

Inc. C1303011M

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

VISTOS en apelación la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas diez minutos del día veinte de febrero del año dos mil trece, a nombre de ----- por medio de la cual se resolvió: **SANCIONAR** a la referida apelante en concepto de multas por infracciones cometidas al Código Tributario, relativas al Dictamen e Informe Fiscal, consistentes en: **1)** No cumplir con la obligación prevista en el literal b) del artículo 135 del Código Tributario, multa impuesta de conformidad al artículo 248 literal d) del citado Código, por la cantidad de **QUINIENTOS OCHENTA Y UN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTIOCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$581.28)**; y **2)** No cumplir con la obligación prevista en el literal c) del artículo 135 del Código Tributario, multa impuesta de conformidad al artículo 248 literal d) del citado Código, por la cantidad de **OCHOCIENTOS TREINTADÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$830.40)**.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que el licenciado ----- en carácter de Representante Legal de la sociedad ----- al interponer Recurso de Apelación expresó no estar de acuerdo con la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, por las razones siguientes:

RAZONES DE HECHO

DUALIDAD DE APLICACIÓN DE NORMAS, LA DEL CONSEJO DE VIGILANCIA Y DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, QUE PERJUDICAN LA DEFENSA DEL AUDITOR INDEPENDIENTE.

""Las afirmaciones de la Administración Tributaria en dicho informe, no son valederas, puesto que mi representada ha desarrollado, desde que se puso en práctica (19 de Junio de 2002) la emisión del Dictamen e Informe Fiscal, la GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, Norma de Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria y Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en El Salvador, lo anterior, en cumplimiento a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoria. En lo que respecta que **NO SE LE REFLEJÓ LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN NO LLEVAR REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS, FUE PORQUE EN EL TRANCURSO DE LA AUDITORIA EL CONTRIBUYENTE PROCEDÍÓ A CORREGIR TAL OBSERVACIÓN.** También es de mencionar que el Despacho de Auditoría tienen clientes que son recurrentes y nuevos cada año, ello significa que al inicio del año, cuando se contrata un nuevo cliente se le corre el programa de auditoría para cliente nuevo, y, el recurrente corresponde a clientes que no son nuevos y por lo consiguiente se omite ciertos programas y/o entrevistas, cuestionarios, etc. Puesto que ya se tienen expediente en la firma, en el caso que nos ocupa el señor ----- ya es cliente recurrente.

RAZONES DE DERECHO

EL AUDITOR EJERCE UNA FUNCIÓN PÚBLICA Y NO EXCLUSIVA PARA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y NO ES EMPLEADO PÚBLICO.

Como ya lo establecen los artículos 1 y 4, de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, en su artículo 1 literales b) y c), la Auditoría constituye una función pública,

llevada a cabo por profesionales autorizados para ejercer la contaduría pública y auditoría. Y artículo 4 Los tipos de auditoría señalan los alcances. O sea que sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría. La labor que desarrolla el auditor fiscal, se erige a su vez en otra especie de auditoría, cuyo cometido en términos generales, dar su opinión sobre el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria formal y sustantiva. Esta opinión tiene un doble propósito: Por un lado, poner en aviso al sujeto pasivo de los posibles incumplimientos que se detecten y con ello incentivar a que éste corrija y cumpla, y por otro, dar cuenta a la Administración Tributaria del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo a efecto de que ésta tome las providencias que correspondan. (...)"

En cuanto al Dictamen e Informe Fiscal emitido por el auditor fiscal, esos documentos no se catalogan ni como públicos ni como auténticos. A diferencia de los Notarios que en virtud de la Ley si pueden elaborar documentos públicos (art. 2 de la Ley de Notariado), no existe previsión legal que señale tal carácter para el Dictamen e Informa Fiscal. Por ello como repetimos, el auditor fiscal no es funcionario público y como tal no puede emitir documentos auténticos. En conclusión, dicho dictamen e informe fiscal es un mero documento privado, lo que también es relevante para efectos penales. Hay que destacar que el auditor fiscal vierte una **OPINION** sobre el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas de carácter tributario del sujeto pasivo. El Auditor Fiscal no es el que tiene, en principio, obligación tributaria alguna, él **OPINA** sobre las obligaciones ajenas. Por tal razón el Auditor Fiscal, en este caso la firma auditora ----- consideró la materialidad del incumplimiento emanado de Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, puesto que subsanó tal incumplimiento a la obligación formal que no es sustantiva, motivo por el cual no se modifica el Dictamen e Informe Fiscal que pretende la Administración Tributaria.

LOS AUDITORES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO SE HICIERON PRESENTE EN LAS OFICINAS DEL CONTRIBUYENTE.

La resolución que se está apelando carece de veracidad en el punto relacionado a que los auditores de la administración tributaria hicieron la fiscalización. Comprendo la molestia del dictaminador de esta resolución por cuanto se le está contradiciendo sus puntos que no son valederos cuando manifiesta: "Actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos"... "que corresponde a esta Dirección General fundamentar su resolución de acuerdo a los hechos y circunstancias que se suscitaron como resultado de la verificación realizada para lo cual designó a ----- y ----- en sus calidades de auditor y supervisora de auditores respectivamente, mediante auto emitido las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día catorce de octubre de dos mil once" ... "permitiendo así el conocimiento exacto de los hechos que dieron origen al procedimiento sancionatorio". Pero qué pasa cuando en el folio 14 del Informe de los auditores: "Para comprobar el cumplimiento de esta obligación, se verificó que el Dictamen e Informe Fiscal, los Estados Financieros, con sus notas financieras y anexos adjuntos, correspondientes al ejercicio comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, **presentados a esta Dirección General el día veintiocho de mayo de dos mil diez**, (negrillas y subrayados son mías) cumplan con lo establecido en el artículo 135 literal c) del Código Tributario, en el sentido de reflejar la realidad financiera y la situación tributaria del contribuyente.(...)"".

II.- Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que el apelante apoya su impugnación, procedió a rendir informe de fecha veintiocho de mayo del año dos mil trece, presentado el día veintinueve del mismo mes y año, justificando su actuación en los términos siguientes:

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE APELANTE.

“““La contribuyente hoy en alzada manifiesta que el informe de infracción emitido el día treinta de noviembre de dos mil doce, concluyó que la misma no dió cumplimiento a las normas de ejecución técnica de su trabajo, para examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Ley de Impuesto sobre la Renta y sus Reglamentos, debido a que no realizó procedimientos de auditoria en los cuales se evidenciara que se verificaron cumplimientos de los requisitos legales encaminados al fiel cumplimiento de la legislación tributaria; además no cumplió con la obligación de reflejar en el dictamen e informe fiscal la situación tributaria del contribuyente dictaminado, consistente en: no llevar registros de control de inventarios que le permita registrar entradas y salidas de producto.

JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Esta Administración Tributaria, manifiesta que desde la entrada en vigencia del Código Tributario es obligación de los auditores fiscales cumplir con las obligaciones tributarias que el mismo Código les impone de conformidad a lo normado en los artículos 129 al 138 del referido Código, lo cual para el caso de mérito se configura en cumplir con las normas que el artículo, 124 del Reglamento de Aplicación de dicho Código establecen respecto a la ejecución técnica de su trabajo; así como que lo expresado en el Dictamen e Informe Fiscal este respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registró y atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria dentro de los plazos que esta señale.

Respecto de lo anterior se debe tomar en cuenta que, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 85 del Código Tributario, son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva; en ese sentido, la contribuyente impetrante debió supeditar su conducta a lo

establecido en los artículos 130, 132, 134y 135 del Código Tributario, en tanto que estaba obligada a emitir su opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, y sustantivas del sujeto pasivo dictaminado a través del dictamen e informe fiscal, los cuales, según el artículo 132 del Código Tributario, establece los requisitos generales del Dictamen e Informe Fiscal, deben haberse realizado de acuerdo a las disposiciones establecidas en dicho cuerpo legal, su Reglamento de Aplicación, en las leyes tributarias y en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; debiendo contar además con la firma del auditor que dictamina y el sello que contiene el número de registro de autorización del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, y presentarse por escrito a esta Administración Tributaria en el plazo señalado en el referido Código, es decir, deben presentarse junto con los estados financieros, las conciliaciones tributarias e información suplementaria que establece el Reglamento del Código Tributario, a más tardar el treinta y uno de mayo del año siguiente al período que se dictamina.

De la misma manera Tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135, el auditor que emita el dictamen e informe fiscal debe elaborarlo atendiendo a lo dispuesto en el artículo 132 del Código Tributario; guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo dictaminado; cumplir con las normas que el Reglamento del citado Código establecen respecto de la ejecución técnica de su trabajo; reflejar en dichos documentos la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establece el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente, del sujeto pasivo dictaminado; garantizar que lo expresado en el Dictamen e Informe Fiscal esté respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares ocualquier otro registro especial, qué deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros, y atender los requerimientos que formulela Administración Tributada en el plazo que esta indique.

Siendo importante mencionar que aunado a lo anterior, el Consejo de Vigilancia de' la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría- emitió la Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias; con el propósito de establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos que garantizara que los trabajos

relacionados con la preparación del Dictamen e Informe Fiscal, fueran realizados con un altogrado de profesionalismo ser congruentes con las disposiciones que regulan y norman el desarrollo y elaboración del Dictamen e Informe Fiscal.

En ese orden de ideas, esta Administración Tributaria procedió a realizar el análisis de las explicaciones proporcionadas por la hoy recurrente, por medio de escritos de fecha trece y veinte ambos de diciembre de dos mil doce, con motivo de las oportunidades procesales de audiencia y aportación de pruebas, sobre las inconformidades que constan de manera concreta en el Informe de Infracción de fecha treinta de noviembre de dos mil doce; siendo que del estudio practicado y ante la ausencia de elementos probatorios (papeles de trabajo) que demostraran las aseveraciones plasmadas en el Dictamen e Informe Fiscal del contribuyente ----- relativas a los citados programas de auditoria, se determinó que el mismo no cumplió con las normas que el Reglamento de Aplicación del Código Tributario establecen respecto a la ejecución técnica de su trabajo, que sustenten las afirmaciones plasmadas en el Dictamen e Informe Fiscal, correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil nueve, a nombre del contribuyente dictaminado, presentados por la firma recurrente a esta Dirección General; por lo que en el mencionado Informe de Infracción se hizo constar que la citada firma auditora incumplió el artículo 135 Literales b) y c) del Código Tributario.

Siendo importante mencionar que mediante requerimiento de justificaciones y explicaciones, con referencia 10103-NEX-0325-2012, de fecha veintitrés de octubre de dos mil doce, de conformidad a las facultades de investigación, inspección y control otorgadas a esta Administración Tributaria, en virtud de los artículos 175 y 174 del Código Tributario, mediante el requerimiento antes señalado se le solicitó a la firma auditora hoy en alzada las justificaciones y explicaciones respecto de las deficiencias determinadas en el Dictamen e Informe Fiscal correspondiente al período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, a nombre del contribuyente ----- lo cual consta en el numeral a) del mencionado auto en el cual consta que no realizó procedimientos de auditoría en los cuales se evidencie que verificó el cumplimiento de los requisitos legales para que proceda la deducibilidad de los gastos de venta, gastos de

administración y gastos financieros, contenidos en el Anexo 1 de Dictamen e Informe Fiscal incurridos por el referido contribuyente; presentando en esa oportunidad la inconforme escrito de fecha dieciséis de noviembre de dos mil doce, mediante la cual proporcionó los papeles de trabajo en los cuales se evidencia que verificó el cumplimiento de los requisitos legales para la deducibilidad de los gastos operativos de conformidad a los artículos en los artículos 29, 29-A y 30 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 139 del Código Tributario, el cumplimiento de requisitos legales de deducción del crédito fiscal que establecen los artículos 65 y 65-A y 66 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y la verificación de retenciones del Impuesto sobre la Renta e IVA de acuerdo a lo establecido en los artículos 62 de la ley de Impuesto sobre la Renta. 155, 156, 123-A, 161 y 162 del Código Tributario, constatando esta Oficina que dichos papeles de trabajo fueron elaborados por la impetrante a raíz del requerimiento antes relacionado, ya que se comprobó mediante el estudio efectuado que dichos papeles no habían sido elaborados, de lo cual quedó constancia en acta de fecha dieciocho de abril de dos mil doce.

En razón de la situación antes señalada, se aclaró a la contribuyente inconforme que no se le requería la subsanación del incumplimiento consistente en Incumplir con la obligación que estipula el literal b) del artículo 135 del Código Tributario, relativa a cumplir con las normas del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, respecto de la ejecución técnica de su trabajo, debido a que según consta en el informe de infracción de fecha treinta de noviembre de dos mil doce, ya subsanó el incumplimiento en que incurrió al haber presentado los papeles de trabajo, en atención al requerimiento de justificación antes relacionado, por lo que le asistió a la contribuyente quejosa la oportunidad de acceder a la atenuante del artículo 261 del Código Tributario.

ARGUMENTO DE LA CONTRIBUYENTE APELANTE

La impetrante argumenta que las afirmaciones de la Administración Tributaria en dicho informe, no son valederas, puesto que ha desarrollado, desde que se puso en práctica (19 de junio de dos mil dos), la emisión del Dictamen e Informe Fiscal, la Guía

para la Elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias y Normas de Auditoría Generalmente aceptadas en El Salvador....sigue manifestando, que tienen clientes que son recurrentes y nuevos cada año, ello significa que al inicio del año, cuando se contrata un nuevo cliente se le corre el programa de auditoria para cliente nuevo, y, el recurrente corresponde a clientes que no son nuevos y por lo consiguiente se omite ciertos programas y/o entrevistas, cuestionarios, etc., puesto que ya se tienen expediente en la firma, en el caso que nos ocupa el señor ----- ya es cliente de la recurrente.

JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Respecto a lo argumentado por la quejosa referente a que el Informe y Dictamen Fiscal no refleja la situación tributaria del contribuyente dictaminado respecto a no llevar Registros de Control de Inventarios, porque en el transcurso de la auditoria el contribuyente procedió a corregir la observación; advirtiéndose de los alegatos efectuados por la ahora recurrente que solamente se ha limitado a expresar meras alegaciones, sin aportar pruebas que condujeran a desvirtuar el incumplimiento atribuido a la misma.

Siendo importante aclarar que en el Informe de Infracción de fecha treinta de noviembre de dos mil doce, emitido por el auditor ----- y la supervisora de auditores ----- ambos de la Oficina del Dictamen Fiscal, en virtud de las facultades concedidas por esta Administración Tributaria se hizo constar que la hoy impetrante, incumplió con la obligación prevista en el literal c) del artículo 135 del Código Tributario, debido a que el Dictamen e Informe Fiscal emitido por la misma, a nombre del contribuyente ----- correspondiente al ejercicio fiscal dos mil nueve, no refleja la situación tributaria de dicho contribuyente, de conformidad a las leyes tributarias; debido a que no llevó registros de control de inventarios que le permitiera registrar entradas y salidas de productos; lo anterior se comprobó por esta Oficina, mediante la inspección y verificación efectuada a los papeles de trabajo proporcionados por la alzada, en donde al contribuyente dictaminado se le señala el referido incumplimiento, específicamente en Cédula de trabajo de referencia "IG-8" en el sentido

de no contar con un sistema de inventario que le permita registrar las entradas y salidas de productos; sin embargo, del análisis efectuado al referido Dictamen e Informe Fiscal presentados a esta Administración Tributaria en fecha veintiocho de mayo de dos mil diez, se constató que dicho incumplimiento no fue reflejado en el referido Dictamen e Informe Fiscal por la quejosa; asimismo, la firma auditora en el transcurso de la verificación efectuada por esta Administración Tributaria, no comprobó haber presentado modificatoria a dicho dictamen en que se manifestara lo relativo al referido incumplimiento; en ese sentido el argumento esbozado por la alzada queda desvirtuado.

Ahora bien, es pertinente mencionar que el artículo 135 del Código Tributario, establece las obligaciones que deben cumplir los Auditores, señalando en el literal c) "Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoria que, establezca el referido Consejo de Vigilancia.", siendo indiscutible que dicha disposición está referida al fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y que en el caso que nos ocupa, es esta Administración Tributaria la que debe constatar en el dictamen fiscal emitido por el auditor, tal como lo regulan los artículos 129 y 130 del Código Tributario, pues en el inciso segundo del artículo 130, el legislador reguló que el auditor deberá opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o de dichas obligaciones, escenario ausente en el dictamen e informe fiscal emitido por la firma auditora hoy en alzada, tal como se demostró y comprobó en el Informe de Infracción de fecha diecinueve de febrero de dos mil trece, incumplimiento que fue razonado y justificado con los procedimientos realizados durante la investigación efectuada, incumplimiento que se hizo del conocimiento de la contribuyente inconforme, mediante el auto de audiencia y a apertura a pruebas, de fecha cinco de diciembre de dos mil doce, sin que la recurrente, manifestara y presentara pruebas idóneas y conducentes que desvirtuaran el incumplimiento atribuido, ni presentó la modificatoria del Informe y Dictamen Fiscal correspondiente al periodo de dos mil nueve, por consiguiente los

argumentos efectuados por la inconforme no pasan de ser mera alegaciones, que no desvirtúan en nada la obligación de dicha impetrante.

ARGUMENTOS DE LA CONTRIBUYENTE APELANTE

Como ya lo establecen los artículos 1 y 4 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, la Auditoría constituye una función pública, llevada a cabo por profesionales autorizados para ejercer la contaduría pública y auditoría, ya que los tipos de auditoría señalan los alcances de esta función, tal como se desprende de lo que disponen dichos literales, de la Ley citada, puesto que la labor que desarrolla el auditor fiscal, se erige a su vez en otra especie de auditoría, cuyo cometido en términos generales, es dar su opinión sobre el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria formal y sustantiva; dicha opinión conlleva a un doble propósito, por un lado, poner en aviso al sujeto pasivo de los posibles incumplimientos que se detectan y con ello incentivar a que éste corrija y cumpla, y por otro, dar cuenta a la Administración Tributaria del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo a efecto de que ésta tome las providencias que correspondan, y así que el auditor fiscal, cumpla una función pública; no obstante, y al igual de cómo ocurre con los notarios, el ejercicio de tal función pública no convierte al auditor en empleado o funcionario público, lo que tiene relevancia en el ámbito penal.

JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Esta Oficina señala que el artículo 1 de la citada Ley trata en síntesis acerca de los contadores públicos y de la función de auditoría, siendo estos el objeto de dicha Ley y de los conceptos de la contaduría pública, auditoría externa y auditoría independiente; vislumbrándose que dicha norma establece derechos y obligaciones para las personas que las ejerzan; en ese sentido es obligación de los dictaminadores aplicarlas; es decir, manifestarse sobre la base de inspecciones y revisiones efectuadas a la contabilidad de un sujeto en particular; cabe agregar que, dentro de las funciones está la de velar por el cumplimiento de las obligaciones que por ley corresponden a los comerciantes.

De lo anterior, cabe decir que la auditoría fiscal es una modalidad de la auditoría que finaliza con la emisión del Dictamen e Informe Fiscal, la cual según el artículo 130 inciso segundo del Código Tributario el auditor da una opinión sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones, sea que éstas correspondan a períodos tributarios mensuales o a períodos o ejercicios de imposición, regulados por este Código o por las leyes tributarias respectivas, con excepción de las establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles Raíces; por lo tanto la Ley Especial, como es el Código Tributario, establece obligaciones al auditor fiscal para la emisión del Dictamen e Informe Fiscal; el cual fue presentado por la referida firma auditora y que ha sido comprobado por esta Oficina carece de requisitos, por lo que lo argumentado por la firma auditora carece de validez legal y por lo tanto queda desvirtuado.

Así también la sociedad recurrente afirma que la opinión que brindan los auditores fiscales tiene un doble propósito; por un lado, poner en aviso al sujeto pasivo de los posibles incumplimientos que se detectan y con ello incentivar a que éste corrija y cumpla, y por otro dar cuenta a la Administración Tributaria del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo a efecto de que ésta tome las providencias que correspondan. Así el auditor fiscal, cumple una función pública; concluyendo la inconforme que el Dictamen e Informe Fiscal es un mero documento privado; por lo que esta Oficina tiene a bien expresar lo siguiente:

De conformidad a lo establecido en el artículo 129 del Código Tributario relacionado con el artículo 58 de su Reglamento de Aplicación, se entiende como Dictamen Fiscal, el documento en el que conste la opinión relacionada con, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitido por un Licenciado en Contaduría Pública o un Contador Público Certificado el cual es llamado auditor, quien debe estar en pleno uso de sus facultades profesionales de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría.

Además, el dictamen e informe fiscal adecuadamente elaborado es un instrumento que permite a esta Administración Tributaria contar con una opinión calificada respecto del cumplimiento oportuno y correcto de obligaciones impositivas, a través del ejercicio de la labor encomendada a los profesionales en contaduría.

Respecto de lo anterior ese Tribunal, en sentencia emitida a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día treinta y uno de julio de dos mil nueve, con referencia C0806012M, se ha pronunciado de la siguiente forma: *"La referirse al dictamen e informe fiscal manifiesta que se entenderá por el primero de ellos, aquel documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o por un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales, de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de Contaduría; y por el segundo se entenderá aquel documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el auditor y los resultados obtenidos, lo cual constituye el fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal, establecido esto en el artículo 129 del Código Tributario, que para efectos de la sección séptima al licenciado en contaduría pública o contador público certificado, se le llamará Auditor".*

De ahí que el auditor fiscal no es funcionado público si no un auditor independiente con fines fiscales, por tanto es un obligado formal, que debe emitir dictamen e informe fiscal que refleje la realidad financiera y la situación tributaria de los sujetos dictaminados, de conformidad a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, y en los Principios de Contabilidad que establezcan el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, según lo establece el artículo 135 literal c) del Código Tributario en relación con el 58 de su Reglamento de Aplicación, por lo que el argumento manifestado por la recurrente queda desvirtuado.

Por otra parte, la recurrente social consideró que basado en la materialidad del incumplimiento según la Norma de Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, no subsana tal incumplimiento a la obligación formal ya que no es sustantiva, motivo por el cual no modifica el Dictamen e Informe Fiscal, esta Oficina considera expresar lo siguiente:

Que en aras de salvaguardar el debido proceso, esta Dirección General le otorgó a la ahora recurrente las oportunidades procesales de Audiencia y Apertura a Pruebas, mediante Auto emitido a las diez horas treinta minutos del día cinco de diciembre de dos mil doce, por medio del cual se le concedieron los plazos de tres y ocho días hábiles para que manifestara su conformidad o no con relación al hecho constitutivo de infracción que se determinó y consta en el Informe de Infracción de fecha treinta de noviembre de dos mil doce, consistente en no cumplir con las obligaciones previstas en el literal c) del artículo 135 del Código Tributario, en relación con el artículo 58 literal c) de su Reglamento de Aplicación en referencia, debido a que el Dictamen e Informe Fiscal emitido por la misma, a nombre del contribuyente ----- correspondiente al ejercicio fiscal dos mil nueve, no refleja la situación tributaria del mismo, de conformidad a las leyes tributarias; ya que el incumplimiento señalado en la cédula de trabajo referencia "IG-8" consistente en que el contribuyente no cuenta con un sistema de inventario que le permita registrar las entradas y salidas de productos, consecuentemente no lleva un Registro de Control de Inventario según lo exige el Código Tributario no se encuentra en el citado informe fiscal; por lo que, en el aludido auto de audiencia de fecha cinco de diciembre de dos mil doce, se le requirió a la firma auditora que modificara el dictamen e informe fiscal en el sentido de reflejar en el referido Dictamen tal situación, con el fin de que pudiera acceder a la atenuante tal como lo dispone el artículo 261 numeral 2) del Código Tributario, en el que se establece que la sanción será atenuada cuando el infractor subsanare su incumplimiento dentro del plazo que esta Oficina le señale al haberlo requerido para tal efecto, lo cual para el caso que nos ocupa no sucedió, por lo tanto no fue atendido tal requerimiento, quedando el incumplimiento determinado por esta Oficina firme.

De lo anterior y sobre lo argumentado por la recurrente que basado en la materialidad de dicho incumplimiento no subsanó el incumplimiento atribuido, debido a que la obligación es formal que no es sustantiva; es de advertir, que según lo establecido en la norma para auditoria de cumplimiento de obligaciones tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria, respecto al concepto de la materialidad expresa que el auditor fiscal debe evaluar si el contribuyente a dictaminar ha cumplido en todos sus aspectos importantes; además, el auditor debe considerar en su opinión la naturaleza y frecuencia del incumplimiento identificado y si tal incumplimiento es importante con respecto a la naturaleza de las obligaciones tributarias formales y sustantivas; por lo que en ese sentido cabe aclarar a la referida firma auditora, que dicho incumplimiento tiene alta relevancia para el contribuyente dictaminado, pues al ejercer actos de comercio, debió supeditar su conducta a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, que establece que los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificados plenamente; dicho sistema según el inciso quinto del referido artículo debe llevarse de manera permanente constituyendo un registro especial e independiente de los demás registros; estableciendo además, el artículo 81 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario la forma y especificaciones que deben contener dichos registros; todo con el fin de permitir a la Administración Tributaria verificar el cumplimiento de dicha obligación, de tal manera que dicha firma auditora debió modificar el informe y Dictamen Fiscal afecto de que al contribuyente dictaminado también modificara su conducta en el sentido de llevar registro control de inventario; por lo que lo argüido por la ahora apelante, carece de sustento legal.

Finalmente la hoy alzada esgrime que esta Oficina debería hacer su propia auditoria al contribuyente dictaminado y el resultado compararlo con el efectuado por el

auditor fiscal nombrado ya que con ese cuadro comparativo se estaría cumpliendo con el principio de verdad material; al respecto se considera necesario expresar que las "Actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos", según lo establecido en el artículo 3 literal h) del Código Tributario; es decir, que corresponde a esta Dirección General fundamentar su resolución de acuerdo a los hechos y circunstancias que se suscitaron como resultado de la verificación realizada para lo cual designé a ----- y ----- en sus calidades, de auditor y supervisora de auditores respectivamente, mediante auto emitido a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día catorce de octubre de dos mil once y notificado a las trece horas cuarenta y cinco minutos del día veinte del mismo mes y año, permitiendo así el conocimiento exacto de los hechos que dieron origen al procedimiento sancionatorio.

En función al citado Principio, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la Ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas, de ahí que, la autoridad administrativa está facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.

Aunado a lo anterior, es menester traer a cuenta lo establecido en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, relacionados con los artículos 71 y 72 de su Reglamento de Aplicación, concede a esta Administración amplias facultades tendientes a asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, realizando para tal fin diferentes actividades de fiscalización, inspección, investigación, y control, para lo cual designa o comisiona a auditores de esta Dirección General, cuando estima que no se está dando cumplimiento al interés fiscal; es así, que esta Administración Tributaria, por medio de la Dirección de Fiscalización, Oficina del Dictamen Fiscal, emitió

auto de designación de las ocho horas cuarenta y cinco minutos del día catorce de octubre de dos mil once, confiriendo a los auditores designados facultades de investigación y control respecto a establecer si la hoy recurrente, nombrada por el contribuyente ----- dio cumplimiento de las obligaciones contenidas en los artículos 130, 132, 134 y 135 del Código Tributario, relativas al Dictamen e Informe Fiscal a nombre del citado contribuyente, correspondiente al ejercicio fiscal dos mil nueve.

Como ya se apuntó anteriormente la misma norma de auditoría dictada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y de Auditoría, ayuda a esclarecer la existencia de dos procedimientos de auditoría totalmente independientes, uno dictado bajo la norma contable encaminado al cumplimiento de las normas tributarias realizado por un licenciado en contaduría pública o contador público certificado, para expresar una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y sustantivas de los contribuyentes obligados a dictaminarse fiscalmente, y otro procedimiento completamente independiente del primero, el cual es ejecutado por esta Administración Tributaria y constituye una verdadera fiscalización, cuyo objetivo es obtener de los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas.

Asimismo el Código Tributario en los artículos del 129 al 138 regula todo lo relacionado con el dictamen e informe fiscal, el cual incluye entre otros, quienes están obligados a nombrar auditor para dictaminarse fiscalmente requisitos, plazos de presentación, todo relacionado con el dictamen y las obligaciones por parte de los auditores nombrados; también el Código Tributario establece que en caso de incumplimiento por parte del auditor nombrado para tales efectos, se hará acreedor a la sanción correspondiente, por lo que los incumplimientos a la obligación desarrollada en los artículos antes referidos, no dan margen a discrecionalidades para que esta Dirección General entre a valorar si la falta de cumplimientos a los mismos va en detrimento o perjuicio al fisco de la República, por lo que es suficiente, que el auditor tributario después del estudio encomendado haya constatado, demostrado y comprobado documentalmente con los procedimientos efectuados que los auditores nombrados para dictaminar un período fiscal no han cumplido a cabalidad las obligaciones establecidas por el legislador

tributario, que en el caso que nos ocupa, al no darse pleno cumplimiento a lo establecido por la normativa legal se configura un hecho constitutivo de infracción, el cual debe imputársele al sujeto responsable que no cumplió con su obligación de dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en este caso la contribuyente inconforme, consecuentemente es indispensable, conforme al Principio de Legalidad que vincula tanto a esta Administración Tributaria como a los administrados, se observó y cumpla lo que la normativa legal prevé, es decir, que al haberse transgredido el artículo 135 literales b) y c) del Código Tributario al emitir el informe y dictamen fiscal, a nombre del contribuyente ----- durante el período comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, incumplimiento que ha sido constatado por esta Oficina, por lo que le corresponde en todo caso soportar la pena o sanción pecuniaria tipificada y establecida previamente en el artículo 248 literal d) del Código Tributario, por lo que dicho argumento carece de fundamento para desvirtuar el incumplimiento atribuido en el informe de Infracción de fecha treinta de noviembre de dos mil doce. En virtud de lo antes expuesto los argumentos vertidos por la contribuyente hoy en alzada carecen de validez y amparo legal.

Finalmente, hay que destacar que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría emitió el día veintisiete de junio de dos mil dos, la "Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias", con el propósito de establecer un marco de referencia a observar por los Contadores Públicos que garantizara que los trabajos relacionados con la preparación del Dictamen e Informe Fiscal, fueran realizados con un alto grado de profesionalismo y ser congruentes con las disposiciones que regulan y norman el desarrollo y elaboración del Dictamen e Informe Fiscal, lo cual fue publicado en el Diario Oficial número 207, Tomo 357, de fecha cinco de noviembre de dos mil dos, estableciendo en el artículo 63 que dicha norma tendrá carácter de obligatoria, y será exigible su aplicación por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría a partir de los ejercicios que se inicien el uno de enero de dos mil dos; en ese orden de ideas, es atendible traer a cuenta lo regulado en artículo 6 del Código Civil que establece que: "La Ley obliga en el territorio de la República en virtud

de su solemne promulgación y después de transcurrido el tiempo necesario para que se tenga noticia de ella”, y; “Esto mismo se aplica a los reglamentos, decretos y demás disposiciones de carácter general, emanados de la autoridad legítima en el ejercicio de sus atribuciones”, en este caso recae en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

En consecuencia, la impetrante social no puede justificar su incumplimiento con aseveraciones como las aludidas, ya que una vez entró en vigor es obligatoria, por lo que debe ser atendida en su aplicación y no dejarse esa eficacia al arbitrio individual; siendo que para el caso en concreto, incumplió con la obligación prevista en el literal e) del artículo 135 del Código Tributario, debido a que el Dictamen e Informe Fiscal emitido por la recurrente, a nombre del contribuyente ----- correspondiente al ejercicio fiscal dos mil nueve, no refleja la situación tributaria de dicho contribuyente, de conformidad a las leyes tributarias y los Acuerdos emitidos por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública en cuanto a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad y la “Norma para Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias” y darle un efectivo cumplimiento a los mismos, por lo que no tiene fundamento legal lo argüido por la contribuyente quejosa.(...)””””.

III.-Este Tribunal abrió a pruebas el presente Recurso de Apelación, mediante auto de las trece horas seisminutos del día tres de junio del año dos mil trece, derecho del cual hizo uso la parte alzada, al presentar a esta oficina escrito el día veinte del mismo mes y año.

Seguidamente, mediante auto de las trece horas cuarenta y cinco minutos del día doce de julio del año dos mil trece, se mandó oír en alegaciones finales al impetrante, derecho del cual hizo uso al presentarescrito en fecha treinta del mismo mes y año, quedando el presente Recursode Apelación en estado para emitir sentencia.

IV.-Del análisis a las razones expuestas por el apelante y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante denominada Dirección Generalo Administración Tributaria, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

ANTECEDENTES.

El reclamo expuesto por la apelante social se centra en síntesis, en el desacuerdo con los hallazgos determinados por la Dirección General en el informe de infracción de fecha treinta de noviembre del año dos mil doce, agregado a folios 156 al 164 del Expediente Administrativo, y que fueron retomados en la resolución sancionadora objeto de apelación en el sentido de señalar que la recurrente incumplió las obligaciones previstas en el artículo 135 letras b) y c) del Código Tributario, debido a que el dictamen e informe fiscal emitido a nombre del contribuyente ----- correspondiente al ejercicio fiscal del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil nueve, contiene los siguientes incumplimientos:

a)No cumplió con las obligaciones establecidas en el artículo 135 letra b) del Código Tributario, en relación con el artículo 58 letra c) de su Reglamento de Aplicación, al no cumplir con las normas de ejecución técnica de su trabajo, correspondiente a examinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta, determinándose los incumplimientos siguientes:

i) No realizó procedimientos de auditoría en los cuales se evidencie que verificó el cumplimiento de los requisitos legales para que proceda la deducibilidad de los gastos de venta, gastos de administración y gastos financieros, contenidos en el Anexo 1 del Dictamen e Informe Fiscal, incurridos por el contribuyente ----- durante el ejercicio de dos mil nueve; en cuanto a determinar si los mismos correspondían al ejercicio de imposición y si fueron necesarios para la producción o conservación de la fuente generadora de Rentas Gravadas; de conformidad a lo dispuesto en los artículos 13, 28, 29,

29-A, 30 y 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 139 del Código Tributario.

ii) No realizó procedimientos de auditoría en los cuales haya examinado el cumplimiento de requisitos legales de deducción del crédito fiscal, por la adquisición de bienes y servicios utilizados, conforme a los artículos 65 y 65-A de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en relación con los artículos 107, 139 y 141 del Código Tributario.

iii) No realizó procedimientos encaminados a la verificación de las obligaciones respecto de las retenciones de Impuesto sobre la Renta, con base a los artículos 123, 155, 156, 156-A y 158 del Código Tributario y artículo 62 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; además de constar procedimientos encaminados a la verificación de las obligaciones con las retenciones y percepciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, con base a los artículo 123-A, 161, 162-A del Código Tributario.

b)No cumplió con la obligación dispuesta en el artículo 135 literal c) del Código Tributario, en relación con los artículos 58 letra d), 65 letra c) y 68 letra k) de su Reglamento de Aplicación, al no haber reflejado en el Dictamen e Informe Fiscal la situación tributaria del contribuyente ----- debido a que no reflejó en el Dictamen e Informe Fiscal, el incumplimiento formal señalado en Cédula de Trabajo referencia "IG-8", consistente en "no llevar registros de control de inventarios que le permita registrar entradas y salidas de productos", según lo exigido por el Código Tributario.

Al respecto, este Tribunal tiene a bien efectuar las siguientes consideraciones en torno a la figura del Dictamen e Informe fiscal emitido por la recurrente, a nombre del contribuyente ----- correspondiente al ejercicio fiscal del año dos mil nueve.

El Código Tributario en el Título III "DEBERES Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS" Capítulo I "OBLIGACIONES FORMALES", en su Sección Séptima, regula lo referente al "DICTAMEN E INFORME FISCAL".

El artículo 129 del Código Tributario al referirse al dictamen e informe fiscal manifiesta que se entenderá, por el primero de ellos, aquel **documento en el que conste la opinión relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente**, emitida por un Licenciado en Contaduría Pública o por un Contador Público Certificado, en pleno uso de sus facultades profesionales, de conformidad a lo establecido en la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; y por el segundo se entenderá, aquel **documento que contendrá un detalle del trabajo realizado por el Auditor y los resultados obtenidos**, lo que constituye el fundamento de lo expresado en el dictamen fiscal, estableciendo el mismo artículo, que para efectos de la sección séptima al licenciado en contaduría pública o contador público certificado, se le llamará Auditor.

En correspondencia con lo anterior, el inciso segundo del artículo 130 del Código Tributario dispone **que el Auditor deberá opinar sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas del sujeto pasivo, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones**, con excepción de las establecidas en la Ley del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Raíces.

A su vez los artículos 132 y 134 del Código Tributario en relación con los artículos 65 y 68 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, establecen los requisitos generales del dictamen e informe fiscal, así como las obligaciones del auditor nombrado para dictaminar fiscalmente, como lo son: realizar el dictamen e informe fiscal de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Tributario, su Reglamento de Aplicación, las leyes tributarias y la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; poseer la firma del auditor que dictamina y el sello que contiene el número de registro de autorización del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría; por otra parte debe presentarlo por escrito a la Administración Tributaria en el plazo señalado en el citado código, junto

con los estados financieros, las conciliaciones tributarias e información suplementaria que establece el mencionado Reglamento de Aplicación; guardar la más absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo que lo nombra, cumpliendo con las normas que el Reglamento del citado Código establecen respecto de la ejecución técnica de su trabajo; reflejar en dichos documentos la realidad financiera y la situación tributaria, de conformidad a los principios de contabilidad que establece el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría y las leyes tributarias, respectivamente; garantizar que lo expresado en los mencionados documentos esté respaldado con los asientos contables en libros legalizados, registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros; y atender los requerimientos que formule la Administración Tributaria dentro de los plazos que ella señale.

Con las premisas que anteceden se obtiene que el dictamen e informe fiscal constituyen básicamente documentos emitidos por un auditor independiente, en donde consta su opinión y el detalle del trabajo realizado como resultado de una auditoría de cumplimiento de obligaciones tributarias formales y sustantivas de un contribuyente obligado a dictaminarse, en la cual se verifican los registros contables y la documentación de soporte, con el fin de reflejar la realidad financiera y la situación tributaria del sujeto dictaminado, con base a los principios de contabilidad y a las leyes tributarias.

En efecto, el dictamen e informe fiscal adecuadamente elaborado es un instrumento que permite a la Administración Tributaria contar con una opinión calificada respecto del cumplimiento oportuno y correcto de obligaciones impositivas, a través del ejercicio de la labor encomendada a los profesionales en contaduría.

Expuesto lo anterior, se pasa a dar repuesta a los puntos de reclamo alegados por el impetrantesocial en su escrito de expresión de agravios de la siguiente manera:

1. SOBRE LA OBLIGACIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 135 LETRA B) DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

La Dirección General de conformidad a lo establecido en los artículos 248 letra d), 259 y 260 del Código Tributario, sancionó a la recurrente social con multa por haber infringido la obligación formal contenida en el artículo 135 letra b) del citado Código, debido a que en el Dictamen e Informe Fiscal a nombre de ----- correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil nueve, no efectuó procedimientos de auditoría orientados al examen de la correcta deducción de los costos y gastos de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Código Tributario y sus reglamentos del referido contribuyente.

Al respecto, la recurrente social en lo pertinente expresó: *""hay contradicción de la Administración Tributaria, puesto que pide pruebas cuando estas ya están presentadas. Qué más pruebas que los papeles de trabajo del Auditor (...) ""*.

""Las afirmaciones de la Administración Tributaria en dicho informe, no son valederas, puesto que mi representada ha desarrollado ... la GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DEL DICTAMEN E INFORME FISCAL emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, Norma de Auditoría de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias emitidas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en El Salvador, lo anterior, en cumplimiento a la ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría (...)""

Al respecto, se observa que ante el incumplimiento atribuido a la apelante social, relativo a cumplir con las normas que el Reglamento de aplicación de este Código establecen respecto de la ejecución técnica de su trabajo contenida en el artículo 135 letra b) del Código Tributario, consta a folios 3 del Expediente Administrativo, que la Dirección General, mediante auto del día quince de octubre del año dos mil once, bajo referencia 10103-NEX-0455-2011, requirió los registros y documentos relacionados al contribuyente ----- de lo cual, mediante acta de exhibición de documentos, del día dieciocho de abril del año dos mil doce, de folios 9 al 11, consta que la firma Auditora proporcionó, en un disco compacto

(CD-R) marca maxell, un total de cinco documentos, que contienen procedimientos de la auditoría fiscal practicada a nombre del contribuyente antes mencionado, no así evidencia suficiente y competente (Papeles de Trabajo e información que utilizó para soportar la opinión) que sustenta cada uno de los procedimientos plasmados en el Informe Fiscal.

Mediante auto del día veintitrés de octubre del año dos mil doce, bajo referencia 10103-NEX-0325-2012 (folios 55 y 56 del Expediente Administrativo), se le solicitó a la firma auditora las justificaciones y explicaciones necesarias respecto de por qué no realizó procedimientos de auditoría en los cuales se evidencie que verificó el cumplimiento de los requisitos legales para que proceda la deducibilidad de los gastos de ventas, gastos de administración y gastos financieros, asimismo de los procedimientos de auditoría en los cuales haya examinado el cumplimiento de requisitos legales de deducción del crédito fiscal; de lo cual mediante escrito presentado el día dieciséis de noviembre del año dos mil doce, presento cédulas de trabajo que contienen evidencia de la verificación de los cumplimientos fiscales tanto formales como sustantivos (folios 62 y siguientes del Expediente Administrativo).

De lo anterior se advierte que la citada apelante social cumplió con el requerimiento con referencia 10103-NEX-0325-2012, realizado por la Administración Tributaria, en el sentido que proporcionó los papeles de trabajo donde se evidencia que se verificó el cumplimiento de los requisitos legales exigidos, lo cual la hizo acreedora de la atenuante contenida en el artículo 261 numeral 2) del citado Código, más no la exime de responsabilidad respecto de la infracción en comento, como así pretende la recurrente social.

Lo anterior a su vez se corrobora de lo expuesto en el informe de Audiencia y Apertura a Pruebas llevado por la citada Dirección General, de fecha veinte de febrero del año dos mil trece, que corre agregado de folios 178 al 182 del expediente administrativo, en la cual se expone que: *dentro de los plazos concedidos para hacer uso de las oportunidades procesales de Audiencia y Apertura a Pruebas la contribuyente social... vertió argumentos con los cuales no desvirtuó los Incumplimientos atribuidos en el Informe de Infracción ... no aportó pruebas para desvirtuar los citados incumplimientos; no obstante... consta en el informe de infracción ... que proporcionó los papeles de trabajo en respuesta al auto de*

requerimiento... en el cual se evidencia que se verificó el cumplimiento de los requisitos legales exigidos, por lo que le asiste el derecho de acceder a la atenuante respectiva (...)"

Por lo que, el argumento de la parte apelante carece de fundamento jurídico, en consecuencia, no puede ser atendido por este ente contralor y debe confirmarse la multa impuesta.

2. RESPECTO DE LA OBLIGACIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 135 LETRA C) DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Sobre este punto, la apelante social se limita a mencionar que en el trascurso de la auditoría se procedió a corregir la observación de no reflejar la situación tributaria en lo concerniente a no llevar registros de control de inventarios.

Por su parte, la Dirección General manifestó que la recurrente social no cumplió con la obligación dispuesta en el artículo 135 literal c) del Código Tributario, en relación con los artículos 58 letra d), 65 letra c) y 68 letra k) de su Reglamento de Aplicación, al no haber reflejado en el Dictamen e Informe Fiscal la situación tributaria del contribuyente ----- debido a que no reflejó en el Dictamen e Informe Fiscal, el incumplimiento formal señalado en Cédula de Trabajo referencia "IG-8", consistente en "no llevar registros de control de inventarios que le permita registrar entradas y salidas de productos", según lo exigido por el Código Tributario.

De lo anterior, este Tribunal advierte que la Dirección General le atribuye a la apelante social el incumplimiento a lo dispuesto en el artículo 135 literal c) del Código Tributario, debido a que en el Dictamen e Informe Fiscal emitido el día diecinueve de mayo del año dos mil diez, a nombre del contribuyente ----- correspondiente al ejercicio dos mil nueve, no reflejó la situación tributaria del contribuyente dictaminado de conformidad a las leyes tributarias, al no revelar el incumplimiento arriba mencionado, sancionándola de conformidad a lo dispuesto en el artículo 248 literal d) del Código Tributario.

No obstante lo anterior, mediante Decreto Legislativo No. 233, de fecha dieciséis de diciembre del año dos mil nueve, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo No. 385 de fecha veintiuno del mismo mes y año, se reformó el literal c) del artículo 135 del Código Tributario, y se adicionó el literal f) y un inciso a dicho artículo en el orden y de la manera siguiente:

""c) Examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el presente Código. El auditor deberá realizar dicho examen mediante la aplicación de normas técnicas de auditoría que establezca el referido consejo de vigilancia.""

*""f) **Reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado**, incluyendo una nota o apartado que las operaciones entre sujetos relacionados o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países, estados o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales cumplen con las leyes tributarias y el presente código.""* (Énfasis agregado).

""Para efectos tributarios, el número de autorización de auditor para emitir dictamen e informe fiscal de la Administración Tributaria, será el mismo número que asigne el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría para el auditor externo.""

Como se sabe, la doctrina reconoce tres principios respecto de la aplicación de la ley en el tiempo, siendo estos los siguientes:

- ✓ *Aplicación inmediata de la ley.*
- ✓ *Aplicación de la ley antigua (ultractividad).*
- ✓ *Aplicación retroactiva de la ley.*

En nuestro ordenamiento jurídico, como regla general la ley surte efectos hacia el futuro, lo que implica que una nueva ley regulará los actos y hechos jurídicos que se produzcan a partir de su vigencia; es decir que la ley rige para lo venidero según lo establece el principio de irretroactividad, contemplado en el artículo 21 de la Constitución de la República de El Salvador, el cual cita lo siguiente: *""Las leyes no pueden tener efecto retroactivo, salvo en materias de orden público, y en materia penal cuando la nueva ley sea favorable al delincuente.""*

Así las cosas, se advierte que a la fecha de elaborar el Dictamen e Informe Fiscal a nombre del contribuyente ----- (diecinueve de mayo del año dos mil diez), se encontraba vigente la reforma al artículo 135 del Código Tributario, efectuada por medio del Decreto Legislativo No. 233, de fecha dieciséis de diciembre del año dos mil nueve, publicado en el Diario Oficial No. 239, Tomo No. 385 de fecha veintiuno del mismo mes y año.

En ese sentido, al momento de elaborar el Dictamen e Informe Fiscal objeto de análisis, la obligación dispuesta en el literal c) del artículo 135 del Código Tributario, era la de *examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el citado Código*, y no la de reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado de conformidad a las leyes tributarias como lo afirma la Dirección General, ya que dicha obligación fue regulada en el literal f) del mencionado artículo.

Por lo tanto, la conducta atribuida al apelante social consistente en no reflejar en el Dictamen y en el Informe Fiscal, la situación tributaria del sujeto pasivo dictaminado de conformidad a las leyes tributarias, no se puede atribuir como un incumplimiento al artículo 135 literal c) del Código Tributario, vigente al momento de la comisión, ya que como antes se dijo dicho artículo contempla la obligación de examinar las operaciones del sujeto pasivo dictaminado, que estén de conformidad a los principios de contabilidad que

establezca el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, las leyes tributarias y el citado Código.

En consecuencia, debe revocarse la sanción impuesta por incumplir la obligación prevista en el literal c) del artículo 135 del Código Tributario, de conformidad al artículo 248 literal d) del citado Código.

El anterior criterio es conforme a sentencia con número de referencia C1211027M, emitida por este Tribunal a las diez horas treinta y cinco minutos del día veintisiete de enero del año dos mil catorce.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE:MODIFÍCASE** la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas diez minutos del día veinte de febrero del año dos mil trece, a nombre de ----- en el sentido siguiente: **1) CONFÍRMASE** la sanción impuesta de conformidad al artículo 248 literal d) del Código Tributario, por incumplir con la obligación prevista en el literal b) del artículo 135 del citado Código, por la cantidad de **QUINIENTOS OCHENTA Y UNO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTIOCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$581.28);** y **2) REVÓCASE** la sanción impuesta de conformidad al artículo 248 literal d) del Código Tributario, por incumplir con la obligación prevista en el literal c) del artículo 135 del citado Código, por la cantidad **OCHOCIENTOS TREINTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$830.40).**

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Certifíquese esta Resolución, Acta de Notificación, y vuelvan junto con el Expediente Administrativo, que contiene las diligencias administrativas a nombre de -----

a la Dirección General de Impuestos Internos. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. DRUBIO.---M. PORTILLO. A. ---C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

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

VOTO DISIDENTE PARTICULAR DEL LICENCIADO -----

El firmante del presente voto razonado, Vocal en materia de Impuestos Internos de este Tribunal, conforme a 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, en razón de ello advierto que la resolución objeto de la presente alzada presenta situaciones de derecho de las cuales considero necesario con robustez moral, expresar mi criterio en desacuerdo con la sentencia emitida a las once horas treinta y cinco minutos del día dieciséis de mayo de dos mil catorce, con referencia C13030011M, a nombre de ----- por las razones que seguidamente expongo:

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 cinco de diciembre del año dos mil doce suscrito por el Jefe de la Oficina Del Dictamen Fiscal; y la resolución objeto de alzada suscrita por la Jefa Sección de Incumplimientos Tributarios 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.

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, Derecho Administrativo, 12ª edición, Ciudad Argentina, Editorial de Ciencia y Cultura, 2009, 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, creo 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.

En el presente caso, el Jefe de la Oficina Del Dictamen Fiscal y la Jefa Sección de Incumplimientos Tributarios, firmaron el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución objeto de alzada, respectivamente, conforme a delegación de firma, otorgada por el Director General de Impuestos Internos; por lo que resulta necesario establecer si dicho funcionario es el competente por ley para delegar en el Jefe de la Oficina Del Dictamen Fiscal y la Jefa Sección de Incumplimientos Tributarios; 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 auto para conceder audiencia y la resolución liquidatoria, 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 la imposición de sanciones, el artículo 260 del Código Tributario, establece que la Administración Tributaria concederá audiencia al interesado dentro del plazo de tres días, para que muestre su conformidad o no con el resultado de la auditoría realizado y seguidamente abrirá a pruebas por el término de ocho días, debiendo aportar en dicho plazo aquellas pruebas que fueron idóneas y conducentes con la inconformidad expuesta. Concluido el término probatorio, se dictará la resolución que corresponda, con fundamento en las pruebas y disposiciones legales aplicables, debiendo entregarse en el acto de la notificación, junto a la resolución respectiva, el Informe de audiencia y apertura a pruebas.

En una interpretación lógica y sistemática de nuestro ordenamiento tributario, se observa como la facultad de conceder audiencia y apertura a pruebas y 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 la facultad sancionadora establecida en el artículo 259 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 resoluciones sancionadoras, si bien son coordinadas por el Director General, mediante el diseño de políticas y planes para su óptima gestión; **es el Subdirector como ejecutor** de las citadas políticas y planes institucionales, quien ostenta y ejecuta la función básica de aplicar sanciones, de conformidad al artículo 23 letra h) del Código Tributario. Dicho de otra manera, la facultad de imponer multas se encuentra inmersa en el cúmulo de atribuciones contenidas en el *sistema operativo*, encomendándose al mismo su realización plena, su seguimiento y control.

En tal sentido, la imposición de sanciones, constituye una competencia propia del Subdirector General y por lo tanto, a él corresponde delegar la firma de las referidas liquidaciones y 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 cargos atribuidos, para la imposición de sanciones.

Ahora bien, el suscrito considera 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, (lo que incluye las tributarias), **pero respetando las funciones de cada funcionario, que de acuerdo a su competencia les sean conferidas por su misma ley orgánica**, o le sean encomendadas por los titulares del

Ramo, sin que vayan más allá de lo dispuesto por la ley ni contraríen el espíritu de la misma.

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, resulta ilegal y atrevida, pretendiendo ver un derecho o facultad donde no la hay, y así invadir una esfera de atribuciones deseables pero que no les 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 y así evitar la abrogación de competencia y el surgimiento de autoatribuciones 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.

Como se dijo anteriormente, 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 imponer sanciones, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias que constituyan infracciones.

Asimismo, 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 aelJefe de la Oficina Del Dictamen Fiscal y la Jefa Sección de Incumplimientos Tributarios, para la emisión del auto por el cual se concedió audiencia y apertura a pruebas. En consecuencia, ***no puede afirmarse que el Director General ostenta la facultad de sancionar 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, el Jefe de la Oficina Del Dictamen Fiscal y la Jefa Sección de Incumplimientos Tributarios firmaron el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución objeto de alzada, respectivamente, mediante la figura de la delegación de firma, conferida por el Director General de Impuestos Internos; sin embargo, dicho funcionario en su condición de Director General, no ostenta la facultad de imponer sanciones, como para encomendar a funcionarios la tarea material de firmar los autos que conceden audiencia y apertura a pruebas, ya que éstos son de los autos que entran a formar 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.

Por otra parte, se hace notar que los razonamientos expuestos en párrafos anteriores no son exclusivos del presente firmante, ya que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, como ente garante de los actos de la Administración Tributaria ha expuesto en reiteradas ocasiones que el Subdirector General tiene **exclusivamente competencia** sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes, tal como se relaciona a continuación:

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

Como se dijo, el criterio jurídico referente a la competencia exclusiva del Subdirector General para fiscalizar el comportamiento tributario de los contribuyentes, constituye una sólida línea jurisprudencial reiterada en diversidad de sentencias, v. gr. podemos relacionar las 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 I0606014T; y de las catorce horas del día veintiocho de marzo del mismo año, con referencia I0603008T, por mencionar algunas.

La facultad fiscalizadora recae precisamente en el Subdirector General, precisamente por ser dicho funcionario el encargado por ley de ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, tal como ocurre en el presente caso con el ejercicio de la facultada sancionadora.

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 en los citadas Jefaturas que firmaran el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución liquidatoria; por lo tanto, soy del criterio de que existe vicio invalidante en los relacionadas actuaciones al haberse dictado en contravención a la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

Por todo lo anterior, dejo plasmado mi 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 expreso mi voto disidente.

San Salvador, dieciséis de mayo del año dos mil catorce.

NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL SEÑOR VOCAL QUE LA SUSCRIBE R. CARBALLO.---RUBRICADA.

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