



Tribunal de Apelaciones de los
Impuestos Internos y de Aduanas

MINISTERIO DE HACIENDA

GOBIERNO DE

EL SALVADOR

UNÁMONOS PARA CRECER

Inc. I1209007TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las ocho horas nueve minutos del día treinta de abril del año dos mil quince.

VISTOS en apelación la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día trece de agosto del año dos mil doce, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por medio de la cual se resolvió: **1) DETERMINAR** Remanente de Crédito Fiscal que le corresponde reclamarse a la citada sociedad, por las cantidades de: **SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SIETE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$75,394.07)**, respecto del período tributario de julio del año dos mil nueve, para ser utilizado en el período tributario de agosto de ese mismo año; **CUARENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS DIECISIETE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$44,217.36)**, respecto del período tributario de agosto del año dos mil nueve, para ser utilizado en el período tributario de septiembre de ese mismo año; **CATORCE MIL SETECIENTOS SESENTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y OCHO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$14,760.68)**, respecto del período tributario de septiembre del año dos mil nueve, para ser utilizado en el período tributario de octubre de ese mismo año; y **DOSCIENTOS VEINTISÉIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$226.72)**, respecto del período tributario de octubre del año dos mil nueve, para ser utilizado en el período tributario de noviembre de ese mismo año; **2) DETERMINAR** a cargo de la referida sociedad Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad de **SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTICINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$752.25)**, respecto del período tributario de noviembre del año dos mil nueve y **UN MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE**

AMÉRICA CON SETENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,839.72), respecto del período tributario de diciembre del año dos mil nueve; y **3) SANCIONAR** a la mencionada sociedad, con la cantidad total de **TRES MIL SETECIENTOS TREINTA Y SEIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON OCHENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$3,736.80)**, en concepto de multa por Evasión Intencional del Impuesto, respecto de los períodos tributarios de noviembre y diciembre del año dos mil nueve, de conformidad a lo establecido en el artículo 254 inciso primero y segundo literales b) y e) del Código Tributario.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que la señora -----, en su calidad de Representante Legal de -----, que puede abreviarse -----, al interponer Recurso de Apelación expresó no estar de acuerdo con la Resolución impugnada, por las razones siguientes:

“A. DE LA IMPROCEDENCIA DEL REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS.

En el apartado de “**REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS**” del informe de auditoría emitido por la DGII, en la que dice “*para realizar la verificación, se solicitó en exhibición en el numeral catorce del requerimiento de referencia 20504-NEX-0343-2011,.... El registro de Control de Inventarios de conformidad con lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario; llevado por la sociedad para los periodos tributarios fiscalizados, el cual fue exhibido y verificado físicamente...*”

De dicha verificación se determinó que la contribuyente investigada, llevo registro de control de inventarios, sin cumplir con lo requerido en el artículo 142 inciso primero del Código tributario en relación con el artículo 81 de su Reglamento de Aplicación, debido a que este no refleja clara y verazmente su real movimiento, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permita individualizarlos e identificarlos plenamente”.

En el proceso de audiencia y aportación de pruebas se presentaron argumentos de nuestra inconformidad a lo manifestado en dicho informe por la Dirección general en el sentido que manifiestan que no es procedente ya que se lleva un registro detallado del control de inventarios y en este se puede individualizar las entradas y salidas de los productos, sin embargo es de aclarar que mi representada tiene autorizado para llevar el control de sus inventarios el sistema de registro periódico, el cual le permite determinar el costo de su producto al final del ejercicio económico y para lo cual realiza un inventario físico al final de cada ejercicio como lo establece la técnica contable y en cumplimiento a lo establecido en el artículo 142 inciso segundo del Código tributario, en tal sentido no es procedente lo argumentado en el informe de auditoría, sin embargo dichos argumentos y pruebas presentadas no fueron tomadas en cuenta. (...)"

“B. DE LA IMPROCEDENCIA EN DETERMINAR DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS POR CONSTITUIR CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL SALDO A FAVOR

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) a través de su informe de auditoría en el apartado denominado **“DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS POR CONSTITUIR CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL SALDO A FAVOR”**, pretende determinar que las modificatorias que mi representada realizó a las declaraciones del Impuesto a la Transferencias de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el día veintiocho de mayo de dos mil diez, correspondientes a los períodos tributarios comprendidos del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, en las que aumenta el remanente de crédito fiscal a favor, LAS CONSIDERA NO PRESENTADAS, aun cuando se le presentaron argumentos en la etapa de audiencia y aportación de pruebas, manifiesta que se obtuvo certificación de las declaraciones modificadas del impuesto en estudio proporcionada por la sección Control documentario de dicha Dirección General, con la que se comprobó que las declaraciones modificatorias de los períodos tributarios investigados (de julio a diciembre de dos mil nueve), fueron presentadas a dicha Dirección General; además el hecho de que la Unidad de selección de casos no haya programado estudio con el objeto de emitir resolución respecto a las

modificatorias realizadas por mi representada y que por lo tanto no existe pronunciamiento respecto a dichas modificatorias, no es razón para considerarlas como no presentadas y haber realizado algunos procedimientos de búsqueda para confirmar con los proveedores las ventas realizadas al -----, tampoco es un elemento para determinar cómo no presentadas las declaraciones modificadas por mi Representada.

C. DE LA IMPROCEDENCIA DE COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL QUE NO SE RECONOCE SU DEDUCCIÓN POR CONSTITUIR OPERACIONES QUE LA CONTRIBUYENTE NO COMPROBÓ LA EXISTENCIA EFECTIVA.

Según pronunciamiento de la Dirección General de Impuestos Internos por medio de su informe de auditoría, manifiesta que mi representada durante los períodos tributarios investigados (de junio a diciembre de dos mil nueve), posee comprobantes de crédito fiscal que HA REGISTRADO EN EL LIBRO DE COMPRAS y que no ha incorporado en las declaraciones originales de los referidos periodos por el valor de **UN MILLON CIENTO VEINTITRES MIL SETECIENTOS VEINTISEIS DOLARES CON DOS CENTAVOS (\$1,123,726.02)** y su correspondiente crédito fiscal por la cantidad de **CIENTO CUARENTA Y SEIS MIL OCHENTA Y TRES DOLARES CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS (\$146,083.74)**, sin embargo dicho crédito fiscal no se reconoce como deducible del débito fiscal, debido a que se constató que la sociedad fiscalizada no comprobó la existencia efectiva de las referidas operaciones, argumentado que no aportó documentación que probara la recepción de los bienes (mariscos), así como también no haber demostrado el pago a los proveedores además que los proveedores no dieron respuesta a la información y documentación requerida que demostrara la entrega de los bienes vendidos a mi representada.

Como parte de los procedimientos para verificarlo actuado por mi representada la DGII en su informe de auditoría concluye que los documentos emitidos por los proveedores, están debidamente autorizados por la Administración Tributaria ya que fue comprobado mediante procedimientos de auditoría realizados internamente realizados en

el Ministerio de Hacienda, así como también los procedimientos externos de solicitar información a los propietarios de las imprentas que elaboraron los referidos documentos.

Por otra parte la DGII, en el apartado de la CONCLUSIÓN del informe de auditoría determina ventas internas gravadas con el 13% las cuales son procedentes de transferencia de dominio a título oneroso de mariscos para consumo humano de las diferentes especies y tamaños, operaciones que fueron documentadas con Comprobantes de Crédito Fiscal y Facturas de consumidor final, registradas en los libros de ventas respectivos las cuales fueron incorporadas en las declaraciones modificadas por mi representada. Lo anteriormente descrito es un elemento más que abona a la comprobación de la existencia efectiva de las operaciones de compra que realiza mi representada y que se ven reflejadas en las ventas que la DGII ha determinado para los periodos en estudio.

Con el fin de continuar demostrando todo lo anteriormente descrito y comprobar que las operaciones que mi representada realizó en los períodos tributarios investigados son efectivas, exhibió documentación y proporcionó a dicha Dirección General varios escritos con información y documentación suficiente para comprobar lo real de las operaciones descritas; entre ellos está el escrito de fecha quince de diciembre de dos mil once y veintiuno de febrero de dos mil doce donde fue proporcionada en su oportunidad a requerimiento de esta en el proceso de la auditoria, la documentación e información que demuestra la procedencia de los ajustes que originaron el incremento de remanente de crédito, la procedencia del incremento de las compras internas gravadas, los comprobantes de crédito fiscal emitidos por los proveedores, y toda la información y documentación que prueba las operaciones realizadas con los servicios adquiridos, los productos comprados así como la verificación física de dichos productos en la planta ubicada en el departamento de la Unión, así como haber demostrado el proceso de recepción y procesamiento de los productos adquiridos hasta su paso final de facturación, registros y declaración respectiva. Además se le manifiesta que si la información y documentación requerida en el proceso de la auditoria no le fue suficiente para que la Dirección General quedase satisfecha para determinar la real procedencia de las operaciones registradas y documentadas por mi representada, pongo a su disposición

nuevamente toda la documentación e información que requiera adicionalmente para su verificación, sin embargo esta consideración no fue aceptada por la unidad de Audiencia.

Se argumentó a la Dirección General de Impuestos internos que al desarrollar procedimientos que le demuestren la real procedencia de las operaciones de mi representada ha violentado el debido proceso ya que según lo manifestado en su informe de auditoría en relación a que la proveedora -----, fue ubicada en lotificación -----, Municipio de -----, departamento de Sonsonate y quien se encontraba en cama por alumbramiento y que por motivo de dificultad para movilizarse solicito al auditor que le facilitara un medio apropiado para pronunciarse y ante lo cual se procedió a elaborar un acta a las once horas veinte minutos del día veintiuno de julio de dos mil once, como respuesta al requerimiento, la cual fue suscrita por esta y el auditor -----, dicho procedimiento no es procedente ya que el auditor debió facilitarle la información y procedimientos que establece el artículo 34 del Código Tributario para tal efecto, sin embargo dicha argumento no fue considerado.(...)”

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 veintisiete de noviembre del año dos mil doce, justificando su actuación en los términos siguientes:

”A. DE LA IMPROCEDENCIA DEL REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS:

La contribuyente hoy en alzada, manifiesta su inconformidad en que esta Dirección General a través de su Informe de Auditoría en el apartado denominado "REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS", determinó: Que el registro de control de inventarios que lleva no cumple con lo establecido en el artículo 142 del Código Tributario en relación con el artículo 81 de su Reglamento de Aplicación, debido a que dicho inventario no reflejaba clara y verazmente su real movimiento ni la descripción detallada de las características de los bienes que permitieron individualizarlos e identificarlos

plenamente. No obstante, no lo considera procedente debido a que se lleva un registro detallado del control de inventarios, del cual se puede individualizar las entradas y salidas de los productos, aclarando además que tiene autorizado para llevar el control de sus inventarios el sistema de registro periódico, el cual le permite determinar el costo de su producto al final del ejercicio económico y para lo cual realiza un inventario físico al final de cada ejercicio como lo establece la técnica contable, en cumplimiento a lo establecido en el artículo 142 inciso segundo del Código tributario (...)”.

Respecto a lo esgrimido por la contribuyente inconforme, esta Oficina tiene a bien manifestar que de acuerdo al Informe de Auditoría de fecha veintiuno de mayo de dos mil doce, se constató que efectivamente por medio de auto emitido a las trece horas quince minutos del día diecisiete de marzo de dos mil once, notificado a las catorce horas cuarenta minutos del mismo día mes y año citados, se requirió a la contribuyente inconforme la exhibición del: *"Registro de Control de Inventarios de conformidad con lo establecido en el artículo 142 del Código Tributario llevado por la sociedad para los períodos tributarios fiscalizados;"* el cual fue exhibido y verificado físicamente, lo cual se hizo constar en acta suscrita a las trece horas treinta y cinco minutos del día veintinueve de marzo de dos mil once, firmada por el señor ----- en calidad de contador de la contribuyente apelante y -----, miembro del cuerpo de auditores de esta Dirección General.

Honorable Tribunal, de dicha verificación esta Administración Tributaria, determinó que la contribuyente inconforme, llevó registro de control de inventarios, sin cumplir con lo requerido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario en relación con el artículo 81 de su Reglamento de Aplicación, debido a que este no reflejaba clara y verazmente su real movimiento, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitieran individualizarlos e identificarlos plenamente; ya que se constató que para el control de entradas y salidas (mariscos), dicho Registro, únicamente consignaba los bienes, codificados de la siguiente manera: "1001" Pescado Fresco, "1002" Camarón, "1003" Calamar, "1004" Langosta, "1008" Caracol, utilizados en grandes rubros; sin especificar, las características en cuanto a su especie, tamaño o peso en libras, valor

de adquisición, entre otros, lo que imposibilitó el poder individualizar e identificar plenamente cada uno de los bienes que causaron ingreso o salida en el Registro de Control de Inventarios; en el caso de las salidas además de lo anterior, el registro incluía productos ya transformados, sobre los cuales no se ha establecido un control preciso de su transformación, lo cual no permitió conocer por separado el saldo de los bienes importados y adquiridos localmente, así como de los bienes que fueron objeto de transformación; así mismo, se advirtió que todos los bienes obtenidos de la actividad de extracción o pesca, al momento de ser ingresados al inventario, no fueron controlados individualmente, prueba de ello es que el pescado fresco, fue registrado bajo el concepto de Otros peces "1001", desconociéndose las características respecto a su especie, tamaño o peso en libras, valor de adquisición, saldo en unidades y valor monetario individualizado por cada uno de dichos bienes.

De lo anterior es que esta Administración Tributaria, determinó en el Informe de Auditoría... que si bien la contribuyente hoy en alzada llevó el Registro de Control de Inventarios de forma mecanizada en las oficinas administrativas, éste no cumplió con lo establecido en las disposiciones legales antes citadas, debido a que de la documentación proporcionada por la recurrente en el proceso de fiscalización y que corre agregada al expediente que esta Administración Tributaria lleva a nombre de la contribuyente apelante, se evidenció que el control de inventarios se encontraba elaborado de tal manera que no permitía individualizar ni identificar plenamente los bienes, por ejemplo en los comprobantes de crédito fiscal por compras de mariscos efectuados a los proveedores -----, -----, -----, -----, -----, -----, se observaron compras en concepto de pescado dorado mediano y grande, pescado pardo, pescado tiburón, pescado guacamayo, pescado cabrilla, pescado curvina, pescado lunarejo, pescado perico y camarón, sin embargo en los registros proporcionados por la contribuyente inconforme solamente tenía el control titulado respecto del pescado "Pescado fresco" y "camarón", sin hacer distinción al tipo o clase de pescado del que trataba, así como tampoco del tamaño de camarón que compraba; sin especificar, las características en cuanto a su especie, tamaño o peso en libras, valor de adquisición, entre otros, lo que imposibilitó el poder individualizar e identificar plenamente

cada uno de los bienes que causaron ingreso o salida en el Registro de Control de Inventarios.

De ahí Honorable Tribunal, que esta Oficina reafirma, comparte y justifica la determinación hecha en el citado Informe de Auditoría, debido a que tal y como se describió en párrafos precedentes, la forma de llevar el registro de control de inventarios por parte de la contribuyente hoy en alzada imposibilitó reflejar clara y verazmente el real movimiento de los productos, su valuación y resultado de las operaciones, en consecuencia, los registros proporcionados por la sociedad recurrente, no se adecuaron a lo prescrito en el artículo 142 del Código Tributario (...)"

"Ahora bien, respecto a lo manifestado por la contribuyente quejosa que tiene autorización para llevar el control de sus inventarios bajo el sistema de registro periódico, permitiéndole determinar el costo de su producto al final del ejercicio económico y para lo cual realiza un inventario físico al final de cada ejercicio como lo establece la técnica contable. Respecto de lo cual Honorable Tribunal, esta Administración Tributaria advierte que el hecho de haber adoptado dicho sistema para la contabilización y control de sus inventarios el registro periódico, el cual le permite establecer por medio de un conteo físico las existencias de mercaderías al finalizar el ejercicio, es importante traer a cuenta una característica del referido sistema y es que la cuenta contable inventarios no se afecta por ningún cargo ni abono durante el transcurso del ejercicio, sino hasta la conclusión del mismo al establecer el inventario final, ya que la adquisición de mercaderías se registra en una cuenta de compras, lo que imposibilitó conocer las existencias de productos en un momento determinado y por consiguiente el costo de los bienes vendidos, ya que estos datos sólo se conocerán al final del ejercicio. Asimismo, la utilización de dicho sistema posibilita que el valor correspondiente a las pérdidas de inventario, puedan deducirse como costo de venta del ejercicio, ya que el resultado del conteo físico únicamente registra existencias reales, lo que permite que se presuma como transferencia toda mercadería faltante en el inventario, sin que necesariamente éste hecho se haya materializado.

De ahí que no es procedente la pretensión expuesta por la recurrente social, en dar a conocer que además de llevar un registro de control de inventarios de conformidad

a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, lleva el sistema de inventario periódico, lo cual permitió un control de las existencias y registro de la mercadería que ingresa y sale del inventario, no obstante se advierte que el control de inventario exigido en dicha disposición legal es una obligación tanto para los sujetos que llevan el sistema de inventario periódico como para los que llevan el sistema de inventario permanente, lo cual se reafirma de lo dispuesto en el artículo 142 inciso quinto del citado Código, el cual dispone *"El registro de inventarios a que se refiere el inciso primero de este artículo debe llevarse de manera permanente y constituye un registro especial e independiente de los demás registros"* en consecuencia son obligaciones independientes. (...)"

""B. DE LA IMPROCEDENCIA EN DETERMINAR DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS POR CONSTITUIR CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL SALDO A FAVOR.

La contribuyente hoy en alzada, dentro de sus alegatos argumenta que esta Administración Tributaria en el Informe de Auditoría determinó como no presentadas las modificatorias que realizó a las declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios,... correspondientes a los períodos tributarios comprendidos de julio a diciembre de dos mil nueve, en las que aumenta el remanente de crédito fiscal a favor, aun cuando, se obtuvieron certificaciones proporcionadas por la Sección Control Documentario de dicha Dirección General, con las que se comprobó que fueron presentadas a esta Dirección General; además que la Unidad de Selección de Casos no haya programado estudio con el objeto de emitir resolución respecto a las modificatorias, considera que no es razón para considerarlas como no presentadas; así como haber realizado algunos procedimientos de búsqueda para confirmar con los proveedores las ventas realizadas a la contribuyente inconforme, tampoco es un elemento para determinar cómo no presentadas sus declaraciones modificadas.

A dicho efecto Honorable Tribunal, esta Administración Tributaria considera oportuno mencionar que las circunstancias que la sociedad recurrente cita para justificar

como hecho para considerar que sus declaraciones modificatorias se tuvieron como no presentadas, no son procedentes, debido a que consta en el Informe de Auditoría de fecha veintiuno de mayo de dos mil doce, respecto de lo cual la contribuyente inconforme tuvo conocimiento, en el apartado **“DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS POR CONSTITUIR CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL SALDO A FAVOR,”** de la descripción en forma específica de cada uno de los procedimientos y requerimientos de información y documentación efectuados para determinar si las declaraciones se tendrían como presentadas o como no presentadas, todo ello fundamentado en la disposición legal establecida en el artículo 104 del Código Tributario (...).”

“Para tener por presentadas las declaraciones modificatorias a que se refiere este artículo se practicará verificación por medio de auditores de la Administración Tributaria, para establecer la procedencia o no de tales modificatorias. En tanto no exista pronunciamiento favorable por parte de la Administración Tributaria sobre la procedencia de la modificatoria, dichas declaraciones no surtirán efecto alguno ni sustituirán a las que pretenden modificar.”; circunstancia que quedó ilustrada en el cuerpo del Informe de Auditoría y en la resolución objeto de alzada, detallando en los mismos de forma pormenorizada los procedimientos de auditoría desarrollados y los resultados obtenidos,... en el que se contempla que de conformidad a nota de la Unidad de Selección de Casos de esta Dirección General de fecha uno de febrero de dos mil doce, informó: “que de acuerdo a los registros contenidos en el Módulo Control Gestión de SIIT y Modulo de Administración de Casos CSMS, no se ha programado estudio para la contribuyente social fiscalizada, razón por la cual no existe pronunciamiento respecto a las modificaciones realizadas por la citada contribuyente”. Observándose que producto de la verificación efectuada por parte de esta Oficina a las declaraciones modificadas respecto de los períodos tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil nueve, fueron presentadas el veintiocho de mayo de dos mil diez, es decir con anterioridad a la fecha de notificación del auto que dio inicio a la fiscalización, ya que el proceso de fiscalización fue iniciado mediante auto de designación, emitido a las catorce horas treinta minutos del día dieciséis de marzo de dos mil once, notificado a las diez horas cuarenta y cinco minutos del día diecisiete del mes y año citados, por lo que de

conformidad a lo establecido en el artículo 104 inciso segundo del Código Tributario,... el procedimiento a seguir cuando los contribuyentes proceden a efectuar modificaciones de sus declaraciones presentadas en los que disminuyen el valor del impuesto a pagar o aumenten el saldo a favor, tal como sucedió en el caso particular de la contribuyente hoy en alzada y de lo cual no se aportaron los elementos necesarios que justificaran el origen y la procedencia del aumento al remanente de Crédito Fiscal, situación por la que no fue procedente tener por presentada las declaraciones modificatorias... de los períodos tributarios de julio a diciembre de dos mil nueve,... lo anterior fue verificado a raíz de los requerimientos que se realizaron a la sociedad recurrente para obtener información al respecto, así como la valoración de la información proporcionada, llegando esta Administración Tributaria a la conclusión que: *"La información proporcionada, fue verificada constatando que el origen del incremento al remanente de crédito del período anterior por la cantidad de **Veinticuatro Mil Ciento Cincuenta y Seis Dólares con Ochenta Centavos de Dólar (\$24,156.80)** consignado en la declaración modificatoria número 107030616016 correspondiente al período tributario de julio de dos mil nueve, proviene del nuevo Remanente de Crédito establecido en la declaración modificatoria del aludido impuesto del período tributario de junio de dos mil nueve; el cual se incrementó por la incorporación de crédito fiscal por la suma de **Veintiséis Mil Setecientos Noventa y Tres Dólares con Setenta y Un Centavos de Dólar (\$26,793.71)**, documentado con comprobantes de crédito fiscal emitidos por los proveedores: -----, -----, -----, -----, ----- y -----; asimismo las compras internas gravadas y su crédito fiscal incorporadas en las declaraciones modificatorias de los períodos de julio a diciembre de dos mil nueve, presentadas el día veintiocho de mayo de dos mil diez y que tuvieron incidencia en la determinación de los nuevos valores de remanentes de crédito fiscal, corresponden a operaciones de compras documentadas con comprobantes de crédito fiscal emitidos por los citados proveedores, quienes no pudieron ser ubicados en las direcciones informadas, así como en las consignadas en los referidos documentos y en las facilitadas por las instituciones gubernamentales (...)"*.

""Por lo que en este orden de ideas, esta Dirección General aplicó correctamente la normativa legal arribando a la conclusión de conformidad a lo establecido en el artículo 104 del Código Tributario, las declaraciones modificatorias respecto de los períodos

tributarios de julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil nueve, una vez efectuada las objeciones a las compras y créditos fiscales reclamados por la contribuyente inconforme provenientes de la adquisición de bienes muebles corporales, como consecuencia de la falta de demostración por parte de la sociedad impetrante de la existencia efectiva de tales operaciones, pues no aportó documentación que probara la recepción de los bienes (mariscos); así como, no demostró el pago a los proveedores, pues se comprobó que no realizó erogaciones de efectivo ni emisión de cheques o transferencias bancarias que comprobaran dicho pago en los períodos tributarios sujetos de investigación, dejando registrado en cuentas por pagar las cantidades consignadas en los comprobantes de crédito fiscal presuntamente emitidos por los proveedores; además, los proveedores no dieron respuesta a la información y documentación requerida que demostrara la entrega de los bienes vendidos a la sociedad quejosa, ya que estos no pudieron ser ubicados en las direcciones registradas en el Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT); por consiguiente, honorable Tribunal esta Administración Tributaria no reconoció las compras internas gravadas y su crédito fiscal incorporadas en las declaraciones modificatorias. (...)"

“C. DE LA IMPROCEDENCIA DE COMPRAS Y CRÉDITO FISCAL QUE NO SE RECONOCE SU DEDUCCIÓN POR CONSTITUIR OPERACIONES QUE LA CONTRIBUYENTE NO COMPROBÓ LA EXISTENCIA EFECTIVA.

Honorable Tribunal, respecto de dicho punto de inconformidad, esta Administración Tributaria no comparte lo expuesto por la contribuyente en alzada, en el sentido de que los procedimientos realizados abonan a la comprobación de la existencia efectiva de las operaciones de compras que realizó, debido a que la objeción a las compras internas gravadas y créditos fiscales efectuada a la sociedad recurrente, durante los períodos tributarios de julio a diciembre de dos mil nueve, no recae sobre los Comprobantes de Crédito Fiscal en sí mismos o las formalidades de estos, puesto que no son los Comprobantes de Crédito Fiscal los que están siendo cuestionados, sino que las operaciones que los referidos documentos amparan, ya que no comprobó la existencia efectiva de la operaciones descritas en los documentos, debido a que las mismas difieren de las realizadas según lo constatado por parte de esta Dirección General; en ese sentido

son los hechos y no la autenticidad de los documentos lo que está siendo cuestionado, así como tampoco se debe pretender que los documentos sean la base para calificar que no existieron las operaciones contenidas en los mismos, así como tampoco de que cumplan con los requisitos legales, lo cual no se está contrariando, sino que el punto medular en la objeción es que el contenido respecto de las operaciones o los bienes que se encuentran consignadas en los documentos hayan sido efectivamente adquiridos por la alzada, es por ello que ante todo debe comprobarse la existencia efectiva de la operación, lo cual la contribuyente no demostró dentro de las etapas procedimentales de fiscalización ni de audiencia y apertura a pruebas; además tal como consta en el informe de auditoría... se realizaron procedimientos por medio de los cuales se pudo constatar que efectivamente en los períodos tributarios antes relacionados, la contribuyente inconforme realizó transferencias de mariscos para consumo humano, las cuales se encuentran debidamente documentadas y registradas en los libros de ventas para el control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; sin embargo la alzada no aportó en el transcurso de la fiscalización ni en la etapa procesal de audiencia y apertura a pruebas la documentación idónea por medio de la cual demostrara que los bienes supuestamente adquiridos por parte de los proveedores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, correspondan a los que constan en las Facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por las transferencias efectuadas en los citados períodos tributarios. Ahora bien, es pertinente señalar que con base en el Principio de Verdad Material, las actuaciones de esta Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos,... en ese sentido la práctica de la prueba refuerza el principio de la verdad material, respecto de la cual esta Administración debe actuar en sujeción de los hechos investigados y conocidos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 literal h) e inciso final del Código Tributario.

Aunado a lo expuesto es importante señalar, que tal como consta en el apartado denominado **“REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS”** del Informe de Auditoría, el control de inventarios utilizado por la sociedad hoy en alzada en los períodos fiscalizados no cumplió con lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario en relación con el artículo 81 de su Reglamento de Aplicación, debido a que

este no reflejó clara y verazmente su real movimiento, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitieran individualizarlos e identificarlos plenamente; ya que para el control de entradas y salidas (mariscos), dicho Registro, consigna los bienes, codificados de la siguiente manera: "1001" Pescado Fresco, "1002" Camarón, "1003" Calamar, "1004" Langosta, "1008" Caracol, utilizados en grandes rubros; sin especificar, las características en cuanto a su especie, tamaño o peso en libras, valor de adquisición, entre otros, lo que no permitió el poder individualizar e identificar plenamente cada uno de los bienes que hayan causado ingreso o salida en el Registro de Control de Inventarios; en el caso de las salidas además de lo anterior, el registro incluye productos ya transformados, sobre los cuales no se estableció un control preciso de su transformación, lo cual no permitió conocer por separado el saldo de los bienes importados y adquiridos localmente, así como de los bienes que fueron objeto de transformación; así mismo, se advirtió que todos los bienes obtenidos de la actividad de extracción o pesca, al momento de ser ingresados al inventario, no fueron controlados individualmente, prueba de ello es que el pescado fresco, fue registrado bajo el concepto de Otros peces "1001", desconociéndose las características respecto a su especie, tamaño o peso en libras, valor de adquisición, saldo en unidades y valor monetario individualizado por cada uno de dichos bienes, por lo tanto debido a tales inconsistencias no fue posible poder comprobar en el transcurso de la fiscalización ni en la etapa de las oportunidades procesales de audiencia y apertura a prueba la vinculación directa de los bienes supuestamente adquiridos por parte de los relacionados proveedores y que constan en los documentos de ventas antes relacionados. (...)"

"Del mismo modo la contribuyente hoy en alzada, manifiesta que con la documentación que proporcionó por medio de los escritos de fechas quince de diciembre de dos mil once y veintiuno de febrero de dos mil doce, demostró la procedencia de los ajustes que originaron el incremento del remanente de crédito fiscal, la procedencia del incremento de las compras internas gravadas, los créditos fiscales emitidos por los proveedores y toda la información y documentación que prueba las operaciones realizadas.

Esta Administración Tributaria aclara que en el Informe de Auditoría de fecha veintiuno de mayo de dos mil doce,... consta que la contribuyente inconforme proporcionó en respuesta a requerimientos efectuados por esta Oficina, junto al escrito de fecha quince de diciembre de dos mil once, los siguientes documentos: los Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por los proveedores -----, -----, -----, -----, -----, ----- y -----, folios del libro de compras para el control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios... fotocopias de las partidas contables, mediante las que se efectuó el registro de las compras, fotocopia de las órdenes de compras con nombre y firma de quienes reciben y entregan el producto, direcciones de los citados proveedores. De igual forma en el escrito de fecha veintiuno de febrero de dos mil doce, la contribuyente quejosa manifestó que la procedencia del incremento de compras internas gravadas en los períodos de junio a diciembre de dos mil nueve, fue por no ser registradas en su momento, proporcionando además detalle de cada uno de los comprobantes de crédito fiscal, que integran el valor incrementado en las compras, el movimiento contable o registro auxiliar de las cuentas por pagar a los proveedores, sin embargo respecto del pago a los mismos, se limitó a proporcionar cuadro denominado "auxiliar proveedores 2009 y movimiento histórico de la cuenta Caja General y -----", lo cual fue verificado observando que dicho movimiento presentaba abonos a las cuentas de cada uno de los proveedores en comento, en los períodos de febrero a diciembre de dos mil diez, no obstante no anexó documentación que probara lo afirmado, a pesar que le fue requerida información adicional como la fecha de pago, número de cheque por medio del cual se efectuó el pago, nombre de la persona a favor de quien salió el cheque, cantidad pagada, número de partida contable donde se contabilizó el pago, documentación que sustentara la obtención del recurso económico como contrato de préstamo, voucher de cheques cobrados, transferencias bancarias, entre otros.

Esta Administración Tributaria, como consecuencia de la constatación y verificación a la información y documentación de la contribuyente hoy en alzada, concluyó que la documentación aportada en el proceso de fiscalización no eran pruebas suficientes que demostraran la existencia efectiva de las mencionadas operaciones de compras registradas por la contribuyente inconforme en los períodos tributarios investigados, debido a que con los citados documentos no demostró que los bienes comprados le

fueron entregados por parte de sus proveedores; asimismo, no demostró el pago correspondiente a los mismos, debido a que se comprobó que las cantidades reflejadas en los Comprobantes de Crédito Fiscal, fueron controladas en cuentas por pagar, además se constató que no realizó erogaciones de efectivo ni emisión de cheques o transferencias bancarias para pagar a los supuestos proveedores ya relacionados, los cuales después de realizar una exhaustiva búsqueda, se constató que las direcciones proporcionadas por la recurrente y las que constan en los registros de esta Administración Tributaria, surgieron diversas inconsistencias, tales como que en la dirección del inmueble éste se encontró deshabitado, inmuebles con un letrero de venta, direcciones inexistentes, en otras existía la dirección pero con un número diferente, y el único proveedor que se encontró fue la señora -----, la cual manifestó no haber realizado operaciones, según acta levantada a las once horas veinte minutos del día veintiuno de julio de dos mil once, situaciones que aunadas a la documentación proporcionada por la contribuyente apelante como los Comprobantes de Crédito Fiscal por si solos no demostraron la recepción de los bienes presuntamente transferidos por los proveedores, asimismo, las órdenes de compra que son documentos que la misma contribuyente inconforme emitió para su control interno, circunstancias que a esta Administración Tributaria no dan certeza de que la recurrente efectuó las compras que pretende deducirse. (...)"

“Ahora bien, en cuanto al requisito de la realización efectiva de la operación, esta Administración Tributaria señala que constituye un requisito sustancial para establecer la deducibilidad del crédito fiscal, ya que se insiste en que debe comprobarse que las operaciones detalladas en los comprobantes que documentan el crédito fiscal poseen un sustento real, es decir, tiene que demostrarse la existencia efectiva de la operación, que permita dilucidar la adquisición de los bienes, así como el pago realizado en virtud del mismo; lo cual está en concordancia, con lo establecido en el artículo 65-A inciso cuarto numeral 2) de la Ley en comento, en virtud a que plantea la improcedencia de la deducción de aquellos créditos fiscales, cuando el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios *"no compruebe la existencia efectiva de la operación"*, por lo cual, si la adquisición de los productos no es demostrada, no será reconocido como deducible por parte de esta Administración Tributaria el crédito fiscal respectivo.

De tal forma, que cuando se está en presencia del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la procedencia de la deducibilidad está condicionada a una serie de requisitos legales, los que no pueden ser desatendidos por esta Administración Tributaria ni por los contribuyentes, pues implicaría una alteración al principio de legalidad establecido en el artículo 86 de la Constitución de la República de El Salvador y en tal sentido, en el presente caso esta Dirección General en base al artículo 65-A inciso cuarto numeral 2) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en virtud a que plantea la improcedencia de la deducción de aquellos créditos fiscales, cuando el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios *"no compruebe la existencia efectiva de la operación"*, por lo cual, si la adquisición de los productos no es demostrada, no será deducible el crédito fiscal que en el presente caso le fueron transferidos por los proveedores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, durante los períodos tributarios de julio a diciembre de dos mil nueve, en virtud de que el adquirente de los bienes o productos, no comprobó la existencia efectiva de las operaciones respaldadas en los mismos, independientemente que el Comprobante de Crédito Fiscal cumpla con los requisitos formales del artículo 114 literal a) del Código Tributario o que la contribuyente quejosa pretenda hacer valer que baste con el crédito fiscal para alegar a su favor la deducción del mismo, lo cual carece de sustento legal. De ahí que la recurrente con la documentación aportada en la fiscalización no comprobó la procedencia de los ajustes que originaron el incremento de remanente del crédito, ni el incremento por las compras internas gravadas, ni que los Comprobantes de Crédito Fiscal demuestren que los bienes muebles corporales consistentes en mariscos para consumo humano de las diferentes especies y tamaños, fueron adquiridos por la recurrente. (...)"

""Es oportuno aclarar, que la contribuyente inconforme dentro de sus elucubraciones menciona que con la documentación aportada ha demostrado el proceso de recepción y procesamiento de los productos adquiridos hasta su paso final de facturación, registros y declaración respectiva, argumento que esta Administración Tributaria no comparte, debido a que se evidenció en el Informe de Auditoría de fecha veintiuno de mayo de dos mil doce, que la contribuyente hoy en alzada no comprobó la recepción de los bienes, pues al proporcionar las ordenes de compras en la fiscalización, se verificó que estas fueron emitidas por ella misma, firmadas por la representante legal

de la recurrente, registradas en el libro de compras y contabilidad, no obstante con la referida documentación únicamente comprobó que efectúa su registro contable. Expresó la contribuyente hoy en alzada que hay un procesamiento de los productos, sin embargo de la información proporcionada por la contribuyente inconforme durante el proceso de fiscalización en ningún momento manifestó ni dejó evidencia por un lado de que realizara un proceso o transformación a los bienes recibidos, y por otro lado no comprobó ni demostró que al respecto llevó o realizó controles internos suficientes, que lo afirmen y que le sirvan de indicativos al recibir los bienes que se le transfirieron, pues al manifestar "procesamiento de productos" que tipo de transformación realizaba a los bienes transferidos, si los vendía inmediatamente, si los vendía limpios o si los vendía tal como los recibía, si al almacenarlos los enviaba a un cuarto de refrigeración, si los clasificaba como lo hacía, no comprobando continuidad alguna de los bienes al adquirirlos. Además, es de advertir que según inventario lo llevaba a la cuenta Anexo al Balance General el cual consta a folio 176 del expediente del citado impuesto y que esta Oficina lleva a nombre de la contribuyente inconforme, consignando nada más en el inventario la cuenta 11060102 "pescado" no siendo identificable las características de los bienes, en consecuencia del inventario que llevaba la alzada, no se demostró en forma clara, una clasificación ni conversión de los mismos, al recibir los productos, ya que como se mencionó, el inventario no refleja las características de los mismos, ni cuenta con documentación adicional que demuestre lo que en él se consigna, por lo que según criterio de esta Administración Tributaria no son procedentes los argumentos expuestos por la contribuyente hoy en alzada. (...)"

"La contribuyente señala que si la información y documentación requerida en el proceso de la auditoría no fue suficiente para que la Dirección General quedase satisfecha para determinar la real procedencia de las operaciones registradas y documentadas pone a su disposición nuevamente toda la documentación e información que requiera adicionalmente para su verificación.

Al respecto esta Administración Tributaria, considera oportuno tomar en cuenta que de conformidad a lo dispuesto en el artículo 203 inciso primero del Código Tributario,

el cual establece *"Corresponde al sujeto pasivo o responsable comprobar la existencia de los hechos declarados y en general de todos aquellos hechos que alegue en su favor"*, asimismo el artículo 206 inciso primero del mismo Código, cita lo siguiente: *"Para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente"*, del contenido de dichas disposiciones legales, se desprende que el reclamo de la deducción de la compra y el crédito fiscal por la adquisición de los productos en cuestión lo ha hecho la contribuyente hoy en alzada y por lo tanto, a ella le corresponde probar la existencia efectiva de dichas operaciones y por consiguiente, debió procurar en el proceso de fiscalización y en los plazos que esta Administración Tributaria otorgó para el ejercicio de las oportunidades procesales de audiencia y apertura a prueba que no quedaran dudas sobre las operaciones realizadas contando con documentos idóneos para tal fin, de ahí que no es pertinente que esta Oficina requiera información adicional cuando la obligada a comprobarlos de manera irrefutable es ella... por haberlos declarado y lo que se le está cuestionando es la falta de comprobación de la existencia de las operaciones realizadas.

Así también, la contribuyente quejosa manifiesta que esta Dirección General al desarrollar procedimientos que le demuestren la real procedencia de sus operaciones violentó el debido proceso, ya que según informe de auditoría, la proveedora -----, ... se encontraba en cama por alumbramiento y que por motivo de dificultad para movilizarse solicitó al auditor que le facilitara un medio apropiado para pronunciarse y ante lo cual se procedió a elaborar un acta a las once horas veinte minutos del día veintiuno de julio de dos mil once, como respuesta al requerimiento, suscrita por la señora ----- y el auditor -----, dicho procedimiento no es procedente ya que el auditor debió facilitarle la información y procedimientos que establece el artículo 34 del Código Tributario para tal efecto.

Sobre lo alegado por la contribuyente hoy en alzada esta Dirección General, considera oportuno aclarar que en el Código Tributario, en el Capítulo IV denominado "Régimen Probatorio", específicamente en la Sección Tercera "Prueba Documental", se

encuentra el artículo 208 inciso segundo del Código Tributario, el cual prescribe "Las actas que sean levantadas por la Administración Tributaria en el ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, que regula este Código, tendrán para todos los efecto valor de prueba documental." De lo anterior, esta Administración Tributaria advierte que al solicitarle información y documentación a la proveedora de la recurrente social, por medio de requerimiento... de fecha siete de abril de dos mil once, se cumplió con el primer objetivo siendo este el de la notificación al haber encontrado a la señora ----- y haberse hecho de su conocimiento del acto administrativo en forma personal; y el segundo, ante la iniciativa de la misma proveedora de encontrarse convaliente por alumbramiento, ante tal circunstancia el auditor procedió a facilitar dentro de los medios de prueba que la ley le franquea a esta Administración Tributaria el levantamiento de un acta, en la cual la referida señora ----- manifestó no haber realizado operaciones comerciales con la contribuyente inconforme en los períodos tributarios investigados, de ahí que la actuación ejecutada, se encuentra apegada a derecho, y la proveedora tuvo una verdadera participación y protagonismo con su colaboración en el proceso, por lo que no existió violación al debido proceso por parte de esta Administración Tributaria, acoplado esta Oficina su actuación dentro de los parámetros legales, lo cual se traduce en una correcta aplicación de las disposiciones legales pertinentes al caso objeto que nos ocupa, cumpliendo también con el principio de legalidad regulado en el artículo 3 literal c) e inciso cuarto del Código Tributario.

DEL REMANENTE DE CRÉDITO FISCAL DETERMINADO

Por último la contribuyente inconforme, manifiesta que en vista de los alegatos presentados en los literales anteriores, no está de acuerdo con el nuevo remanente de crédito fiscal determinado por parte de esta Dirección General.

Sobre dicha inconformidad y como ya se ha mencionado en el desarrollo del presente informe justificativo... de conformidad a lo prescrito en los artículos 4, 5 inciso primero, 6 y 7 inciso primero literal l) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se determinó que la sociedad recurrente omitió declarar ventas internas gravadas con la tasa del trece por ciento (13%) del impuesto de

la materia por la suma de... (\$1,042,442.76), las cuales provinieron de la transferencia de dominio a título oneroso de mariscos para consumo humano de las diferentes especies y tamaños; operaciones que fueron documentadas con comprobantes de crédito fiscal y facturas de consumidor final, registrados en los libros de ventas respectivos; asimismo, según lo dispuesto en los artículos 65 incisos segundo y cuarto y 65-A inciso cuarto numeral 2) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y el artículo 203 del Código Tributario, se determinó que como resultado de haber determinado débito fiscal omitido, crédito fiscal reconocido por operaciones consideradas indispensables para el objeto, giro o actividad que desarrolló la contribuyente inconforme y crédito fiscal no reconocido como deducible del débito fiscal proveniente de compras de mariscos sobre las cuales la sociedad hoy en alzada, no comprobó la existencia efectiva de las mismas, se originaron variaciones en los valores declarados y por consiguiente se determinaron nuevos valores de remanente de crédito fiscal que a la contribuyente quejosa le corresponde reclamarse respecto de los períodos tributarios de julio a octubre de dos mil nueve, no como producto de una determinación antojadizada de esta Administración Tributaria, sino de un verdadero proceso de fiscalización e investigación ordenado en virtud del auto de designación proveído... que culminó con el correspondiente informe de auditoría de fecha veintiuno de mayo de dos mil doce, otorgándose al mismo tiempo las oportunidades procedimentales de audiencia y apertura a prueba con el objeto manifestare su conformidad o no con el resultado de la fiscalización efectuada por esta Oficina, planteando las alegaciones que pudieran convenir a su derecho o presentando las pruebas idóneas y conducentes que ampararan la razón de su inconformidad, habiendo hecho uso la sociedad recurrente de dichas oportunidades procedimentales, no obstante con los argumentos invocados esta Dirección General estableció que los mismos no desvirtúan la determinación impositiva contenida en el referido Informe de Auditoría, así como la prueba aportada no fue idónea ni conducente para desvirtuar la determinación efectuada por esta Administración Tributaria. (...)"".

III.- Este Tribunal emitió auto de las ocho horas cincuenta minutos del día veintinueve de noviembre del año dos mil doce, 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 veintiuno de diciembre del año dos mil doce, en el que solicitó

se valorara la prueba presentada en las etapas de fiscalización y de audiencia y apertura a pruebas.

Seguidamente, este Tribunal mediante auto de las diez horas cuarenta minutos del día veintiuno de mayo del año dos mil trece, mandó oír en alegaciones finales a la imponente social, derecho del cual hizo uso, al presentar escrito el día siete de junio de dos mil trece; quedando el presente Incidente de Apelación en estado para emitir sentencia.

IV.- Del análisis de 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:

Antes de proceder al análisis de los argumentos a partir de los cuales la sociedad apelante ha mostrado su inconformidad con el accionar de la Administración Tributaria, este Tribunal considera pertinente contextualizar las particularidades que rodean al presente caso, con el objeto de facilitar la comprensión del criterio que este Ente Contralor adopta con respecto a la problemática propuesta.

Según la documentación agregada al Expediente Administrativo, la Dirección General por medio de auto de designación emitido a las catorce horas treinta minutos del día dieciséis de marzo del año dos mil once, ordenó fiscalizar e investigar a la sociedad apelante -----, a fin de establecer si la citada sociedad había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación, y demás disposiciones legales, en relación con el citado impuesto, respecto de los períodos tributarios comprendidos de julio a diciembre del año dos mil nueve.

Como producto de la fiscalización ordenada, la Dirección General estableció –entre otras cosas– en la *ratio decidendi* de la Resolución impugnada, que las Declaraciones Modificadorias presentadas por la sociedad apelante respecto de los períodos tributarios

comprendidos de julio a diciembre del año dos mil nueve se tenían como no presentadas, de conformidad al artículo 104 incisos primero y segundo del Código Tributario, debido a que en las mismas se aumentó el saldo a favor en concepto de remanente de crédito fiscal producto de: i) el incremento al remanente de crédito fiscal del período anterior consignado en la declaración modificatoria del período tributario de julio de dos mil nueve, el cual se incrementó por la incorporación en el período de junio de dos mil nueve, de compras internas gravadas por la cantidad de **DOSCIENTOS SEIS MIL CIENTO CINCO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$206,105.52)** y su respectivo crédito fiscal por la suma de **VEINTISÉIS MIL SETECIENTOS NOVENTA Y TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$26,793.71)**, provenientes de operaciones de compras de mariscos las cuales no se demostró su existencia efectiva, así también, la Administración Tributaria no reconoció como deducibles compras internas gravadas por la cantidad de **UN MILLÓN CIENTO VEINTITRÉS MIL SETECIENTOS VEINTISÉIS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON DOS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,123,726.02)** y su respectivo crédito fiscal por la suma de **CIENTO CUARENTA Y SEIS MIL OCHENTA Y TRES DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$146,083.74)**, documentado y registrado respecto de los períodos tributarios fiscalizados, debido a que la sociedad apelante tampoco demostró la existencia efectiva de las operaciones, lo cual es un requisito de deducibilidad de los créditos fiscales según el artículo 65-A inciso cuarto numeral 2) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Las operaciones y créditos fiscales que la Administración Tributaria no reconoce su deducción, se encuentran documentadas con Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por los señores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, personas que no fueron encontradas en el procedimiento de fiscalización y la única persona que fue encontrada negó haber realizado operaciones, verificando además, la Dirección General que las Declaraciones

presentadas por los supuestos proveedores respecto de los períodos de julio a diciembre del año dos mil nueve, fueron presentadas a cero o no se presentaron, excepto la señora ----- que declaró operaciones gravadas en los períodos de julio, agosto y septiembre de dos mil nueve. Asimismo, no se demostró el pago correspondiente a los proveedores, ya que las operaciones fueron controladas en cuentas por pagar, donde no se verifica ninguna erogación en efectivo ni por medio de cheques o transferencia bancaria.

Establecido lo anterior, este Tribunal procede a analizar los argumentos expuestos por la sociedad apelante, de la siguiente manera:

1. SOBRE LA EXISTENCIA EFECTIVA DE LAS OPERACIONES DE COMPRA.

La sociedad apelante en los puntos b) y c) de su escrito de apelación, manifiesta en síntesis que no está de acuerdo con la determinación oficiosa de la Dirección General respecto de los períodos tributarios de julio a diciembre del año dos mil nueve, debido a que no se reconoce la deducción de las compras documentadas con comprobantes de crédito fiscal emitidos por los señores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, las cuales si se ha demostrado su existencia, ya que presentó los documentos legales, fotocopia de registros contables y del libro de compras IVA, fotocopia del registro de control de inventarios e inventario final, fotocopias de órdenes de compra, fotocopia de recibos por pago en efectivo.

La Administración Tributaria manifestó en síntesis que la contribuyente no comprobó la existencia efectiva de las operaciones de compra, pues únicamente se presentó documentación formal que no respalda la existencia del hecho generador, en virtud de que éstos carecen de los elementos sustantivos necesarios para su validez, además, en el procedimiento de fiscalización los supuestos proveedores no fueron encontrados y el que fue encontrado negó haber realizado operaciones, verificando además que las Declaraciones presentadas por los supuestos proveedores respecto de los períodos de julio a diciembre del año dos mil nueve, fueron presentadas a cero, asimismo, no se demostró el pago correspondiente a los proveedores, ya que las operaciones fueron

controladas en cuentas por pagar, donde no se verifica ninguna erogación en efectivo, ni por medio de cheques o transferencia bancaria.

Para establecer la procedencia o no de los créditos fiscales en cuestión, este Tribunal considera necesario señalar lo siguiente:

Por regla general, según se establece en el artículo 64 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el impuesto que corresponde pagar a los contribuyentes del referido tributo, será la diferencia que resulte de deducir del débito fiscal causado en el período tributario, el crédito fiscal trasladado al sujeto pasivo al adquirir bienes o utilizar servicios, y en su caso, el impuesto pagado en la importación o internación definitiva de los bienes, en el mismo período tributario, por lo que en virtud de la trascendencia de los créditos fiscales a efecto de establecer el monto de la obligación tributaria de los contribuyentes, el legislador ha establecido ciertos requisitos que deberán cumplirse a fin de hacer posible su deducción, los que se estipulan en el artículo 65 de la referida Ley, que en lo pertinente señala lo siguiente:

""Únicamente será deducible el crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal en la forma indicada en el artículo 64 de esta ley, en los casos siguientes:

- 1- Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo realizable.*
- 2- Adquisiciones de bienes muebles corporales destinados al activo fijo, cuando en éste conserven su individualidad y no se incorporen a un bien inmueble.*
- 3- Desembolsos efectuados para la utilización de servicios, siempre que no se destinen a la construcción o edificación de bienes inmuebles nuevos, sea por precio alzado o por administración de obra o cualquier otra modalidad de contratación.*
- 4- Gastos generales destinados exclusivamente a los fines de la realización del objeto, giro o actividad del contribuyente...""*

""Las operaciones mencionadas en los numerales anteriores deberán ser indispensables para el objeto, giro o actividad del contribuyente y para la generación de operaciones gravadas con este impuesto y que por lo tanto generen débito fiscal, o de

operaciones gravadas con tasa cero por ciento, caso contrario no será deducible el crédito fiscal. (...)”

”Para efectos de la deducibilidad a que se refiere este artículo se requerirá en todo caso, que la operación que origina el crédito fiscal esté documentada con el Comprobante de Crédito Fiscal original y que figure la cantidad trasladada como crédito fiscal en forma separada del precio de los bienes o remuneración de los servicios, o se compruebe documentalmente el monto del impuesto pagado en la importación o internación de los bienes o de los servicios. Además, todo ello debe estar debidamente registrado en el libro de compras que establece el artículo 141 del Código Tributario y en la contabilidad formal o en libros especiales, en este último caso, según se trate de contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad formal (...)”.

Asimismo, el artículo 65-A inciso 4º numeral 2) de la normativa en estudio, reitera la improcedencia de la deducción de aquellos créditos fiscales, cuando el adquirente de los bienes o prestatario de los servicios *”no compruebe la existencia efectiva de la operación”*.

Según dichos artículos, no toda suma trasladada en las adquisiciones e importaciones de bienes y/o servicios constituirá un crédito fiscal computable para el sujeto pasivo, sino que para que dicha suma sea computable como crédito fiscal contra el débito fiscal causado en el período tributario, deberá cumplir con ciertas condiciones *sustanciales y formales*, como lo son, entre otras:

a) Que exista una operación de compra, es decir, que por una parte haya existido realmente una adquisición de bienes o una utilización de servicios y como contraprestación a éstas, la obligación de pagar el valor de los mismos;

b) Que las adquisiciones de bienes muebles corporales o desembolsos para la utilización de servicios efectuados por los contribuyentes, estén relacionados con el objeto, giro o actividad económica del mismo, lo que implica que el gasto efectuado deberá ser necesario para su consecución, por lo tanto, vinculado a la generación de operaciones gravadas con el referido impuesto que generen a su vez débito fiscal;

c) Que la operación que origina el crédito fiscal esté debidamente documentada con el comprobante de crédito fiscal original;

d) Que en el comprobante emitido figure de forma separada la cantidad trasladada como crédito fiscal del precio de los bienes o remuneración de los servicios; y

e) Que las operaciones se encuentren debidamente registradas en el libro de compras IVA y en la contabilidad formal o en libros especiales, en este último caso, según se trate de contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad formal.

Los presupuestos planteados constituyen requisitos para establecer la deducibilidad del crédito fiscal, y particularmente la existencia efectiva de una operación de compra constituye un requisito sustancial para establecer la deducibilidad del crédito fiscal. En este sentido, antes de valorar lo indispensable de la operación con respecto al objeto, giro o actividad de la sociedad apelante y a la generación de operaciones gravadas que se traduzcan en la generación de débitos fiscales, tiene que comprobarse la existencia efectiva de la operación.

Para la comprobación de la existencia efectiva de las operaciones, no debe soslayarse el régimen probatorio establecido en la legislación tributaria. En ese sentido, cabe mencionar que según el artículo 201 del Código Tributario, la idoneidad de los medios probatorios se establecerá de conformidad a la existencia de los actos que establezcan las Leyes Tributarias y a falta de éstas las del Derecho Común.

Por su parte, el artículo 416 del Código Procesal Civil y Mercantil señala que el Juez o Tribunal deberá valorar la prueba en su conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, no obstante, la prueba documental se estará a lo dispuesto sobre su valor tasado.

Así las cosas, es importante señalar que el artículo 206 del Código Tributario determina que: *""Para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas*

por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente.

Para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos, éstas deberán asentarse contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes. En materia tributaria la validez probatoria de los instrumentos emanados de país extranjero estará sujeta al cumplimiento de los requisitos y formalidades prescritos en el artículo 261 del Código de Procedimientos Civiles.””

Adicionalmente, el artículo 139 inciso tercero del Código Tributario indica: *”La contabilidad formal deberá complementarse con los libros auxiliares de cuentas necesarios y respaldarse con la documentación legal que sustente los registros, que permita establecer con suficiente orden y claridad los hechos generadores de los tributos establecidos en las respectivas leyes tributarias, las erogaciones, estimaciones y todas las operaciones que permitan establecer su real situación tributaria””*

En el caso de autos, la sociedad apelante pretende que se le reconozca como deducible el crédito fiscal derivado de operaciones de compras documentadas por los señores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, en concepto de venta de mariscos. La prueba que la sociedad apelante presentó en el desarrollo del procedimiento de determinación oficiosa, con el objeto de deducirse el crédito fiscal, fue la siguiente:

1. Fotocopia de Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos por sus proveedores.
2. Fotocopia del libro de Compras IVA de julio a diciembre del año dos mil nueve.
3. Fotocopia de Libros legalizados y auxiliares de contabilidad, donde aparecen registradas las operaciones.
4. Fotocopia de las partidas de diario.
5. Fotocopia del Registro de Control de Inventarios.
6. Fotocopia del Inventario Final del año dos mil nueve.
7. Fotocopias de órdenes de compra.
8. Fotocopia de recibos simples por pagos en efectivo.

Como se ha dicho, la Administración Tributaria sostiene que la sociedad apelante no demostró la existencia efectiva de cada una de las compras detalladas en los Comprobantes de Crédito Fiscal.

Si bien la contribuyente ha presentado los documentos legales idóneos que requiere el artículo 206 del Código Tributario para respaldar sus deducciones, junto con sus registros contables; este Tribunal advierte que de conformidad al artículo 3 del Código Tributario, las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a una serie de principios generales, entre ellos el Principio de Verdad Material, según el cual las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

De acuerdo con la Sala de lo Contencioso Administrativo los principios regulados por el Código Tributario, *“constituyen parámetros generales, a partir de los cuales se deben fundamentar las actuaciones de la Administración Pública Tributaria. Ésta, en aplicación de dichas normas, se entiende facultada para realizar vastas labores de investigación y fiscalización, entre las cuales encontramos: pedir informes al contribuyente, informes a terceros (personas naturales, jurídicas o instituciones públicas) incluso cruzar información, etc”*. (Sentencia emitida a las catorce horas dos minutos del día veintisiete de enero del año dos mil catorce, con referencia 137-2011).

Según los Procedimientos de Auditoría detallados en el Informe de Auditoría de fecha veintiuno de mayo del año dos mil doce, la Administración Tributaria con el objeto de comprobar la existencia efectiva de las operaciones reclamadas por la sociedad apelante, solicitó a la Sección Control Documentario de la Dirección General de Impuestos Internos, certificación de las Declaraciones de IVA correspondientes a los períodos de julio a diciembre del año dos mil nueve, presentadas por los proveedores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, verificándose que fueron presentadas con cero valores, a excepción de las Declaraciones presentadas por la señora ----- respecto de los períodos de julio a septiembre de dos mil nueve y el señor ----- respecto de los períodos de agosto y septiembre del citado año.

Asimismo, se procedió a requerir a los citados proveedores a efecto de que confirmaran las operaciones realizadas con la sociedad apelante, notificándoles los requerimientos en las direcciones señaladas por cada uno para recibir notificaciones; sin embargo, algunos no fueron encontrados en las direcciones señaladas para recibir notificaciones, según actas levantadas al respecto, y en otros casos, las direcciones señaladas eran inexistentes.

De igual forma, se procedió a requerir a algunas Alcaldías Municipales información referente a los establecimientos comerciales y direcciones de los proveedores de la sociedad apelante, informando dichas Alcaldías en algunos casos las mismas direcciones señaladas por lo proveedores ante la Administración Tributaria y en otros que no se encuentran registrados en su base de datos.

También, se solicitó al Registro Nacional de las Personas Naturales impresión certificada de datos de los proveedores, a fin de ubicarlos, ante lo cual dicha institución proporcionó la información requerida, sin embargo, no se pudo ubicar a los proveedores en las direcciones proporcionadas.

En virtud de los hechos verificados por la Administración Tributaria, este Tribunal considera que al valorar la prueba en su conjunto, existen elementos que razonablemente demuestran la inexistencia de las operaciones realizadas con los proveedores -----, -----, -----, ----- y -----.

Asimismo, en relación al escrito presentado por la señora -----, en el que confirmaba las operaciones realizadas con la sociedad apelante, este Tribunal considera que debido a los hallazgos verificados por la Administración Tributaria era necesario que dicha señora presentara las Declaraciones de IVA donde habían sido declaradas esas operaciones, junto con el libro de ventas a contribuyentes de IVA y los libros de contabilidad donde se comprobara el registro de esas operaciones.

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que el procedimiento llevado por la Dirección General, está apegado a Derecho, al objetar a la sociedad impetrante la deducción de los créditos fiscales documentados por los proveedores -----, -----, -----, -----, ----- y -----, en consecuencia, debe confirmarse la Resolución en este punto.

No obstante lo antes mencionado, se estima relevante advertir a la Administración Tributaria que al presentarse la situación establecida en el artículo 104 incisos primero y segundo del Código Tributario, que contempla la presentación de Declaraciones Modificadorias que aumentan el saldo a favor o disminuyen el impuesto a pagar; la Administración Tributaria para resguardar los derechos fundamentales del contribuyente y la seguridad jurídica del mismo, deberá pronunciarse previamente al auto que ordena la fiscalización, sobre la procedencia o no, de las Declaraciones Modificadorias presentadas por el contribuyente, a fin de no crear incertidumbre en la esfera jurídica del contribuyente, en cuanto si procede o no las modificaciones presentadas.

2. DEL REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS.

Sobre este punto la apelante social expone que no está de acuerdo con la afirmación de la Administración Tributaria, en relación a que su registro de control de inventarios, no cumple con lo requerido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, en relación con el artículo 81 de su Reglamento de Aplicación, debido a que este no refleja clara y verazmente su real movimiento, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permita individualizarlos e identificarlos plenamente.

Al respecto, este Tribunal advierte que en el Informe de Auditoría de fecha veintiuno de mayo del año dos mil doce, la Administración Tributaria verificó que el registro de control de inventarios utilizado por la sociedad apelante, no refleja clara y verazmente su real movimiento, ni contiene la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente, ya que se pudo constatar que para el control de entradas y salidas de bienes, dicho registro consigna los bienes codificados de la siguiente manera: "1001" Pescado Fresco, "1002" Camarón,

“1003” Calamar, “1004” Langosta, “1008” Caracol, sin especificar las características en cuanto a especie, tamaño o peso en libras, valor de adquisición, entre otros, lo que imposibilita poder individualizar e identificar plenamente cada uno de los bienes que ha causado ingreso o salida en el registro de control de inventarios, por lo que el señalamiento efectuado por la Administración Tributaria es conforme a derecho.

3. DE LAS MULTAS POR EVASIÓN INTENCIONAL DEL IMPUESTO.

En cuanto a las multas impuestas de conformidad a lo establecido en el artículo 254 inciso primero literales b) y e) del Código Tributario, por evasión intencional del impuesto, respecto de los períodos tributarios de noviembre y diciembre del año dos mil nueve, la parte alzada no manifestó razón de inconformidad alguna; no obstante, este Tribunal verifica que la misma fue impuesta conforme a derecho, ya que se comprobó que la contribuyente omitió declarar operaciones internas gravadas respecto de los períodos tributarios de noviembre y diciembre del año dos mil nueve, por la cantidad de DOSCIENTOS SEIS MIL OCHOCIENTOS DOCE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$206,812.69) y su respectivo débito fiscal por la suma de VEINTISÉIS MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y CINCO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$26,885.65), por lo que debe confirmarse la actuación de la Dirección General con respecto a la imposición de dicha multa.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones 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 pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día trece de agosto del año dos mil doce, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por los conceptos y montos detallado al inicio de la presente sentencia.

Emítase los mandamientos de ingreso correspondientes.

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
VOCALÉS QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. DRUBIO.---R. CARBALLO.---J. MOLINA.--
J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

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

VOTO RAZONADO DEL VOCAL ADUANERO -----.

En el presente caso expreso mi criterio en desacuerdo con la sentencia emitida a las ocho horas nueve minutos del día treinta de abril del año dos mil quince, con número de referencia I1209007TM, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, únicamente en cuanto a lo manifestado por los demás miembros del Tribunal en relación a que la Administración Tributaria deberá pronunciarse previó a la emisión del auto que ordena la fiscalización, sobre la procedencia o no, de las Declaraciones Modificadorias que aumentan el saldo a favor o disminuyen el impuesto a pagar, según el procedimiento dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario, a fin de resguardar los derechos fundamentales del contribuyente y la seguridad jurídica del mismo, y no crear incertidumbre en la esfera jurídica del contribuyente, en cuanto si procede o no las modificaciones presentadas.

El artículo 104 del Código Tributario, literalmente cita: *""El sujeto pasivo podrá presentar ante la Administración Tributaria declaración modifcatoria en la que disminuya el valor del impuesto a pagar o aumente el saldo a favor. Tal corrección deberá*

efectuarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, siempre que no se hubiere notificado el auto que ordena la fiscalización.

Para tener por presentadas las declaraciones modificatorias a que se refiere éste artículo se practicará verificación por medio de auditores de la Administración Tributaria, para establecer la procedencia o no de tales modificatorias. En tanto no exista pronunciamiento favorable por parte de la Administración Tributaria sobre la procedencia de la modificatoria, dichas declaraciones no surtirán efecto alguno ni sustituirán a las que pretenden modificar.

Cuando las declaraciones modificatorias presenten saldos a favor, se suspenderá el cómputo del plazo de caducidad de la acción de devolución a que se refieren los artículos 212 y 213 de este código, durante el lapso que la Administración Tributaria practique las comprobaciones correspondientes hasta que se pronuncie sobre la procedencia o no de las declaraciones modificatorias. Si el resultado de la verificación es favorable a los intereses del contribuyente y éste realiza por escrito la solicitud del saldo a favor a la Administración Tributaria y dicho saldo es de aquellos que la ley tributaria permite devolver, la Administración Tributaria deberá adoptar el resultado de dicha verificación y emitir la resolución correspondiente sin que se requiera nueva verificación. En todo caso, se verificará si no existen deudas tributarias con las que deba compensarse el saldo a favor establecido.

Las constataciones que en virtud de lo dispuesto en este artículo realice la Administración Tributaria serán sin perjuicio de la facultad de fiscalización que conforme a la ley le asiste.””

El artículo citado, en ninguna parte establece como obligación imperativa realizar la verificación de la procedencia o no de las declaraciones modificatorias presentadas por los contribuyentes, previo al inicio del procedimiento de fiscalización. Por lo cual dicha verificación puede realizarse un procedimiento de fiscalización, el cual tiene por finalidad establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos.

Lo anterior se fundamenta además, en el principio de economía regulado en el artículo 3 inciso séptimo del Código Tributario, según el cual se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.

Como se sabe, los principios regulados en el Código Tributario constituyen parámetros generales a partir de los cuales se deben ajustar las actuaciones de la Administración Pública Tributaria. De tal suerte, que en el procedimiento de fiscalización se pueden concentrar todas las actuaciones procesales tendientes a verificar la procedencia o no de las declaraciones modificatorias.

Finalmente, considero que los demás miembros de este Tribunal no son congruentes en sus afirmaciones, ya que señalan que la finalidad de realizar el procedimiento de verificación de la procedencia o no de las declaraciones modificatorias previo al inicio de la fiscalización, es con el fin de resguardar los derechos fundamentales del contribuyente y la seguridad jurídica del mismo, y no crear incertidumbre en su esfera jurídica. No obstante, en el presente caso no ha existido pronunciamiento sobre la procedencia o no de las declaraciones modificatorias, previo al inicio del procedimiento de fiscalización, y sin embargo, los demás miembros de este Tribunal no han señalado ninguna violación a derechos fundamentales del apelante, asimismo, del análisis al escrito de apelación, se advierte que el contribuyente ha tenido en todo momento certidumbre sobre la situación jurídica de sus declaraciones modificatorias, las cuales se han tenido como no presentadas.

Incluso, el artículo 104 inciso segundo del Código Tributario es claro al establecer que en tanto no exista pronunciamiento favorable por parte de la Administración Tributaria sobre la procedencia de la modificatoria, dichas declaraciones no surtirán efecto alguno.

Por todo lo anterior, no estoy de acuerdo con lo manifestado por los demás miembros del Tribunal respecto de dicha argumentación.

Así dejo expresado mi voto razonado.

San Salvador, treinta de abril del año dos mil quince.

NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL SEÑOR VOCAL QUE LA SUSCRIBE.---
C.E. TOR. F.--- RUBRICADA.

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