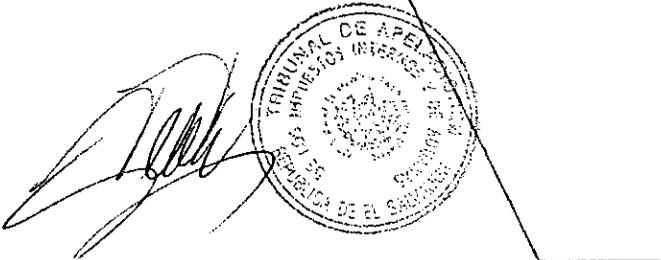


**EL INFRASCrito PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS C E R T I F I C A:** Que en el recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal por el licenciado , quien actúa en carácter de representante legal de la sociedad

, por inconformidad con resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, agregada de folios 93 a folios 113 frente y vuelto y 114 frente, se encuentran la resolución y acta de notificación respectivas, que literalmente dicen:

.....



The image shows a handwritten signature in black ink, followed by a circular official seal. The seal contains the text 'TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS' around the perimeter and 'REPUBLICA DE EL SALVADOR' at the bottom. The seal is partially obscured by the signature and a diagonal line that extends from the text above.



**Inc. R0605010TM**

**TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:** San Salvador, a las nueve horas con treinta minutos del día quince de febrero de dos mil siete.

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

, Impuesto sobre la Renta, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, por la cantidad de **DOSCIENTOS TREINTA Y UN MIL SEISCIENTOS ONCE DÓLARES (\$231,611.00)**, y multa por evasión no intencional del Impuesto sobre la Renta, por la cantidad de **CINCUENTA Y SIETE MIL NOVECIENTOS DOS DÓLARES CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$57,902.75)**, respecto del ejercicio antes mencionado, ascendiendo el total del Impuesto y multa a la cantidad de **DOSCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS TRECE DÓLARES SETENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$289,513.75)**.

**Y CONSIDERANDO:**

**I.** El licenciado \_\_\_\_\_ quien actúa en su calidad de representante legal de \_\_\_\_\_, al interponer recurso de apelación expresó no estar de acuerdo con la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, por las razones siguientes:

**1. Violaciones Constitucionales**



“Violación al derecho de intimidad societaria, ya que conforme a sentencia de la SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA número 163-C-2000, que dice textualmente **“Sin perjuicio de lo anterior este Tribunal estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación. De lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza por el sólo hecho de formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes”**

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

**Art. 11 de la constitución...** la Dirección General de los Impuestos Internos no considero que los ajustes a las cuentas de inventarios procede dentro del mismo período de imposición, para este caso el 2002. Es así como los ajustes que hace referencia el informe de auditoria corresponde a operaciones contables normales dentro del ejercicio 2002. (...)”

Es así como la sociedad efectuó los ajustes pertinentes a la cuenta de inventarios dentro del mismo período de imposición sujeto a fiscalización.

Otro argumento que no tomaron en cuenta los funcionarios de la DGII, fueron los márgenes de contribución históricos... de los años 2000 y 2001, **situación que técnicamente puede demostrar que no se han incrementado los costos de venta**

**de la compañía para efectos tributarios, lo que se ha hecho es ajustar el costo de venta de los productos vendidos. (...)"**

"Así mismo violentó... el principio de **LEGALIDAD** ya que en el Auto de Designación no le otorgaba ninguna facultad de fiscalización a los auditores... esta deficiencia de facultad de fiscalización la tiene también al coordinar del grupo... **pues no se menciona el artículo 173 y 174 del Código Tributario en el auto de designación.**

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

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

"**Artículo 173 del código tributario en vigencia en el proceso de fiscalización.** Conforme la normativa de los procedimientos tributarios, definida en el código tributario, las facultades **de investigación y fiscalización** para asegurarse el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes están especificadas en este artículo 173, plasmados desde el literal a) hasta el literal r). Sin embargo dicho artículo 173, **NO ESTA CONTEMPLADO EN EL AUTO DE DESIGNACIÓN.** Por esta razón, jurídicamente ninguno de los funcionarios nombrados como el coordinador de grupos de fiscalización y los mismos auditores... no tenían las facultades legales de fiscalización (...)"

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

A circular stamp of the Tribunal de lo Contencioso Tributario is located in the bottom right corner. The stamp contains the text 'TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO' and 'CARRERA 13 # 100-100 BOGOTÁ D.C.'. Below the stamp is a handwritten signature in black ink.

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

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

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

**"Art. 3 del código tributario, literal c)** el cual se refiere al principio de **legalidad**, de las actuaciones de la administración tributaria... por lo tanto, el proceso de fiscalización e inspección deben estar debidamente designados, en el acto administrativo de designación al respectivo funcionario de la Dirección General, esto conforme a las normas tributarias en vigencia (...)

### **Informe diminuto**

"no especificar claramente los artículos o materia primar que se objeta sea en el costo de ventas o inventarios por parte de la DGII violenta mi derecho de defensa, por proporcionar un informe diminuto que no ilustra claramente a mi Representada para poder ejercer un efectivo derecho de defensa. (...)"

**II.** Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que el apelante apoya su impugnación, procedió a rendir informe justificativo de fecha cinco de julio de dos mil seis, justificando sus actuaciones en los términos siguientes:

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

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



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

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

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

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

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



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

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

"es conveniente citar el criterio esbozado por el entonces Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en Sentencia... en la cual resuelve el recurso de apelación con referencia I0502001T (...)"

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

"es necesario establecer que esta Dirección General no comparte el argumento relacionado con que se ha recopilado información de manera ilícita e ilegal mediante los

requerimientos efectuados, puesto que desde el momento en que se cita en el Auto de Designación que da origen a las fiscalizaciones, que los Auditores son designados para **“fiscalizar y verificar el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias contenidas en...”**, se están expresamente señalando las potestades que les son delegadas a los mismos, para cuyo cumplimiento es necesario, que el Auditor o Auditores designados lleven a cabo una serie de procedimientos, entre éstos, requerir al contribuyente fiscalizado, a sus proveedores, clientes, solicitar información al interior o fuera de la Administración Tributaria, etc.(...)”

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

“Ahora bien, con lo expuesto ampliamente en los párrafos precedentes, se puede advertir que los Coordinadores a que alude la contribuyente, en su escrito de mérito, han actuado conforme a la Ley, circunstancia que ha sido avalada tanto por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, como por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. (...)”.

“Resulta pertinente señalar...que si la designación de auditores es una atribución propia de la Dirección General de Impuestos Internos, la misma es delegable dentro de su organización interna por autorizarlo así el art. 6 letra j) de su Ley Orgánica, ya que por una parte es atribución propia del Director General, cualquier función que determinen las leyes... o le sean encomendadas por los titulares del Ramo; asimismo, el art. 7 letra k)



otorga al Subdirector General todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General (...)

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

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

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

De lo expuesto por los citados tratadistas la dirección concluye que: “trasladando el concepto de ratificación, suministrado por el derecho privado, al derecho administrativo, dicho concepto se concreta en actos viciados de “incompetencia”. Si bien hay dos tipos de incompetencia, la absoluta y la relativa, ambos dan lugar, por principio, a la nulidad absoluta del respectivo acto, insusceptible de saneamiento. Sólo la incompetencia por razón de “grado” deja abierta la posibilidad de ser saneada, pero ello únicamente ocurrirá en los supuestos en que, de acuerdo al orden jurídico vigente en el lugar de que se trate, la avocación o la delegación fueren procedentes, pues en tal caso la incompetencia por razón de “grado” sería irrelevante; pero si de acuerdo a dicho ordenamiento jurídico la avocación o la delegación “no” fueren procedentes, la incompetencia por razón de grado

implicaría un acto nulo, de nulidad absoluta, insusceptible entonces de saneamiento, y, por ende, de "ratificación".

En consecuencia tal y como se ha explicado 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, y al haber asumido dicho funcionario lo actuado en el presente caso a través de la ratificación y convalidación efectuada, ha reconocido dichos actos como emanados y proveídos por él mismo (...)"

### **SOBRE QUE NO SE TOMARON EN CUENTA LOS MÁRGENES DE CONTRIBUCIÓN HISTÓRICOS**

"lo argumentado por la contribuyente... carece de fundamento ya que al designar esta Oficina a los auditores por medio del auto emitido a las quince horas treinta minutos del día veintisiete de agosto de dos mil tres, en el cual se ordena que se fiscalice y verifique si la contribuyente investigada había dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento y demás disposiciones legales, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación, relacionadas con el impuesto referido, durante el ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos; se está facultando para comprobar que las operaciones declaradas por la contribuyente en el ejercicio fiscalizado cumplen con todos los presupuestos contenidos en las Leyes Tributarias, para lo cual se emitió el Informe de Auditoria de fecha tres de enero de dos mil seis, el cual tiene su fundamento en las operaciones realizadas por la contribuyente investigada durante el ejercicio impositivo de dos mil dos, constituyéndose en el resultado de un análisis a los registros contables legales y auxiliares de la misma contribuyente, y la documentación de soporte de cada una de las aplicaciones contables registradas en dichos libros, es decir en hechos comprobados mediante documentos que reflejan las operaciones



rechazadas en el ejercicio fiscal investigado, por lo que es imposible que esta Oficina fundamente sus determinaciones y conclusiones de una fiscalización considerando los márgenes de contribución de la contribuyente en otros ejercicios impositivos, como lo alega la sociedad en su escrito de mérito. Además es de tener en cuenta que la fiscalización se basó en documentos que permiten conocer en forma directa el hecho generador y la cuantía del mismo, no es necesario utilizar información de otros ejercicios fiscales.

En ese sentido, la Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones, ha actuado con respeto absoluto al principio de legalidad y de conformidad a las facultades conferidas mediante el auto de designación relacionado y su respectiva modificación, la verificación y fiscalización del caso en comento recae... durante el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos. De ahí que no es pertinente que esta Oficina proceda a pronunciarse considerando datos estadísticos o históricos de la sociedad los cuales no tienen su fundamento en operaciones realizadas durante el ejercicio impositivo fiscalizado, por lo que lo argumentado por la contribuyente carece de fundamento. (...)"

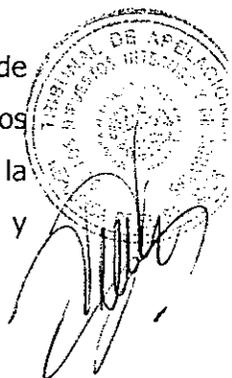
**INFORME DE AUDITORIA DIMINUTO, POR NO ESPECIFICAR LOS ARTÍCULOS DE LOS INVENTARIOS QUE SE AJUSTAN.**

"cabe reparar, en el hecho de que es la sociedad la que ha pretendido determinar como deducción operaciones contabilizadas en concepto de compras y de ajustes al costo de venta dentro del ejercicio impositivo investigado, sin poder demostrar durante el procedimiento de fiscalización ni durante el plazo de Audiencia y Apertura a Pruebas cual de ellas ha participado en la producción de las rentas gravadas, ya que para efecto de documentar dichas partidas consta en el informe de auditoria que se requirió a la sociedad por medio de autos... recibiendo respuesta mediante escritos presentados a esta Dirección General... por medio de los cuales a la fecha del Informe de Auditoría de fecha tres de

enero de dos mil seis, únicamente había proporcionado las partidas contables sin presentar ningún respaldo documental de las mismas... de conformidad a lo que establece el artículo 206 inciso primero del Código Tributario, para efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por el referido Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente. De ahí que si la contribuyente no puede identificar a que artículos o materia prima afectan los ajustes contables que realizó, debido a que no presentó los documentos justificativos correspondientes pese a habérselos requerido esta Dirección General reiteradamente, ya que sólo proporciono partidas contables sin la documentación de respaldo, es precisamente por ello que esta Oficina ha objetado los ajustes contables que ha efectuado la contribuyente, es decir por no haber comprobado la contribuyente documentalmente los referidos ajustes.

En cuanto a que el Informe de Auditoria es diminuto, conviene señalar que la sociedad contribuyente no ha aportado criterios por medio de los cuales demuestre que el Informe de Auditoria de fecha \_\_\_\_\_ que le fue entregado en su oportunidad es diminuto, ya que éste ha sido emitido con las ilustraciones pertinentes y en atención a una real investigación; es decir, que instruye suficientemente para una justa liquidación, asimismo, los resultados están apegados a la realidad de la investigación que se ha practicado, pues la fiscalización se practicó teniendo como elementos de investigación la información y documentación proporcionada por la sociedad contribuyente, lo que da un grado superior de certeza acerca de los hallazgos determinados durante la fiscalización, todo lo cual fue reflejado en el Informe de Auditoria respectivo, el que a su vez fue entregado para su conocimiento a la sociedad en su oportunidad (...)"

"Los supuestos anteriores se cumplen a cabalidad en el Informe de Auditoria de fecha \_\_\_\_\_, en el que se detallan con precisión los procedimientos realizados, las bases legales pertinentes, los hallazgos determinados... por lo que la contribuyente ha podido ejercer su derecho de defensa y aportar las pruebas idóneas y



conducentes sobre cada uno de los puntos en los cuales no se encuentra conforme y que están contenidas en el Informe de Auditoría. (...)”

“Esta Oficina considera importante resaltar que la Contribuyente Impetrante en su escrito de merito determina de forma expresa en síntesis las objeciones que realizó esta Dirección, dicha expresión de parte de la contribuyente viene a confirmar que el Informe de Auditoría a cumplido fielmente su misión de ilustrar instruir suficientemente para una justa liquidación, fácilmente se puede observar que dicho objetivo se ha cumplido, de la expresión de agravios de la contribuyente claramente se puede saber que tiene un amplio conocimiento de la fiscalización realizada, por lo que bajo ninguna circunstancia puede considerarse diminuto el Informe de Auditoría.

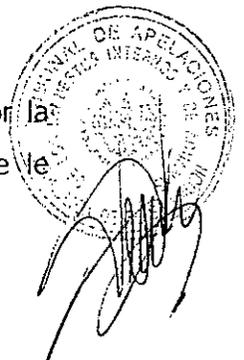
Por otra parte, es necesario advertir que la sociedad contribuyente no ha aportado criterios por medio de los cuales demuestre que el referido Informe es diminuto, únicamente se limita a calificarlo como tal pero sin concretizar las deficiencias o debilidades en su contenido, no obstante, con lo descrito en el párrafo precedente se demuestra que el Informe en cuestión se muestra lo suficientemente claro, pues se evidencia que se ha dado seguimiento conforme a un método de investigación que ha posibilitado especificar en el mismo, cómo y por qué se han determinado las objeciones que se le realizaron a las deducciones reclamadas en la Liquidación anual del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo fiscalizado, lo que conllevó a establecer el impuesto omitido por parte de ésta durante el relacionado ejercicio impositivo.

Por lo anterior, respecto del alegato argüido por la contribuyente respecto de la violación del Principio Constitucional de Defensa contenido en el artículo 11 de la Constitución de la República, desarrollado en el artículo 186 del Código Tributario, por considerar el informe de Auditoría como diminuto, esta Dirección General tiene a bien traer a colación el criterio plasmado en la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso

Administrativo referencia 106-S-2000 de fecha seis de abril de dos mil uno, la cual dice: "En sede administrativa, el derecho de defensa se concentra en el derecho a ser oído en el procedimientos 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 éstas sean valoradas y aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que convengan o no, y permitan conocer el sentido de la voluntad administrativa en el juicio que la fundamenta." (...)"

"Asimismo, consta en el expediente respectivo que de conformidad a los artículos 10 literal a), 37, 172 Inciso segundo, 186, 202 literal b) y 229 del Código Tributario, por medio de auto emitido a las ocho horas treinta minutos del día trece de marzo de dos mil seis, se concedió audiencia y apertura a pruebas por cinco y diez días, respectivamente, términos hábiles y perentorios, a efecto de que la contribuyente manifestara su conformidad o no con el contenido del Informe de Auditoría de fecha tres de enero del presente año, auto que fue notificado a las dieciséis horas diez minutos del día trece de marzo de dos mil seis, en el lugar señalado para recibir notificaciones, entregándole el citado informe, por lo que se le ha otorgado la oportunidad a la contribuyente de defender sus derechos y aportar las pruebas suficientes para desvirtuar el contenido del Informe de Auditoría antes referido, materializándose una audiencia real y no solo formal, derecho que ha ejercido la contribuyente con la presentación del escrito presentado a esta Oficina con fecha veintinueve de marzo de dos mil seis, el cual se valoró en su oportunidad , por lo que se concluye que el proceso de fiscalización se realizó de forma legítima y acorde a la Ley de la materia y Código Tributario, aplicando las garantías constitucionales, normas y procedimientos legales establecidos; por tanto se puede concluir que no existe violación al Principio de Defensa.

De lo expuesto, esta Oficina considera que se ha desvirtuado lo argüido por la contribuyente referente a que el Informe de Auditoría es diminuto, debido a que le



convence que dicho Informe provee todos los elementos de juicio necesarios que permitan efectuar una justa liquidación y se encuentra apegado a la realidad de los hechos económicos ocurridos durante el ejercicio impositivo investigado, pues en el referido Informe se encuentran todos los hechos, circunstancias, explicaciones y disposiciones legales, así como la documentación probatoria dentro del expediente que esta Oficina lleva de la sociedad contribuyente, que proveen de solidez a las conclusiones que se explican al final del mismo; por lo anterior a esta Oficina le convence que el Informe de Auditoria de fecha tres de enero de dos mil seis, entregado a la contribuyente en su oportunidad, ha sido emitido con las ilustraciones pertinentes y en atención a una real investigación; es decir, conforme a las exigencias que establece el artículo 174 inciso cuarto del Código Tributario, en relación con el artículo 124 inciso primero número 1 del Reglamento de Aplicación. (...)”

**III.** Dando prosecución al incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las once horas treinta minutos del día dieciocho de julio de dos mil seis, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, término que transcurrió sin que la recurrente social solicitará la producción de prueba.

Posteriormente mediante auto de las trece horas del día nueve de agosto del mismo año, se mando a oír en alegaciones finales, derecho del cual no hizo uso la apelante; trayéndose luego para sentencia la presente alzada.

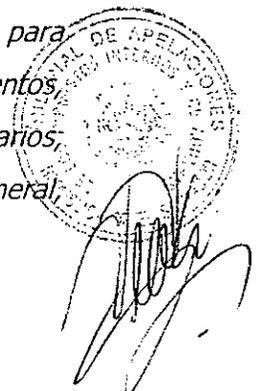
**IV.** - Del análisis de las razones expuestas por la parte recurrente, y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal, hace las siguientes consideraciones:

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

La recurrente social, en su recurso de apelación, argumenta que ha existido violación al derecho de intimidad societaria de acuerdo a sentencia emitida por la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia referencia 163-C-2000, en la cual se expresa que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación. De lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza por el sólo hecho de formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

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

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



*todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias”.*

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

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

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

Esto es así, dado que la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculado 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 los mismos.

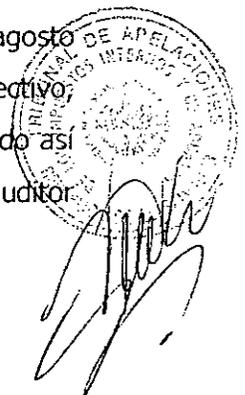
Y justamente por lo anterior es que el Código, concede a la Administración Tributaria las facultades que antes se han mencionado. Tanto la contabilidad como los registros y controles especiales determinados por la normativa tributaria, se establecen para el control de las obligaciones (tanto mercantiles 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 agosto de dos mil tres, que corre agregado a folios 192 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 veintisiete de agosto de dos mil tres, faculta a los auditores designados específicamente a fiscalizar a la contribuyente social (fs. 192 del expediente de impuesto).

Consta además a folios 1 y 2 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 193, 255, 258 y 267 entre otros del expediente del impuesto respectivo, la documentación 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; la cual 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: "es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la



auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho”.

Dicho proceso inicia, 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 los mismos.

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: "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 e) de la última disposición citada "Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas".

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

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

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

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

· Cuando mediante un Acuerdo, el Subdirector General faculta a tales personas para autorizar con su firma y sello las resoluciones y demás actuaciones que correspondan

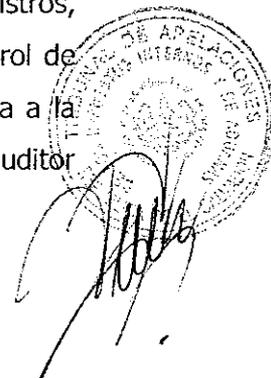
dentro de su respectiva competencia, nos encontramos ante la presencia de la llamada delegación de firma, figura mediante la cual el Subdirector General faculta a cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados, para suscribir resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos, que de conformidad con su Ley Orgánica deberán ser calzadas con la firma del propio Subdirector General.

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

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

Los anteriores razonamientos tienen su base en jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, en el proceso contencioso administrativo marcado con el número 39-F-97.

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



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

Adicionalmente debe destacarse que cuando la expresada Sala señala en la sentencia de mérito “Sin perjuicio de lo anterior este Tribunal estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación...”, sugiere a la Administración Tributaria lo que a su juicio constituye una sana práctica de la gestión encomendada, en aras de tutelar los derechos de los administrados, circunstancia que en el presente caso ha sido observada por la autoridad recurrida según consta del auto de designación agregado a folios 192, respecto de los auditores fiscales, constando del mismo auto que quien lo suscribe ostenta el cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización.

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

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

Como se ha dicho, notificado el contribuyente de que se ha iniciado un proceso de fiscalización por orden emanada del Coordinador, éste no se despoja de las atribuciones conferidas a su favor mediante la delegación de firma de parte del Subdirector General para otorgárselas a los auditores, ya que éstos, en virtud de norma expresa y terminante, no tienen más facultades que aquellas que les asigne el funcionario delegado por la Administración Tributaria en el acto de su designación.

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

Lo anterior se encuentra desvirtuado conforme a la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de dos mil cinco, Ref. 163-C-2000, ya que la participación de los señores José Ernesto Morales Olmedo, Carlos Mauricio Alfaro Rauda y Edgar Ulises Mendoza, en calidad de Coordinadores de esa fiscalización, es una cuestión puramente técnica de control administrativo, con el propósito de corregir posibles errores aritméticos o de redacción en que hubiesen incurrido los auditores responsables, por lo que, a criterio de este Tribunal, por todo lo antes dicho y sentencia mencionada se desestima la pretensión de la recurrente social.

Este Tribunal ha constatado en el auto que corre agregado a folios 192 del expediente administrativo que el licenciado José Ernesto Morales Olmedo, 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.

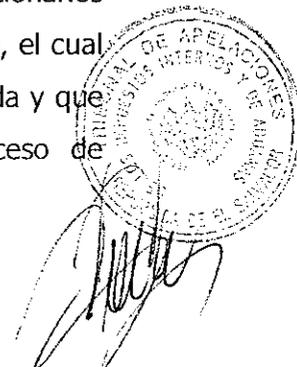
De lo anterior resulta evidente que el Coordinador, quien es el funcionario que por delegación ordena la práctica de la fiscalización y emite el auto con los requisitos de ley, no necesita ser nombrado en el auto, ya que es él mismo quien lo emite, en virtud de la delegación de firma a que antes se ha 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 misma.

En el presente caso, consta en el auto de designación de auditores, a folios 192 que el funcionario que lo suscribe y emite, actúa por delegación de la Subdirección General, quien como se ha dicho, ha delegado en tal funcionario las facultades establecidas por la ley.

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

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

En el presente caso, los requerimientos efectuados por los Coordinadores, tendientes a solicitar explicaciones y a la presentación de los documentos que se mencionan en los autos respectivos, fueron evacuados por la sociedad apelante y toda la información y explicaciones obran debidamente agregadas al procedimiento, ejemplo de ellos son los requerimientos de fecha tres de diciembre de (fs. 258); de fecha cinco de febrero de (fs. 267) del expediente respectivo, entre otros. Debe recalcar que en los mismos, los funcionarios que los suscriben hacen referencia expresa al auto de nombramiento de auditores, el cual inicia el proceso de fiscalización; no se trata de una solicitud de información aislada y que tome de sorpresa al destinatario; es un acto realizado dentro de un proceso de



fiscalización, del que tiene noticia cierta el contribuyente, mediante la notificación oportuna del auto con el cual se inicia el procedimiento.

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

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

Reciente jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas treinta minutos del día quince de noviembre de dos mil cinco, en el proceso marcado con la referencia 328-C-2004, ha reconocido que el auto de designación firmado por el Coordinador de Grupos de

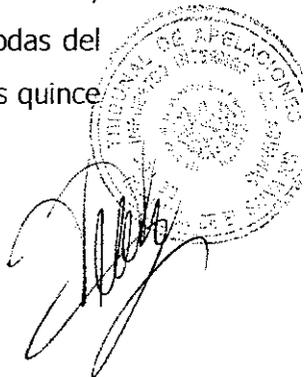
Fiscalización, es legal por encontrarse dicho funcionario facultado para designar al auditor del caso, y delegar así las atribuciones concedidas a la Administración Tributaria, lo que confirma los razonamientos que sustentan esta resolución.

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

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

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

Este Tribunal hace notar que su posición respecto del argumento aquí planteado, está sustentado en sentencias, con referencias R0505011TM de las nueve horas; R0505010TM de la diez horas y R0505012TM de la diez horas quince minutos, todas del día veinticinco de mayo de dos mil seis; y finalmente la sentencia de las ocho horas quince minutos del día dieciocho de agosto de dos mil seis, con referencia I0512002TM.

A circular official stamp of the Tribunal de Relaciones is located in the bottom right corner. The stamp contains the text 'TRIBUNAL DE RELACIONES' and 'MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS'. Overlaid on the stamp is a handwritten signature in black ink.

## **2. DE LOS MÁRGENES DE CONTRIBUCIÓN HISTÓRICOS**

La apelante social manifiesta respecto de este punto, que la Dirección General de Impuestos Internos no consideró los ajustes a las cuentas de inventario, así como los márgenes de contribución históricos de los años anteriores al fiscalizado.

En relación a dicho alegato, este Tribunal corrobora lo manifestado por la Dirección General de Impuestos Internos en el Informe de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (a folios 388 vuelto del expediente administrativo de Impuesto sobre la Renta), así como en la resolución objeto de apelación (a folios 417 vuelto del referido expediente), en el sentido de que los auditores fueron facultados para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la referida sociedad, durante el ejercicio impositivo de dos mil dos, período dentro del cual estaban facultados para verificar los registros contables legales y auxiliares, y la documentación soporte llevada por la contribuyente social durante el ejercicio fiscalizado; en cumplimiento al principio de legalidad, regulado en el artículo 86 de la Constitución de la República, según el cual la Administración no puede ejercer más atribuciones que las conferidas.

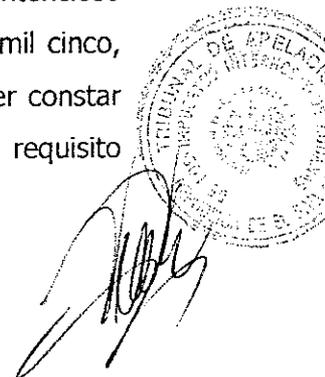
En virtud de lo anterior, los auditores designados al efecto, no podían verificar datos estadísticos o históricos de otros ejercicios impositivos, pues de ser así se violentaría el principio antes enunciado.

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

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

Punto que avala el anterior razonamiento, lo constituye el hecho de que la contribuyente efectivamente prestó su colaboración para la práctica de la fiscalización y proporcionó toda la información que según su opinión ha sido recabada en forma irregular por la Administración Tributaria, por el contrario los hechos demuestran que el acto administrativo contenía una decisión clara de la Administración y entendible para el destinatario, en el sentido de que de haber existido de su parte dudas respecto del contenido del acto y a la naturaleza de la diligencia que habría de realizarse, pudo haber solicitado ampliación o explicación respecto de lo solicitado mediante el auto que ahora se cuestiona. Por el contrario, el comportamiento de la contribuyente social fue en todo conforme a lo que el acto administrativo pretendía.

Como antes se ha dicho, la sentencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de dos mil cinco, Ref. 163-C-2000, se limita a sugerir a la Administración la conveniencia de hacer constar los nombres de los auditores y coordinadores, pero no podría suponerse como requisito



The image shows a circular official stamp of the Tribunal de Apelación Tributaria (Tribunal of Tax Appeals) with a handwritten signature in black ink over it. The stamp contains the text 'TRIBUNAL DE APELACION TRIBUTARIA' and 'FISCALIA GENERAL DE LA REPUBLICA VENEZOLANA'.

para la validez del acto la mención de la base legal, ya que el contenido del mismo es conforme a las facultades conferidas en la ley.

Asimismo, tanto de los atestados que contiene el expediente como de los resultados reflejados en el informe de fiscalización, se aprecia que los resultados determinados en cuanto al ejercicio fiscal del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, se corresponden con el ejercicio a fiscalizar según el auto de designación de fiscalización, constatándose que los auditores actuaron dentro de los límites establecidos.

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

#### **4) DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA. INFORME DIMINUTO**

Argumenta el señor \_\_\_\_\_ que a su representada se le ha vulnerado su derecho de defensa, por cuanto el informe de auditoría es diminuto, al no haberse especificado los artículos o materia primas, ya sea en el costo de ventas o en los inventarios.

Al respecto, este Tribunal considera oportuno efectuar las siguientes observaciones:

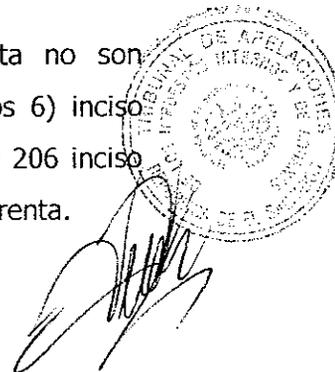
Que a \_\_\_\_\_, se le inició auditoría mediante auto de designación de fecha veintisiete de agosto de \_\_\_\_\_ (fs. 192 del expediente administrativo de impuesto sobre la renta), la cual concluye con la emisión del informe de auditoría de fecha tres de enero de dos mil seis. Con fecha trece de marzo del mismo año, se notifica en legal forma, el auto por medio del cual se concedió audiencia, se abrió a pruebas el proceso y se

le requirió para que subsanara las obligaciones incumplidas (fs. 368 al 370 del referido expediente); entregándole en el mismo acto el informe de auditoría con sus respectivos anexos (del folio 328 al 362 del referido expediente).

En el informe de auditoría, se consigna que la contribuyente social se reclamó en la declaración de impuesto sobre la renta para el ejercicio impositivo de dos mil dos, costos de venta de los que legalmente no procedía su deducción, en virtud de que dichos costos se originaban de: 1) compras registradas y reclamadas en forma duplicadas, 2) compras carentes de documentación de respaldo y 3) valores de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios contabilizados como parte del monto de las compras y costos de venta, contabilizados mediante comprobantes de diario, de los cuales la referida sociedad no poseía documentación de respaldo. De las objeciones constatadas por la Dirección General de folios 355 al 362, los cuales se corresponden con los anexos del informe, se refleja un detalle minucioso en el que consta número de ingreso a bodega, número de comprobantes de crédito fiscal, nombre del proveedor, valor de la compra, número de comprobantes de diario, información que técnicamente le identifica cuales son las objeciones de forma puntual realizadas a la contribuyente social y que por lo tanto le ilustra como para poder desvirtuar mediante la aportación de la prueba idónea la determinación establecida; sin embargo, la contribuyente social no aportó ninguna prueba que desvirtuara las objeciones determinadas por la Dirección General.

Es oportuno señalar que dentro del proceso de auditoría se le requirió documentación de respaldo de las deducciones efectuadas en el período fiscalizado, de la cual únicamente proporcionó partidas contables.

Deducciones que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta no son procedentes, con fundamento en los artículos 28 inciso primero, 29 números 6) inciso segundo, 11 y 13, de la referida Ley y artículos 139 incisos tercero y sexto y 206 inciso primero del Código Tributario, en consecuencia se determinó impuesto sobre la renta.





334), explicando detalladamente cómo y por qué se determinaron las objeciones a las deducciones efectuadas por la referida contribuyente, es decir ha sido ilustrativo y motivado, puesto que ha permitido a la apelante social expresar agravios; aunado al hecho de que la impetrante no ha establecido en qué consiste específicamente lo diminuto del referido informe; por lo que este Tribunal considera que lo alegado por la contribuyente social carece de fundamento y en consecuencia se tiene por desestimado el mismo.

#### **5) DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO**

Este Tribunal advierte que, en cuanto a la multa impuesta por evasión intencional del impuesto, de conformidad a lo regulado en el artículo 253 inciso primero del Código Tributario, la parte alzada en su oportunidad no manifestó razón de inconformidad alguna, por lo que debe confirmarse la resolución venida en apelación, en lo referente a dicha multa.

**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 hoy y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE:** **CONFÍRMASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día dieciocho de abril de dos mil seis, que determina a cargo de

, impuesto sobre la renta, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil dos, por la cantidad de **DOSCIENTOS TREINTA Y UN MIL SEISCIENTOS ONCE DÓLARES (\$231,611.00)**, y multa por evasión no intencional del Impuesto sobre la Renta, por la cantidad de **CINCUENTA Y SIETE MIL NOVECIENTOS DOS DÓLARES CON SETENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$57,902.75)**, respecto del ejercicio



antes mencionado, ascendiendo el total del Impuesto y multa a la cantidad de **DOSCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS TRECE DÓLARES SETENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$289,513.75).**

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 la contribuyente social

**NOTIFÍQUESE.**



**Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia**

**Presidente**

**Lic. Román Carballo**

**Vocal**

**Lic. José Magdaleno Molina Martínez**

**Vocal**

**Lic. Carlos Ernesto Torres Flores**

**Vocal**

**Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres**

**Vocal**