral 1) inciso primero de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, se dedujo en exceso de la renta obtenida un valor de mil dólares...\$ en concepto de reserva legal (...)"

"En el presente caso, la base legal existente para aplicar el 10% de la Reserva Legal, es lo que al efecto establece el artículo 39 de la Ley de Bancos (...)"

"Siendo que mi poderdante es parte del conglomerado Financiero del Banco, le son aplicables las disposiciones que al efecto establece la Ley de Bancos, por ser esta la Ley especial que rige su funcionamiento y por estar bajo el control, supervisión y fiscalización de la Superintendencia del Sistema Financiero, es por ello que se concluye que no le son aplicables las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta en cuanto a la Reserva Legal y las contenidas en el Código de Comercio, en cuanto al porcentaje de la reserva legal (...)"



artículo 174 inciso cuarto del Código Tributario, en razón de que dichos auditores, han desconocido lo establecido en la Ley de Bancos y la normativa emitida por la Superintendencia del Sistema Financiero, mediante la cual se le reconoce a mi poderdante, ser parte del conglomerado Financiero del banco y no como la calificación dada por dichos auditores de una entidad financiera no bancaria.

3. Así mismo, se vuelve importante destacar, el hecho que mi poderdante para el ejercicio fiscal del dos mil dos, requirió **DICTAMEN FISCAL**, esto en cumplimiento a lo establecido en el Código Tributario, el dictamen fiscal viene a ser un reflejo de la situación fiscal de un contribuyente, es decir el Auditor Fiscal, está obligado a reflejar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de un contribuyente, para el presente caso la firma de los Auditores

en su informe fiscal del ejercicio 2002...se señala como conclusión que mi poderdante cumplió en todos los aspectos importantes, con las obligaciones tributarias y además en el Informe de Auditoria, en la parte relativa de los Resultados de la Auditoria, se señala como punto relevante, el hecho de que mi representada, sea parte del conglomerado del Banco, punto cuestionado por la Dirección General, y la conclusión es la siguiente: "El Consejo Directivo de la Superintendencia del Sistema Financiero, en

acordó autorizar la conformación del conglomerado financiero

Y

es una de las sociedades integrante"

II.-La Dirección General, habiendo tenido a la vista las razones en que la sociedad recurrente apoya su impugnación, procedió a rendir informe, justificando legalmente sus actuaciones y los puntos de inconformidad planteados en los términos siguientes:



**1) EN LO RELATIVO A QUE EN EL AUTO DE DESIGNACION NO SE FACULTÓ AL
A EFECTO DE EJERCER ACTOS DE
FISCALIZACIÓN, LO CUAL VUELVE ILEGAL LA ACTUACIÓN DE Y EN
CONSECUENCIA DE LA PRESENTE AUDITORIA.**

“Visto el alegato expresado por la contribuyente social ahora venida en alzada por medio de apoderado, esta oficina tiene a bien expresar que cuando actuó el

el proceso de fiscalización lo hizo en su calidad de Coordinador de Grupos de Fiscalización en base a una expresión manifiesta de la figura jurídica de la “delegación de firmas”, para la realización material de tareas que le corresponden al referido funcionario delegante; en consecuencia de ninguna manera son expresión de ilegalidad dentro del procedimiento de fiscalización efectuado a la expresada sociedad recurrente, pues las referidas actuaciones fueron emitidas conforme a las atribuciones delegadas a los coordinadores por parte del señor Subdirector General de Impuestos Internos, conforme a lo dispuesto a la Ley Orgánica de esta Dirección General, por medio del acuerdo número doce, de fecha catorce de marzo de dos mil uno, en el cual expresamente se faculta a todos aquellos funcionarios que ostenten el cargo en mención, a autorizar con su firma y sello todas aquellas actuaciones administrativas y provean los autos que sean necesarios para el fiel cumplimiento y aplicación del código tributario o de las distintas leyes tributarias que administra esta Dirección General (...).”

“El Coordinador como funcionario delegado dándole cumplimiento a las funciones encomendadas, al emitir un auto de designación, nombra a uno o más auditores, quienes se encargan de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero esto no significa que el Coordinador se desprenda de la función que le fue delegada por el Subdirector General, ni mucho menos significa que delegue a los auditores las funciones a él encomendadas, el auto de designación como su propio término lo establece lo que se hace es nombrar o designar a uno o más auditores las funciones de fiscalización por un contribuyente en específico, por lo que bajo cualquier punto de vista se puede apreciar

que las actuaciones realizadas por esta Administración Tributaria se encuentran apegadas fielmente a la normativa tributaria vigente (...)."

"Sobre las actuaciones de los Coordinadores dentro del procedimiento de fiscalización el entonces 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, tal como se puede apreciar en el incidente según sentencia proveída a las nueve horas del día veinticinco de mayo de dos mil cuatro (...)."

"Esta Oficina considera fundamental hacer referencia a la resolución emitida por ese Honorable Tribunal a las nueve horas treinta minutos del día veinticinco de mayo de dos mil seis,

"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 aplica al caso concreto, mediante al acto administrativo formal debidamente razonado (...)."

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

"Por lo que del antecedente antes relacionado, considera esta Oficina, que los autos de requerimiento de información efectuados por los Coordinadores de Grupos de Fiscalización, durante el 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 sociedad fiscalizada ni los mismos traen inmersos implícitamente efectos de nulidad; por el contrario, se considera que los mismos están revestidos de la legalidad necesaria para ser homologados por esta Administración Tributaria (...)."

"Mas adelante en su escrito de interposición de recurso dentro del mismo punto de inconformidad alega que "cuando la Administración Tributaria, se da cuenta de la ilegalidad cometida, actuado por el y procede a nombrarlo como auditor en el presente caso", se considera importante expresar que si bien es cierto los institutos de la Convalidación y Ratificación operan cuando existe un vicio que pueda ser subsanado, tal como se expresa en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía de Víctor de Santo; Convalidar: "Tornar válido y con eficacia jurídica un acto antes anulable" y "Ratificar Aprobar o confirmar actos, palabras o escritos dándolos por valederos o ciertos"; esta Oficina no ha ratificado y convalidado las actuaciones del Coordinador porque exista un vicio en el Procedimiento de Fiscalización, 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 de las quince horas diez minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco (...)."

"En vista de lo anterior, la Administración Tributaria como respetuosa de los pronunciamientos de los entes superiores en grado y con el ánimo de estar en armonía con el Fallo sentado por la Sala de lo Contencioso Administrativo y siendo facultad propia de esta Oficina, tomando como base el artículo 8 del Código Tributario, procedió a ratificar y convalidar las actuaciones del Coordinador de Grupos de Fiscalización (...)."

Ahora bien, el apoderado de la contribuyente alega que "el procedimiento de Auditoria se encuentra viciado y en consecuencia ilegal, ya que no es posible

subsanan hechos que por su naturaleza producen nulidad y que no son subsanables”.

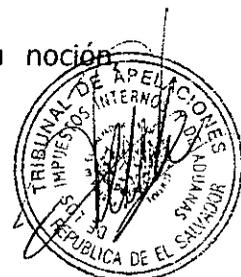
“Esta Oficina considera inexistente cualquier vicio, ya que como se ha podido demostrar en los párrafos anteriores esta Administración Tributaria ha actuado con estricto apego al Principio de legalidad circunscribiendo sus actuaciones a sus facultades legales aún sin acto de Ratificación y Convalidación los actos emitidos por esta Dirección General serian válidos y eficaces (...)”.

“En consecuencia, tal y como se ha explicado anteriormente, puesto que el Subdirector General de Impuestos Internos detenta por Ley todas las atribuciones referentes a la operatividad de esta Oficina, que incluye las potestades de fiscalización...en el presente caso a través de la ratificación y convalidación efectuada, ha reconocido dichos actos como emanados y proveídos por el 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 la contribuyente impetrante.”

2) EN REFERENCIA A QUE NO DECLARÓ EL VALOR DE MIL DÓLARES CENTAVOS DE DÓLAR (\$), EN CONCEPTO DE INTERESES CORRIENTES POR SERVICIOS DE FACTORAJE ORIGINADOS POR LAS LINEAS DE CRÉDITO ROTATIVAS DE FACTORAJE.

“Sobre lo argumentado por el apoderado de la apelante, en primer lugar esta Oficina considera que es indispensable realizar un análisis doctrinario de lo alegado por la contribuyente venida en alzada, refiriéndose a lo que el

al analizar las operaciones bancarias desde su noción



expresa lo siguiente "El punto de partida, aun cuando parezca simplista, se sostiene en dos premisas: para calificar a una operación bancaria es preciso utilizar por fuerza un criterio subjetivo, es decir, **reconocer la presencia de un banco en uno de los extremos**. Pero, además, tratar de buscar una definición genérica implica identificar las funciones asignadas a los bancos en distintas épocas, para poder en forma empírica, indagar el contenido de las mismas (...)"

"Al partir de los enunciados anteriores y del mismo título de la normativa que se alega como aplicable denominada "Normas de contabilización de intereses de las operaciones Activas y Pasivas de los bancos" de su propio nombre esta normativa esta dirigida de manera exclusiva a los bancos y por otro lado regula la manera de contabilizar los intereses en operaciones activas y pasivas, tal y como se aprecia en el objetivo de dicha norma, mientras que la contribuyente no realiza operaciones pasivas con el público, sino únicamente operaciones de tipo activo, es decir solo puede dar aplicación a esta normativa si así fuera el caso en la mitad de situaciones, en cambio el banco contabiliza de esta forma además los intereses en operaciones activas y en pasivas (...)"

"Por otro lado aún en el caso que le fuera aplicable de manera directa e íntegra esta normativa, no puede privar sobre la normativa tributaria, tal y como lo expresa el artículo 9 del Código Tributario (...)"

"Del tenor literal del artículo antes relacionado, se observa que para la integración de un conglomerado financiero en El Salvador, cuando no exista una sociedad controladora de finalidad exclusiva, se requiere la participación de un banco constituido en el país que será la sociedad controladora del Conglomerado y una o más entidades del sector financiero, dentro de las cuales se destacan sociedades de seguros, administradoras de fondos de pensiones, casas corredoras de bolsas, sociedades especializadas en el depósito y custodia de valores, emisoras de tarjetas de crédito,...es decir, que en el texto legal se establece como regla, que para la integración de un conglomerado financiero, al menos debe existir la participación de al menos dos sociedades: La sociedad controladora

que puede ser un Banco o una sociedad controladora de finalidad exclusiva y una o más sociedades del sector financiero que se dediquen a cualquier actividad económica de las antes relacionadas. Empero, de la lectura del articulado de la Ley de Bancos que se refiere a los Conglomerados Financieros...no se vislumbra un equiparamiento de las sociedades partícipes del Conglomerado a un Banco, sino que estas se catalogan como entidades financieras no bancarias. Y con relación a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley en mención, al cual se remite en sus argumentos la sociedad en comento, se determina que las sociedades en las que el Banco posee más del cincuenta por ciento de las acciones, son subsidiarias o filiales, más no se dispone en la Ley que pasen a constituir por sí un Banco (...)"

"Por lo antes expuesto y del análisis al contenido del artículo 113 de la Ley de Bancos y a lo manifestado por la Superintendencia...esta Oficina confirma lo determinado en el informe de auditoría de fecha veintidós de marzo de dos mil seis, respecto a que la es una entidad no bancaria del sector financiero con actividades de factoraje y arrendamiento financiero...En tal sentido, debe de darse cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la citada Ley, así como las contenidas en el Código Tributario relacionadas con dicho impuesto (...)"

"Como ya se ha explicado anteriormente, la contribuyente fiscalizada efectuó el registro de los intereses percibidos no devengados en una cuenta de ingresos diferidos, basándose en la norma para la contabilización de intereses de las operaciones activas y pasivas registro que dista de lo preceptuado en la Ley de Impuesto sobre la Renta, como ya se ha mencionado en párrafos precedentes.

En tal sentido, se reitera que el estudio se realizó a una persona jurídica, que está obligada a llevar contabilidad formal, debiendo utilizar como método para computar su renta el de acumulación, en consecuencia, la contribuyente está obligada a registrar los



intereses como parte de sus ingresos gravados cuando ha devengado los mismos, es decir cuando éstos se vuelven exigibles (...)".

3) CON RELACIÓN A LA DEDUCCIÓN EN EXCESO DE LA RENTA OBTENIDA DEL VALOR DE MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$), EN CONCEPTO DE RESERVA LEGAL.

"Se reitera que a la contribuyente fiscalizada respecto a la Ley de Bancos, le es aplicable únicamente en lo que atañe a su vinculación como parte del Conglomerado Financiero, pues el inciso primero del artículo 1 de dicho Cuerpo de Ley, establece con claridad que "La presente Ley tiene por objeto regular la función de intermediación financiera y las otras operaciones realizadas por los Bancos,..."", es decir, que todo lo regulado es de aplicación especial para éstos, en ese sentido no puede serle aplicada cualquier normativa establecida en la ley de Bancos a las entidades financieras no bancarias, sino únicamente en aquello que mediante vía Legislativa se haya dispuesto al respecto, en consecuencia, no le es aplicable el porcentaje de Reserva Legal establecido en el artículo 39 inciso primero de dicha ley (...)".

4) EN CUANTO A LO ALEGADO POR EL APODERADO DE LA CONTRIBUYENTE, RESPECTO DE LOS INGRESOS DECLARADOS POR EL VALOR DE MIL DÓLARES CENTAVOS DE DÓLAR (\$), QUE NO CORRESPONDEN AL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL DOS.

"Al respecto es oportuno manifestar que la Ley de Bancos, en su normativa no contiene disposición alguna que regule el tratamiento contable y tributario que se le debe dar a los intereses moratorios; sino que el tratamiento contable a dichos ingresos, se establece mediante la Norma de Contabilidad emitida por la Superintendencia del Sistema Financiero, en la cual establece que los intereses moratorios

deberán contabilizarse hasta que se perciban; sin embargo, de conformidad a lo establecido en los artículos 13 literal d) y 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se determinó que la contribuyente

incorporó en su declaración de Impuesto sobre la Renta la cantidad de MIL DÓLARES CENTAVOS DE DÓLAR (\$), que no corresponden al ejercicio impositivo de dos mil dos, ya que mediante la aplicación del método de Acumulación, sobre la base del principio de Legalidad y de Congelación del Rango, se considera que una norma administrativa no prevalece ni puede modificar lo dispuesto en una Ley (...)."

5) CON RELACIÓN A LO ARGUMENTADO POR PARTE DEL APODERADO DE LA CONTRIBUYENTE, QUE SE LE CONCEDIÓ AUDIENCIA POR CINCO DÍAS Y APERTURAS A PRUEBAS POR DIEZ DIAS, AMBOS TÉRMINOS HÁBILES Y PERENTORIOS, NO OBSTANTE QUE EN EL TÉRMINO DE APERTURA A PRUEBAS, SE PRESENTARON POR PARTE DE SU PODERDANTE, ARGUMENTOS DE ÍNDOLE LEGAL Y RAZONES Y DOCUMENTACIÓN QUE A SU JUICIO, SON VÁLIDAS EN CUANTO A PRUEBAS DE DESCARGO SE REFIERE, PERO LAS MISMAS NO FUERON CONSIDERADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL.

"Sobre este punto esta Oficina tiene a bien hacer notar la falta de sustento del presente argumento, ya que alega que los argumentos presentados no fueron considerados, punto de inconformidad que queda fácilmente desvirtuado con la simple lectura del informe técnico emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas emitido el día veinticuatro de abril del presente año y retomados en la resolución objeto del presente recurso, oportunidades en las que se analizaron y valoraron cada uno de los puntos expuestos en dicha etapa y respondiéndose de forma expresa cada uno de ellos (...)."



6) EN LO RELATIVO A QUE EL INFORME DE FISCALIZACIÓN EMITIDO POR LOS AUDITORES, NO ES BASE PARA UNA JUSTA TASACIÓN DE LOS IMPUESTOS, YA QUE NO SE ESTÁ CUMPLIENDO CON ESTE COMETIDO DE JUSTICIA TRIBUTARIA, EN RAZÓN DE QUE DICHOS AUDITORES, HAN DESCONOCIDO LO ESTABLECIDO EN LA LEY DE BANCOS Y LA NORMATIVA EMITIDA POR LA SUPERINTENDENCIA DEL SISTEMA FINANCIERO.

“En relación con este punto es de aclarar que los auditores tributarios designados realizaron su fiscalización sobre base cierta, tomando en consideración toda la documentación e información presentada por la contribuyente apelante...y es así como esta Oficina en ningún momento ha desconocido el hecho que la impetrante pertenezca al conglomerado financiero del banco, hecho que se reconoce tal y como lo ha demostrado la contribuyente lo que no comparte es que por pertenecer a dicho conglomerado le de aplicación a normativa propia y exclusiva a la entidad bancaria (...).”

7) CON RESPECTO AL ALEGATO DE QUE LA APELANTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL DOS MIL DOS, REQUIRIÓ DICTAMEN FISCAL, Y QUE EL AUDITOR FISCAL ESTA OBLIGADO A REFLEJAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES Y SUSTANTIVAS DE UN CONTRIBUYENTE.

“Con relación a lo argumentado por la contribuyente, sobre que el Dictamen Fiscal es un reflejo de la situación fiscal del contribuyente,...resulta oportuno señalar que de conformidad con el artículo 129 del Código Tributario, se entiende por Dictamen Fiscal el documento en el que conste la “opinión” relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente (...).”

“Que un auditor fiscal al emitir un Dictamen así como Informe Fiscal, lo debe hacer en estricto cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 129, 130, 132, 134, y 135 del

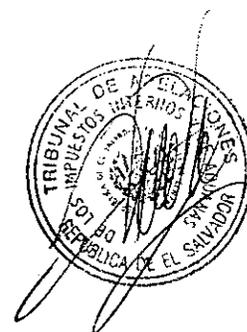
Código Tributario, en relación con lo establecido en los artículos 58 al 72 del Reglamento de Aplicación de dicho Código (...)"

"De esta manera, un Dictamen Fiscal es la opinión de un auditor fiscal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente, y la emisión de tales documentos, está sujeto a las verificaciones de ciertos requisitos establecidos en la Ley, a cargo de los contribuyentes así como del aludido auditor...además es preciso señalar que esta Dirección General conserva sus facultades de fiscalización e investigación reguladas en el artículo 173 del Código Tributario (...)"

III.- Mediante auto de las once horas treinta minutos del día veinticinco de julio de dos mil seis, se abrió a prueba el presente incidente, derecho que hizo uso la parte alzada, al presentar escrito a esta oficina con fecha veintiocho de julio de dos mil seis, asimismo, conforme auto de las diez horas treinta minutos del día ocho de agosto de dos mil seis, a solicitud del apoderado de la sociedad recurrente, se nombró analista tributario contable adscrito a esta oficina, emitiendo informe el analista nombrado con fecha doce de septiembre de dos mil seis; posteriormente se mandaron oír las alegaciones finales de la parte apelante, presentando escrito con fecha once de octubre de dos mil seis, en el que reitera los argumentos vertidos en escrito de interposición de recurso, trayéndose seguidamente para sentencia el presente incidente.

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

A) RAZONES DE DERECHO



1. EN EL AUTO DE DESIGNACIÓN NO SE FACULTÓ A DE EJERCER ACTOS DE FISCALIZACIÓN, LO CUAL VUELVE ILEGAL LA ACTUACIÓN DE

El apoderado de la recurrente social, manifiesta que en el auto por medio del cual se hizo la designación de auditor, no se facultó al [redacted] a efecto de ejercer actos de fiscalización; que se designa al auditor formalmente y luego al Coordinador de Grupos de Fiscalización, sin haber sido nombrados formalmente y cuando la Administración Tributaria se da cuenta de la ilegalidad cometida, convalida y ratifica lo actuado, lo que hace evidente la ilegalidad cometida.

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

Así tenemos que el referido artículo 173 señala: *"La Administración Tributaria tendrá las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias... En el ejercicio de sus facultades la Administración Tributaria podrá especialmente: a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos...; d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria...; f) requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias"*.

Se aprecia de lo anterior, que el legislador con el fin de que la Administración Tributaria pueda asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados, le confiere de forma genérica las facultades "de fiscalización, de inspección, de investigación, y de control", y especifica entre otras algunas de esas facultades, todas ellas con el fin de establecer la situación tributaria del contribuyente.

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

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

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

Y justamente por lo anterior es que el Código, concede a la Administración Tributaria las facultades que antes se han mencionado. Tanto la contabilidad como los registros y controles especiales determinados por la normativa tributaria, se establecen para el control de las obligaciones (tanto mercantiles como tributarias, entre otras) de los



sujetos pasivos. Resulta claro entonces que en virtud de la fiscalización, la administración puede legítimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte.

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

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

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

En el caso de mérito, consta del auto de designación de fecha veintisiete de abril de dos mil cinco, que corre agregado a folios 9 del expediente de impuesto respectivo, que a los auditores designados se les ha conferido la facultad de fiscalizar, cumpliendo así la Dirección General con lo exigido por el artículo 174 relacionado, de asignarle al auditor por medio del auto de designación, la facultad a desarrollar; por consiguiente, no existe la ilegalidad cuestionada.

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

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

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

Como ya se ha señalado la Dirección General, observando lo establecido en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, es que en el presente caso, por medio del auto de designación de fecha veinticinco de abril de dos mil cinco, faculta a los auditores designados específicamente a fiscalizar a la contribuyente social (fs. 9 del expediente de impuesto).

Consta además a folios 9 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 13,122,131 y 132 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.

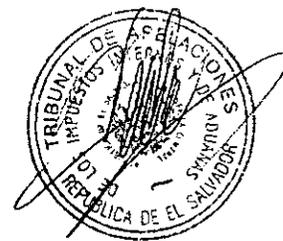
De ahí que el artículo 174 del Código disponga que para ejercer las facultades a que se refiere el artículo 173 mencionado, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores; dado que la función de fiscalización, tiene el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de tales 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

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

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 9, 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, ya que la participación del 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 9 del expediente administrativo que el 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 9 que el funcionario que lo suscribe y emite actúa por delegación de la Subdirección General, quien como se ha dicho, ha delegado en tal funcionario las facultades establecidas por la ley.

De ahí que en el caso de los Coordinadores y respecto de ellos mismos, no hay necesidad de su designación en el mismo auto, en atención a la delegación operada, por



lo que válidamente, dentro del proceso de fiscalización que se inició con el auto de designación de auditores, puede ejecutar todas las facultades que la ley confiere a la administración e igualmente conceder algunas de ellas a los auditores que designe, sin que por ello se entienda que se inhiba de participar en el proceso.

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

En el presente caso, los requerimientos efectuados por 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 veintinueve de abril de dos mil cinco

de fecha veintidós de agosto de dos mil cinco

124) del expediente respectivo, entre otros. Debe recalarse que en los mismos, los funcionarios que los suscriben, no hacen referencia al nombramiento de auditores de una forma expresa; sin embargo, 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, por otra parte no existe disposición legal que establezca la obligación de insertar en los requerimientos la mención del auto de designación de auditores.

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 ha reconocido que el auto de designación firmado por el Coordinador de Grupos de Fiscalización, es legal por encontrarse dicho funcionario facultado para designar al auditor del caso, y delegar así las atribuciones concedidas a la Administración Tributaria, lo que confirma los razonamientos que sustentan esta resolución.

Debe igualmente recordarse que la información en poder de la Administración Tributaria tiene el carácter de información reservada y por consiguiente, los empleados y funcionarios que por razón del ejercicio de sus cargos tengan conocimiento de la misma,



sólo podrán utilizarla para el control, recaudación, determinación, emisión de traslados, devolución y administración de los tributos, sin perjuicio de las sanciones penales a que hubiere lugar.

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

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

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

2. ILEGALIDAD AL PRETENDER RATIFICAR Y CONVALIDAR ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS.

Relativo a este punto, la sociedad apelante centra su inconformidad en que la ley contempla el hecho de poder ampliar un informe de auditoría, cuando el emitido por los auditores adolezcan de deficiencias o no le instruyan suficientemente para una justa tasación, pero esto es una vez que se tiene un informe de auditoría, no como lo sucedido en el presente caso, que se designa al auditor formalmente y luego al Coordinador de

Grupos de Fiscalización, sin haber sido nombrados formalmente ejercen actuaciones propias de un auditor designado y cuando al Administración Tributaria, se da cuenta de la ilegalidad cometida, CONVALIDA Y RATIFICA, lo actuado por el
y procede nombrarlo como auditor en el presente caso.

Por su parte la Dirección General, manifiesta que no ha ratificado y convalidado las actuaciones del Coordinador porque exista un vicio en el procedimiento de Fiscalización, 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 de las quince horas y diez minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco.

Al respecto este Tribunal, debido a que se ha establecido la legalidad de la actuación de los coordinadores, considera que si bien se hace innecesario pronunciamiento alguno sobre una mera enunciación que respalda la tesis errónea de la contribuyente social, para efectos de aclarar este punto es conveniente efectuar los siguientes razonamientos:

En cuanto a la convalidación, según la doctrina, la naturaleza de vicio que la misma sana, respecto de las facultades ejercidas mediante los requerimientos y solicitudes de información por parte de los Coordinadores de Grupos de fiscalización, dentro del procedimiento de fiscalización, es propio de actos anulables, de ahí que al advertir la Dirección General tal vicio y optar por conservar la actuación mediante el convalidar, está apegándose a la facultad discrecional con que cuenta la Administración, no reparando este Tribunal que con ello se haya violentado algún derecho o garantía constitucional, habida cuenta además que tal argumento no se había planteado por la contribuyente oportunamente ante la misma Administración.

La Doctrina en cuanto a la convalidación, en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas, Sociales y de Economía de Víctor de Santo, expresa: "Convalidar: Tornar válido y



con eficacia jurídica un acto antes anulable" y "Ratificar: Aprobar o confirmar actos, palabras o escritos dándolos por valederos o ciertos".

De igual manera,

"La Convalidación que se haga frente a un acto anulable puede optar por sanear el vicio, dando validez plena al acto; o extinguirlo manteniendo la anterior validez por habilitación y dejándolo sin ninguna validez para el futuro.

Si opta por sanear el vicio, la subsanación del defecto que portaba el acto y su correlativa validez es lo que se designa generalmente en doctrina con el nombre de saneamiento, convalidación o perfeccionamiento", así también con relación a la ratificación, los referidos autores citan "Ratificación. Es la confirmación por el superior de un acto viciado porque el órgano que lo dictó era incompetente en razón del grado.... Sólo es admisible si la incompetencia no es muy grave y torna solo anulable al acto. La ratificación se asemeja a la aprobación en que ambas son posteriores al acto".

de la Convalidación de los actos, en el Capítulo III, de su obra monográfica acerca de "El Acto Administrativo", en el numeral 6.4 lo siguiente: "La convalidación es un acto administrativo por el que se subsanan los vicios de otro acto administrativo anterior.

Dado que la nulidad es un vicio insubsanable, sólo pueden ser objeto de convalidación los actos anulables.

Esta técnica consiste en el mantenimiento del acto originario, del que se corrigen sus vicios, superando la infracción en que hubiera incurrido. Así, la incompetencia jerárquica (vicio de mera anulabilidad) se subsana mediante un acto confirmatorio por parte del superior jerárquico competente, como puede ser la resolución de un recurso administrativo confirmatorio del acto.

Otro ejemplo: la falta de autorización para dictar una resolución se subsana concediendo esta autorización una vez dictado el acto, subsanándolo con ello.

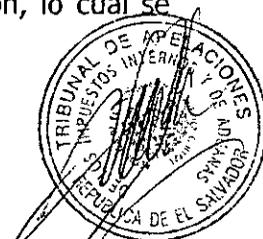
La convalidación sólo procede cuando no provoque indefensión. Por ejemplo, no podría subsanarse la omisión de un informe preceptivo cuyo contenido resulta esencial para respaldar la resolución que se adoptó en el procedimiento.

En tal caso, sería preciso conceder nuevamente trámite de audiencia al interesado. La convalidación, como regla general, sólo surte efectos desde que se produce."

Eduardo García de Enterría, en su obra "Derecho Administrativo", Tomo I, Capítulo XI, romano III, numeral 4, denominado: "Convalidación, conversión e incomunicación de invalidez"; al respecto opina: "La presunción de validez de los actos administrativos se traduce en un principio favorable a la conservación de los mismos,.. Por lo tanto, los actos administrativos anulables pueden ser convalidados por la Administración subsanando los vicios de que adolezcan."

Y Finalmente respecto de la recomendación realizada por la referida Sala en la sentencia de las quince horas y diez minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco, este Tribunal considera que la misma es justamente eso, una recomendación, pues se limita a emitir jurisprudencialmente una opinión respecto a una cuestión de índole procedimental que abona en una mayor precisión a la hora de emitir los actos administrativos, pero en manera alguna concluye respecto de tal requisito en el sentido: *"...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. De lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza por el sólo hecho de formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes. (...)"*, ni que la omisión del mismo acarree por sí la nulidad o invalidez del acto.

Por lo antes expuesto, se concluye por reconocer la facultad discrecional de la Dirección General de convalidar lo anulable del procedimiento de fiscalización, lo cual se



robustece de lo establecido en el artículo 200 del Código Tributario al disponer: *"Podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestiones de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que no hubiere transcurrido el término de caducidad. (Art. 175CT)".* Criterio desarrollado previamente que es congruente con la sentencia proveída por este Tribunal en resolución de las ocho horas del día veintiocho de noviembre de dos mil seis

3. OBJECCIÓN POR NO DECLARAR EL VALOR DE VEINTE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO DÓLARES CON DIECIOCHO CENTAVOS DE DÓLAR (\$20,454.18), DE INTERESES CORRIENTES POR SERVICIOS DE FACTORAJE, ORIGINADOS POR LAS LÍNEAS DE CRÉDITO ROTATIVAS DE FACTORAJE.

La sociedad recurrente aduce, que por formar parte del conglomerado financiero del Banco y en base al artículo 24 de la Ley de Bancos, le son aplicables las disposiciones legales de los Bancos y normas dadas por la Superintendencia del Sistema Financiero, respecto de los intereses por servicios de factoraje.

Por su parte la Dirección General de Impuestos Internos, determina que la contribuyente social, no declaró ingresos en concepto de intereses corrientes, los que tienen una morosidad en el pago mayor a noventa días, registrados en la cuenta contable "701- CUENTAS DE ORDEN FACTORAJE" atendiendo a lo regulado en la Norma de Contabilidad Bancaria NCB-006, titulada "Normas para la Contabilización de Intereses de las Operaciones Activas y Pasivas de los Bancos".

Para dar respuesta a la inconformidad planteada, es importante mencionar primeramente las actividades principales de un banco, siendo entre otras la de intermediación financiera, es decir captación de fondos del público mediante operaciones pasivas que son depósitos regulares, emisión de obligaciones y otros títulos, redescuento etc., para ser colocados en el sector productivo en operaciones activas, como son préstamos, descuentos, aperturas de crédito, créditos documentarios, reportos, captación de fondos de unidades superavitarias o los coloca en unidades deficitarias etc., de ahí del porqué la regulación especial de las operaciones bancarias, ya que operan con capital no propio, sino que lo hacen con el capital de las distintas personas e instituciones que le confían el resguardo de sus capitales.

Las sociedades que conforman un conglomerado, tienen una relación directa con el banco y actúan de manera conjunta frente al público comercializando servicios y ofreciendo servicios complementarios, no todos de índole bancario, bajo la supervisión de la Superintendencia del Sistema Financiero.

Para reforzar el argumento anterior, es preciso mencionar la doctrina existente al respecto, citada por la Dirección General de Impuestos Internos, en el traslado justificativo, de fecha once de julio de dos mil seis, en la forma siguiente: "...el Dr. Sergio Rodríguez Azuero en su obra "Contratos Bancarios", Legis Editores, Quinta Edición, año 2002, pag. 159, su significación en América Latina, al analizar las operaciones bancarias desde su noción, expresa lo siguiente "El punto de partida, aun cuando parezca simplista, se sostiene en dos premisas: para calificar a una operación bancaria es preciso utilizar por fuerza un criterio subjetivo, es decir, **reconocer la presencia de un banco en uno de los extremos**. Pero, además, tratar de buscar una definición genérica implica identificar las funciones asignadas a los bancos en distintas épocas, para poder en forma empírica, indagar el contenido de las mismas. Ahora bien, si hemos sostenido que históricamente la banca encuentra su razón de ser en el manejo de una economía monetizada, es decir, en la administración y creación de especies monetarias, no es difícil entonces ubicar al banco



como un **intermediario en el manejo de capitales...**" (las negrillas son nuestras), así también Marco A. Bonfanti en su obra "Contratos Bancarios" Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, pag. 17 expresa que: "las operaciones bancarias es la realización de actos cumplidos por los Bancos para la consecución de sus fines", en ese mismo sentido el autor Joaquin Garrigues define estas operaciones como "aquellos actos jurídicos que establecen una relación profesional del banco, los cuales dan lugar a relaciones contractuales entre banco y cliente".

Al analizar el expediente administrativo, se advierte de la escritura de constitución de la sociedad, que su finalidad es realizar operaciones de descuento de facturas o factoraje, arrendamiento financiero y además todas aquellas operaciones que se complementen con los servicios financieros. En este mismo sentido del contenido del artículo 113 de la Ley de Bancos, específicamente en la literalidad del inciso sexto, el cual si bien prescribe que "En adición a la sociedad controladora de finalidad exclusiva, en su caso, **las sociedades que integran un conglomerado son un banco constituido en el país** y una o más entidades del sector financiero tales como sociedades de seguros, instituciones administradoras de fondos de pensiones, casas de corredores de bolsa, sociedades especializadas en el depósito y custodia de valores, emisoras de tarjetas de crédito, casas de cambio de moneda extranjera, sociedades de arrendamiento financiero, almacenes generales de depósito, incluyendo a sus subsidiarias, debidamente vigiladas por la Superintendencia o por el organismo supervisor que corresponda."

Del artículo antes relacionado, se observa que para la integración de un conglomerado financiero en El Salvador, cuando no exista una sociedad controladora de finalidad exclusiva, se requiere la participación de un banco constituido en el país que será la sociedad controladora del conglomerado y una o más entidades del sector financiero, dentro de las cuales se destacan sociedades de seguros, administradoras de fondos de pensiones, casas corredoras de bolsas, sociedades especializadas en el depósito y custodia de valores, emisoras de tarjetas de crédito, casas de cambio de moneda extranjera, sociedades de arrendamiento financiero, almacenes generales de depósito, incluyendo a

sus subsidiarias; es decir, que en el texto legal se establece como regla, que para la integración de un conglomerado financiero, debe existir la participación de al menos dos sociedades: La sociedad controladora que puede ser un Banco o una sociedad controladora de finalidad exclusiva y una o más sociedades del sector financiero que se dediquen a cualquier actividad económica de las antes relacionadas. Debe resaltarse que el artículo antes transcrito, se encuentra en el Título V, Supervisión Consolidada de Instituciones Financieras, Capítulo I, Conformación de Conglomerados, de lo cual se comprende que tal disposición no otorga a las sociedades que integran un conglomerado la calidad de bancos por este solo hecho, sino que para efectos de supervisión las autoridades pertinentes podrán ejercer sus funciones respecto de tal ente como uno solo, para garantía de los intereses de los terceros respecto de la integridad y saneamiento del capital involucrado, lo que significa que no solo por pertenecer a un conglomerado las actividades realizadas por sus miembros sean consideradas operaciones bancarias.

Es más, de la simple denominación de la sociedad recurrente se constata que inclusive desde la perspectiva de su constitución como persona jurídica, la misma se ha estructurado como una sociedad anónima de capital variable, mientras que la Ley de Bancos, expresamente dispone en su artículo 5 que los bancos constituidos en El Salvador, deberán organizarse y operar en forma de sociedades anónimas de capital fijo, lo que desvirtúa nuevamente lo afirmado por la expresada sociedad, al atribuir a sus actividades la calidad de bancaria.

De la lectura del articulado de la Ley de Bancos, que se refiere a los Conglomerados Financieros, comprendidas en el Título Quinto de la Ley de Bancos, no se observa que se equiparen a un Banco las sociedades partícipes de un conglomerado, sino que éstas se catalogan como entidades financieras no bancarias.

Con relación a lo dispuesto en el artículo 24 de la ley en mención, al cual se remite en sus argumentos la sociedad recurrente, se determina que las sociedades en las que el



Banco posee más del cincuenta por ciento de las acciones, son subsidiarias o filiales, más no se dispone en la ley que pasen a constituir por sí un Banco, ni que todos los derechos y obligaciones de los mismos les sean inherentes.

Por su parte la Superintendencia del Sistema Financiero, mediante nota con de fecha quince de junio de dos mil cinco, en cuanto a que si la sociedad recurrente es supervisada por dicha Superintendencia, hace notar lo siguiente:

"a) De acuerdo al artículo 136 de la Ley de Bancos, las sociedades controladoras están sujetas a la fiscalización de la Superintendencia, con todas las facultades que su Ley Orgánica le confiere; igualmente, sin perjuicio de las facultades de los demás organismos supervisores nacionales o extranjeros respecto de la fiscalización de las sociedades miembros del conglomerado, la Superintendencia tiene acceso a la información de cada una de ellas con el objeto de ejercer la supervisión consolidada del conglomerado, velar por su solvencia y en general, desarrollar sus tareas de vigilancia y control.

b) El Consejo Directivo de esta de fecha 25 de septiembre de 2002, acordó la conformación del cuya denominación y estaba integrado por las sociedades siguientes:

No obstante lo anterior, con el proceso de pasó a formar parte del Conglomerado Financiero denominado el cual actualmente se encuentra en su proceso de formalización y autorización de

c) El inciso sexto del artículo 113 de la Ley de Bancos establece que las sociedades que integran un conglomerado son un banco constituido en el país y una o mas entidades

del sector financiero tales como sociedades de seguro, instituciones administradoras de fondos de pensiones, casas de corredores de bolsa, sociedades especializadas en el depósito y custodia de valores, emisoras de tarjetas de crédito, casas de cambio de moneda extranjera, sociedades de arrendamiento financiero, almacenes generales de depósito, incluyendo a sus subsidiarias. Bajo esta disposición legal es

es calificada como del sector financiero (...).”

De lo antes expuesto, se confirma que la razón para que las regulaciones de la Ley de Bancos antes mencionadas, sean aplicadas a un conglomerado financiero, es por la relación directa que las entidades que lo conforman tienen con el banco y no porque todas realicen actividades bancarias; lo que se pretende es salvaguardar los intereses de los ahorrantes, así como supervisar la inversión que ha realizado el banco en su filial.

Expuesto lo anterior, se puede comparar el tratamiento contable y tributario, evidenciándose que su aplicación no se encuentra en armonía con lo establecido en los artículos 12, 13 letra d) y 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que literalmente expresan: Artículo 12. “La renta obtenida se determinará sumando los productos o utilidades totales de las distintas fuentes de renta del sujeto pasivo”; artículo 13 “Para los efectos del cálculo del impuesto: d) “Cada ejercicio o período de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o de pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales.” y artículo 24 “Las personas jurídicas utilizarán el sistema de acumulación, o sea, determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, **aunque no estén percibidas**, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados” (las negrillas son nuestras); por lo que en tal sentido, y sobre la base de los Principios de Legalidad y Reserva de Ley, establecidos en los artículos 3 letra c) e inciso cuarto y sexto del Código Tributario se considera que una norma administrativa no prevalece ni puede modificar lo dispuesto en una ley, por lo que la contribuyente no obstante estar regida por dichas normas técnicas, para efectos tributarios



debió computar los intereses que devengue según el método de acumulación, que establece el artículo 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por lo que los intereses generados del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, registrados y controlados por la contribuyente apelante en la
provenientes de intereses
corrientes en mora que exceda en más de noventa días, por servicios de factoraje, si bien no se consideran por la apelante como ingresos devengados, de acuerdo a la ley forman parte de sus ingresos gravados aunque no estén percibidos, con base a lo establecido en los artículos antes mencionados, criterio que es congruente con el proveído por este Tribunal, respecto de la gravabilidad de los intereses, en resolución de las nueve horas del día dieciocho de febrero de dos

Conforme a todo lo antes dicho, debe observarse que al verificar las anotaciones efectuadas por la apelante, ésta ha diferido sus ingresos al ejercicio fiscal en que efectivamente los percibe, procedimiento el cual es inadecuado a los efectos fiscales, según la naturaleza de los ingresos de que se trata, ya que según el principio de independencia de ejercicios a que se refiere el Art. 13 letra d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los productos o ingresos y los costos y gastos necesarios para su producción deben ser liquidados en cada uno de los ejercicios en que éstos se logren obtener e incurrir, criterio que recoge la sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, de las quince horas y treinta minutos del día doce de julio de dos mil cuatro,

Lo anteriormente establecido, se robustece aún más, ya que la contribuyente social en la declaración correspondiente al ejercicio de dos mil dos, incorporó "gastos por servicios", que incluyen gastos por factoraje, los que según informe de auditoría de la Dirección General, se encuentran debidamente comprobados como deducibles de conformidad con lo dispuesto en los artículos 28, 29, 30 y 31 de la Ley de Impuesto sobre

la Renta, es decir que los gastos la sociedad recurrente los incorporó en la declaración correspondiente como gastos en dicho período, no así los ingresos en concepto de intereses corrientes, los que tienen una morosidad en el pago mayor a noventa días, registrados en _____ razón por lo que se desestima lo alegado por la sociedad contribuyente.

4. CON RELACIÓN A LA DEDUCCIÓN EN EXCESO DE LA RENTA OBTENIDA DEL VALOR DE CUATRO MIL CUARENTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$4,049.00), EN CONCEPTO DE RESERVA LEGAL.

Del análisis del expediente de impuesto sobre la renta respectivo, se observa que a folios cuatro, se encuentra agregada la declaración de dicho impuesto correspondiente al ejercicio comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, presentada a la Dirección General de Impuestos Internos, el día veinticuatro de febrero de dos mil tres, en la cual en el renglón doscientos veinticinco, la sociedad recurrente, incorpora la cantidad de trece mil cuatrocientos noventa y nueve dólares (\$13,499.00) en concepto de Reserva Legal, cantidad que se corresponde con el cálculo del 10% de la _____ la cual según la sociedad recurrente asciende a la suma de ciento treinta y cuatro mil novecientos noventa y dos dólares con ochenta y dos centavos de dólar (\$ 134,992.82), según el Estado de Resultados del aludido ejercicio de imposición, que consta a folios ciento cincuenta y cinco del citado expediente.

La Dirección General ha realizado la objeción de cuatro mil cuarenta y nueve dólares (\$4,049.00), cantidad que representa el 3% diferencial deducido indebidamente por la sociedad inconforme, ya que la deducción correcta, debió ser por valor de nueve mil cuatrocientos cuarenta y nueve dólares (\$9,449.00), equivalentes al 7% de la mencionada utilidad, según se detalla a folios novecientos cuarenta y siete y novecientos setenta y ocho, del expediente respectivo, de conformidad a lo establecido en el artículo 31 numeral



1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece que la reserva legal debe calcularse aplicando el siete por ciento (7%) de las utilidades netas, conforme a lo prescrito en los artículos 39, 123, 124 y 295 del Código de Comercio.

Lo anterior ya que respecto a la Ley de Bancos, la sociedad recurrente no posee la calidad de Banco, por lo cual no puede pretender deducirse a los efectos fiscales, el porcentaje de Reserva Legal determinado en el artículo 39 inciso primero de dicha ley, ya que lo dispuesto en el artículo 31 numeral 1 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, resulta aplicable respecto del monto de la reserva deducible únicamente para aquellas entidades que tengan la calidad de Banco, lo cual no es extensivo a ningún otro miembro del conglomerado.

En tal sentido, la reserva legal deducida en el ejercicio de dos mil dos, debió calcularse aplicando el siete por ciento (7%) de las utilidades netas, conforme a lo prescrito en los artículos 39, 123,124 y 295 del Código de Comercio y artículo 31 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, y no sobre el diez por ciento (10%) de las utilidades netas como la aplicó la referida contribuyente, como si se tratase de un Banco, por lo que se desestima el argumento planteado.

5. EN CUANTO A LO ALEGADO POR EL APODERADO DE LA CONTRIBUYENTE, RESPECTO DE LOS INGRESOS DECLARADOS POR EL VALOR DE UN MIL TRESCIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$1,323.94), QUE NO CORRESPONDEN AL EJERCICIO FISCAL DE DOS MIL DOS.

La sociedad recurrente, incorporó en su declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil dos, la cantidad de UN MIL TRESCIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$1,323.94), que no corresponden a tal ejercicio impositivo, en

emitida por la Superintendencia del Sistema Financiero, que establece que los intereses moratorios deberán contabilizarse hasta que se perciban.

Dado que en base al principio de legalidad, a la naturaleza de la legislación tributaria y en virtud de la jerarquía normativa, una norma técnica no prevalece ni puede modificar lo dispuesto en una ley, en tal sentido, para efectos tributarios resulta aplicable en el presente caso el método de acumulación, y en consecuencia la contribuyente debió computar las rentas que devengó en el ejercicio fiscalizado, según lo prescrito en los artículos 13 letra d) y 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, razón por lo que se desestima la objeción a este respecto.

B) RAZONES DE DERECHO

1. CON RELACIÓN A QUE SE CONCEDIÓ AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS, NO OBSTANTE EN EL TÉRMINO DE APERTURA A PRUEBAS, SE PRESENTARON ARGUMENTOS DE ÍNDOLE LEGAL, RAZONES Y DOCUMENTACIÓN, PERO LAS MISMAS NO FUERON CONSIDERADAS POR LA DIRECCIÓN GENERAL.

Respecto a lo anterior, al analizar el informe técnico emitido el veinticuatro de abril del presente año por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se observa que en dicho informe la Dirección General, hace notar que analizó y valoró cada uno de los puntos expuestos en dicha etapa, dando respuesta a cada inconformidad planteada, dejándose entrever en dicho informe que ninguno de los argumentos expuestos por la contribuyente era tendiente a desvirtuar los incumplimientos atribuidos por la Dirección General, observando que se estimaron la totalidad de los argumentos expresados por la sociedad contribuyente y considerados al emitir el informe técnico correspondiente y la resolución liquidatoria del impuesto.



Para reforzar el argumento anterior, es preciso mencionar el criterio esgrimido por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en de fecha seis de abril de dos mil uno que cita lo siguiente: "...Como es sabido en sede administrativa, el derecho de defensa se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento respectivo; se concretiza en que los interesados planteen sus alegaciones y que éstas sean tenidas en cuenta por la Administración a la hora de resolver, esto es, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que convenzan o no, y permitan conocer el sentido de la voluntad administrativa en el juicio que la fundamenta....", razón por lo que al ser tomadas en consideración por parte de la Dirección General, las inconformidades planteadas, se desestima el argumento planteado.

2. EN LO RELATIVO A QUE EL INFORME DE FISCALIZACIÓN, NO ES BASE PARA UNA JUSTA TASACIÓN DE LOS IMPUESTOS, EN RAZÓN DE QUE DICHS AUDITORES, HAN DESCONOCIDO LO ESTABLECIDO EN LA LEY DE BANCOS Y LA NORMATIVA EMITIDA POR LA SUPERINTENDENCIA DEL SISTEMA FINANCIERO.

Sobre este punto, se ha considerado suficientes argumentos en el acápite de las razones de hecho, en el sentido de que la sociedad recurrente antepuso para efectos fiscales la normativa bancaria ante la tributaria, con lo cual se demuestra que no es cierto el argumento de la recurrente de que se le haya desconocido la normativa aplicada por ella, ya que, lo que debe prevalecer es la aplicación de la normativa tributaria, por lo que es innecesario ahondar más al respecto.

3. CON RESPECTO QUE LA APELANTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL DOS MIL DOS, REQUIRIÓ DICTAMEN FISCAL, Y QUE EL AUDITOR FISCAL ESTA OBLIGADO A REFLEJAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FORMALES Y SUSTANTIVAS DE UN CONTRIBUYENTE.

De conformidad con el artículo 129 del Código Tributario, se entiende por dictamen fiscal el documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un licenciado en contaduría pública o un contador público certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales, de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; asimismo, por informe fiscal se entenderá el documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye el fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal, el que debe reunir lo dispuesto en los artículos 129, 130, 132, 134, y 135 del Código Tributario, en relación con lo establecido en los artículos 58 al 72 del Reglamento de Aplicación de dicho Código, el que de conformidad con el artículo 135 literal c) del mencionado Código debe reflejar la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, como lo determinado en el artículo 71 inciso segundo del Reglamento de Aplicación del referido Código.

En razón a las disposiciones anteriores se puede decir, que un dictamen fiscal es la opinión de un auditor fiscal sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente, y la emisión de tales documentos, está sujeto a las verificaciones de ciertos requisitos establecidos en la ley, a cargo de los contribuyentes, así como del aludido auditor; sin embargo, no puede afirmarse, que la interpretación dada por el auditor sobre el cumplimiento de dichas obligaciones, esté acorde a las leyes tributarias y que la oficina Fiscal, deba tener por cierta tal opinión, ya que la Administración Tributaria, conserva sus facultades de fiscalización e investigación reguladas en el artículo 173 del Código Tributario, así como lo establecido en el artículo 3 de su Ley Orgánica, es por eso que el mencionado artículo 71 inciso segundo de dicho Código Tributario, establece que la revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos puede realizarse ya sea de manera previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de fiscalización, respecto de los contribuyentes dictaminados, razón por la que la opinión del auditor fiscal por no ser vinculante, no inhibe a



la Administración Tributaria de realizar su investigación cuando lo considere pertinente, por lo que se desestima la inconformidad alegada por el apoderado de la sociedad recurrente.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día veinticinco de abril de dos mil seis, que determina a cargo de impuesto sobre la renta complementario, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, por el monto indicado al inicio de la presente resolución.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Certifíquese esta sentencia y acta de notificación respectiva y remítanse oportunamente a la oficina de origen el Expediente de Impuesto sobre la Renta a nombre de

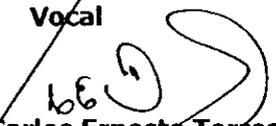
NOTIFÍQUESE.



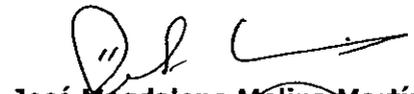
Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente



Lic. Román Carballo
Vocal



Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal



Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal



Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal

En