
Inc. H1304001TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las diez horas treinta y cinco minutos del día cinco de junio del año dos mil catorce.

VISTOS en apelación la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuesto Internos, a las ocho horas treinta minutos del día cuatro de marzo de dos mil trece, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- por medio de la cual se resolvió: **1) DETERMINAR** a cargo de la citada sociedad, en concepto de Impuesto sobre el Contenido Alcohólico la cantidad de **CUARENTA Y OCHO MIL TREINTA Y UN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$48,031.20)**, y en concepto de Impuesto Ad- Valorem la cantidad de **UN MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,864.95)**, ambos respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez; Y **2) SANCIONAR** a la mencionada sociedad, conforme a las multas siguientes: **a)** Sanción por la cantidad de **VEINTICUATRO MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SIETE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$24,948.07)**, en concepto de multa por Evasión Intencional del Impuesto, respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, de conformidad con lo establecido en el artículo 254 inciso primero y segundo literal h) del Código Tributario **b)** Sanción por la cantidad de **Diecinueve mil novecientos cincuenta y ocho dólares de los Estados Unidos de América con cuarenta y seis centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$19,958.46)**, en concepto de multa por omitir la presentación de las declaraciones de Impuestos Específicos, Ad- Valorem y Contribución Especial, correspondiente a los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, de conformidad con lo establecido en el artículo 238 literal a) del Código Tributario; y **c)** Sanción por la cantidad de **OCHOCIENTOS TREINTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$830.40)**, en

concepto de multa por no presentar el informe mensual que contienen los datos prescritos en el artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, respecto de los períodos tributarios de marzo a junio del año dos mil diez, de conformidad con lo establecido en el artículo 55-G literal a) de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que el señor ----- actuando en su calidad de representante legal de -----
----- expresó no estar de acuerdo con la resolución emitida por las razones siguientes:

""**Razones de Derecho y Hecho:**(...)"".

""A nuestro juicio y por la misma lectura a interpretar tanto en el Informe de Audiencia y Apertura a Pruebas... y la resolución objeto de impugnación..., claramente podemos observar y concluir que la Dirección General en su afán recaudador violenta principios constitucionales y que las oportunidades procesales que a mi representada otorgó, simplemente fueron formalismos que se cumplieron pero que en nada se valoró nuestros planteamientos ni petición, dejándonos en una posición de indefensión sin posibilidad de que se atendieran los alegatos y pruebas, infringiendo principios como el de justicia, seguridad, consagrados en nuestra Constitución (...)"".

""**DE LOS ALEGATOS CON FUNDAMENTO LEGAL Y PETICIONES PUNTUALES, DESESTIMADAS POR LA DIRECCION GENERAL EN LA ETAPA PROCESAL DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS.**

Honorable Tribunal, con toda claridad puedo expresar que mi representada en ningún momento ocultó información, en ningún momento realizó maniobra para evitar la conclusión del proceso de fiscalización y por ultimo jamás intentó evadir la responsabilidad de cumplir con la obligación tributaria de pago del impuesto; siempre y cuando se hiciera la terminación de éste, conforme a lo que la ley establece.

En razón de lo anterior, en nombre de mi representada con fundamento legal principalmente realicé tres peticiones puntuales en la etapa procesal brindada por la Dirección General; pero fueron desvaloradas por completo por ésta. Dichas peticiones planteadas, las expongo a continuación:

1) Petición de cambio de la Infracción tipificada (Evasión Intencional por Evasión No Intencional):

No debió la Administración Tributaria tildar a mi representada de evadir intencionalmente el pago de los impuestos para los meses que se señalan en el Informe de Auditoria. A nuestro juicio el criterio para calificar de evasión intencional o no intencional a un contribuyente cuando dejo (sic) de pagar un tributo, debe ser más amplio y apegado a la realidad que vive ese contribuyente, en ese sentido la Oficina Fiscal está obligada a respetar y valorar la presunción de inocencia dándole merito a las razones de fuerza mayor que motivaron la conducta, es este caso la no presentación de las declaraciones con sus respectivos pagos, antes de emitir cualquier resolución.

En más de una ocasión se expreso(sic) claramente, que mi empresa se vio afectada por el accionar delincuencia (pandillas de la zona)... Así pues no existió la intención de no pago del impuesto, si nomas bien se debió a la iliquidez a la que nos enfrentamos al ser azotados...por el alto grado de inseguridad (...)"

Ahora bien respecto... a la iliquidez en que se encontró en ese momento mi representada por causa de fenómenos sociales como la delincuencia... es algo imposible de documentar o de presentar prueba fehaciente; no obstante ha sido la misma Dirección General la que ha comprobado según expone a páginas 26 y 27 de la resolución impugnada, en donde claramente evidencia la salida de efectivo que se realizó contablemente y que lógicamente demuestra que efectivamente mi esposa y yo, como únicos accionistas tuvimos que aparentar reparto de dividendos para ese momento, pero en realidad se debía a una acción distinta para librarnos de amenazas (...)"

"Por lo tanto solicité se tipificara como Evasión No Intencional la infracción señalada en el Informe de Auditoria y no como Evasión Intencional, debido a que mi representada no

intentó producir la evasión del tributo, se encontró en una situación de fuerza mayor que imposibilitó el pago respectivo y por otra parte la no presentación de la declaración según el literal h) del artículo 254 del Código Tributario, también la contempla el artículo 253 inciso primero del mismo Código. No obstante que la petición era clara, esta fue rechazada por la Dirección General.

2) Petición de desestimar la infracción señalada como: No informar el informe mensual que contiene los datos prescritos en el artículo 45 de la Ley de la materia:

Respecto a esta infracción señalé mi total desacuerdo en base a lo siguiente:

El informe a prepararse y que debe ir anexo a la declaración de Impuestos Específicos y Ad-Valorem al que hace referencia el Artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas; según este mismo artículo dicho cumplimiento se hará a través de los medios que disponga la Dirección General de Impuestos Internos para tal efecto.

Ahora bien los formularios F-955v1, F-955v2 y F-955v3 que la Administración Tributaria ha puesto a disposición para tal cumplimiento, no cumplen con lo que disponen los artículos 42-A inciso primero, 42-B y 43 inciso primero y antepenúltimo de la mencionada Ley, por lo menos para el caso de mi representada que se dedica a la producción de bebidas alcohólicas; ya que resulta que la forma en que están estructurados éstos, establecen que se debe calcular o determinar los impuestos en cuestión considerando las ventas internas, situación que es contraria a lo que disponen los artículos relacionados (...)"

"Según el artículo 42-A de Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas los hechos generadores de los impuestos que establece dicha Ley, lo constituyen la producción y la importación de bebidas alcohólicas y alcohol etílico potable, así como el retiro o desafectación de los inventarios de los productos en mención para uso o consumo personal del productor, socios, accionistas, directivos, apoderados, asesores, funcionarios o personal de la empresa, grupo familiar de cualquiera de ellos o de terceros.

Textualizado parte del artículo en mención, podemos decir que la Ley es precisa al establecer como hecho generador de los impuestos tanto la producción como la importación de bebidas alcohólicas principalmente; y para el caso particular de mi representada que se dedica a la producción local de dichas bebidas, deberá ser la producción de estas que se considere en principio para efectos del cálculo y pago de los impuestos específicos y ad-valorem (...)"

"De acuerdo al artículo 42-B... se causara el impuesto generado por la producción de las bebidas alcohólicas una vez se le dé (sic) salida a esas unidades producidas desde el lugar donde se fabrican hacia los respectivos lugares donde se comercializaran, es decir, donde finalmente serán vendidas. (Porque es ahí precisamente en donde se causa el impuesto, es decir una vez completado el proceso de producción (hecho generador) de las bebidas alcohólicas y se le de salida hacia el lugar donde finalmente serán vendidas, ocurre o se causa el impuesto (momento)).

Si observamos y analizamos el texto de la Ley, en ningún momento se está refiriendo al término venta. Por otra parte en el caso del segundo hecho generador que contempla la Ley (Importación), tampoco establece que será al momento de su venta; si no que se entiende ocurrido y causado el impuesto al momento de su importación.

Así mismo el artículo 43 de la mencionada Ley, establece la tasa o alícuota a aplicar para efectos de cálculo tanto del impuesto sobre el contenido alcohólico como el ad-valorem para las bebidas alcohólicas que se produzcan o se importen al país.

Expuesto los argumentos con las respectivas bases legales, pedí se analizaran o revisaran los formularios en sus diferentes versiones que la Administración Tributaria ha dispuesto para el cumplimiento del artículo 45 de la Ley (...)"

"Entonces expuse que los formularios no se encuentran diseñados para suministrar la información relacionada con el cálculo correcto del impuesto, es decir considerando las unidades producidas y que salieron de la fábrica, de las bodegas, centros de almacenamiento o de acopio, o de cualquier otro establecimiento de los referidos productos, en el que el productor los almacene para ser llevados al lugar donde serán comercializados, tal como establece el inciso primero del artículo 42-B de la Ley; y que muy bien en su momento lo

plasma la Oficina Fiscal en su informe de auditoría, particularmente en el apartado **MOMENTO EN QUE SE CAUSA EL IMPUESTO ESPECIFICO Y AD-VALOREM EN LA PRODUCCION DE BEBIDAS ALCOHOLICAS(...)**””””.

””””Para el caso particular de la infracción señalado como: No informar el informe mensual que contiene los datos prescritos en el artículo 45 de la Ley de la materia. Después de haber expuesto y comprobado de forma idónea y conducente los motivos del desacuerdo, solicité se desestimase la infracción señalada, ya que primeramente es la Administración Tributaria la obligada de dotar a sus administrados con los medios o herramientas correctas para cumplir con todas las obligaciones tributarias, llámese: Formularios, Guías de Orientación, etc. (...)

””””Respecto de lo anterior honorable Tribunal, en esta oportunidad quiero expresar que la Dirección General ha realizado un análisis de muy poca seriedad a nuestro planteamiento; creando inseguridad jurídica ya que inclusive la ha hecho realizar aseveraciones equivocadas que en nada tienen que ver con los verdaderos argumentos y pruebas presentadas en la fase procesal de audiencia y apertura a pruebas (...)

””””Respetable Tribunal..., mi representada... ha hecho consulta por escrito ante la Administración Tributaria y a raíz de ella, fue necesario sostener reunión personal con técnicos del departamento de estudios jurídicos y traslados (Jefe y un técnico) y personal de la unidad de impuestos específicos (Supervisor y dos auditoras), cuya reunión estaba motivada aparentemente por dudas sobre la consulta planteada en el escrito.

Como resultado de dicha reunión se reconoció responsablemente por parte de los representantes de la Dirección General, las deficiencias del formulario F955; expresando además que ellos mismos (los de la unidad de impuestos específicos) ya habían hecho del conocimiento a su jefe (Coordinadora) y también a los encargados del diseño de los formularios. No obstante de lo anterior, ya en la respuesta que plasmó por escrito el Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados, se limitaron en decir puntualmente que el formulario F955 está de acuerdo a lo que establece el artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de la Bebidas Alcohólicas, es decir se omitió

quizá deliberadamente mencionar las irregularidades que presenta dicho formulario y que no permiten calcular los impuestos tal como establece el artículo 43 de la Ley en mención.

Curiosamente la fecha en que se emitió el Auto de Audiencia y Apertura a Prueba (28 de septiembre de 2012 en horas de la mañana), es la misma fecha en que se sostuvo la reunión con los técnicos jurídicos y auditoras de las unidades antes mencionadas... Extrañamente si en dicha reunión se sostuvo que el formulario F955 adolece inconsistencias que imposibilitan el cálculo correcto de los impuestos específicos y ad-valorem, la respuesta emitida por el Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados hasta el día 15 de octubre de 2012, notificada a mi representada hasta el día 01 de noviembre del mismo año; únicamente se limita en decir que dicho formulario está de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 de la Ley, dando a entender entonces que la Administración evaluó como desventajosa su posición si por un lado estaba señalando infracciones a mi representada por no haber presentado el Informe F955 y por el otro a través de la respuesta a una consulta, aceptar el yerro cometido en la estructura del formulario, muy a pesar de no ser vinculante. Pero es más que evidente que existió una comunicación entre todas las unidades involucradas durante el lapso de tiempo entre la fecha de la consulta... y la fecha en que finalmente se notificó... y eso se pudo percibir.

Así pues en conclusión de todo lo antes expuesto, se puede decir que la Dirección General en este punto abordado..., como respuesta a los alegatos de mi representada en la fase de audiencia y apertura a pruebas, únicamente se limitó a transcribir lo que el Artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas establece como datos que debe contener el formulario anexo a la declaración (F-06), entre otras cosas también textualizó las obligaciones de los contribuyentes en general y hablar que en su página Web se puede descargar el formulario para ser llenado en forma manual y la división que se hizo al formulario F-955 como producto de la Reformas a la Ley... pero en al final no valoró en una verdadera dimensión los planteamientos y pruebas aportadas por mi representada, por lo que pido a ese Honorable Tribunal, realizar los análisis y evaluaciones pertinentes a fin de obtener una verdadera justicia tributaria y se revoque la infracción pretendida por la Dirección General.

3) De la Petición hecha para que se determinaran los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem para los períodos tributarios de febrero y marzo de 2010; tomando de base las unidades producidas.

Sobre este particular muy ampliamente señalé en la etapa de audiencia y apertura a prueba otorgada por la Dirección General, el motivo de mi desacuerdo y en el que basaba mi petición, reiterando que en lo que no se estaba de acuerdo es en la base para la liquidación de oficio de los impuestos que esa Oficina utilizó; así como la base imponible y la determinación los mismos.

Es así pues que de la lectura hecha del Informe de Auditoria, encontramos contradicciones, incorrecta aplicación de las disposiciones legales; así como argumentaciones que no son válidas, porque no son verdades y que en la resolución... objeto de impugnación... han sido secundadas y peor aún, se han modificado los planteamientos de algunos procedimientos de auditoria..., se asegura por ejemplo que cierta documentación como facturas fueron proporcionadas por mi representada y que éstas sirvieron de base para determinar las unidades producidas y que salieron de bodega y en base a ello se calcularon los impuestos... lo cual no es completamente cierto, ubicando a mi representada en situación gravosa al no existir garantía jurídica en el actuar de la Administración Tributaria.

Honorable Tribunal con todo respeto quiero decir; que a mi representada se le calculó y determinó los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem por parte de la Oficina Fiscal para los períodos tributarios de febrero y marzo de 2010, equivocadamente utilizando como base las unidades vendidas y no las unidades producidas tal como dicta la norma legal. Dicho procedimiento incorrecto aplicado por la Administración, puede demostrarse primero por la documentación utilizada para tal efecto y que puede ser verificada por ese Tribunal en el momento que lo estime conveniente; y en segundo por la incorrecta interpretación y aplicación que se hizo de la normativa tributaria (...)"

"Ahora bien como punto de honor aunado a lo antes dicho, la lectura más precisa la estaríamos encontrando en el Artículo 43 de la Ley, en donde... puede entenderse, los impuestos recaen sobre las bebidas producidas en el país y las importadas.

De igual forma el inciso antepenúltimo del mismo artículo nos aclara todavía más la forma del cálculo de los impuestos, y es que...si yo como productor pague los impuestos correspondientes de la producción del mes "X", pero realice exportaciones en el mes siguiente "Y"; puedo acreditar ese impuesto pagado anteriormente (el de la producción del mes "X"), del impuesto que me resulte de la producción del mismo mes "Y" o de los siguientes "Z", "Z1", "Z2"... hasta agotarlo si ese fuera el caso.

Queda claro que no deben ser las unidades vendidas las a considerar para efectos de cálculo de los impuestos, ya que no tendría ningún sentido si fuese así; es decir conjugar dos eventos que representan lo mismo (Venta Interna y Venta Externa), por que no puedo exportar (vender) en el mes "Y" algo que ya vendí en el período anterior (mes "X") por esa razón estableció que es a las unidades producidas a las que se les debe calcular el impuesto (...)"

II.- Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que la apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir informe de fecha diez de junio del año dos mil trece, justificando su actuación en los términos siguientes:

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE QUEJOSA

La contribuyente quejosa considera que esta Dirección General, en su afán de recaudar violenta Principios Constitucionales como el de Justicia, Legalidad y Verdad Material.

JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Sobre este punto, es pertinente mencionar que la contribuyente quejosa no sustentó en la demanda los aspectos concretos, ni mucho menos contundentes de las motivaciones que posee para alegar tal violación a los mencionados Principios, ya que no presenta argumentos en los que demuestre que esta Administración Tributaria no ha garantizado ni aplicado oportunamente las normas tributarias, por consiguiente no basta alegar ante ese Tribunal que existió violación a tales principios constitucionales, sino que, debió expresar con argumentos válidos y pruebas fehacientes, en qué consistieron las violaciones invocadas.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE EN ALZADA

La contribuyente en alzada manifiesta que esta Administración Tributaria no debió tildarla de evadir intencionalmente el pago de los Impuestos para las períodos tributarios de febrero y marzo de dos mil diez, que el criterio para calificar de evasión intencional o no intencional a un contribuyente, debe ser más amplio y apegado a la realidad que vive ese contribuyente, que en ese sentido, esta Oficina estaba obligada a respetar y valorar la presunción de inocencia dándole mérito a las razones de fuerza mayor que motivaron la no presentación de las declaraciones con sus respectivos pagos (...)''''.

''''Reitera que no existió la intención de no pago del impuesto... Por lo que solicita se tipifique coma Evasión No Intencional la infracción señalada en el Informe de Auditoria y no como Evasión Intencional, debido a que en ningún momento la intención fue producir la evasión del tributo y por otra parte la no presentación de la declaración según el literal h) del artículo 254 del Código Tributario, contempla también en el artículo 253 inciso primero del mismo Código.

JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al respecto esta Oficina tiene a bien mencionar que el artículo 16 del Código Tributario... instituye... la obligación tributaria sustancial que se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como hechos generadores del impuesto y que tienen por objeto el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base a los cuales el Estado, pueda determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas; lo cual es complementario con lo determinado en el artículo 39 del referido Código en razón de que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por el aludido Código o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar.

Con la disposición legal citada, la ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma, el pago de la obligación, la cual tiene como objeto una prestación de

dar, consistente en cancelar o pagar el tributo o impuesto; es decir, que la obligación tributaria nace de una relación jurídica que tiene origen en la ley y consiste en el pago al Estado del impuesto como consecuencia de la realización del hecho generador del mismo; por tal motivo, esta Oficina manifiesta que lo alegado por la sociedad hoy en alza respecto del criterio para calificar la evasión en intencional o no intencional por dejar de pagar un tributo, debe ser amplio y apegado a la realidad que vive, el Estado en la Ley no contempla facilidades para liquidar parcialmente lo adeudado y no garantiza un ambiente seguro para desarrollar el comercio según la recurrente no existió intención de no pagar el impuesto sino que fue debido a la iliquidez que enfrentó y que debe considerarse como una razón de fuerza mayor, de lo cual es necesario expresar que tal situación es un hecho particular e independiente, que no le exime del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debido a que se ha comprobado que ha realizado hechos generadores gravados con el referido impuesto, lo que ha dado nacimiento a la obligación tributaria... en tal sentido, esta Oficina como aplicadora de la Ley, visualiza la constitución de hechos generadores que le determinan la exigencia del pago del impuesto en estudio, por lo que haber sido afectada por la delincuencia que azota a nuestro país y ser afectada por extorsionistas, esto no es una situación que haga declinar la exigencia y el pago del impuesto, pues son otras instancias e instituciones las que se encargan del cumplimiento de la Ley que ventila ese tipo de delitos, por lo que los señalamientos expresados y los hechos invocados por la sociedad inconforme no pueden ser oponibles en contra del Fisco.

En razón de lo anteriormente expuesto,... la configuración de la infracción surge debido a que de conformidad a lo prescrito en el artículo 43 inciso primero de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, respecto a los períodos tributarios de febrero y marzo de dos mil diez, la contribuyente en alza omitió presentar las declaraciones del Impuesto sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem, no declarando en consecuencia el Impuesto sobre el Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem; siendo que de conformidad a lo establecido en los artículos 45 inciso primero y 45-A inciso primero de la referida Ley, los productores de bebidas alcohólicas sujetos al pago del impuesto, deben por obligación presentar mensualmente la declaración jurada que contenga la información de las operaciones gravadas y exentas realizadas en cada período tributario, dejando constancia de las operaciones realizadas, además, en dicha declaración deben incluir el pago del impuesto, todo lo cual debe realizarse en los primeros

diez días hábiles del mes siguiente al período tributario correspondiente; lo cual para el presente caso no ha ocurrido, pues mediante la fiscalización esta Dirección General, determinó que durante los períodos tributarios de febrero y marzo de dos mil diez, omitió presentar las declaraciones de los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem, no declarando en consecuencia Impuesto sobre el contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem... provenientes de la producción y su posterior venta a título oneroso de Aguardiente marca El Golfo, en sus diferentes presentaciones efectuadas por la mencionada apelante, por lo que el hecho de que la recurrente manifieste que no ha existido de su parte intención de no pagar, no la exime de su obligación tributaria, misma que al no haberla cumplido, de conformidad al artículo 226 del Código Tributario, se ha constituido como una infracción, que ha implicado la violación de una norma tributaria, respecto de la cual el legislador ha previsto la sanción correspondiente.

En tal sentido, tal obligación está en congruencia con los principios de Legalidad, Tipicidad y Capacidad Contributiva, de manera tal, que la misma se ha impuesto según la capacidad económica de la apelante y no más allá de lo que legalmente procede, pues al haber realizado operaciones de producción de bebidas alcohólicas, en sus diferentes presentaciones debió enterar al fisco, el correspondiente impuesto, ya que la apelante solo es un receptor del impuesto el cual es pagado por los consumidores finales, lo cual no entregó a las arcas del Estado, por lo que la conducta se adecua al presupuesto establecido en el literal h) del artículo 254 del Código Tributario, en tal sentido, lo expresado por la recurrente no puede ser atendido por esta Administración Tributaria (...)''''.

''''En este orden de ideas, dado que en el tipo de infracción en comento, se requiere una subjetividad, la cual implica la intención deliberada de ocasionar una evasión fiscal, esa intencionalidad (dolo) presupone que el autor conoce la verdad de los hechos y que al presentarlos en forma distinta de la real está desfigurando esa verdad. Por ello se dice que si la aparente conducta engañosa se debe a error o a cualquier circunstancia que borre la intencionalidad, el hecho deja de ser punible a título de defraudación. Ahora bien esta Dirección General, en el Informe de Auditoría antes señalado ha destacado que la evasión intencional, es en razón que la apelante omitió presentar las declaraciones de los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem, no declarando en consecuencia el Impuesto sobre el Contenido Alcohólico, de conformidad a lo prescrito en el artículo 43 inciso primero

de la Ley en estudio, referente a los citados períodos tributarios, de lo cual es importante mencionar que dicha conducta determina el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial, es decir en la omisión del pago de los tributos dentro de los términos legales, lo cual constituye la infracción establecida, por lo cual el no pago constituye la configuración de la infracción, pues ese no pago de acuerdo a la investigación realizada obedece a una conducta que conscientemente la contribuyente inconforme decidió no realizar, ya que conocedora de su obligación (pagar el impuesto que a esta fecha ya había percibido), sin embargo, no lo realizó, pues el hecho de justificar su actuación respecto de que esta Dirección General debe tener otro criterio para calificar la evasión en intencional o no intencional por dejar de pagar un tributo, o que dicho criterio debe ser amplio y apegado a la realidad que vive el contribuyente, o que el Estado no le garantiza un ambiente seguro para desarrollar el comercio; pese a que han transcurrido más de dos años desde la fecha en que se dio el hecho generador, dicha impetrante no ha hecho nada al respecto; es decir que el actuar de la impetrante denota deliberadamente su intención de no pagar el impuesto adeudado, pues es claro que conoce su obligación, lo cual ha debido ser enterado al Fisco de la República, en consecuencia no es atendible el argumento de no poder pagar el referido impuesto, según lo expuesto por la recurrente.

Consecuentemente, a lo anterior es conveniente mencionar que la infracción por Evasión Intencional del Impuesto, respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo de dos mil diez, se encuentra configurada en el citado Informe de Auditoría, a partir de que en la investigación realizada se pudo comprobar que la contribuyente quejosa omitió presentar las declaraciones de los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem, omitiendo a la vez declarar el Impuesto sobre el Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem, configurándose con ello el supuesto establecido en el artículo 254 literal h) del Código Tributario, en este orden de ideas, esta Administración Tributaria constató el referido incumplimiento al no declarar el hecho generador de la obligación tributaria contenida en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas (...).¹⁰⁰⁰.

¹⁰⁰⁰En tal sentido, esta Administración Tributaria, considera pertinente mencionar, que el hecho de que la apelante manifieste que la omisión de la presentación de la declaración con su respectivo tributo no ha obedecido a una intención deliberada; sino que existen motivos que en su momento conoció esta Oficina en el proceso de fiscalización y que no

existió intencionalidad alguna de evadir, pues de haber existido hubiese presentado la declaración en el tiempo que correspondía y con valores incorrectos, lo cual para el presente caso no la eximía del cumplimiento de sus obligaciones tanto sustantivas como las formales, pues los motivos o situaciones por las que pueda pasar la contribuyente hoy en alza son situaciones que esta Dirección General no puede compartir como riesgos empresariales, por lo que, no debe perderse de vista que las infracciones tributarias son todas las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas como tales en la ley, que para el caso pueden estar contenidas en el Código Tributario o en una determinada ley tributaria de una forma específica; por lo que cabe señalar, que la violación de una norma tributaria determina al igual que cualquier violación de otra norma jurídica, la comisión de un ilícito que para el caso es de carácter tributario.

Tal ilícito tendrá consideración de infracción o de delito según las regulaciones o presupuestos contenidos en el propio ordenamiento jurídico, por lo cual esta Dirección General queda habilitada para imponer las sanciones pertinentes, lo que no le es posible realizar en forma aislada o independientemente, ya que para ello requiere de una herramienta fundamental como es el denominado procedimiento, debido a que a través de éste y sus diversas fases esta Dirección General como autoridad fiscal, verifica el acatamiento que los contribuyentes deben dar a la ley, lo cual se traduce en que esta Administración Tributaria tenga la facultad para actuar conforme a lo señalado en dicha normativa, en tal sentido, con la verificación del cumplimiento de las normas formales y sustantivas puede establecer el cometimiento de infracciones para luego imponer las respectivas sanciones, en las cuales deben satisfacerse plenamente todos los presupuestos legales y constitucionales para su aplicación y sanción.

En relación con lo anterior, esta Dirección General a través de la Oficina fiscalizadora atendiendo a lo regulado por el artículo 254 del referido Código, conforme sus diferentes literales, utilizó como elemento configurador de la infracción todos los presupuestos legales que le han llevado a determinar la comisión de la infracción en comento, siendo que si hubiese presentado la declaración en el tiempo que correspondía con valores incorrectos como lo ha manifestado dicha recurrente, esta implicaría una declaración incompleta de la materia imponible y que en atención al volumen y el monto de las operaciones, no pudiese calificarse de un simple olvido excusable, configurándose el incumplimiento establecido en el

artículo 254 según los presupuestos tipificados sea como el del literal b) o del e) del referido Código, presumiéndose siempre legalmente la evasión intencional del impuesto (...)"

Razón por la cual, esta Dirección General se encuentra convencida que es correcta la calificación de la infracción consistente en Evasión Intencional del Impuesto... y no como pretende la impetrante de que se cambie la tipificación de Evasión Intencional del Impuesto a Evasión No Intencional; pues para calificar la evasión según lo contempla el artículo 253 inciso primero del mismo Código, es preciso tener en cuenta que ésta solo se aplica cuando la evasión no haya sido prevista en el artículo 254 del aludido Código o sea que no encaje en el mencionado artículo 254; en ese sentido, la calificación... no ha sido al arbitrio de esta Administración Tributaria (...)"

ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE

La contribuyente inconforme expresa su total desacuerdo con la infracción señalada... en el artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas... al que hace referencia... de los... formularios (F-955, F-955v1, F-955v2 y F-955v3) puestos a la disposición de la contribuyente apelante para cumplir con la obligación,... situación que es contraria... a lo que disponen los artículos 42-A inciso primero, 42-B y 43 inciso primero y antepenúltimo de la mencionada Ley, ya que en la forma en que están estructurados éstos, establecen que se debe calcular o determinar los impuestos en cuestión de considerar las ventas internas, situación que es contraria a lo que disponen los artículos relacionados; por lo que parece poco prudente que la Administración Tributaria haga señalamiento de incumplimiento a las Obligaciones Tributarias, cuando ha sido ella quien ha incumplido al no dotar a sus administrados de las herramientas correctas para cumplir con tales obligaciones.

Sigue manifestando que según el artículo 42-A de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, los hechos generadores de los impuestos que establece dicha Ley, lo constituyen la producción y la importación de bebidas alcohólicas y alcohol etílico potable, así como el retiro o desafectación de los inventarios de los productos en mención para uso o consumo personal del productor, socios, accionistas,

directivos, apoderados, asesores, funcionarios o personal de la empresa, grupo familiar de cualquiera de ellos o de terceros.

Que según el artículo 42-B de la referida Ley; el hecho generador gravado se entiende ocurrido y causado el impuesto, al momento de la salida de la fábrica, de las bodegas, centros de almacenamiento o de acopio o de cualquier otro establecimiento de los referidos productos, en el que el productor los almacene. Por consiguiente se causará el impuesto una vez se le dé salida a las unidades producidas desde el lugar donde se fabrican hacia los respectivos lugares donde se comercializaran, es decir donde finalmente serán vendidas, así como el artículo 43 de la Ley en comento, establece la tasa o alícuota a aplicar para efectos de cálculo tanto del impuesto sobre el contenido alcohólico como el ad-valorem para las bebidas alcohólicas que se produzcan o se importen al país.

JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En primer lugar, es importante establecer que el referido artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, al que hace referencia la impetrante, expresa claramente que los productores de bebidas alcohólicas, deberán presentar junto a la declaración jurada mensual (F-06) un informe en formulario físico o a través de medios magnéticos o electrónicos según lo disponga esta Dirección General, (para el presente caso (F-955) que contenga los datos siguientes: a) La marca o denominación; b) Contenido de grado alcohólico en porcentaje de volumen y corregido a 20°; c) N° de partida arancelaria a que corresponde el producto; d) Volumen en mililitros; e) Inventario inicial; f) Producción del mes; g) Disponibilidad; h) Exportaciones; i) Ventas internas; j) Retiros o desafectaciones; k) Devoluciones sobre ventas; l) Inventario final; m) Unidades sujetas; n) Base imponible; o) Impuesto específico; y p) Impuesto ad-valorem; el cual está habilitado por esta Administración Tributaria a través de los diferentes medios para el público como "Informe de Impuestos Específicos y Ad-Valorem, Productores e Importadores de Bebidas Alcohólicas, Alcohol Etilico Potable y Cerveza, Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de Bebidas", actualmente mediante el F-955v3, en su versión tres, en tal sentido, esta Dirección General al desplegar sus facultades de fiscalización de conformidad a lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario, es decir

sus facultades de fiscalización, inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la liquidación y recaudación del impuesto para el caso el específico, cuya competencia es de esta Institución Tributaria, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la Ley en estudio y las contenidas en el Código Tributario, en la verificación realizada se comprobó que la recurrente omitió presentar el informe mensual que contiene los datos prescritos en el artículo 45 de la referida Ley, no obstante tuvo la obligación de presentar juntamente con la declaración jurada mensual (F-06) dicho informe.

Ahora bien, es necesario establecer que dicho informe tiene por objeto el detallar la diversidad de presentaciones de los productos, agregando el correspondiente listado con las características requeridas en dicho formulario cuando se posee diversidad de productos, del cual lógicamente debe considerarse que trata del control pertinente a efecto de poder establecer la producción del mes, así mismo, el referido informe (F955v3) está diseñado para que los contribuyentes puedan consignar la información pertinente que el legislador ha previsto en el artículo 45 de la Ley... en tal sentido, el informe anexo a la declaración de impuestos específicos y ad-valorem,...realiza el cálculo de la base imponible y el impuesto a trasladar a la declaración, ya que el cálculo del impuesto incluye una fórmula (unidades x litraje x grado alcohólico x alícuota) y del formulario (F955v3) se obtienen todos esos datos, así mismo ayuda a establecer las salidas de bodega de los productos, que si bien es cierto capta algún otro tipo de información, ésta también es válida pues con la misma se despliega el control que sobre la materia necesita ejercer esta Dirección General sobre los contribuyentes que para el caso desarrolla como actividad económica, la fabricación y venta de aguardiente.

Además, el informe anexo a la declaración de impuestos específicos y ad-valorem, contenido en el formulario (F-955v3) para establecer el cálculo o determinación de los impuestos... establece la fórmula para determinar las unidades sujetas: "ventas internas + retiros, desafectaciones, traslados — devoluciones". De lo cual debe considerarse como unidades sujetas las que han salido de bodega y que por lo general se constituyen en las unidades vendidas, pues sucede en el caso de las pequeñas fabricas el producto que vende es el mismo producto que sale de bodega, (total vendido = total salido de bodega); sin embargo, no existe el respectivo control en el que se visualice las salidas de bodegas o

fabrica hacia otros centros de ventas, pues como aparece descrito en el apartado de la actividad económica del Informe de Auditoria la apelante para el desarrollo de su actividad económica, dispuso... el mismo lugar, no reflejando otro lugar según la investigación realizada en el que se almacenaran o distribuyeran las unidades producidas; por lo que es coincidente que se tomen como unidades sujetas las unidades salidas de fabrica o bodega de las mismas instalaciones, ya que el momento en que se causó el referido impuesto, por lo advertido en el presente caso son las unidades salidas de fabrica, resultan ser coincidentes con las mismas unidades vendidas; puesto que éstas ocurren simultáneamente con la salida de la fábrica, en tal sentido esta Dirección General está convencida que la aplicación de la ley lo ha sido conforme a derecho corresponde pues tuvo como base para las unidades sujetas las que han salido de bodega para efectos determinativos y no como pretende la recurrente hacer ver.

Por otra parte, del argumento expuesto por la contribuyente en alzada, con respecto a que el informe anexo a la declaración de Impuestos Específicos y Ad-Valorem al que hace referencia el artículo 45 de la Ley..., a la fecha no había sido habilitado por esta Administración Tributaria, es importante mencionar que el referido informe solamente aparece en la página web del Ministerio de Hacienda para descarga, coincidiendo esta Oficina que dicho formulario no había sido habilitado para que se cargara informáticamente en el sistema de Declaración Electrónica Tributaria (DET). Sin embargo, esto no debió ser ningún impedimento para la apelante para llevar a cabo su obligación de presentar junto a su declaración del impuesto en estudio el referido informe, pues como ya se ha hecho relación de conformidad al artículo 39 del Código Tributario, los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por dicho Código o por las Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar, en tal sentido el hecho de haberse cargado en la página web del Ministerio de Hacienda sin aplicación en el referido aplicativo, no quiere decir que no se cuente y no se puedan usar los medios manuales (formatos y/o formularios pre elaborados), pues si la verdadera intención de la recurrente hubiese sido el cumplimiento de la norma tributaria, esta debió apearse a lo que se tiene, pues la utilización de medios tecnológicos es para esta Administración Tributaria una opción para facilitar a los contribuyente el efectivo cumplimiento de sus obligaciones, sean estas formales o sustantivas, sin embargo todo

contribuyente tiene la obligación de cumplir las leyes tributarias, por lo que lo argumentado no es excusa válida para no cumplir su obligación legal.

Por último, los formularios(F-955), (F-955v1), (F-955v2) y (F-955v3) emitidos por esta Administración Tributaria han tenido modificaciones secuencialmente en razón de las reformas a la ley de la materia en estudio, así que con las reformas de dos mil nueve, se dividió el formulario para bebidas alcohólicas y gaseosas, jugos, etc., y el formulario (F-988) para armas, tabaco y combustible, de lo cual, es importante retomar que la información vertida en tal formulario a la contribuyente quejosa solo le debió interesar y vaciar en el mismo lo concerniente a la fabricación, producción, salida de Aguardiente de la marca El Golfo, además respecto de la última versión del formulario (F955) ésta surgió por la reforma a la ley de septiembre de dos mil diez, que incluye el impuesto al alcohol, por lo que se añadió dicho producto al formulario, es decir, que estas versiones corresponden a reformas de ley y que dicho formulario debe adecuarse a ellas; sin embargo para el caso que nos ocupa, tales formularios fueron y están estructurados en el presente caso, para determinar la cantidad de materia prima utilizada en el mes, inventario y cuanto fue a producción, es decir, que mediante dicho formulario esta Dirección General pudo realizar el análisis correspondiente del costo de ventas, costo de producción terminada a efecto de tener mediante los procedimientos, técnicas y registros contables, los costos de materia prima utilizada en la producción, inventarios, la producción terminada en el período, etc., situación que en ningún momento es contraria o diferente a lo que disponen los artículos 42-A inciso primero, 42-B y 43 inciso primero y antepenúltimo de la mencionada Ley, sin embargo la recurrente debió considerar que esta Dirección General con dicho informe lo que procuró fue confirmar lo declarado bajo juramento en la declaración mensual (F-06), el cual como está establecido en dicha declaración, el aludido informe (F-955v3), sirvió para establecer la base imponible del impuesto específico, en tal sentido lo manifestado por la impetrante carece de sustento legal.

Respecto a lo manifestado por la impetrante en cuanto a que no está de acuerdo con la base para la liquidación de oficio de los impuestos que esta Oficina utilizó; así como la base imponible y la determinación de los mismos, esta Administración Tributaria reitera que la base de la liquidación de oficio de los impuestos que se utilizó, se estableció sobre base cierta, de conformidad a lo establecido en el artículo 184 literal a) del Código Tributario,

debido a que en la investigación se utilizó la información y documentación proporcionada por la contribuyente hoy en alzada, tomando en cuenta los elementos existentes que permitieron conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviendo entre otros las declaraciones, libros o registros contables, documentación de soporte, registros de control de inventarios y demás comprobantes que obraban en poder de la recurrente, por lo que dicho procedimiento fue establecido conforme lo dicta la norma jurídica establecida.

Asimismo, consta en el Informe de Auditoría de fecha siete de septiembre de dos mil doce, que el hecho generador de los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem, de conformidad con lo establecido en el artículo 42-A inciso primero de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, lo constituye la producción de bebidas alcohólicas, que para el caso es denominada "Aguardiente El Golfo", lo cual fue producido durante los períodos tributarios de marzo a junio de dos mil diez, además, respecto de la base imponible del impuesto específico, se ha calculado de conformidad a lo determinado por la ley el cual es el porcentaje de volumen de alcohol por litro de bebida por el monto de las unidades que salieron de la bodega, al cual se le aplicó la alícuota que correspondía a cada uno por ciento en el volumen de alcohol por litro o fracción de litro de bebida alcohólica correspondiente, de acuerdo a la partida arancelaria y para la determinación del Impuesto Ad-Valorem la base imponible es el precio de venta al público declarado por la contribuyente en alzada como productor, excluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Impuesto específico sobre el contenido alcohólico y envases retornables, al cual se le aplicó el factor del cinco por ciento (5%) y luego se multiplicó por las cajas vendidas; tal como se detalla en la estructura de composición de cada precio sugerido de venta al público informado a esta Dirección General, la cual está compuesta por el precio de venta del fabricante, margen distribuidor, Impuesto sobre el Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem, de tal forma que tanto la base para la liquidación de oficio del impuesto, el hecho generador y la base imponible del impuesto, se calcularon conforme a la ley, razón por la cual esta Dirección General no comparte los argumentos de la apelante por carecer de fundamento, no siendo válido que aduciendo inconsistencias en los Formularios (F955v1), (F955v2) y (F955v3), trasgreda la normativa tributaria, al no haber presentado las declaraciones respectivas ni pagado el aludido impuesto, considerando que esta Administración Tributaria, además de poner a

disposición de los contribuyentes, los formularios de declaraciones e informes en ejemplares preimpresos y aplicativos del sistema de Declaración Electrónica Tributaria (DET), cuenta con áreas de atención a los contribuyentes a través del Call Center y el Departamento de Asistencia Tributaria, a efecto de dotar a los administrados de las herramientas necesarias para facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas (...)"

"Ahora bien, respecto de no informar el informe que contiene los datos prescritos en el artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, respecto de los períodos tributarios de marzo a junio de dos mil diez, lo cual se comprobó por medio de... nota con referencia 30225-NIN-0012-2011, en la que consta que los Informes relativos a los referidos períodos tributarios no existen en el Sistema Integral de Información Tributaria de esta Dirección General, lo anterior se confirmó mediante respuesta a requerimientos realizados a la recurrente con referencias... el día ocho de noviembre de dos mil diez, en el cual manifestó que dichos informes no habían sido presentados; incumpliendo lo establecido en el artículo 45 inciso tercero de la Ley... las cuales debieron presentarse dentro del plazo de los diez primeros días hábiles siguiente al mes calendario que se declaraba, plazo que venció para cada período tributario en las fechas límites que se indican a continuación: para el período tributario de marzo el diecinueve de abril; para el período tributario de abril el diecisiete de mayo; para el período tributario de mayo el catorce de junio y para el período tributario de junio el catorce de julio, todas las fechas corresponden al año dos mil diez.

Por lo expuesto anteriormente, esta Administración Tributaria concluye que la contribuyente inconforme, no dio cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, así como las contenidas en el Código Tributario. En razón de lo cual esta Oficina estima que no es atendible lo esgrimido por la contribuyente en alzada (...)"

III.- Por medio de auto de las ocho horas del día trece de junio del año dos mil trece, se abrió a pruebas el presente Recurso de Apelación, derecho del cual hizo uso la sociedad recurrente, mediante escrito presentado el día cuatro de julio del mismo año, en el cual solicitó la producción de pruebas.

En virtud de lo anterior, este Tribunal por medio de auto emitido a las trece horas veinte minutos del día diecisiete de octubre del año dos mil trece, nombró al licenciado -----
----- Analista Tributario Contable adscrito a este Tribunal, para que verifique en la sede de la apelante social la documentación probatoria ofrecida, para lo cual el licenciado -----
----- rindió informe el día diecisiete de diciembre del año dos mil trece.

Posteriormente este Tribunal emitió auto de las trece horas veinte minutos del día diecinueve de diciembre del año dos mil trece, por medio del cual mandó oír en alegaciones finales a la recurrente, derecho del cual hizo uso por medio escrito presentado el día diecisiete de enero del presente año; quedando el presente Incidente de Apelación en estado para emitir sentencia.

IV.- Luego de lo expuesto por la sociedad apelante y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante denominada Dirección General o Administración Tributaria, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

1. SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL CONTENIDO ALCOHÓLICO E IMPUESTO AD-VALOREM.

La sociedad apelante manifiesta que la Administración Tributaria calculó y determinó los Impuestos sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem, para los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, de manera equivocada; ya que utilizó como base las unidades vendidas y no las unidades producidas tal como dicta la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, siendo ésta una incorrecta interpretación y aplicación de lo dispuesto en la relacionada normativa tributaria, específicamente de los artículos 42-A y 42-B de la citada Ley, en los cuales se dispone el Hecho Generador y el Momento en que se causa los Impuestos de la materia.

En cuanto al punto expuesto, este Tribunal tiene a bien relacionar el artículo 42-A de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, que en lo pertinente al caso indica: *""Constituye hechos generadores del impuesto que establece esta ley, la producción y la importación de bebidas alcohólicas*

(...)"". Seguidamente el Artículo 42-B de la citada Ley, determina: *""En el caso de la producción de bebidas alcohólicas, el hecho generador gravado se entiende ocurrido y causado el impuesto, al momento de la salida de la fábrica, de las bodegas, centros de almacenamiento o de acopio, o de cualquier otro establecimiento de los referidos productos, en el que el productor los almacene (...)*"".

Bajo este contexto se advierte, que el hecho generador es el acontecimiento o conjunto de acontecimientos de naturaleza económica, descrito en la norma legal que da origen a la obligación tributaria. De tal manera, la norma tributaria contiene una prescripción abstracta y general dirigida a todos, pero con destinatarios finales que son a quienes se les pueda atribuir la realización de los hechos o situaciones previstas en aquella.

Así, no basta la existencia de una norma para que la obligación tributaria tenga su origen, quede efectivizada y nazca el recíproco crédito a favor del sujeto activo de dicha obligación; si no que para que se produzca el efecto previsto en la norma -nacimiento de la obligación tributaria- es necesario que haya acaecido el hecho o causa material de esa obligación.

El hecho generador se compone de cinco elementos que son: (i) el subjetivo, configurado por el sujeto que debe resultar gravado una vez se ha realizado el hecho generador; (ii) el material, constituido desde un hecho, acto, negocio, estado o situación que se grava y que consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente; (iii) el espacial, como la delimitación territorial del lugar de producción del hecho generador; (iv) el temporal, fijado desde el instante en el que se entiende realizado el hecho generador y nace la obligación tributaria; y (v) el cuantitativo, como la medida o quantum con que el hecho generador se realiza.

Sin embargo, para dilucidar la inconformidad planteada por la recurrente, interesa referirnos al elemento material y temporal del hecho generador, circunscribiendo nuestro análisis a la delimitación del hecho generador y al nacimiento de la obligación tributaria.

El elemento material es la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla, es decir, es el elemento descriptivo que

siempre presupone un verbo, que para el caso que nos ocupa es la producción de bebidas alcohólicas; ahora bien, el elemento temporal, es el indicador del momento exacto en que se configura o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material, esto quiere decir, al momento en que las bebidas salen de la fábrica, de las bodegas o centro de almacenamiento; todo lo anterior, según lo dispuesto en los artículos 42-A y 42-B de la Ley de la Materia.

Así las cosas, al revisar el Expediente Administrativo se advierte:

Que la Dirección General determinó Impuesto sobre el Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem, respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, conforme a las supuestas unidades salidas de bodegas, las cuales se encuentran desglosadas en los ANEXOS 3 y 4 del Informe de Auditoría de fecha siete de septiembre del año dos mil doce.

Asimismo, consta a folios 337 al 344 y 931 del Expediente Administrativo, fotocopias de Hoja de Costo de Producción del Inventario Final, correspondiente a los meses de febrero a junio del año dos mil diez, en las cuales se detalla la producción mensual de bebidas alcohólicas.

De la anterior documentación, la cual consta en el Expediente Administrativo y además se puso a disposición del licenciado ----- Analista Tributario Contable adscrito a este Tribunal, para la verificación efectuada, conforme el auto de nombramiento de las trece horas veinte minutos del día diecisiete de octubre del año dos mil trece, se puede advertir, a manera de muestra, que según "Resumen Mensual de Salidas de Bodega de Cajas de Bebidas Alcohólicas", conforme el cual la Administración Tributaria determinó impuesto para el mes de febrero/2010, el total de salidas del denominado producto "Aguardiente el Golfo 45º", en presentación de envase de vidrio de un litro, fue de 24 cajas equivalentes a 288 unidades; sin embargo, en relación al mismo producto, la Hoja de Costo de Producción del citado período tributario, reflejó como unidades producidas la cantidad de 240. Evidenciándose una diferencia de 48 unidades.

Bajo el mismo contexto, para el período tributario de marzo/2010 la Dirección General liquidó para el producto denominado: "Aguardiente el Golfo 45º", en presentación de envase de vidrio de un litro, 372 como unidades salidas de bodegas; no obstante, la Hoja de Producción de Costo, del referido período tributario refleja 360 unidades producidas, es decir una diferencia de 12 unidades.

Conforme lo expuesto se trae a colación el Principio de Legalidad, el cual constituye un imperativo de primer orden en la observancia del régimen legal por parte de todos los órganos del Estado en el ejercicio de sus funciones, lo que quiere decir, que el ejercicio del poder público conferido a la Administración, debe ser desempeñado conforme a los estrictos principios y normas derivadas del imperio de la Ley. No existiendo por tanto, actividad pública o funcionario que tenga absoluta libertad para ejercer sus funciones, las cuales se encuentran debidamente regladas en las normativas respectivas.

La Doctrina establece que el Principio de Legalidad implica que toda actuación singular del poder está justificada por la ley previa, por lo que en ese sentido, la legalidad tributaria, se identifica con el Principio de Reserva de Ley, requiriéndose en consecuencia, una ley formal para el establecimiento de los tributos, ello implica que no puede existir un tributo sin ley previa que lo establezca.

Tal principio debe ser visto no sólo como garantía individual, sino también como institución al servicio de un interés colectivo, que es asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de carga tributaria, la cual debe estar a cargo del Órgano que dada su composición y funcionamiento, asegure de mejor manera el reparto de dicha carga tributaria; con lo cual se cumple de manera irrefutable con la exigencia que implica el Principio de Legalidad de estar conectado con el Principio de Seguridad Jurídica, que equivale al derecho que tiene todo contribuyente a saber con exactitud cuáles son sus obligaciones tributarias.

El principio de seguridad jurídica, no se trata únicamente del derecho que pueda tener una persona a que se le garantice el estar libre o exenta de todo peligro, daño o riesgo, que ilegalmente amenace sus derechos sino también se trata de la seguridad jurídica como concepto inmaterial. Es la certeza del imperio de la ley, en el sentido de que el Estado

protegerá los derechos tal y como la ley los declara. Así pues, este principio impone al Estado el deber insoslayable de respetar y asegurar la inviolabilidad de los derechos constitucionales; delimitando de esta manera las facultades y los deberes de los poderes públicos.

Por su parte la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia de las diez horas del día dieciocho de enero del año dos mil once, con referencia 132-2005, señala: *""La seguridad jurídica constituye pues un derecho fundamental, que tiene toda persona frente al Estado y un deber primordial que tiene el mismo Estado hacia el gobernado, pero entendido como un deber de naturaleza positiva, traducido, no en un mero respeto o abstención, sino en el cumplimiento de ciertos requisitos, condiciones, elementos, o circunstancias exigidas por el propio ordenamiento jurídico, para que la afectación de la esfera jurídica del gobernado sea válida. Es decir, que todos y cada uno de los gobernados tengan un goce efectivo y cabal de sus derechos. Por seguridad jurídica se entiende, pues la certeza que el individuo posee de que su situación jurídica no sea modificada más que por los procedimientos regulares y autoridades competentes, ambos establecidos previamente (...)"*

De lo antes expuesto se denota, que al determinar el Impuesto sobre el Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem, conforme a las unidades vendidas y no de acuerdo a las unidades producidas, como lo ordena el Art. 42-A de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, y de lo cual se ha evidenciado en los párrafos que preceden, la Administración Tributaria ha actuado de manera ilegal. Y es que la utilización de una base imponible incompatible con la estatuida en la Ley, resulta atentatorio contra los Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica que exigen que la Administración Tributaria sólo puede actuar conforme a los parámetros establecidos en la Ley, con el objetivo de garantizar al contribuyente su derecho de saber con exactitud cuáles son sus obligaciones tributarias, y de la certeza que su situación jurídica no será modificada más que por los procedimientos regulares y por medio de las autoridades competentes.

Asimismo, este Tribunal refuerza su postura al constatar a folios 261 al 264 y del 269 al 272 del Expediente Administrativo, los anexos 3.1.2 y 4.1.2 del informe de auditoría de fecha siete de septiembre del año dos mil doce, los cuales contienen "Detalle Diario de Cajas

de Bebidas Alcohólicas que Respaldan las Salidas de Productos”, durante los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez.

En lo relacionados anexos se desglosa que la determinación del Impuesto sobre el Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem provienen de los datos extraídos de los diferentes documentos fiscales a que hacen alusión; constatándose con ello que la liquidación efectuada por la Administración Tributaria ha sido conforme a las unidades vendidas y no producidas, como lo dispone la normativa tributaria.

Por cuanto, este Tribunal concluye que la resolución de la Dirección General se muestra ilegal, debiéndose revocar la misma en lo que respecta a las determinaciones de Impuesto, respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez.

2. DE LAS SANCIONES.

A) Multa por Evasión Intencional.

Respecto a la sanción impuesta conforme el artículo 254 del Código Tributario, por Evasión Intencional del Impuesto, de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, este Tribunal advierte que la misma ha sido conforme a la determinación efectuada por la Dirección General, la cual se encuentra desarrollada en el apartado 1) de este considerando; y tal como se ha expuesto, la Dirección General se extralimitó en sus funciones, irrespetando con ello el Principio de Legalidad y Seguridad Jurídica, volviendo ilegal lo actuado por la Administración Tributaria, por consiguiente, la multa por evasión intencional debe revocarse.

B) Multa por No Presentar el Informe Mensual que contiene los Datos Prescritos en el Art. 45 de la Ley de la Materia.

Al respecto la contribuyente en alzada manifiesta que, en relación a la obligación de presentar mensualmente una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exentas de cada período tributario, según el formulario F-955, y tal como es requerido por el artículo

45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, ésta se encuentra imposible de cumplir; ya que los referidos formularios (F-955), contienen inconsistencias, en relación a la información requerida para el cálculo correcto del impuesto.

Sobre lo anterior, este Tribunal advierte que el Código Tributario en su artículo 39 establece las obligaciones que deben cumplir los contribuyentes tales como:

""Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por las Leyes tributarias respectivas, como al pago de las multas e intereses a que haya lugar (...)"

En ese sentido, es pertinente citar, en lo pertinente al caso, lo prescrito en el artículo 45 de la Ley de la Materia: *""los productores de bebidas alcohólicas sujetos al pago del impuesto a que se refiere esta ley, deberán presentar mensualmente una declaración jurada que contenga la información de las operaciones gravadas y exentas realizadas en cada período tributario, en la cual dejarán constancia de las operaciones realizadas.*

La referida declaración jurada, deberá presentarse consignando además de las operaciones citadas, los datos que requiera la Dirección General... en los formularios que proporcionará para tal efecto en medios físicos, magnéticos o electrónicos (...)"

De lo transcrito se concluye, que existe una disposición legal clara, respecto a la obligación formal de informar los datos prescritos en el artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, y al no haber supeditado la recurrente su conducta al cumplimiento de la obligación formal establecida de conformidad a la disposición antes citada, resulta procedente la sanción impuesta de conformidad a lo establecido en el artículo 55-G literal a) de la Ley de la Materia; por consiguiente, la multa impuesta por la Dirección General ha sido conforme a derecho, debiendo confirmarse misma.

C) Multa por Omitir la presentación de las Declaraciones de Impuestos Específicos Ad-Valorem y Contribución Especial (F-06), respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez.

En relación a la multa impuesta, este Tribunal observa que la parte alzada no ha manifestado razón de inconformidad alguna, sin embargo, este ente contralor de la legalidad advierte, que si bien es cierto la tipificación de la sanción ha sido conforme a lo dispuesto en el artículo 238 literal a) del Código Tributario; es decir, con multa equivalente al cuarenta por ciento del Impuesto que se determina, resulta procedente el ajuste de la misma. Lo anterior, en vista de las razones expuestas en el número 1 de este Considerando, respecto a la determinación del Impuesto sobre Contenido Alcohólico e Impuesto Ad-Valorem.

Y es que conforme al criterio expuesto en el relacionado apartado, la determinación efectuada por la Dirección General ha sido incorrecto, lo que conlleva a revocar la base de imposición de la referida sanción; debiendo en consecuencia ajustarse la multa impuesta, en relación a la base mínima, la cual según el Art. 238 literal a) del Código Tributario corresponde a un salario mínimo mensual.

En tal sentido, la multa impuesta se ajusta a CUATROCIENTOS QUINCE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$415.20), tal como es previsto en el Decreto Ejecutivo No. 135 de fecha diecinueve de diciembre del año dos mil ocho, publicado en el Diario Oficial No. 241 Tomo 381 de fecha veintidós de diciembre del año dos mil ocho, que entró en vigencia a partir del uno de enero del año dos mil nueve; en razón que los períodos tributarios sancionados corresponde a febrero y marzo del año dos mil diez.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: MODIFÍCASE** la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día cuatro de marzo del año dos mil trece, a nombre de ----- que puede abreviarse ----- en el sentido siguiente: **1) REVOCASE: a)** Impuesto sobre el Contenido Alcohólico por la cantidad de **CUARENTA Y OCHO MIL TREINTA Y UN**

DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$48,031.20), e Impuesto Ad-Valorem por el valor de **UN MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,864.95)**, respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez; y **b)** Multa por Evasión Intencional del Impuesto, por la cantidad de **VEINTICUATRO MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y OCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SIETE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$24,948.07)**, respecto de los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, de conformidad con lo establecido en el artículo 254 inciso primero y segundo literal h) del Código Tributario; **2) AJÚSTASE:** La Multa por Omitir la presentación de la declaración, respecto de las declaraciones de Impuestos Específicos, Ad-Valorem y Contribución Especial, correspondiente a los períodos tributarios de febrero y marzo del año dos mil diez, de conformidad con lo establecido en el artículo 238 literal a) del Código Tributario, por la cantidad de **CUATROCIENTOS QUINCE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$415.20)**; y **3) CONFIRMASE:** La Multa por no presentar el informe mensual que contienen los datos prescritos en el artículo 45 de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas, respecto de los períodos tributarios de marzo a junio del año dos mil diez, por la cantidad de **OCHOCIENTOS TREINTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$830.40)**, de conformidad con lo establecido en el artículo 55-G literal a) de la Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas.

Emítanse el mandamiento de ingreso correspondiente.

CERTIFÍQUESE esta resolución y acta de notificación y vuelvan junto con el expediente administrativo a nombre de ----- que puede abreviarse ----- a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. DRUBIO.--- C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----

VOTO RAZONADO PARTICULAR DE LOS LICENCIADOS ----- Y -----

Nosotros, firmantes del presente voto razonado, Vocales en materia de Impuestos Internos de este Tribunal, amparándonos en lo dispuesto en el artículo 5 inciso 1º, parte final de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que dispone sobre la decisión a tomar en aquellas cuestiones que plantee el Expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, advertimos que la resolución objeto de la presente alzada presenta situaciones de derecho de las cuales consideramos necesario con robustez moral, expresar nuestro criterio en desacuerdo con la sentencia emitida a las diez horas treinta y cinco minutos del día cinco de junio del año dos mil catorce, con referencia H1304001TM, a nombre de ----- que se abrevia, ----- por las razones que seguidamente exponemos:

RESPECTO DE LA DELEGACIÓN EFECTUADA POR FUNCIONARIO COMPETENTE.

Del análisis al Expediente Administrativo se advierte, que el auto que concede audiencia y apertura a pruebas de fecha veintiocho de septiembre del año dos mil doce y la resolución de las ocho horas treinta minutos del día cuatro de marzo del año dos mil trece, por medio de la cual se determina a cargo de la contribuyente social Impuesto sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem y sanciones de conformidad al Código Tributario, han sido suscritas por la Jefa de la Oficina Regional de Oriente y la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, respectivamente, en base a competencias delegadas por el Director General de Impuestos Internos, según las atribuciones que la ley le confiere a dicho funcionario en los artículos 4 inciso 2º y 6 letra g) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

Sobre el contenido del párrafo anterior, es de imperiosa necesidad establecer el siguiente razonamiento técnico-jurídico, por cuanto, la emisión de todo acto administrativo requiere como uno de sus elementos de validez, de un sujeto legalmente autorizado para tal efecto, que concurra en su persona y por el cargo que ostenta como requisito básico, su competencia, término que se define como: *“...la esfera de atribuciones de los entes y órganos, determinada por el Derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo. Es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente”* (Roberto Dromi (2009) *Derecho Administrativo*, 12ª edición, Buenos Aires: Ciudad Argentina, Ciencia y Cultura, pág. 361).

Al analizar el campo constitucional y detenernos en el Principio de Legalidad, contenido en el artículo 86 de nuestra Constitución, este establece: *“El poder público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas”*; por lo tanto, los funcionarios públicos deben actuar con estricto apego al ordenamiento jurídico y sólo podrán ejercer aquellas potestades que dicho ordenamiento les confiere, por los cauces y en la medida que el mismo establece.

Por lo anterior se reitera, que la competencia es un elemento subjetivo del acto administrativo, que condiciona su validez, puesto que con el otorgamiento de potestades, se crea competencia a un órgano o funcionario para la emisión de determinados actos.

A fin de delimitar el objeto de análisis, se aclara que en el presente caso no está en tela de juicio ni en discusión, si existe facultad de delegar por parte del Director General o del Subdirector General, pues el artículo 8 inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, es claro al establecer que ambos funcionarios podrán delegar una o más facultades que la ley les confiere como propias de cada uno de ellos, a cualquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados.

Al respecto, creemos necesario traer a cuenta que la figura de la delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta sigue en poder del

órgano delegante, teniendo el delegado una parte de la tarea material que aquél debe cumplir, para el caso, suscribir aquellas actuaciones que el legislador atribuye originalmente a dicho órgano. En tal sentido, la doctrina de los expositores del derecho señala que en todo caso, el acto emana de la autoridad delegante, sin poderse obviar que quien delega atribuciones o facultades, debe ostentarlas originalmente por mandato de la ley, so pena de incurrir en una causal de invalidez e ilegalidad.

En el presente caso, tanto la Jefa de la Oficina Regional de Oriente como la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, firmaron el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución liquidatoria, conforme a delegación del Director General de Impuestos Internos, por lo que resulta necesario establecer si dicho funcionario es el competente por ley para delegar en dichas jefaturas las facultades objeto de análisis, y en consecuencia que los relacionados funcionarios puedan por delegación firmar autos para conceder audiencia, abrir a pruebas y emitir resoluciones liquidatorias, como ha ocurrido en el presente caso.

Así las cosas, debe analizarse la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, por ser dicha norma la que contiene la organización administrativa de la institución, con el fin de dotarla de eficacia y eficiencia en su gestión, a través de la estructuración de las competencias que le son inherentes.

En este contexto, el artículo 1 de la citada ley orgánica establece la creación de la Dirección General de Impuestos Internos, como un órgano adscrito al Ramo de Hacienda, en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, pues las mismas habían demostrado carecer de eficacia y eficiencia en la coordinación, control y empleo de sus recursos, tal como se desprende de lo expuesto en la parte considerativa de dicha norma.

El artículo 3 de la citada ley en lo medular establece lo siguiente: *“Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados, etc. todo mediante **un sistema***

de operaciones que deberán complementarse con los **sistemas normativos, de apoyo, de planificación** y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima (...)"

Por su parte, el artículo 4 de la citada ley establece que: "La Dirección General de Impuestos Internos será dirigida y administrada por un Director y un Subdirector General, **quienes tendrán atribuciones propias conforme a la presente ley**(...)", entiéndase la Ley Orgánica de la Dirección General.

Según lo anterior, el legislador alude a un *sistema de operaciones*, que se complementa con los *sistemas normativos, de apoyo, de planificación* y demás pertinentes para el cumplimiento de las funciones básicas de esa Dirección General, vinculadas a la tasación, vigilancia y control de los tributos que administra dicha oficina tributaria; tales sistemas están a su vez vinculados con las atribuciones del Director General y Subdirector General, las cuales como dice el artículo antes mencionado, **serán propias de cada cargo**, conforme lo establece la ley. Una vez más queda en evidencia, que la ley en estudio propugna la distribución de atribuciones en virtud de la organización administrativa, como mecanismo para la eficacia y la eficiencia en la gestión tributaria.

El artículo 23 del Código Tributario establece que son funciones básicas de la Administración Tributaria, entre otras las siguientes: a) El registro, control y clasificación de los sujetos pasivos en función de su nivel de ingresos, actividad económica y cualquier otro criterio que permita a la Administración cumplir eficazmente con su gestión; b) La exclusión de sujetos pasivos cuando carezcan de capacidad contributiva; c) El registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; d) El control y designación de agentes de retención y de percepción; e) La fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes; f) Las liquidaciones oficiosas del impuesto; y g) La aplicación de sanciones.

Respecto de las liquidaciones oficiosas, el artículo 186 del Código Tributario, establece que la Administración Tributaria concederá audiencia al interesado dentro del plazo de cinco días, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría realizado y seguidamente abrirá a pruebas por el término de diez días, debiendo aportar en

dicho plazo aquellas pruebas que fueron idóneas y conducentes con la inconformidad expuesta.

En una interpretación lógica y sistemática de nuestro ordenamiento tributario, se observa como la facultad de conceder audiencia y apertura a pruebas y de emitir resoluciones liquidatorias, desarrolladas por el Código Tributario se encuentra inmersa en lo que la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos denomina el *sistema de operaciones*, el cual como se expuso anteriormente, se complementa con los *sistemas normativos, de apoyo, de planificación* y demás pertinentes para efectuar las competencias de la Dirección General en forma óptima.

En cuanto las competencias del Director General y del Subdirector General, y la manera en que las mismas se ejercen respecto de los sistemas y funciones de la Dirección General de Impuestos Internos, se advierte lo siguiente:

El artículo 6 de la citada ley orgánica establece que son atribuciones **propias** del Director General, entre otras, las siguientes: ""a) *Decidir sobre los objetivos, diseño y control de los diferentes planes, programas y proyectos que se presenten en el desarrollo de las actividades tributarias; b) La formulación y adopción de políticas de cumplimiento tributario... c) Coordinar los sistemas operativo y de apoyo a efecto de racionalizar y unificar la administración tributaria; d) Desarrollar y vigilar el sistema normativo... g) La redistribución orgánica de las funciones y tareas encomendadas a los diferentes departamentos y secciones de la Dirección General; h) Diseñar y proponer políticas de selección, admisión, formación, distribución, remoción y de remuneración del personal de la Dirección General... j) Cualquier otra función que determinen las leyes o le sean encomendadas por los titulares del Ramo, pero siempre y cuando no vayan en contra de lo dispuesto por el legislador"".*

Por su parte, el artículo 7 de la citada ley señala que el Subdirector General tendrá entre otras, las atribuciones siguientes: ""...b) *Llevar a cabo la ejecución de los planes, programas y proyectos establecidos por el Director General, mediante la **realización plena del Sistema operativo**, contando para ello con las funciones de apoyo necesarias, entre otras de las estadísticas, registro de contribuyentes y procesamiento de datos... e) **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; f) Proponer al Director General toda modificación que deba hacerse dentro de la función normativa a efecto de posibilitar su mejor aplicación; g) Procurar la asistencia necesaria al universo de contribuyentes a efecto de facilitar el cumplimiento tributario; h) Coordinar con los encargados de realizar funciones de apoyo la manera óptima de concretar las políticas y planes diseñados por el Director General mediante programaciones específicas, siempre tomando en cuenta los objetivos de eficacia administrativa y maximización en el cumplimiento tributario... j) Ejecutar las políticas sobre personal, aprobadas mediante nombramientos, capacitación, traslados y remoción de los funcionarios y empleados así como de la aplicación de los sistemas de remuneración y disciplinarios; k) Todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con **la ejecución de las funciones de la Dirección General**''''.

Conforme a lo anterior, puede observarse de que manera el legislador otorga al Director General **atribuciones propias**, dirigidas a la administración de la institución, encomendándole entre otras cosas, el diseño, la formulación y el control de los programas, planes y políticas, vinculadas a la actividad tributaria; el desarrollo y vigilancia del *sistema normativo*, el diseño y promoción de políticas vinculadas a la redistribución orgánica y a la gestión de personal de la institución; y de manera particular al caso que nos ocupa, se le encomienda la **coordinación** de los *sistemas operativo y de apoyo*, a efecto de racionalizar y unificar la Administración Tributaria.

Por su parte, el legislador otorga al Subdirector General aquellas atribuciones vinculadas a **la ejecución** de los planes y políticas establecidos por el Director General, para la buena gestión de dicha institución, mediante la realización plena del **Sistema operativo**, enmarcándose su actuar en funciones de **carácter operativo**. De ahí que el legislador le encomiende, entre otras cosas, la concreción de las políticas diseñadas por el Director General, mediante la debida coordinación con el *sistema de apoyo*; la ejecución de los planes, programas y proyectos elaborados por el Director General en lo relacionado a la gestión tributaria, al **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**.

Así las cosas, bajo la estructura organizativa implementada en la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, a efecto de dotar de eficiencia y eficacia a la institución, se otorgan al Director General atribuciones propias de **dirección o administración**; y por su parte, se otorga al Subdirector General las **facultades de ejecución u operación**, necesarias para la implementación y ejecución de la gestión de administración diseñada por el Director General.

De ahí que el procedimiento de liquidación oficiosa, establecido en los artículos 183 y siguientes del Código Tributario, de acuerdo a la competencia encomendada por el legislador, corresponde al Subdirector General y no al Director General. Bajo una interpretación lógica-jurídica de lo prescrito en el artículo 1 del Código Tributario, se aprecia que los principios y normas jurídicas aplicables a todos los tributos internos, se encuentran bajo la Competencia de la Administración Tributaria, es decir tanto bajo la potestad del Director General como del Subdirector General, pero en aplicación de sus **propias atribuciones**, como se ha explicado anteriormente.

Respecto de las liquidaciones oficiosas, si bien son coordinadas por el Director General, mediante el diseño de políticas y planes para su optima gestión; **es el Subdirector como ejecutor** de las citadas políticas y planes institucionales, quien ostenta y ejecuta la facultad de fiscalización, inspección, investigación y control establecida en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, facultades que permiten asegurar a la Administración Tributaria el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la emisión de resoluciones liquidatorias. Dicho de otra manera, las facultades de liquidar de oficio el impuesto e imponer multas se encuentran inmersas en el cúmulo de atribuciones contenidas en el *sistema operativo*, encomendándose al mismo su realización plena, su seguimiento y control.

En tal sentido, la emisión de liquidaciones oficiosas, constituye una competencia propia del Subdirector General y por lo tanto, a él corresponde delegar la firma de autos de audiencia y apertura a pruebas, por formar parte del sistema de funciones operativas, en los cuales el contribuyente procederá a presentar todas aquellas pruebas idóneas y conducentes a desvanecer los hallazgos de la fiscalización.

Ahora bien, los suscritos consideramos que el artículo 6 letras g) y j) de la Ley Orgánica de la Dirección General, si bien es cierto establece que compete al Director General, entre otras cosas, la redistribución orgánica de las funciones y tareas encomendadas a los diferentes departamentos y secciones de la Dirección General, y ejercer cualquier otra función que determinen las leyes, dichos literales no comprenden bajo una interpretación de análisis jurídico, y tal como se ha explicado de manera amplia, la tan deseada facultad que se ha abrogado el Director General, por lo que el actuar de dicho funcionario en el caso que nos ocupa, deviene en un acto viciado de invalidez, ineficacia e ilegalidad, ya que advertimos un comportamiento atrevido y arbitrario de dicho funcionario, porque pretende ver un derecho o facultad donde no la hay, y así invade una esfera de atribuciones deseables pero que no le han sido conferidas por el legislador, al grado de irrumpir con esa actuación en una esfera de facultades que le está reservada al legislador secundario, como es la de crear derecho, según el artículo 131 número 21 Cn., deslegalizando así el principio de reserva de ley, el cual, el constituyente ha decidido apartarlo exclusivamente para el legislador secundario a fin de contribuir sin duda alguna, al control del poder público que se concreta en la Administración, evitando la abrogación de competencia y el surgimiento de auto atribuciones de facultades que se alejan del mandato del poder soberano, constituido por los administrados y depositado en el Órgano Legislativo, ya que nadie debe desconocer que la competencia en todo caso, nace por una determinación normativa con rango de ley, es decir que siempre debe encontrar su fundamento en una norma jurídica.

Según se expone en el artículo 22 del Código Tributario, compete a la Administración Tributaria la potestad de administrar la aplicación del Código Tributario y las leyes tributarias que regulan los tributos internos, de una manera general y obligatoria; asimismo, el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece que las funciones básicas de dicha Dirección General serán las de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley; y el artículo 4 de esa misma ley orgánica señala, que la Dirección General será dirigida y administrada por un Director y un Subdirector General, quienes tendrán atribuciones *propias* conforme a la Ley, **de lo que se infiere que las funciones del Director General, no son las mismas del Subdirector General, es decir que cada funcionario tiene sus propias atribuciones, sin que las mismas se confundan.**

Por lo tanto, las facultades del Director General como del Subdirector General conllevan el carácter tributario, por cuanto ambos dirigen la Dirección General de Impuestos Internos, lo que en ningún momento constituye un indicativo sobre quién de dichos funcionarios ostenta la facultad de fiscalizar.

En este mismo sentido, es importante establecer que no se pretende discutir que la Dirección General tenga competencia para aplicar y hacer cumplir la normativa tributaria, tal como se expone en los artículos 3 de su ley orgánica y 21 y siguientes del Código Tributario, pero entendiendo a dicha oficina desde un punto de vista de ente estatal, organizado con atribuciones legales conferidas a la entidad *per-se* y no al órgano persona, como lo ve, el funcionario encargado de la oficina del Director General de Impuestos Internos.

En razón de ello, la citada ley orgánica contiene la organización administrativa de esa Administración Pública, con el fin de dotarla de eficacia y eficiencia en su gestión, a través de la estructuración de las competencias que le son inherentes; por lo tanto, debe establecerse dentro de dicha estructura de competencias, quién de los funcionarios que la dirigen, está habilitado legalmente para ejercer la facultad fiscalizadora y por ende, para delegarla.

En el presente voto razonado se ha expuesto el fundamento jurídico para establecer de manera categórica, que el legislador ha otorgado al Subdirector General aquellas atribuciones vinculadas a la ejecución de los planes y políticas de la Dirección General de Impuestos Internos, enmarcándose su actuar en funciones de carácter operativo, ***particularmente ejerciendo la realización plena del sistema de funciones operativas, su seguimiento y control***, a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, ***lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas***; y que dentro de dicho sistema, se encuentra la función básica de la Administración Tributaria de fiscalizar y liquidar de manera oficiosa el impuesto.

Además, se ha establecido que ***las atribuciones otorgadas al Subdirector General son propias de su cargo***, por lo que era a él a quien correspondía delegar la firma ala Jefa de la Oficina Regional de Oriente y la Jefa de Unidad de Audiencia y Tasaciones respectivamente, para la emisión del auto por el cual se concedió audiencia y

apertura a pruebas y para la resolución mediante la cual se determina Impuesto sobre el Contenido Alcohólico y Ad-Valorem y sanciones de conformidad al Código Tributario. En consecuencia, **no puede afirmarse que el Director General ostenta la facultad de fiscalizar a los sujetos pasivos, ni de manera privativa ni conjunta**, puesto que no está suscribiendo con su firma una actuación que encierra un simple acto de trámite inter-orgánico, ni tampoco está limitándose a dar una opinión de asesoría o ilustrar de alguna forma sobre la técnica tributaria, sino que se está arrogando una atribución o facultad que incidirá en la esfera jurídica de terceros.

En el presente caso, la Jefa de la Oficina Regional de Oriente y la Jefa de Unidad de Audiencia y Tasaciones firmaron el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución liquidadora, de fechas veintiocho de septiembre del año dos mil doce y cuatro de marzo del año dos mil trece, respectivamente, que constan agregados a folios 278 al 280, y del 373 al 404 del Expediente Administrativo, mediante la delegación conferida por el Director General de Impuestos Internos; sin embargo, dicho funcionario en su condición de Director General, no tiene según la ley, la facultad de ordenar fiscalizaciones para determinar impuestos y/o imponer sanciones, y delegar en funcionarios o empleados subalternos la tarea material de firmar los autos que conceden audiencia y apertura a pruebas, y resoluciones liquidatorias y/o sancionadoras, ya que éstas resoluciones administrativas forman parte integrante de las funciones operativas que se enmarcan en el literal e) del Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General y por medio de los cuales se inicia el procedimiento de liquidación oficiosa, y se da oportunidad al administrado de ofrecer razones y pruebas de descargo, sino que dicho procedimiento es privativo del Subdirector General de Impuestos Internos.

Conforme con lo anterior, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, ha expuesto en reiteradas ocasiones lo siguiente:

*""""(...) 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(...)

*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 (...)"*

Lo anterior ha sido expuesto en sentencias de las once horas del día diecinueve de enero del año dos mil siete, con referencia I0602013T; de las nueve horas quince minutos del día cinco de marzo del mismo año, con referencia I0603014T; y de las catorce horas del día veintiocho de marzo del mismo año, con referencia I0603008T, por mencionar algunas.

Como se apuntó anteriormente, la competencia constituye el elemento subjetivo del acto administrativo que como tal condiciona su validez. En el presente caso ha quedado demostrado que el Director General ha invadido atribuciones propias del Subdirector General, al delegar a la Jefa de la Oficina Regional de Oriente como a la Jefa de Unidad de Audiencia y Tasaciones las citadas Jefaturas para que firmaran el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución liquidadora respectivamente; por lo tanto, somos del criterio de que existe vicio invalidante en el relacionado auto y la resolución administrativa por haberse dictado en contravención a la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

Por todo lo anterior, dejamos plasmado nuestro criterio en desacuerdo con la sentencia antes relacionada, la cual a mi juicio debió ser **revocatoria** por adolecer de vicios de ilegalidad, tal como ha quedado expuesto en el presente voto razonado.

Así dejamos expresado nuestro voto particular.

San Salvador, cinco de junio del año dos mil catorce.

**NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES VOCALES QUE LA
SUSCRIBEN.---R. CARBALLO---J. MOLINA.--- RUBRICADAS.**

CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----