



Inc. R1412012TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las catorce horas quince minutos del día veintidós de enero del año dos mil dieciséis.

VISTOS en apelación la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintiséis de noviembre del año dos mil catorce, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por medio de la cual se resolvió: **1) DETERMINAR** disminución del saldo a favor o excedente de impuesto a devolver declarado por la citada sociedad en el ejercicio impositivo del año dos mil once, por la cantidad de **OCHENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS QUINCE DÓLARES VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$89,215.24)**; **2) DETERMINAR** a cargo de la referida sociedad la cantidad de **CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS VEINTE DÓLARES CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$154,620.44)**, en concepto de Impuesto sobre la Renta a pagar, respecto del ejercicio impositivo del año dos mil once; y **3) SANCIONAR** a la misma sociedad con la cantidad de **TREINTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y CINCO DÓLARES ONCE CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$38,655.11)**, en concepto de multa por Evasión No Intencional del Impuesto, respecto del mencionado ejercicio impositivo, impuesta de conformidad a lo establecido en el artículo 253 del Código Tributario.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que el licenciado -----, en su carácter de apoderado general judicial de -----, que puede abreviarse -----, expresó no estar de acuerdo con la Resolución impugnada, por las razones siguientes:

“A. NULIDAD DEL EMPLAZAMIENTO.

a. 1. Respecto de la revocatoria del auto de inicio del procedimiento.

Según y se ha identificado... la DGII por medio del acto administrativo referencia 40001-NEX-0169-2014, procedió a iniciar procedimiento de fiscalización; los resultados de esta diligencia, poseían una finalidad concreta es decir fue ejecutada a fin de advertir o formar

el juicio administrativo respecto del estado del cumplimiento de las obligaciones administrativo tributarias de mi mandante.

Ahora como lo dictan las normas propias de la auditoria luego de haberse concluido dicha actividad es que se decide la emisión del acto de inicio del procedimiento de liquidación y sancionatorio, que tendrá por objeto la defensa formal de parte del indiciado o pasivamente legitimado.

El estudio de la resolución en referencia revela con toda claridad, que la Dirección se remite a los resultados del informe de auditoría como elemento de sustentación fáctica y jurídica de la intimación, aspecto que queda claramente delimitado cuando la lectura del auto de inicio revela que el mismo hace referencia al informe NO COMO ELEMENTO APARTE, sino como parte integral del mismo, es decir que en puridad el informe y el acto notificado comportan una unidad jurídica para todo efecto y condición de tal modo y manera que el particular se remitirá a los argumentos esgrimidos en el informe como elementos de contradicción o a controvertir.

Más claramente, en casos como el presente, el precitado informe integrado al acto de inicio o de intimación, constituye la “motivación” del acto administrativo.

Se hace toda esta relación, a fin de advertir que un efecto jurídico de la revocación que por motivos de oportunidad la administración realizó, indudablemente fue la eliminación o retirada jurídica tanto del acto de intimación, así como de las conclusiones que estaban expresadas en el mismo.

Según como se colige el informe proveído producto del procedimiento de fiscalización por efecto de la revocatoria, ha desaparecido de la vida jurídica, y por ello no puede ser utilizado como elemento de cargo en esta nueva pretensión de la administración, ya que representaría el uso de una prueba invalida al estar afectada por la revocatoria de todo efecto jurídico.

Aclaro que no es posible la utilización de la técnica de la conservación de los actos administrativos en el caso presente, -según y cómo pretende argumentar la DGII- dado que **la revocatoria como tal no señaló o advirtió en ningún momento esta salvedad**, LO QUE GENERA A TODA LUZ QUE LOS EFECTOS REVOCATORIOS SEAN TOTALES, SIN

POSIBILIDAD DE HACERLOS RETROCEDER, sumado a esto, la teoría de la conservación de los actos administrativos está sustentada en la separabilidad de los actos administrativos la cual en el caso presente no sería posible invocar, en virtud del tratamiento o vinculación intrínseca que esta oficina realizó al momento de integrar el precitado informe al acto de inicio del procedimiento.

En virtud de lo expresado entonces, el auto de inicio de este procedimiento es un acto inválido ya que está sustentado en conclusiones o análisis, que se consideran inexistentes como efecto de la revocatoria dictada, y de allí la imposibilidad jurídica de utilizar un informe que a esta altura es inexistente por los mismo motivos (desconocidos por cierto) ya que el mismo ha desaparecido de la vida jurídica. Lo antes expuesto se trae a colación dado que la revisión del acto notificado hace expresa referencia al informe pretendiendo invocarlo nuevamente como sustrato del acto administrativo, sin que a la luz de lo explicitado supra esto sea jurídicamente posible.

B. NO DEDUCIBILIDAD DE GASTOS RELACIONADOS CON SUELDOS COMISIONES Y OTRAS REMUNERACIONES PAGADAS AL PERSONAL PUESTO A DISPOSICIÓN DE TERCEROS BAJO LA MODALIDAD DE OUTSOURCING.

b.1. Posición administrativa

En síntesis la administración tributaria pretende sostener que de conformidad a los artículo 28 inciso segundo y 29 numeral 2 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con lo dispuesto en los artículos 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario, los costos declarados como gastos de venta por el total de \$1,083,207.58, no son deducibles... dado que respecto de los mismos no se efectuó ni enteró las retenciones de seguridad social y previsionales correspondientes.

Como se advierte la justificación administrativa hace referencia a la condición reglada tipificada en el Art. 29 numeral 2 de la LISR (...)"

“Respecto de la verificación de convergencia de lo que la misma disposición advierte como necesario, esa oficina advierte que esto deviene puramente de la relación de dependencia laboral y permanente.

Lo anterior se subraya en el recurso expresando que a juicio de dicha oficina el vínculo entre el personal detallado en las planillas de “tigo móvil capacitación” y Tigo Home capacitación”, y mi mandante es propio de una relación de dependencia laboral al cumplir con características propias de dicha modalidad tales como:

- Cumplimiento de un horario y una jornada de trabajo.
- Cuenta con administración y control directo ejercido por personal de la sociedad fiscalizada en su calidad de patrono.
- El personal tiene actividades previamente asignadas por el patrono.
- Cuenta con herramientas provistas para el desarrollo de las actividades relacionadas.
- Goza de una retribución económica por sus servicios la cual está fijada para un período quincenal.

De la “verificación” de estos extremos se estipula como conclusión que a mi mandante le “asistía” la obligación de efectuar y enterar retenciones de seguridad social y previsional, obligaciones que supuestamente incumplió por lo que el gasto en concepto de salarios pagados al personal resulta objetable en base a la disposición precitada.

b.2. Argumentación de la apelación a este respecto.

Como se descuenta de las justificaciones administrativas el **quid** en el caso presente gravita en definir si se cumplen las condiciones MATERIALES Y OBJETIVAS, en la relación jurídica establecida entre mi poderdante y el personal en estudio para considerar la misma como una relación laboral sujeta a los descuentos mencionados.

De base debo iniciar estableciendo que todo estudio sobre el punto en comento debe principiar realizando un estudio de la relación jurídica acordada entre las partes de tal modo que se establezca como presupuesto si *in natura* esta es susceptible de generar efectos de supra subordinación, dado que de concluirse lo contrario estaríamos ante la posibilidad real que no toda relación jurídica genera supra subordinación, y respecto de aquellos que se encuentran en esta última condición no concurre la obligación del pago de lo que podemos resumir como gastos previsionales.

A juicio del suscrito desde un inicio se ha omitido el estudio de un elemento determinante, y es que en todo caso la piedra angular para la definición del tratamiento que procede darse en forma laboral y que posee evidentes consecuencias tributarias. En concreto según el estudio de la relación material que se dio en su momento revela que la empresa y los contratados se vincularon para efecto de que los primeros fueran capacitados en las acciones que a *posteriori* permitieran desarrollar de forma efectiva la labor permanente de fuerza de ventas para el cliente.

Ahora el estudio de esta actividad permite establecer que en puridad no constituye un “servicio” que el contratado presta a favor del supuesto empleador, dado que por su naturaleza la capacitación busca crear en el mismo las competencias necesarias para servicios reales pero posteriores y distintos, es decir separables con tal contundencia que inclusive no son una CONTINUIDAD de la relación primigenia sino una forma aparte de vinculación desde todo orden inconfundiblemente laboral. Finalmente para cuadrar el tema, resulta ser que la condición de capacitando *in natura* no comparte las condiciones de un servicio “permanente”, es decir esa actividad no está pensada ni posee los elementos para constituirse en una labor principal única y permanente, a menos que lleguemos al absurdo de la abstracción que es posible contratar a alguien para simplemente fungir como sujeto receptor de esta labor sin generar efectivamente ninguna prestación excedente que la mera disposición a ser capacitado, lo cual vacía de sentido al menos de forma tributada el sentido de dicho gasto.

A partir de lo anterior, reordenando los elementos que debieron haber sido tomados en cuenta resulta ser que la relación jurídica que se entabla durante el tiempo de capacitación, no puede reputarse como una relación jurídica de orden laboral, sino más bien constituye una actividad en la cual existe un reconocimiento monetario a un sujeto que en puridad no presta un servicios retributivo al supuesto empleador, y de ello como se ha anotado el sentido en todo caso del reconocimiento económico que está a la base no debió confundirse con el pago de un salario ya que no reúne las condiciones de fondo de este.

En este orden la relación que se da en el marco de esta preparación, inducción o capacitación no es de índole laboral en resumen por los siguientes elementos:

La prestación no es de carácter permanente

No puede por su naturaleza reputarse como una prestación de servicios ya que es de carácter receptivo y preparatorio

Existen elementos de vinculación pero no que constituyan una relación de supra subordinación

Aunque existe en el caso presente un claro esfuerzo de motivación y justificación por parte de la DGII que apuntan a definir la existencia de una relación de supra subordinación y que se allana a la comprobación de elementos que se pretenden identificar como parte de una relación de supra subordinación, el elemental vacío que subyace en el juicio administrativo es que se ha obviado y omitido el contenido del “objeto” de la relación jurídica, que puede en todo caso identificarse como la causa de dicha relación y por tanto un elemento definitivo de la naturaleza de esta.

Como se ha expresado por esta oficina de forma reiterativa, los contratos con el personal destinado a los terceros identificados poseen una constante en cuanto a su objeto o alcance, es decir ambos definen que los precitados acuerdos buscan reglar una “CAPACITACIÓN”. Recurriendo al estudio sistemático de esta actividad se redundo en concluir que consiste en la formación de la actitud, conocimiento, habilidades o conductas de una persona, que pretende otorgarle o perfeccionar las competencias necesarias para el desarrollo DE DETERMINADA LABOR. Como se denota la capacitación en sí misma es un medio utilitario, una mera herramienta para completar en un sujeto el perfil de conocimiento para desempeñarse a posteriori en un cargo que bien puede llegar a ser eventual o permanente, de tal modo que solo en muy extrañas ocasiones - en las cuales no se presume sino que así se expresa de forma prístina — posee condiciones de permanencia, en las que está diseñado que el sujeto este “contratado” para dictar capacitaciones es decir no ser sujeto destinatario de ellas sino que las imparta. (...)”

““Es importante advertir que... mi poderdante sometía a los “candidatos” a una plaza permanente, a un proceso de capacitación como adiestramiento anticipado que inclusive concluía con evaluaciones que permitían determinar si el sujeto después de capacitado había asimilado la cultura organizacional a la que debía servir, y había desarrollado las competencias técnicas o personales necesarias para ello. En tal sentido debe aclararse que existía un proceso de selección del personal que pasaría a servicio del cliente (tercero) es decir había y existía un punto de quiebre entre esta condición de preparación y el verdadero

establecimiento de la relación jurídica de supra subordinación que se materializaba y perfeccionaba a posteriori luego de desarrollado con éxito este pre-proceso. (...)"

“Ahora remitiéndonos puntualmente a lo determinado por la DGII en la resolución apelada, vale señalar que en suma la existencia de un horario, un cronograma o pautas en las que la capacitación se impartiría, el establecimiento de los medios para catalogar resultados, definir la asistencia, no pueden reputarse ni presumirse sin atender al contexto de la “naturaleza de la relación jurídica”, respecto de la cual se ha acotado que no es posible concluir relaciones de supra subordinación. Así mismo la asignación de programas de contenidos o competencias que necesitan ser cumplidos, y conceder los medios para que esta se realicen de la mejor forma que faciliten las correspondientes inducciones no son sinónimos inevitables de supra subordinación sino parte de una forma ordenada de brindar las capacitaciones.

Finalmente en cuanto a la retribución, debe estarse claro que este aporte económico no puede ser considerado como una retribución laboral dado que para ello debería existir como he precitado el anexo jurídico laboral que no concede, puede presuponerse o presumirse, más cuando existen elementos de incongruencia como los que he mencionado.

Claros en que la administración tributaria concluye en base a premisas equivocadas, vale remitirse entonces a aquellos elementos legales que mi poderdante tuvo a bien estudiar para efecto de arribar a las más correctas formas de tratamiento de su relación jurídica, y esto pasa o requiere el establecer a ciencia cierta si por el tipo de relación jurídica las normativas que regulan el tema previsional tanto las referidas al seguro social como las propias del Sistema de Ahorro para Pensiones condicionan o requieren la correspondiente inscripción de particulares bajo este perfil, o si como es la opinión que se ha hecho manifiesta en las líneas precedentes permiten apuntalar jurídicamente la conclusión base de esta defensa.

Al respecto me remito en principio al régimen previsional privado, el cual en el Art. 7 de ley del Sistema clara y tajantemente estipula que es *conditio sine qua non* para la aplicabilidad de la condición de afiliación de un sujeto (y que presupone el pago de las cotizaciones cuya deducibilidad pretende imponerse en el caso de mérito) la existencia de una RELACIÓN DE SUPRA SUBORDINACIÓN; para mayor ilustración me remito a reproducir textualmente el contenido de la norma invocada:

“Formas de Afiliación

Art. 7.- La afiliación al Sistema será obligatoria cuando una persona ingrese a un trabajo en relación de subordinación laboral. La persona deberá elegir una Institución Administradora y firmar el contrato de afiliación respectivo.

En tal sentido regresando sobre lo andado, resulta transparente que **al no existir relación de supra subordinación en puridad NO EXISTE LA CONDICIÓN JURIDICO— MATERIAL** para que mi poderdante este siendo exigida de haber realizado el aporte correspondiente, aun y cuando este NO RESULTABA APLICABLE. De suyo entonces puede concluirse que la exigencia de cotizaciones como presupuesto de deducibilidad es un criterio extralegal.

Ahora en cuanto al régimen del Seguro Social, el mismo ejercicio académico revela que existe coincidencia e identidad en la condición indispensable de aplicación del régimen legal en estudio, situación revelada en el Art. 3 de esta última regulación que expresa:

Art. 3.- El régimen del Seguro Social obligatorio se aplicará originalmente a todos los trabajadores que dependan de un patrono, sea cual fuere el tipo de relación laboral que los vincule y la forma en que se haya establecido la remuneración.

Aunque esta última disposición seguramente por su vetustez utiliza una expresión más genérica, es evidente (así lo ha determinado la Sala de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia al acotar la existencia de tal carácter) que **el atributo de la subordinación puramente dicho, debe ser la piedra angular de la verificación de parte de esta Dirección, y como he advertido no puede ser cambiado o alterado en su esencia bajo conclusiones extraídas del contexto y objeto del contrato.**

Finalmente me permito únicamente acotar de forma tangencial, que la aplicabilidad de un régimen jurídico laboral, y en este caso consecuentemente fiscal o con consecuencias tributarias, requiere de forma obligada una remisión y comprobación de los presupuestos estipulados en la regulación laboral y de los cuales en este caso se observa no puede concluirse tal supra subordinación. En este punto vale entonces establecer que las conclusiones sobre la naturaleza jurídica” apartadas de lo que ahora aporto no pueden catalogarse más que incompletas, inacabadas y desnaturalizantes. Me remito a partir de esta

definición al parámetro legal de análisis, para advertir que las expresiones del representante legal o de otros personeros de la empresa o terceros relacionados con ella en este caso que señalaron la supuesta existencia de una relación de dependencia, carecen de validez y arraigo o fortaleza jurídica para concluir que en efecto se cumplen con los requisitos legales para tal condición. (...)"

“C. PAGOS EFECTUADOS EN CONCEPTO DE VIÁTICOS AL PERSONAL EN OUTSOURCING, LOS CUALES A JUICIO DE LA ADMINISTRACIÓN NO SE ENCUENTRAN DOCUMENTADOS DE CONFORMIDAD A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 3 NUMERAL 1 INCISO SEGUNDO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La lectura de las conclusiones administrativas planteadas en el recurso, revelan que el sentido y alcance de la objeción de deducibilidad que pretende sostener esa oficina, está completamente sostenido en la supuesta falta de “documentación adecuada de soporte”

Jurídicamente hablando pretende suscribirse que la supuesta falencia de documentos para liquidación *per se* convierten el gasto en no deducible “...al no cumplir con lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 3 inciso tercero y por cumplir con lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 18 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con lo dispuesto en los artículos 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código tributario...”

Es importante acotar que como la misma oficina lo reconoce, su objeción al gasto pretende referirse en exclusivo a la falta de documentación, dado que expresa con toda claridad su reconocimiento en el sentido que es procedente que estos valores hayan sido excluidos de la base para el cálculo de las retenciones de impuesto sobre la renta, lo que en suma permite ubicar el sentido del reparo en cuanto a un supuesto mero incumplimiento formal”. (...)"

“Del estudio de las disposiciones que pretenden ser la base jurídica de la posición administrativa se advierte que en suma a juicio de la administración no se ha cumplido por parte de mi poderdante con el presupuesto de llevar el costo de los viáticos “DEBIDAMENTE DOCUMENTADOS”. Al aproximarse adecuadamente a la forma en que esta potestad (la del rechazo de la deducción) se advierte que está configurado por medio de un concepto jurídico indeterminado bajo el término “debidamente”, lo cual remite a una potestad reglada pero si

objetivable por medio del estudio de cuáles deberían ser los requisitos a cumplir por parte de los particulares en este ámbito para que un gasto se considere DEBIDAMENTE documentado. (...)"

“La revisión del marco jurídico... permite concluir *prima facie* que la documentación que debe soportar la liquidación de los viáticos debiera reunir todos los elementos de un crédito fiscal o una factura, mas sin embargo esta condición es tamizada dentro del mismo artículo 3 al establecer que es “el caso” la situación particular de los bienes o servicios adquiridos con el viático, el elemento material que va a delimitar si en efecto las condiciones predichas en las disposición remitidas es o no posible de cumplir.

Al punto que deseo arribar es que la disposición **no pretende raja tabla que todo viatico para ser debidamente documentado se remita a la prueba por medio de los documentos con las mencionadas formalidades.** sino que como en el caso presente, siendo los viáticos destinados para la adquisición de medios o condiciones que permitan la prestación del servicio principal del empleado, dependerá si estos servicios o bienes con los que se vincula o relaciona, están o no documentados como la administración tributada presupone. **Más claramente, hay una regla general en materia de documentación y es que el concepto “de debidamente” debe acoplarse a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos con los viáticos.**

De esta estructura es posible advertir que sin que esto sea imputable a reprochable a mi mandante, como será comprobado en el término probatorio, destinó la entrega de los viáticos para que efectivamente sus directos receptores realizaran gastos de transporte y desplazamiento, (no necesariamente en su vehículo ya que ello pudiera resumirse en la exhibición de la factura de combustible que sí está atada a los convencionalismos que la administración pretende imponer a todo viático) y alimentación, por lo que entonces la definición puntual de que documentos deben soportar este gasto debe atender a estos rubros económicos de tal modo y manera que identifique si es razonable o posible la exigencia de cierta documentación y que esta reúna ciertos requisitos formales.

En el orden expresado, en el caso concreto, **estamos ante la imposición de un criterio equivocado de la administración que pretende la interpretación del Art. 3 y de la condición de “deditamente documentados”** atendiendo a parámetros inaplicables o imposibles de cumplir por parte de mi poderdante no por negligencia ni impedir en la labor de

documentación, sino más bien porque desde la fuente esta circunstancia particular se vuelve nugatoria.

Según se colige, a partir de las condiciones propias de los servicios y bienes adquiridos por los destinatarios con los viáticos, entonces, y claro que no puede exigirse -por no ser propio de los mismos- cierta documentación con ciertos y específicos requisitos, pero también acotados en que la obligación es la documentación de los mismos en la manera razonable y posible, a fin de satisfacer el interés fiscal, mi poderdante exhibirá a posterior una serie de documentos que cumplieron esta función y que trasparenta tanto la materialidad de los viáticos, como la condición de su uso para efectos de relación con el servicio prestado.

Vale trasladarse al extremo de comprender que la revisión de los contratos de aquellos sujetos a los que les fueron entregados viáticos, revela que por su naturaleza (la del servicio prestado por ellos a la empresa) la entrega de los viáticos esté directa e intrínsecamente relacionada al logro de sus objetivos, y que las acciones de desplazamiento y alimentación son también necesarias o connaturales a las funciones que estos ejecutan. De suyo entonces se avanza en el sentido de advertir que la pretensión fiscal de la documentación será satisfecha entonces por medios no tradicionales, sino más bien en los relativos o relacionados con el uso real de los viáticos.

Inicio la defensa remitiéndome a aclarar que no debe confundirse en este caso la herramienta o el medio para acreditar los viáticos, con la finalidad perseguida por el legislador al momento de exigir que este gasto este documentado, más claramente, el legislador estatuyó precisamente la deducibilidad de los viáticos, **habida cuenta de la razón de fondo que subyace en esta decisión,** es decir que en puridad no constituyen rentas gravadas desde un punto de vista conceptual y por ello constituyen en esencia un gasto deducible.

Lo antes expuesto da norte a fin de enrumbar la defensa de mi mandante ya que según las expresiones administrativas que ya se han relacionado supra, la administración está 100% clara en que todos los valores que pretenden repararse no constituyen rentas gravadas para efectos del Impuesto sobre la renta, lo que lleva innegablemente a colegir que el interés fiscal de no verse sorprendido por un particular que intenta esta deducción a fin de desnaturalizar los ingresos para evitar que sus empleados lleguen a los niveles predefinidos en las tablas del retención del impuesto sobre la renta está PLENAMENTE SATISFECHO.

Por ello, en el caso presente, su objeción se refiere o reputa al hecho de lo que puede conceptualizarse como documentación insuficiente. (...)"

“D. IMPUTACIÓN SOBRE LA BASE DE LA EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO.

De conformidad a lo planteado por esa Dirección, mi poderdante ha cometido la infracción establecida en el Art. 253 (...)"

Como se advierte de la lectura de esta norma, el verbo rector del antijurídico justiciado gravita en el presupuesto de la presentación de una declaración de tributos que contenga conceptos o cantidades incorrectas. En el caso presente, es medular comprender que según se ha expuesto en los apartados precedentes, existen motivos jurídicos para que mi poderdante dispusiera la auto liquidación del impuesto en la forma en que se ha realizado, de tal modo que no ha existido INCORRECCIÓN ALGUNA en los conceptos jurídicos en que la misma ha sido presentada (salvo el tema de la reserva en exceso que ya ha sido aceptada).

Así es transparente que el juicio sancionatorio que pretende ser impuesto sobre mi mandante carece de los atributos jurídicos básicos y redundante o resulta estar viciado por una evidente ATIPICIDAD, que repercute en viciar la actividad sancionadora nulificando sus efectos. Como la doctrina en materia sancionadora ha expresado unánimemente, la imputación que se realiza debe encontrar una clara definición del cuadro factico en la acción u omisión del indiciado de tal modo que esta coincidencia habilita la configuración o imputación de responsabilidades como la que pretende imponerse a mi mandante. Es importante acotar que por la forma en que pretende gravarse con una sanción a mi mandante, es claro que estamos ante el hecho que la sanción está íntimamente vinculada o es un elemento acceso de la sostenibilidad jurídica de la parte meramente impositiva, de tal manera que si esta última resulta estar sustentada en criterios equivocados o interpretación erradas de parte de esa oficina, la multa basada en el cuadro factico identificado sucumbe y carece de sustancia.

En el orden de las ideas predichas, es impensable que mi mandante pueda ser sancionado en el presente caso, dado que como se ha acreditado supra existen motivos por los cuales ha dado el tratamiento adecuado al cumplimiento de las obligaciones fiscales auditadas, de tal forma que no puede concluirse que haya existido una evasión de impuestos

ya que los mismos están exactamente declarados y constan las justificaciones jurídicas al respecto. (...)"

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 catorce de abril del año dos mil quince, justificando su actuación en los términos siguientes:

“A) NULIDAD DEL EMPLAZAMIENTO.

Respecto de la Revocatoria del auto de inicio de procedimiento.

La apelante sostiene su inconformidad con el acto administrativo emitido por esta Dirección General, ya que considera que al ser el Informe de Auditoría parte integral de la resolución, es decir, al ser una unidad jurídica, conforma la motivación del referido acto administrativo; de tal forma que la revocación del auto de audiencia eliminó o retiró el acto realizado y sus conclusiones, por tanto no podía utilizarse el referido Informe como elemento de cargo por ser prueba inválida, aclarando además que no es posible la técnica de la conservación de los actos, porque la revocatoria no lo señaló ni advirtió en ningún momento, siendo los efectos revocatorios totales, sin la posibilidad de retroceder, ya que esta teoría está sustentada en la separabilidad de los actos administrativos que no era posible invocar por la vinculación intrínseca que esta Oficina realizó al momento de integrar el informe con el acto, consecuentemente el acto es inválido por sustentarse en conclusiones inexistentes.

Esta Oficina, considera oportuno manifestar que el Acto Administrativo, es definido por el Código Tributario, en su artículo 20, de la siguiente manera: *“Para los efectos de este Código, se entenderá por acto administrativo la declaración unilateral productora de efectos jurídicos singulares, sean de trámite o definitivos, dictada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su potestad administrativa”.*(...)"

Este acto administrativo debe contener ciertos elementos fundamentales para conformarlo, los cuales cobran importancia en cuanto que de su manifestación pende la validez y eficacia de los mismos; es decir deben concurrir en debida forma para que el acto se constituya válido y la doctrina sostiene que basta la concurrencia de vicios en uno de ellos para que el acto como tal devenga en ilegal, así lo sostiene la Sala de lo Contencioso

Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con ref: 201-C-2001, del 29 octubre de 2003.

Respecto de los actos administrativos de trámite y definitivos, es de agregar que son estos últimos los que se pronuncian sobre el fondo del asunto y ponen fin al procedimiento administrativo, es decir, que son los que recogen la respuesta que la Administración adopta frente al problema que se plantea, dentro de los cuales se encuentran las resoluciones de liquidación de oficio emitidas por esta Administración Tributaria. Por su parte los actos de trámite son los que se producen a lo largo de un procedimiento administrativo antes de la resolución de fondo del procedimiento, tratan sobre los diferentes momentos en que el ente administrativo dentro de un proceso realiza diferentes actos como para informar o dar a conocer el siguiente momento a seguir dentro del proceso, teniendo dentro de estos los informes, dictámenes, actos de prueba, propuestas de resolución, etc-; siendo que éstos actos no tienen vida jurídica propia y se entienden dependientes del acto por el que se resuelve el procedimiento.

Ahora bien, al hacer referencia al auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, se está en la presencia de un acto administrativo de trámite, que se produce dentro del procedimiento administrativo, en atención a lo dispuesto en el artículo 186 del Código Tributario, antes de la resolución liquidatoria, cuyo objetivo es conceder a los apelantes un plazo para activar la garantía de audiencia y otro para que ejecute su derecho de defensa, presentando sus inconformidades y pruebas de las mismas, a efecto de desvirtuar los señalamientos efectuados por esta Oficina en el Informe de Auditoría y una vez valoradas las alegaciones y pruebas esta Administración pueda dictar la resolución liquidatoria consistente en el acto administrativo definitivo o concluyente, el cual es la que contiene la decisión de esta Administración Tributaria.

Asimismo, respecto al Informe de Auditoría de fecha dos de mayo de dos mil catorce, el auditor al concluir el proceso de la fiscalización e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe formular un informe dirigido a esta Administración Tributaria, según lo establecido en el artículo 174 del Código Tributario, el cual debe contener todos los elementos necesarios que instruyan suficientemente a la Administración Tributaria, para una justa tasación, por ello el auditor no es quien decide respecto de los hechos constatados en la investigación tributaria sino su función es precisamente informar a esta Dirección General los resultados de la investigación para lo cual fue designado, siendo la expresada Dependencia,

la que por atribución legal valora los hechos, interpreta la norma y la aplica al caso concreto, mediante el acto administrativo formal debidamente razonado. Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 14 de diciembre de 2004 con referencia 231-A-2002.

Por lo anteriormente expuesto, es importante mencionar que esta Dirección General al concluir el proceso de la fiscalización y habiendo formulado los auditores designados el informe respectivo dirigido a esta Administración Tributaria, ésta no hace más que un proceso de homologación, es decir establecer la confirmación, aprobación, consentimiento y/o rectificación de los actos o actuaciones realizados por los auditores en el proceso de fiscalización, para establecer la debida constancia, eficacia y firmeza de los mismos, es decir que esta asume como propio el citado Informe, ya que el mismo reúne los requisitos legales para una justa tasación, en tal sentido, habiendo constatado e ilustrado lo detectado en la auditoría, y que los resultados están apegados a la realidad de la investigación que se practicó, procedió con la notificación del auto de audiencia y apertura pruebas a la apelante y se entregó el mismo de conformidad a lo establecido en el artículo 186 del Código Tributario, según se hizo constar en el acta levantada a las catorce horas diez minutos del día seis de mayo de dos mil catorce.

De ahí que el problema según la contribuyente en alzada radica en que a su entender con la revocatoria del primer auto de audiencia y apertura a pruebas, que se dio por motivos de oportunidad se eliminó o se retiró el referido Informe de Auditoría y que como consecuencia el mismo no podía ser utilizado como elemento de cargo para el nuevo auto de audiencia de fecha veintiocho de mayo de dos mil catorce, notificado a las quince horas veinte minutos del día treinta de mayo de dos mil catorce.

Sin embargo, sobre el tema de la revocatoria es pertinente traer a cuenta el criterio sostenido por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencias proveídas los días veinte de marzo y quince de julio, ambas fechas de mil novecientos noventa y siete, referencias 17-T-96 y 68-S-96, respectivamente, quien estableció: “La revocación de un acto administrativo, entendida como el retiro definitivo por la Administración de un acto suyo anterior, puede operar por los llamados motivos de ilegalidad, es decir por vicios en el acto, o por motivos de oportunidad, en el caso que el acto pronunciado sea inconveniente en un momento dado, por ir contra intereses públicos.”

En ese sentido, el auto emitido a las diez horas treinta minutos del día veinte de mayo de dos mil catorce, se puede constatar que expresamente revocó únicamente el auto de audiencia emitido a las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce, no así el Informe de Auditoría, puesto que no era necesario, ya que el citado Informe reunía todos los requisitos legales y técnicos por lo que en ningún momento fue considerado el retirarlo de la vida jurídica, en tal sentido la recurrente pretende confundir la autonomía de cada uno de los actos en comento, ya que no son una unidad jurídica, pues por su parte el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas, es precisamente su objetivo el otorgamiento de los plazos de audiencia y apertura a pruebas, mientras que el Informe de Auditoría es el documento emitido por los auditores, resultado de la fiscalización e investigación efectuada, en que se reflejaba la opinión profesional del auditor sobre los estados financieros, su contabilidad y sobre la real situación tributaria de la apelante respecto de sus obligaciones formales y sustantivas, teniendo a su base la evidencia suficiente y competente que fue incorporada en el expediente respectivo, informe que como ya se expresó previamente se encontraba homologado por esta Dirección General y en ese sentido no sufrió ningún cambio.

Por lo anterior el Informe de Auditoría fue conservado íntegramente independiente del auto de audiencia que fue revocado, lo que es reforzado por la teoría de la conservación de los actos administrativos, puesto que las manifestaciones de esta teoría se centran en la afectación a los sucesivos en el procedimiento, pero no a los que se hubieran dictado con anterioridad, es decir se proyecta hacia atrás conservando aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse contenido infracción alguna o sean desarrollados correctamente antes de la afectación del auto de audiencia y apertura a pruebas revocado, incluso no implica la afectación de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del acto afectado.

Es así que mediante la emisión del auto de las once horas treinta y un minutos del día veintiocho de mayo de dos mil catorce, le fueron otorgados nuevamente los plazos de Audiencia y Apertura a Pruebas a la apelante, en virtud de lo establecido en el artículo 11 de la Constitución de la República de El Salvador y establecidos en el artículo 4 literal b) numerales 1), 2) y 3) y 186 del Código Tributario, por lo que esta Oficina en atención a la teoría de la conservación de los actos dio inicio al procedimiento de liquidación de oficio, como continuación de la etapa de fiscalización que concluyó con la emisión del Informe de Auditoría de fecha dos de mayo de dos mil catorce, en consecuencia con lo anterior el autor Eduardo Gamero Casado en su obra “La Jurisdicción Contencioso Administrativo y El Acto

Administrativo” señala a página 99: “...Si se incurre en un vicio con ocasión del trámite de prueba, se mantendrán los escritos de alegaciones presentados por los particulares y los informes ya emitidos, continuándose el procedimiento mediante la reapertura del período probatorio”. De tal forma que lo argüido por la impetrante carece de fundamento legal, pues la teoría de conservación de los actos si era aplicable al presente caso, pues se apegó al criterio doctrinario y además se dio cumplimiento al Principio de Legalidad y al Debido Proceso, pues se otorgaron las garantías de audiencia y defensa de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 186 del Código Tributario. (...)”

“B. NO DEDUCIBILIDAD DE GASTOS RELACIONADOS CON SUELDOS, COMISIONES Y OTRAS REMUNERACIONES PAGADAS AL PERSONAL PUESTO A DISPOSICIÓN DE TERCEROS BAJO LA MODALIDAD DE OUTSOURCING.

La sociedad apelante sostiene su inconformidad respecto a la objeción realizada por esta Oficina, ya que considera que existió un vacío elemental y es que se omitió el contenido del objeto de la relación jurídica, la causa de dicha relación, y siendo que la capacitación consiste en la formación de la actitud, conocimiento, habilidades de una persona para otorgarle las competencias necesarias para el desarrollo de determinada labor, ya que es una herramienta para completar en un sujeto el perfil para desempeñarse en un cargo como eventual o permanente, agregando además que las capacitaciones pueden ser parte de las obligaciones en un contrato, pero no es de la naturaleza de esta ser contratado para recibir capacitaciones; la capacitación es eventual, casual o programada, y en su caso sometía a los candidatos a una plaza “permanente” a un proceso de capacitación como adiestramiento anticipado, que era un proceso de selección del personal que luego pasaría al servicio al cliente como permanente. Las motivaciones del Informe de Auditoría son simples establecimientos de orden necesarios para el desarrollo de toda acción, por ello el horario, un cronograma, pautas de capacitación, medios para medir resultados, asistencia no son de una relación supra subordinación.

Esta Administración Tributaria considera importante mencionar que según lo expresado por la apelante se omitió el elemento para la definición del tratamiento que procede darse en forma laboral y sus consecuencias tributarias, haciendo referencia que la relación material que se dio fue bajo condiciones de un contrato denominado “de capacitación”. Del cual conviene mencionar que según la teoría administrativa “la capacitación” es el proceso de adquirir conocimientos técnicos, teóricos y prácticos que

mejoran el desempeño de un empleado existente en sus tareas laborales permanentes, conocimiento este para que comprenda los procedimientos de su puesto en la empresa, debido a que en todo caso el que recibe capacitación mantiene un vínculo de subordinación y dependencia con la empresa.

En tal sentido, al analizar el contenido del articulado del Código de Trabajo, se puede comprobar que el contrato de aprendizaje establecido según el artículo 61 del Código de Trabajo, señala que: “Contrato de aprendizaje es el convenio escrito en virtud del cual una persona, natural o jurídica, se obliga por sí o por tercero, a enseñar a otra persona natural, la práctica y preparación técnica de un oficio, arte u ocupación y a pagarle una retribución equitativa”. Siendo que el contrato aportado por la recurrente se corresponde con el regulado en el Código de Trabajo, de lo cual se descarta totalmente que se trate de un contrato de “capacitación”.

En términos generales se puede decir que el contrato de aprendizaje regulado en el Código de Trabajo, se refiere a la forma especial dentro del derecho laboral cuya finalidad es la de facilitar la contratación de personal que por su grado de experiencia requiere la formación teórica y práctica para desempeñarse dentro del manejo propio del giro ordinario de las actividades de la empresa, sin embargo este tipo de contratación lleva implícita la subordinación de los empleados para con su empleador, pues este se encarga de desarrollar las actividades que su patrono le encomienda y no se trata simplemente de sentarse en una aula a recibir los conocimientos como lo quiere hacer ver la apelante, es más, la misma prueba aportada vino a demostrar que las personas que fueron contratadas bajo el contrato de aprendizaje realizaron tareas propias para los clientes de la impetrante, para ello basta ver en el expediente en el cual consta el programa de entrenamiento para nuevo ingreso donde se evidencia que de los 60 días que duraba ese programa, 42 de ellos los realizó en los centros de servicio del cliente de la apelante o en el campo, donde claramente se indicó que en los Centros de Servicios “el ejecutivo de ventas (aprendiz) acompañara a un vendedor experimentado durante la ejecución de su turno de ventas en agencia para obtener experiencia en cuanto a reacciones y acciones reales con clientes”. Por otra parte consta que en el trabajo de campo “Debe realizar ventas para aprender técnica y asesoramiento al cliente de nuestros productos”, de ahí que el argumento de la quejosa carece de todo fundamento puesto que lo único que demostró con los contratos aportados es que la relación laboral se adecuó a lo establecido en el Código de Trabajo bajo la figura del contrato de Aprendizaje.

Además, se advierte que en el Informe de Auditoría emitido por esta Oficina, se dejó constancia que según la apelante la contratación del personal fue bajo la figura de “Contrato de Aprendizaje” según el Código de Trabajo. Por lo que en virtud de ello esta Dirección General procedió a analizar si el contrato de aprendizaje contenía los elementos materiales y objetivos que se deben cumplir para que fuera procedente realizar los descuentos.

Asimismo, esta Oficina considera oportuno traer a cuenta que según el artículo 40 inciso tercero de la Constitución de la República se hace referencia a que el contrato de aprendizaje sería regulado por la ley, en ese sentido se comprobó que en el Título Segundo “Del Trabajo Sujeto a Regímenes Especiales”, Capítulo 1 “Del Trabajo de los Aprendices”, en los artículos del 61 al 70 del Código de Trabajo, se regula el citado contrato, y es por encontrarse regulado como una clase de contrato de trabajo que la misma normativa laboral lo contempla, observándose que específicamente se obliga a aplicar el régimen del Seguro Social según el artículo 66 del Código de Trabajo; de lo cual se comprobó que en este caso la apelante hizo caso omiso.

Y es que la modalidad fundamental de este tipo de contrato (Contrato de Aprendizaje), que por regla general y cualquiera que sea su duración, consiste en una etapa preliminar de la contratación definitiva, es la búsqueda de conocimientos técnicos, calificados por el trabajador, mediando un salario para su subsistencia más reducido que el pactado normalmente; en el que el empleador, recibirá del empleado u obrero un trabajo limitado y en inferiores condiciones de técnica y eficacia a las que puede ofrecer un trabajador calificado, a cambio de enseñar o facilitar los medios para que se le enseñe al trabajador la especialidad que pretende o para lo que es apto, con la finalidad que posteriormente el propio empleador u otro van a recibir de ese trabajador los beneficios de un trabajo pleno y técnico. Si bien es cierto el contrato suscrito es de aprendizaje, conforme a los artículos 61 al 70 del Código de Trabajo, esta Oficina advierte que cada ley rige para determinadas relaciones, en el caso la legislación laboral las relaciones entre patrono y trabajador y en el caso de las leyes tributarias rigen relaciones entre los apelantes y el Fisco, por lo que el contrato referido deberá verse su contenido para efectos de cumplimiento de las obligaciones y derechos de índole laboral, pero en ningún momento se indica que no existe relación de trabajo, sino que únicamente esta es una modalidad diferente, pero siempre sujeta al cumplimiento de la normativa legal, en tal sentido, como ya se mencionó de acuerdo a lo prescrito en el artículo 66 del citado Código, a las relaciones laborales que se derivan de estos contratos le son aplicables las disposiciones del régimen del seguro social, es decir que las remuneraciones

se encuentran sujetas a las retenciones de Ley y por lo tanto al no haberlas realizado ni enterado no es procedente la deducción de los sueldos pagados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 29 numeral 2) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por consiguiente el argumento de la apelante no tiene fundamento legal. (...)"

“Además, es importante mencionar que en el proceso de fiscalización se requirió a la recurrente en diferentes ocasiones información y explicaciones entre otros, sobre en qué consistió la enseñanza y preparación técnica dada al personal, cual fue el lugar donde se dio dicha enseñanza y cuáles fueron las actividades o labores que desarrollaron cada una de las personas detalladas en las planillas, limitándose a relacionar genéricamente mediante escrito presentado a esta Dirección General el día veintiuno de diciembre de dos mil trece, que los lugares en el que el personal desarrolló sus labores, son los diferentes centros de servicios de nuestros clientes Tigo Móvil y Tigo Home, en el territorio nacional, asignándoles discrecionalmente según los mercados de interés y cumpliendo con un horario en la capacitación de lunes a viernes de 8:30 am a 12:30 p.m. y de 1:30 p.m. a 5:30 p.m. y los sábados de 8:30 a.m. a 12:30 p.m.; y que los pagos de los salarios se realizaron por medio de abono en cuenta de ahorros de cada empleado, en forma mensual para Tigo Movil y en forma quincenal para Tigo Home.

Lo anterior confirmó que el personal fue puesto al servicio del cliente de la recurrente, es decir, que contractualmente, formó parte de su estrategia de servicio, pues debía contratar personal constantemente a fin de realizar el proceso de selección requerido por su cliente, siendo que dicho personal fue plenamente identificado en el proceso de fiscalización y se encuentra detallado en anexos 1.1 al 1.5 y en anexos 1.6 al 1.11 del Informe de Auditoría; de ahí que está totalmente comprobado que por medio de los contratos denominados de Aprendizaje se inicia una relación laboral y como ya se ha citado artículo 66 del Código de Trabajo, establece que el régimen del seguro social obligatorio se aplicará a las relaciones de aprendizaje, por lo tanto la objeción contenida en el Informe de Auditoría era procedente ya que la prueba aportada por la apelante no era la idónea para demostrar que no se tenía la obligación de efectuar las retenciones previsionales y de seguridad social, más bien confirman que la apelante debió realizar y enterar las citadas retenciones. (...)"

“Por otra parte, en el artículo 66 del Código de Trabajo, consta que los patronos están obligados a efectuar las cotizaciones de seguridad social a las relaciones de aprendizaje, por lo que el punto a dilucidar fue por qué si aún y cuando el referido contrato fuera de

Aprendizaje, la apelante no aplicó el régimen del seguro social siendo obligatorio en las relaciones de aprendizaje; en tal sentido sobre la base del Principio de Verdad Material, según consta en el Informe de Auditoría, el Instituto Salvadoreño del Seguro Social, "...proporcionó en archivos magnéticos la cantidad de planillas de cotización y sus respectivas fotocopias existentes en sus bases de datos y que fueron presentadas por la apelante, constatándose que en las referidas planillas no se consignaron los empleados reflejados en las planillas "Tigo Móvil Capacitación" y "Tigo Home Capacitación" en los meses en que el personal fue contratado bajo la figura legal de contrato de aprendizaje..." Determinándose que independientemente no se incluyeran en las planillas a los empleados bajo la figura de contrato de aprendizaje, la recurrente también infringió los artículos 3 de la Ley del Seguro Social y 66 del Código de Trabajo, por asistirle la obligación de efectuar y enterar las retenciones. Así también mediante respuestas de la Administradora de Fondos de Pensiones CRECER y CONFIA de fechas once de octubre de dos mil trece y ocho de octubre de dos mil trece, se hizo constar en el informe de auditoría: "...que la apelante no efectuó ni enteró las retenciones previsionales por el personal contratado bajo la figura legal de Contrato de Aprendizaje y que se detalla en las planillas mensuales de "Tigo Móvil Capacitación" correspondientes a los períodos de junio, julio, agosto, septiembre y octubre de dos mil once y planillas denominadas "Tigo Home Capacitación" correspondientes a la primera y segunda quincena de los períodos mensuales de junio, julio, agosto, septiembre y octubre de dos mil once y primer quincena de noviembre del año citado...". Constatándose del análisis a dicha información según el referido informe que "...en el detalle de nombres de las personas contratadas se encuentra el personal reflejado en planillas de Tigo Móvil Capacitación y Tigo Home Capacitación de septiembre de dos mil once, no así al personal contratado en los períodos mensuales de junio, julio, y agosto de ejercicio fiscalizado. Y; por lo que le asistió a la recurrente la obligación de efectuar y enterar las retenciones de Impuesto sobre la Renta, de Seguridad Social y previsionales (AFPS), en este último caso tal como lo establece el artículo 14 de la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones.

Asimismo, en cuanto a lo alegado de que los trabajadores de nuevo ingreso mientras se encuentran en el período de preparación, inducción o capacitación, la relación con éstos no es de índole laboral, debido a que hasta que se finaliza dicho período pasan a formar parte de una relación de supra subordinación, esta Oficina considera que dicha postura carece de asidero legal, debido a que el trabajo de los aprendices se encuentra regulado en los artículos del 61 al 70 del Código de Trabajo, siendo precisamente dicha normativa la que estatuye su situación jurídica en un régimen especial denominado "Del Trabajo de los Aprendices", por lo

que los empleadores no pueden desvincularse de su calidad como tales ni mucho menos obviar sus obligaciones patronales adquiridas desde el momento que tales personas se ponen a sus órdenes. (...)"

“...En ese sentido esta Administración Tributaria también fundamentó sus actuaciones sobre hechos plenamente probados sobre la base del Principio de Verdad Material habiendo concluido conforme a los hechos investigados y conocidos según la información y documentación presentada, razón por la cual se objetó el gasto, pues no se cumplió con lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo y 29 numeral 2) inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con lo dispuesto en los artículos 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario; por lo que el argumento planteado por la apelante carece de validez legal.

C. PAGOS EFECTUADOS EN CONCEPTO DE VIATICOS AL PERSONAL EN OUTSOURCING, LOS CUALES A JUICIO DE LA ADMINISTRACIÓN NO SE ENCUENTRAN DOCUMENTADOS DE CONFORMIDAD A LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 3 NUMERAL 1 INCISO SEGUNDO DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

La impetrante manifiesta que el rechazo a la deducción realizada obedeció al concepto indeterminado “debidamente” lo cual remite a una potestad reglada por medio del estudio de cuáles deberían ser los requisitos a cumplir para que un gasto se considere lo debidamente documentado, señalando que el artículo 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, permite concluir que la documentación primeramente debiera reunir todos los requisitos de un CCF o una Factura, sin embargo según dicho artículo para el caso de servicios o bienes adquiridos no pretende que todos los viáticos para ser debidamente documentado sean probados con documentos con todas las formalidades, ya que siendo los viáticos destinados para la adquisición de medios o condiciones que permitan la prestación del servicio principal, dependerá si estos bienes o servicios están o no pueden estar documentados, porque “debidamente” debe acoplarse a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos con los viáticos, en este caso fueron transporte, desplazamiento y alimentación, y por esto el término debidamente es imposible de cumplir, la documentación en este caso es la razonable y posible, que según los contratos con el personal revela que por la naturaleza del servicio los viáticos son para el logro de sus objetivos y que las acciones de desplazamiento y alimentación son necesarias a las funciones que estos ejecutan.

En cuanto a este punto, esta Administración Tributaria determinó que de conformidad a lo establecido en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 3) inciso tercero y 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario, que la sociedad apelante efectuó pagos en concepto de viáticos al personal en outsourcing puesto a disposición del -----, por valor de \$24,723.24, los cuales correspondían a viáticos que fueron pagados en el ejercicio de imposición comprendido de enero a diciembre de dos mil once; sin embargo, dichos gastos no se encontraron documentados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 numeral 1) inciso segundo de la referida Ley, por lo que dichos gastos se objetaron, de conformidad al artículo 203 del Código Tributario.

Al respecto es menester recalcar que la objeción a los gastos reclamados en concepto de viáticos, se fundamentó principalmente en el hecho de que la apelante no proporcionó los documentos de respaldo idóneos que cumplieran con las formalidades exigidas por el Código Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Dicha objeción estribó fundamentalmente en virtud al Principio de Legalidad al que está sometido esta Oficina, por el cual debe dar cumplimiento a las disposiciones legales antes citadas y que expresamente establecen el requisito de la documentación, en especial el artículo 29-A numeral 18) al referirse “debidamente documentados”, el cual es ampliado por el artículo 206 inciso primero del Código Tributario, al agregar como característica de estos documentos la idoneidad y todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas.

En ese sentido, la exigencia de las formalidades de la documentación que soportan los gastos a deducirse tienen su base en lo dispuesto en dicha normativa y por lo tanto no una exigencia antojadiza de esta Administración Tributaria, de ahí que el término “debidamente” adquiere relevancia en el sentido que debe integrarse toda la normativa tributaria para tal efecto, puesto que la misma normativa tributaria estableció previamente los documentos de naturaleza fiscal, sus respectivas formalidades y procedimientos de registro, independientemente de cualquier otra documentación o formalidad de naturaleza distinta, en atención a la autonomía del Derecho Tributario, en el presente caso los documentos y sus exigencias formales son únicamente para efectos fiscales. (...)”

“Es de advertir que para el caso específico de esta objeción y como se viene reiterando, precisamente del análisis a los documentos presentados es que esta Dirección General llegó a determinar la procedencia de la objeción puesto que la contribuyente recurrente únicamente aportó como prueba la planilla de sueldo donde se detallaba la columna (Bonif An Agui. Comi V a ot ingr) el valor que según ella fue entregado a los empleados en concepto de viáticos, lo anterior se comprobó según se hizo constar en el Informe de Auditoría y en el expediente que lleva esta Oficina, por medio de la información que la misma proporcionó por medio de CD'S, aportados mediante escritos presentados los días quince de octubre de dos mil trece y veintiuno de diciembre del mismo año, pues al verificar los mismos se advirtió que la impetrante no logró asociar ningún documento que amparara los citados valores.

Lo cual ya constaba en el Informe de Auditoría, ya que se requirió mediante auto, en el numeral 1): “Respecto de las copias en medios magnéticos (CD) de los documentos justificativos de los valores pagados que se detallan en la columna “OT. INGR.” de las planillas por el personal de outsourcing proveído al -----, proporcionadas a la Dirección General de Impuestos Internos a través de escritos presentados en las fechas quince de octubre de dos mil trece y veintiuno de diciembre del mismo año citado, se le requiere que establezca la conformación de cada pago detallado en la columna OT. INGR., debiendo indicar qué correlativos de los Comprobantes de Crédito Fiscal que ha proporcionado a través de medios magnéticos son los que conforman cada pago por cada empleado (...)”. Del cual mediante respuesta del día dieciséis de enero de dos mil catorce, mediante escrito presentado a esta Dirección General expresó: “En relación al numeral 1 de su requerimiento relativo a los documentos justificativos de los valores pagados que se detallan en la columna “OT. INGR.” de las planillas de personal de outsourcing proveído al -----, remitimos archivo en Excel en el que se establece la relación del pago realizado a cada uno de los empleados detallados en el mismo”.

En este orden de ideas, esta Dirección General considera importante mencionar que validó la información proporcionada por la impetrante a través de archivo de Excel, constatando que la mayoría de los pagos efectuados bajo el concepto de Viáticos fueron documentados de conformidad a lo dispuesto en el artículo 3 numeral 1) incisos primero y segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no obstante, se constató que parte de los referidos gastos no contaban con la respectiva documentación de soporte, razón por la cual fueron objetados, pues al no cumplir con lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo, 29

numeral 3 inciso tercero y por cumplir con lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 18 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con lo dispuesto en los artículos 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario, no pueden ser deducibles ante la falta de comprobación exigida mediante la respectiva documentación, pues no cumplieron a plenitud los requisitos, siendo importante mencionar que tampoco en la etapa de audiencia y apertura a pruebas se justificó con la documentación requerida para poder soportar la deducibilidad objetada, en ese sentido el argumento de la quejosa carece de todo sustento legal, además carece de la justificación de ser necesarios al no poder identificarse a que empleados corresponde, consecuentemente no se logró comprobar que los mismos se hayan relacionado con las actividades de la contribuyente en alzada, situación que a la vez demostró que el requisito de necesidad efectivamente no es una discrecionalidad o apreciación subjetiva por parte de esta Oficina, pues independientemente que la dinámica empresarial los requiera, la deducibilidad no es automática, requiriéndose para ello el cumplimiento de los respectivos requisitos. (...)"

“De ahí que en relación a la objeción en comento, al estar fundamentada en el requisito establecido por el legislador en el artículo 29-A numeral 18 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en relación con el artículo 29 numeral 3 y el artículo 3 numeral 1 inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir que deben ser documentados por medio de los documentos establecidos en los artículos 107 o 119 del Código Tributario, ya que primero debía demostrar que contaba con la documentación de soporte respectiva para luego entrar a valorar si los mismos eran necesarios y si la cuantía era razonable, de ahí que existen las bases legales expresas que prohíben la deducción de cualquier erogación que no se encuentre documentada y para el caso concreto con los documentos establecidos en los artículos 107 o 119 del Código Tributario, por lo tanto los argumentos planteados por la quejosa carecen de validez legal.

D. IMPUTACIÓN SOBRE LA BASE DE LA EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO.

La contribuyente apelante sostiene que el juicio sancionatorio que fue impuesto carece de los atributos jurídicos básicos y resulta estar viciado por una evidente atipicidad que repercute nulificando los actos, ya que por la forma en que pretende sancionar, es claro que se está ante el hecho que la sanción está íntimamente vinculada o es un elemento accesorio de la sostenibilidad jurídica de la parte meramente impositiva, de tal manera que si

esta última resulta estar sustentada en criterios equivocados o interpretación errada de parte de la Oficina, la multa basada en el cuadro fáctico identificado sucumbe y carece de sustancia. Continúa manifestando que es impensable que pudiera ser sancionada dado que se acreditaron motivos con los cuales comprobó que dio el tratamiento adecuado al cumplimiento de las obligaciones fiscales auditadas, de tal forma que no existió evasión de impuestos, ya que los mismos están declarados y constan las justificaciones jurídicas al respecto.

Esta Dirección General manifiesta, que de forma genérica toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria, para que dicha violación tenga efectivamente la consideración de infracción, es decir, de ilícito merecedor de una sanción es necesario que se encuentre tipificado como tal por el legislador, el cual debe, al propio tiempo, indicar la sanción prevista para cada tipo infractor, por lo que la tipicidad, principio básico en la teoría del delito y también de las infracciones administrativas, representa una derivación de la exigencia de seguridad jurídica, esencial en el ámbito del Derecho y constituye un límite fundamental para la potestad sancionadora de la Administración, la cual, debe proceder a la calificación de las infracciones teniendo en cuenta que al hacerlo no desarrolla una facultad discrecional, sino propiamente una actividad jurídica de aplicación de normas que exige, como presupuesto objetivo, el encuadre o subsunción de la falta en el tipo predeterminado legalmente. Por lo cual en relación a las infracciones tributarias tal requisito o elemento se encuentra expresamente enunciado en la definición legal de las mencionadas infracciones que ya conocemos, según la cual, las acciones u omisiones constitutivas de las mismas han de hallarse tipificadas en las leyes; es decir que los comportamientos infractores deben estar definidos con suficiente claridad en la norma que los configura como preceptos de aplicación de la correspondiente sanción, lo que se relaciona con la función de certeza o seguridad; por lo que el Código Tributario tipifica obligaciones y sanciones para los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que no las cumplan en la forma y tiempo en él estipulados. (...)"

““Advirtiéndose, que toda conducta que constituya infracción o incumplimiento a las disposiciones legales, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y al Código Tributario, conlleva como efecto de tal violación la imposición de la correspondiente sanción cuando la misma se encuentre debidamente establecida en la norma tributaria y se cumplan con los presupuestos para su configuración, tal como ocurrió en este caso, ya que se determinaron incumplimientos a la Ley de Impuesto sobre la Renta, al haberse constatado que la apelante

se dedujo de manera improcedente de las rentas obtenidas, Costos por Servicios declarados como Gastos de Venta por valor total \$1,083,027.58 (...)"

“Producto de lo cual, la apelante omitió pagar impuesto sobre la renta por valor de \$154,620.44, respecto del ejercicio de imposición de dos mil once, en consecuencia evadió el pago de dicho impuesto, por lo tanto se configuró la infracción de Evasión No Intencional del Impuesto, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 253 incisos primero y segundo del Código Tributario, por cuanto esta Administración Tributaria en el desempeño de sus funciones actuó con respeto absoluto al Principio de Legalidad, procediendo a la determinación de la infracción contenida en la misma Ley, ya que la conducta de la contribuyente quejosa se adecuó a los supuestos que la Ley regula, dando cumplimiento con el procedimiento reglado para tal efecto, que implicó la exigencia para la imposición de toda infracción y sanción, la preexistencia de una norma que así lo regulara, es decir, aquella en la que se describiera de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción, con todos sus elementos configurativos, como es la sanción de evasión no intencional del impuesto. (...)"

III.- Este Tribunal emitió auto de las ocho horas treinta minutos del día dieciséis de abril del año dos mil quince, mediante el cual se abrió a pruebas el presente Recurso de Apelación, derecho del cual hizo uso la parte alzada, al presentar a esta oficina escrito el día veintisiete de abril del año dos mil quince, por medio del cual solicitó se valorara la prueba proporcionada ante la Dirección General de Impuestos Internos.

Seguidamente, este Tribunal mediante auto de las ocho horas treinta y siete minutos del día veintisiete de mayo del año dos mil quince, mandó oír en alegaciones finales a la sociedad recurrente, derecho del cual hizo uso al presentar escrito el día dieciséis de junio del mismo año; quedando el presente Incidente de Apelación en estado para emitir sentencia.

IV.- Del análisis a las razones expuestas 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. DE LA REVOCATORIA DEL AUTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS.

La sociedad apelante manifiesta que la revocación del auto de audiencia y apertura a pruebas de fecha cinco de mayo del año dos mil catorce, también eliminó o revocó el Informe

de Auditoría de fecha dos de mayo del mismo año, ya que considera que ambos actos forman una unidad jurídica, por tanto no podía utilizarse el referido Informe como elemento de cargo, aclarando además que no es posible la técnica de la conservación de los actos, porque el auto de revocatoria de fecha veinte de mayo del año dos mil catorce no lo señaló expresamente, siendo los efectos revocatorios totales, ya que esta teoría está sustentada en la separación de los actos administrativos lo cual no era posible invocar por la vinculación intrínseca que la Dirección General realizó al momento de integrar el informe con el auto de audiencia y apertura a pruebas, consecuentemente el acto liquidatorio es inválido por sustentarse en conclusiones inexistentes.

La Dirección General justificó su actuación manifestando en síntesis que el auto emitido a las diez horas treinta minutos del día veinte de mayo de dos mil catorce, únicamente revocó el auto de audiencia y apertura a pruebas emitido a las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce, no así el Informe de Auditoría de fecha dos de mayo del mismo año, puesto que no era necesario, ya que el citado Informe reunía todos los requisitos legales y técnicos por lo que en ningún momento fue considerado retirarlo de la vida jurídica, agregando que dichos actos no son una unidad jurídica sino que gozan de autonomía, dado que el auto de audiencia y apertura a pruebas, su finalidad es el otorgamiento de los plazos de audiencia y apertura a pruebas, mientras que el Informe de Auditoría es el documento emitido por los auditores, resultado de la fiscalización e investigación efectuada, en que se reflejaba la opinión profesional del auditor sobre la real situación tributaria de los sujetos pasivos respecto de sus obligaciones formales y sustantivas. De tal suerte, que el Informe de Auditoría fue conservado íntegramente independiente del auto de audiencia que fue revocado, en virtud de la teoría de la conservación de los actos administrativos, puesto que las manifestaciones de esta teoría se centran en la afectación de los actos sucesivos en el procedimiento, pero no a los que se hubieran dictado con anterioridad.

Al respecto, este Tribunal advierte que según los hechos ocurridos, la Dirección General por medio de auto de designación de auditores de fecha once de julio del año dos mil trece (folios 1 del expediente administrativo), ordenó la fiscalización e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad apelante, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario, su Reglamento de Aplicación y demás disposiciones legales relacionadas con el impuesto referido, respecto del ejercicio impositivo del año dos mil once.

Tramitado el procedimiento de fiscalización, los auditores designados por la Administración Tributaria emitieron el informe de auditoría de fecha dos de mayo del año dos mil catorce, en el cual como resultado de los procedimientos de auditoría concluyeron que la sociedad apelante no había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario, su Reglamento de Aplicación y demás disposiciones legales relacionadas con el impuesto referido, durante el ejercicio impositivo del año dos mil once, debido a que la sociedad contribuyente se dedujo de forma improcedente, costos por servicios declarados como gastos de venta y reserva legal, por la cantidad total de UN MILLÓN OCHENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS TREINTA DÓLARES SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$1,087,830.65), determinándose en consecuencia un impuesto omitido de pagar, por valor de **CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS VEINTE DÓLARES CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$154,620.44)**, así como el hecho constitutivo de infracción por Evasión No Intencional del Impuesto.

Posteriormente la Dirección General, previo a liquidar de oficio el impuesto, emitió auto de audiencia y apertura a pruebas a las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce (folios 1884 y 1885 del expediente administrativo), el cual fue notificado en legal forma el día seis del citado mes y año, entregándole copia del informe de fiscalización de fecha dos de mayo de dos mil catorce.

Sin embargo, la Dirección General por medio de auto emitido a las diez horas treinta minutos del día veinte de mayo de dos mil catorce, (folios 1900 del expediente administrativo), revocó por razones de oportunidad el auto de audiencia y apertura a pruebas, identificado con la referencia 40001-NEX-0169-2014, emitido por la misma Dirección General a las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce, dejando en consecuencia sin efecto el acta de notificación del referido auto.

Según la doctrina, la revocación del acto administrativo es: *“la declaración unilateral de un órgano en ejercicio de la función administrativa por la que se extingue, sustituye o modifica un acto administrativo por razones de oportunidad o de ilegitimidad. Puede ser total o parcial, con sustitución del acto extinguido o sin ella. Jurídicamente se caracteriza porque se realiza a través de un acto administrativo autónomo o independiente. Es una nueva declaración, de un órgano en función administrativa generadora de efectos jurídicos directos e*

inmediatos. Es facultativa cuando se funda en razones de oportunidad; es obligatoria cuando se funda en razones de ilegitimidad.” (Roberto Dromi, Derecho Administrativo, 9ª Edición, Editorial Ciudad Argentina, año 2001, páginas 302-303).

La revocación de un acto administrativo por los llamados motivos de ilegalidad (ilegitimidad), se origina por la existencia de vicios en el acto, por su parte, la revocación de un acto administrativo por motivos de oportunidad, se da en el caso que el acto pronunciado sea inconveniente en un momento dado, por ir contra intereses públicos.

Tanto en la revocación por motivos de legalidad, como en la revocación por motivos de oportunidad, se extingue el acto administrativo objeto de revocación, dejándolo sin efecto.

En el caso de autos, según se advierte del auto emitido a las diez horas treinta minutos del día veinte de mayo de dos mil catorce (folios 1900 del expediente administrativo), la Dirección General revocó por razones de oportunidad únicamente el auto de audiencia y apertura a pruebas, identificado con la referencia 40001-NEX-0169-2014, emitido por la misma Dirección General a las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce.

Como se sabe, el artículo 8 del Código Tributario establece que en los casos que no puedan resolverse por las disposiciones de ese Código o de las leyes tributarias específicas, se aplicaran supletoriamente los principios materiales y formales del Derecho Tributario, y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines.

Así las cosas, cabe señalar que en el Derecho Administrativo se encuentra un principio general de conservación del acto administrativo (*favor acti*), el cual tiene diversas manifestaciones, la primera, consiste en que el órgano que declara la nulidad o anula las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción; y la segunda, consiste en que la nulidad o anulabilidad de una acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero. (Eduardo Gamero Casado, Manual Básico de Derecho Administrativo, 8ª Edición, Editorial Tecnos, España 2011, página 426).

La primera manifestación de dicho principio, es una regla que se proyecta hacia atrás, siendo relativa a los trámites del procedimiento que se desarrollaron correctamente antes que

se cometiera la infracción que provoca la invalidez del acto. La segunda es una regla que se proyecta hacia adelante, incidiendo sobre los actos administrativos posteriores a aquel en que se produjo la infracción, es decir, trámites separables no afectados por la anulación de las actuaciones.

De ahí que conforme ha dicho principio, todos los actos administrativos de trámite anteriores a la revocatoria del auto de audiencia y apertura a pruebas de las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce, con referencia 40001-NEX-0169-2014, no se ven afectados por la declaratoria de revocación realizada por la Administración Tributaria. Debiendo continuar el procedimiento a partir del momento en que se produjo la infracción.

De tal suerte, que al ser el informe de auditoría de fecha dos de mayo del año dos mil catorce, anterior a la revocatoria del auto de audiencia y apertura a pruebas de las once horas treinta y un minutos del día cinco de mayo de dos mil catorce, no se ve afectado por dicha declaratoria. Aunado al hecho, que dicho informe de auditoría no contiene vicios.

En consecuencia, este Tribunal considera que debe desestimarse el alegato expuesto por la sociedad recurrente, en cuanto a este punto.

2. SOBRE LA OBJECCIÓN DE GASTOS RELACIONADOS CON SUELDOS, COMISIONES Y OTRAS REMUNERACIONES.

La Administración Tributaria objeto de conformidad a lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo y 29 numeral 2) inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, costos por servicios declarados como gastos de venta en concepto de salarios, comisiones y otras remuneraciones, por la cantidad de **UN MILLÓN CINCUENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CUATRO DÓLARES TREINTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$1,058,304.34)**, debido a que la sociedad apelante no efectuó ni enteró las retenciones de seguridad social y previsionales, relacionadas con el personal puesto a disposición de -----, bajo la modalidad de outsourcing y que se encuentran detallados en las planillas mensuales de “Tigo Móvil Capacitación” correspondientes a los períodos comprendidos del uno de junio al treinta y uno de octubre de dos mil once, así como también, con el personal puesto a disposición de -----, bajo la modalidad de outsourcing y que se encuentran detallados en las planillas quincenales de “Tigo Home Capacitación” correspondientes a la primera y segunda

quincena de los períodos comprendidos de junio a octubre de dos mil once, y en la primera quincena de noviembre del mismo año, en los cuales existía una relación laboral ampara en contratos de aprendizaje.

La sociedad apelante expresó en síntesis que no estaba obligada a efectuar retenciones previsionales y de seguridad social, a los gastos relacionados con sueldos, comisiones y otras remuneraciones, pagados al personal puesto a disposición de terceros bajo la modalidad outsourcing, debido a que el contenido del objeto de la relación jurídica entre dicho personal era de capacitación, es decir, en la formación de la actitud, conocimiento, habilidades de una persona para otorgarle las competencias necesarias para el desarrollo de determinada labor, ya que es una herramienta para completar en un sujeto el perfil para desempeñarse en un cargo como permanente, agregando que la capacitación es eventual, casual o programada, y en su caso sometía a los candidatos a una plaza “permanente” a un proceso de capacitación como adiestramiento anticipado, que era un proceso de selección del personal que luego pasaría al servicio al cliente como permanente, por lo cual, no existía una relación de supra subordinación laboral, por lo que es ilegal dicha objeción.

Al respecto, este Tribunal advierte que la cuestión planteada consiste en dilucidar si los servicios recibidos por la apelante social de parte de las personas detalladas en los anexos 1.1 hasta el 1.11 del Informe de auditoría de fecha dos de mayo del año dos mil catorce, fueron bajo una relación de dependencia o subordinación laboral, ya que de ello depende la obligación de efectuar retenciones de seguridad social y previsionales, lo cual constituye un requisito de deducibilidad de la remuneraciones bajo de dependencia y subordinación laboral.

En ese sentido, cabe señalar que el artículo 2 del Código de Trabajo, instituye taxativamente, cuales son las relaciones de trabajo, a las cuales les es aplicable dicha normativa, así:

- a) **Las relaciones de trabajo entre los patronos y trabajadores privados;**
- b) Las relaciones de trabajo entre el Estado, los Municipios, las Instituciones Oficiales Autónomas y Semiautónomas y sus trabajadores.

Exceptuando puntualmente de la aplicación de dicha normativa, las relaciones siguientes:

- a) La relación que une al Estado, Municipios e Instituciones Oficiales Autónomas o Semiautónomas con sus servidores, cuando fuere de carácter público y tuviere su origen en un acto administrativo; por ejemplo, el nombramiento en un empleo que aparezca específicamente determinado en la Ley de Salarios con cargo al Fondo General y Fondos Especiales de dichas instituciones o en los presupuestos municipales.
- b) **La relación que emane de un contrato de prestación de servicio profesional o técnico.**

Aunado a lo anterior, la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha cuatro de junio del año dos mil uno, con la referencia 124-96/2-97, ha establecido que de conformidad al artículo 2 del Código de Trabajo, son dos las características que deben constar en una relación laboral para que se excluya de la regulación del Código de Trabajo: que la relación sea de carácter público y que tenga su origen en un acto administrativo o en un contrato para la prestación de servicios profesionales o técnicos.

El artículo 17 del Código de Trabajo establece que el contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su denominación, es aquél por virtud del cual una o varias personas se obligan a **ejecutar una obra, o a prestar un servicio**, a uno o varios patronos, institución, entidad o comunidad de cualquier clase, **bajo la dependencia** de éstos y **mediante un salario**.

El contrato es una garantía en favor del trabajador. Asimismo, éste deberá constar por escrito y en tres ejemplares (artículo 18 del Código de Trabajo); no obstante, se presume la existencia del contrato individual de trabajo, **por el hecho de que una persona preste sus servicios a otra por más de dos días consecutivos. Probada la subordinación**, también se presume el contrato, **aunque fueren por menor tiempo los servicios prestados** (artículo 20 del Código de Trabajo).

De lo anterior, es posible establecer la existencia de tres elementos esenciales en la relación laboral, ellos son:

- a) **La prestación de servicios**, constituye el objeto del contrato de trabajo para el trabajador y la causa de contratación del empleador. El trabajo debe ser realizado

única y exclusivamente por el trabajador contratado y no por otra persona. El trabajador siempre será persona natural.

- b) **La remuneración o salario**, significa la suma de dinero que recibe el trabajador por parte del empleador a cambio del trabajo que realiza (artículo 119 del Código de Trabajo).
- c) **El vínculo de subordinación o dependencia**, este es el elemento que tipifica al contrato de trabajo y lo diferencia de los otros contratos en que se realiza una prestación de servicios (como es el caso del contrato de prestación de servicios civiles).

La ley no establece un concepto de subordinación o dependencia laboral, por lo que para establecer que debemos entender por subordinación, se hace necesario recurrir a la Doctrina, que señala: **“La subordinación es una limitación a la autonomía del trabajador, quien debe proporcionar su energía: a) Para fines que no le conciernen de manera primaria y que normalmente corresponden a la persona con quien celebró el contrato. b) Según las directrices impuestas por el contratante a quien presta el servicio. c) Bajo el constante control y riesgo del empresario”**. (Énfasis agregado). (Mario de la Cueva, Derecho Mexicano del Trabajo, Tomo I Sexta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1961, página 493).

Según la doctrina, el sometimiento del trabajador a la autoridad del patrono, es la esencia de la relación de trabajo, de tal suerte que se afirma que: a) *Donde exista subordinación como poder jurídico, esto es, como principio de autoridad, habrá relación de trabajo y faltando ese elemento estaremos en presencia de un contrato de derecho civil; b) Los términos dirección y dependencia constituyen una fórmula general que traduce el concepto de subordinación; y c) El poder jurídico del empresario es un poder de disposición de la energía del trabajo, lo que quiere decir que la esencia de la relación de trabajo estriba en que el patrono se encuentra, en todo momento, en posibilidad de disponer de la fuerza de trabajo de sus obreros, según convenga a los fines de su empresa.* (Mario de la Cueva, Derecho Mexicano del Trabajo, Tomo I Sexta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1961, página 496).

La obediencia del trabajador a las órdenes del patrono es la forma única de disposición de la energía de trabajo y es claro que el deber de obediencia constituye una

relación personal, pues liga a la persona misma del trabajador, creando una relación de autoridad y, por tanto, de subordinación de la voluntad del obrero a la del patrono.

En ese orden de ideas, podemos concluir entonces que la subordinación es el deber jurídico de obediencia consistente en la obligación que tiene, únicamente el sujeto que presta el servicio, de desarrollar la actividad laboral conforme a las órdenes recibidas, siempre y cuando sean relativas al trabajo contratado es decir el deber de obediencia (refiriéndonos obviamente al trabajador), en el tiempo de duración de la relación de trabajo y exclusivamente de lo que suele llamarse el trabajo contratado.

En el caso de autos, la Dirección General por medio de auto con referencia 40510-NEX-1135-2013, emitido a las once horas treinta y un minutos del día veinticuatro de septiembre del año dos mil trece (folios 70-71 del expediente administrativo), requirió entre otras cosas a la sociedad apelante, explique si el personal de *outsourcing* detallado en las planillas “Tigo Móvil Capacitación” y “Tigo Home Capacitación” correspondientes a los períodos comprendidos del uno de junio al treinta y uno de diciembre de dos mil once, fueron contratados bajo la modalidad de relación de dependencia laboral o como servicios eventuales, es decir sin relación de dependencia laboral.

En respuesta, la sociedad contribuyente presentó escrito a la Dirección General el día tres de octubre del año dos mil trece (folios 74-75 del expediente administrativo), por medio del cual expresó. *“4) La contratación del personal proveído en Outsourcing durante los períodos mensuales comprendidos del uno de junio al treinta y uno de diciembre de dos mil once y detallado en las planillas “Tigo Móvil Capacitación” y “Tigo Home Capacitación” se realizó bajo la figura legal de contrato de aprendizaje establecida en el... Código de Trabajo; y en la modalidad de relación de Dependencia Laboral, siendo la duración del contrato de dos meses.”* (Énfasis agregado).

Asimismo, por medio de auto con referencia 40510-NEX-1424-2013, emitido a las once horas treinta y un minutos del día once de diciembre del año dos mil trece (folios 70-71 del expediente administrativo), la Administración Tributaria requirió entre otras cosas: a) indicar en qué consistió la enseñanza de la práctica y preparación técnica que se dio al personal, durante la vigencia del contrato de aprendiz, así como también, el lugar donde se dio dicha enseñanza; b) proporcionar la fotocopia de la aprobación de los Contratos de Aprendiz otorgada por el funcionario respectivo del Ministerio de Trabajo y Previsión Social y

de la respectiva inscripción de dichos contratos en el referido ente Contralor, según lo establece el artículo 61 del Código de Trabajo; c) explicar ampliamente cuáles fueron las actividades o labores que desarrolló cada una de las personas detalladas en las planillas; d) Indicar el lugar o lugares exactos en que el referido personal desempeñó las labores; e) Indicar el horario de entrada y salida de trabajo y jornada laboral; f) Indicar la forma, período y lugar de pago; g) Quien proporcionaba los medios o herramientas de trabajo; h) Indicar si dicho personal contó con la administración y supervisión en el desarrollo de las actividades encomendadas y el nombre de quien ejerció dicha administración y supervisión.

Por medio de escrito recibido en la Dirección General el día veintiuno de diciembre del año dos mil trece (folios 819-820 del expediente administrativo), la sociedad contribuyente expresó: a) se adjunta copia del programa de entrenamiento para personal de nuevo ingreso con detalle de duración, responsable, programa a desarrollar, contenido y lugar de la misma; b) se adjunta copia en medios magnéticos (cd) de sesenta contratos de aprendizaje del mes de junio de 2011 correspondiente a la planilla de capacitación de Tigo Móvil debidamente autorizados; c) tal como lo describe el programa las actividades o labores desarrolladas por cada una de las personas contratadas en esta planilla, consistieron en el desarrollo de un programa de entrenamiento bien estructurado por el cliente, consistente en el entrenamiento teórico-técnico en las salas de capacitación y centros de servicio, y en el desarrollo de actividades de campo bajo el enfoque de “aprender haciendo”, comprendiendo además actividades de retroalimentación con el propósito de aclarar dudas del ejecutivo de ventas generadas durante el proceso, d) los lugares en el que el personal desarrolló sus labores, son los diferentes centros de servicio de nuestros clientes Tigo Móvil y Tigo Home, en el territorio nacional, asignándolos discrecionalmente según los mercados de interés; e) el horario del personal de planilla de capacitación era el siguiente: i) de lunes a viernes de 8:30 a.m. a 12:30 p.m. y de 1:30 p.m. a 5:30 p.m., ii) Sábados de 8.30 a.m. a 12:30 p.m.; f) la forma, período y lugar de pago fueron los siguientes: i) Tigo Móvil: los pagos de los salarios se realizaron por medio de abono en cuenta de ahorros de cada empleado, en forma mensual, ii) Tigo Home: los pagos de los salarios se realizaron por medio de abono en cuenta de ahorros de cada empleado, en forma quincenal; g) los medios y herramientas de trabajo fueron proporcionados por nuestros clientes; h) el personal en capacitación fue supervisado y administrado por supervisores quienes son miembros de nuestro personal interno.

Por otra parte, la Dirección General requirió al Ministerio de Trabajo y Previsión Social mediante nota con referencia 40510-NEX-0027-2014, de fecha siete de enero de dos mil

catorce (folio 1654 del expediente administrativo), detalle de los Contratos de Aprendizaje, incluyendo el nombre de las personas contratadas y la vigencia del contrato, inscritos por la sociedad apelante en el Registro de Contratos de Aprendizaje, durante los períodos mensuales de enero a diciembre de dos mil once.

El Ministerio de Trabajo y Previsión Social mediante nota de fecha quince de enero de dos mil catorce (folio 1655 del expediente administrativo), proporcionó el detalle solicitado, el cual señala que los contratos registrados fueron autorizados el día uno de noviembre de dos mil once y corresponden a contratos vigentes a partir del día dieciséis de septiembre al quince de noviembre de dos mil once.

Del análisis a la información proporcionada se observa, que el personal bajo contrato de aprendizaje se obligó a recibir la enseñanza, practica y preparación técnica del oficio de ejecutivo de ventas, con toda la diligencia y esmero en sus contenidos, así como a cumplir con las obligaciones del artículo 63 del Código de Trabajo, es decir, a: i) respetar al patrono, su cónyuge, ascendientes, descendientes o representantes y observar buena conducta en el lugar de trabajo o en el desempeño de sus funciones; ii) obedecer las órdenes o instrucciones que reciba del patrono o de sus representantes, en lo relativo al desempeño de sus labores; iii) observar la necesaria aplicación en el desempeño de su trabajo; y iv) Asistir a las clases de instrucción técnica y observar la aplicación necesaria. Además existía un horario para realizar las labores aprendizaje, el cual era supervisado por personal de la sociedad recurrente, proporcionándoles los recursos propios para realizar su trabajo en los lugares previamente asignados, gozando de una retribución económica por sus servicios.

Como antes se dijo, los elementos esenciales para considerar una relación laboral, son: *a) que el servicio se preste personalmente; b) que se reciba una contraprestación por la actividad realizada; y c) que exista una relación laboral con carácter de subordinación respecto al patrono.* Lo que se entiende por subordinación, no es más que el deber jurídico de obediencia consistente en la obligación que tiene, únicamente el sujeto que presta el servicio, de desarrollar la actividad laboral conforme a las órdenes recibidas, siempre y cuando sean relativas al trabajo contratado es decir el deber de obediencia, en el tiempo de duración de la relación de trabajo y exclusivamente de lo que suele llamarse el trabajo contratado.

En ese sentido, se observa que en los contratos de aprendizaje, las prestaciones de servicios se realizaron de forma personal, que se recibió un salario o remuneración por el

mismo y que existe disponibilidad de la fuerza de trabajo según conviene a la recurrente social, ya que la actividad cometida se enmarca dentro de la organización productiva de la empresa, en consecuencia, este Tribunal considera que los servicios prestados a la apelante social, por las personas detalladas en los anexos 1.1 hasta el 1.11 del Informe de auditoría de fecha dos de mayo del año dos mil catorce, tuvieron una relación de dependencia o subordinación laboral, por lo cual estaba obligada a efectuar las retenciones de seguridad social y previsionales, para efectos de deducirse los gastos en concepto de de salarios, comisiones y otras remuneraciones, por la cantidad de **UN MILLÓN CINCUENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CUATRO DÓLARES TREINTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$1,058,304.34)**.

El mismo Código de Trabajo, establece de forma clara en su artículo 66 lo siguiente: **“El régimen del seguro social obligatorio, en la medida y alcances determinados por la Ley del Seguro Social y sus reglamentos, se aplicará a las relaciones de aprendizaje”** (énfasis agregado).

En ese sentido, el artículo 3 de la Ley del Seguro Social estipula lo siguiente: *“El régimen del Seguro Social obligatorio se aplicará originalmente a todos los trabajadores que dependan de un patrono sea cual fuere el tipo de relación laboral que los vincule y la forma que los haya establecido la remuneración. Podrá ampliarse oportunamente a favor de las clases de trabajadores que no dependan de un patrono.*

Podrá exceptuarse únicamente la aplicación obligatoria del régimen del Seguro, a los trabajadores que obtengan un ingreso superior a una suma que determinarán los reglamentos respectivos.”

Por su parte, el artículo 3 del Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, cita que: *“Se considera remuneración afecta al Seguro la retribución total que corresponda al trabajador por sus servicios, sea periódica o no, fija o variable, ordinaria o extraordinaria (...)*

Para los trabajadores cuya retribución no se señale en relación a un período determinado de tiempo, la remuneración afecta al Seguro será la realmente percibida en el período establecido para el pago de las cotizaciones.

Se estimará que el valor de la habitación y la alimentación suministrados por el patrono, equivalen cada uno al 25% del salario respectivo. Sin embargo, para los efectos de cotización y prestación de servicios por el Instituto, en ningún caso se estimara que la suma de las retribuciones en dinero y especie excede de los límites de TRES MIL COLONES mensuales, como máxima y OCHENTA Y CINCO COLONES mensuales como mínimo.” Dichos montos fueron modificados según Acuerdo de Consejo Directivo del Instituto Salvadoreño del Seguro Social No. 89-05-0388 desde julio de mil novecientos ochenta y nueve, incrementándose a *SEIS MIL COLONES mensuales, como máxima y TRESCIENTOS COLONES mensuales como mínimo.*

Según lo anterior, todo patrono está obligado a inscribir a los empleados en el régimen de seguro social y por consiguiente a realizar las cotizaciones pertinentes, siempre y cuando estos superen un salario de TRESCIENTOS COLONES (₡300.00) mensuales o su equivalente de TREINTA Y CUATRO DÓLARES VEINTINUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$34.29).

En ese sentido, se observa que la Dirección General comprobó que los empleados detallados en los anexos 1.1 hasta el 1.11 del Informe de auditoría, devengaron un sueldo que superó el monto mínimo cotizable al ISSS que ascendió a TRESCIENTOS COLONES (₡300.00) mensuales o su equivalente de TREINTA Y CUATRO DÓLARES VEINTINUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$34.29), por lo tanto, la apelante social tenía la obligación de efectuar y enterar la citada retención respecto de todos los empleados detallados en dichos anexos.

Por su parte, sobre las retenciones previsionales, la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones, en su artículo 13 regula lo siguiente: ““Durante la vigencia de la relación laboral deberán efectuarse cotizaciones obligatorias en forma mensual al sistema por parte de los trabajadores y los empleadores.”” Agregando el artículo 14 de la misma ley, que: ““*El ingreso base para calcular las cotizaciones obligatorias de los trabajadores dependientes será el salario mensual que devenguen o el subsidio respectivo de incapacidad por enfermedad o maternidad dicha base no podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual en vigencia, **excepto en los casos tales como aprendices, trabajadores agrícolas, domésticos y otros cuyos ingresos sean inferiores a dicho mínimo, casos que serán señalados en el Reglamento respectivo (...).*** De tal suerte, que era obligación de la sociedad apelante efectuar las

retenciones y cotizaciones previsionales del personal bajo contrato de aprendizaje en el ejercicio impositivo del año dos mil once.

Por lo que, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo y 29 numeral 2) inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es conforme a derecho la objeción realizada por la Dirección General a los costos por servicios declarados como gastos de venta por la recurrente social, en concepto de salarios, comisiones y otras remuneraciones, por la cantidad de **UN MILLÓN CINCUENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CUATRO DÓLARES TREINTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$1,058,304.34)**,

3. DE LOS GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE VIÁTICOS.

La Dirección General de conformidad a lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 3) inciso tercero y 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 3 numeral 1) de la citada ley y 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario, objetó gastos por servicios deducidos por la sociedad apelante en el ejercicio impositivo del año dos mil once, en concepto de viáticos al personal en *outsourcing* puesto a disposición del -----, por la cantidad de **VEINTICUATRO MIL SETECIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$24,723.24)**, debido a que dichos gastos no se encuentran documentados.

La sociedad apelante manifiesta al respecto que el artículo 3 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, permite concluir que la documentación que soporta los viáticos primeramente debiera reunir todos los requisitos de un Comprobante de Crédito Fiscal o una Factura, sin embargo, según dicho artículo para el caso de servicios o bienes adquiridos no pretende que todos los viáticos para ser debidamente documentados sean probados con documentos con todas las formalidades, ya que siendo los viáticos destinados para la adquisición de medios o condiciones que permitan la prestación del servicio principal, dependerá si estos bienes o servicios están o no pueden estar documentados, porque “debidamente” debe acoplarse a la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos con los viáticos, en este caso fueron transporte, desplazamiento y alimentación, por lo que según los contratos con el personal se revela que por la naturaleza del servicio los viáticos son para el logro de sus objetivos y que las acciones de desplazamiento y alimentación son necesarias a las funciones que estos ejecutan.

En cuanto a este punto, este Tribunal señala que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: *“La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.*

En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducción”.
(Énfasis agregado).

En ese orden de ideas, el artículo 29 numeral 3) inciso tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, dispone en relación a los gastos en concepto de viáticos lo siguiente: *“También son deducibles los pagos efectuados en concepto de viáticos en los términos y bajo los alcances previstos en el artículo 3 numeral 1) de esta ley, por viajes realizados dentro del territorio de la República de El Salvador.”*

Por su parte, el artículo 3 numeral 1) incisos primero y segundo de la citada Ley, señalan que no constituyen rentas para los efectos de esa ley: *“Los valores recibidos por el trabajador ya sea en dinero o en especie del patrono en concepto de viáticos para transporte, alimentación y estadía en una cuantía razonable (...)”*

*“Los gastos efectuados por el contribuyente en los conceptos referidos en el inciso anterior, con los valores o bienes asignados al trabajador, **deberán estar respaldados con los documentos que establecen los artículos 107 o 119 del Código Tributario**, según sea el caso, y comprobarse que sirvieron para cumplir con sus obligaciones laborales.”*

Este último inciso, se relaciona con lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 18) de la mencionada ley, el cual dispone que no se admitirán como erogaciones deducibles de la renta obtenida: los costos o gastos que no se encuentren debidamente documentados.

En el caso de autos, la Dirección General para validar el gasto proveniente del pago de viáticos al personal puesto a disposición de la -----, bajo la modalidad de *outsourcing*, procedió a emitir auto de fecha seis de enero del año dos mil catorce, con referencia 40510-NEX-0024-2014 (folios 821 al 838 del expediente administrativo), notificado legalmente el día siete del mismo mes y año, por medio del cual se requirió a la sociedad

contribuyente respecto de las copias de los documentos legales proporcionados en medio magnético (CD), y que soportan los valores pagados que se detallan en la columna "OT. INGR.", de las planillas por el personal de *outsourcing* puesto a disposición del -----, establecer la conformación de cada pago detallado en la comuna "OT. INGR.", debiendo indicar qué correlativos de los Comprobantes de Crédito Fiscal que ha proporcionado a través de medios magnéticos son los que conforman cada pago por empleado.

En respuesta a dicho requerimiento, la sociedad ahora apelante presentó escrito a la Administración Tributaria el día dieciséis de enero del año dos mil catorce (folio 857 del expediente administrativo), por medio del cual expresó: *"1. En relación al... requerimiento relativo a los documentos justificativos de los valores pagados que se detallan en la columna "OT. INGR.", de las planillas de personal de outsourcing proveído al -----, remitimos archivo en Excel en el que se establece la relación del pago realizado a cada uno de los empleados detallados en el mismo."*

Al respecto, este Tribunal advierte del análisis realizado a dicho *archivo en Excel* que una parte de los valores deducidos en concepto de viáticos, por la cantidad de **VEINTICUATRO MIL SETECIENTOS VEINTITRÉS DÓLARES VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$24,723.24)**, no poseen los documentos legales de soporte según se detalla en el anexo 1.12 del Informe de Auditoría de fecha dos de mayo del año dos mil catorce.

Al no poseer los documentos legales de soporte de los gastos en concepto de viáticos, es conforme a derecho la objeción realizada por la Administración Tributaria a los gastos deducidos en dicho concepto, de conformidad a lo dispuesto en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 3) inciso tercero y 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 3 numeral 1) de la citada ley y 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario.

4. DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO.

En relación a la multa por Evasión No Intencional del Impuesto, la sociedad apelante expresó que en el presente caso no ha existido INCORRECCIÓN ALGUNA en la declaración de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo del año dos mil once,

(salvo el tema de la reserva en exceso que ya ha sido aceptada), por lo cual la multa impuesta es ilegal.

Al respecto, este Tribunal señala:

a) De la infracción.

La Dirección General constató en su investigación que la apelante social presentó su Declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo del año dos mil once, de forma incorrecta, ya que se dedujo de manera impropia de la renta obtenida, costos por servicios declarados como gastos de venta por valor de **UN MILLÓN OCHENTA Y TRES MIL VEINTISIETE DÓLARES CINCUENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$1,083,027.58)**, y reserva legal deducida en exceso por valor de **CUATRO MIL OCHOCIENTOS TRES DÓLARES SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$4,803.07)**; situación que no ha sido desvirtuada por la sociedad apelante, tal como consta en el presente considerando; por lo que la *configuración del incumplimiento* de la infracción establecida en el artículo 253 del Código Tributario, se muestra conforme a Derecho.

b) De la sanción.

Este Tribunal advierte, que la sanción por Evasión No Intencional del Impuesto ha sido aplicada sobre el veinticinco por ciento del tributo a pagar, por lo que debe confirmarse la multa impuesta.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, se **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día veintiséis de noviembre del año dos mil catorce, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por los conceptos y montos señalados al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Devuélvase el Expediente Administrativo que contiene las diligencias administrativas a nombre de -----, que puede abreviarse -----, a la Dirección General de

Impuestos Internos. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---YAGE.---R. HUEZO.---R. CARBALLO.--C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

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