



Inc. R1404011TM

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

VISTOS en apelación la Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas veinte minutos del día veinte de marzo del año dos mil catorce, a nombre de la -----, que se abrevia -----, por medio de la cual se resolvió:

1) DETERMINAR a cargo de la aludida sociedad: **a)** Disminución de saldo a favor en concepto de Excedente de Impuesto sobre la Renta por la cantidad de **DIECISÉIS MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE DÓLARES NOVENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$16,979.97)**; declarado en exceso respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil diez, el cual constituirá deuda tributaria de conformidad a lo establecido en el artículo 74-A inciso segundo del Código Tributario; y **b)** Impuesto sobre la Renta que le corresponde pagar, por la cantidad de **VEINTINUEVE MIL CUATROCIENTOS SETENTA DÓLARES NOVENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$29,470.96)**, respecto del ejercicio comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez; y **2) SANCIONAR** a la citada sociedad, con la cantidad de **SIETE MIL TRESCIENTOS SESENTA Y SIETE DÓLARES SETENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$7,367.74)**, en concepto de multa por Evasión no Intencional del Impuesto, de conformidad al artículo 253 inciso primero del Código Tributario, respecto del ejercicio impositivo antes citado.

Y CONSIDERANDO:

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

“““RAZONES DE HECHO

GASTOS DE OPERACIONES OBJETADOS (...)”””

a) “““Gastos objetados en concepto de sueldos y salarios, gratificaciones y bonificaciones, vacaciones y viáticos, pagados a empleados con carácter permanente, debido a que no se

efectuaron las retenciones previsionales y/o de seguridad social, por valor de... **(\$119,415.04)**.

Tal como se les mencionó..., los auditores olvidaron completamente el principio de proporcionalidad y eficacia al anteponer su interés recaudatorio,... leen la indicación de ley de forma literal y ya prejuiciada a su cumplimiento estricto por haber habido un pago, para lo cual mencionan: ***“la deducibilidad de la renta obtenida de los valores pagados en concepto de Remuneraciones a las que aduce el inciso primero del artículo 29 numeral 2) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, debe traerse a cuenta que dicha deducción no es automática, sino que está supeditada al cumplimiento de los requisitos, ya que dicha disposición legal reza “Las cantidades pagadas a título de salarios, sueldos, sobresueldos, dietas, honorarios, comisiones, aguinaldos, gratificaciones y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados directamente en toda la producción de la renta gravada, toda vez que se hayan realizado y enterado las correspondientes retenciones de seguridad social, previsionales y de Impuesto sobre la Renta cuando se encuentren sujetas a ello conforme a la ley respectiva”***, por lo que tajantemente ven que a ciertos “pagos” no se les efectuó las retenciones antes mencionadas y por lo tanto objetan tales pagos; siendo que estos valores no deben estar incorporados al cálculo de las retenciones previsionales y de seguridad social, ya que estas corresponden en su gran mayoría (96% de lo objetado) a bonificaciones pagadas durante el ejercicio impositivo de dos mil diez (...).”

““A folios 26 del informe... efectúan un análisis a las retenciones de seguridad social, mencionando que... ***“Se considera remuneración afecto al Seguro la retribución total que corresponda al trabajador por sus servicios, sea periódica o no, fija o variable, ordinaria o extraordinaria. No se consideran como remuneración afecta al Seguro los viáticos aguinaldos y las gratificaciones extraordinarias que recibiere el trabajador”***. De lo cual, como ya se dijo los pagos realizados corresponden a Bonificaciones las cuales caen dentro del supuesto de “gratificaciones extraordinarias” las cuales no forman parte de la base imponible para efectuar la retención aludida; es de mencionar, que los auditores determinan en el mismo folio anteriormente señalado, que ***“las gratificaciones extraordinarias”***, entendidas estas como ***aquellas pagadas por mera liberalidad del patrono, ya que las que se pagan al trabajador como contraprestación por sus servicios, si están sujetas a la retención de seguridad social, aunque sea periódica o no, fija o variable, tal y como se desprende de la misma literalidad de la disposición legal bajo análisis”***; (...).

Asimismo, respecto a las retenciones provisionales mencionan: **“Al igual que el análisis de la disposición legal respecto a las retenciones de seguridad social, puede observarse para el caso de las retenciones provisionales que las remuneraciones por las cuales la sociedad contribuyente..., tuvo que haber retenido las contribuciones para el Fondo Previsional..., entendiéndose este como la suma de las retribuciones en dinero que el trabajador reciba por los servicios ordinarios que preste, incluido el periodo de vacaciones, sobresueldos, comisiones y porcentajes sobre ventas, ya que las retribuciones que no cotizan son los “viáticos”, el “aguinaldo” y las “gratificaciones” extraordinarias”, entendidas esta como aquellas pagadas por mera liberalidad del patrono, tal como se desprende de la misma literalidad de la disposición legal bajo análisis”,** de lo cual como ya se mencionó anteriormente no están sujetas las bonificaciones efectuadas a los empleados, en el sentido de que estos corresponden a esas “gratificaciones extraordinarias” a que aluden tales disposiciones (...).”

- b) Gastos objetados en concepto de bonificaciones y viáticos, debido a que no se encuentran respaldados por medio de los documentos establecidos en los artículos 107 y 119 del Código Tributario, por un monto total de ... **(\$10,943.57)**, de los cuales el valor de ... **(\$5,062.05)** fue registrado por la contribuyente fiscalizada en la cuenta denominada “410508-Bonificaciones”, no obstante haber manifestado que corresponden a pagos efectuados a sus empleados en concepto de alimentación; y la cantidad de... **(\$5,881.52)** fue registrada en la cuenta “410505-Viáticos”.

Tal como se le planteo en su momento a la Unidad de Audiencia..., de lo anterior, en primera instancia es de determinar la obligación o no de comprobar tales pagos con los documentos que señalan los señores auditores y ahora los señores de la Unidad de Audiencia y que deben de estar en consonancia con los artículos 107 y 119 del Código Tributario (...).

““El artículo 119 del Código Tributario en su inciso primero menciona literalmente “Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios deberán exigir que se consigne, tanto en el original como en la copia de los recibos, facturas y otro tipo de documentos **que reciban de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, los siguientes datos:**...; por otra parte, el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios nos señala quienes son los sujetos excluidos, mencionando que: **“Estarán excluidos de la calidad de contribuyentes, quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de**

servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones y cuando el total del activo sea inferior a veinte mil colones”, como podemos observar no es automático el hecho de que al estar des inscrito del IVA ya se convierte en un sujeto excluido, de acuerdo a este último artículo es intrínseco que se tiene que estar efectuando hechos generadores del impuesto y por lo tanto se está hablando de comerciantes y los pagos efectuados en los conceptos primeramente señalados, fueron pagados a nuestros empleados que no ostentan la categoría de “excluidos” y mucho menos de “contribuyentes del impuesto” para que nos puedan emitir los comprobantes que señalan los señores auditores.

Ciertamente la normativa en renta señala tal requisito, pero esto es aplicable, en el sentido que como se dijo anteriormente los pagos han sido efectuados a los empleados, los cuales no tienen la obligación de emitir ninguno de los documentos señalados, por lo que a efectos de identificar y controlar tales pagos se realizó por medio de las planillas revisadas por los señores auditores. (...)

- c) “Gastos objetados en concepto de sueldos, honorarios y Mantenimiento de Equipo pagados a personas sin dependencia laboral, respaldados con recibos simples, por valor de... **(\$10,949.27).**”

Tal como mencionamos a los señores de la Unidad de Audiencia, de lo anterior es de señalar que las personas a las que se les efectuaron tales pagos, son personas trabajadoras las cuales no están inscritas en IVA y por lo tanto no pueden emitirnos el documento que señala el artículo 107 del Código Tributario,...; tales señores ni siquiera tiene un establecimiento para llamárseles comerciantes por lo que además consideramos no encajan en el supuesto encajar como excluidos del impuesto para emitir el documento a que alude el artículo 119 del Código Tributario; (...).

- d) “Gastos objetados en concepto de sueldos con retenciones Renta del 10%, sobre las cuales no se efectuaron retenciones de Seguridad Social ni Previsionales, por valor de... **(\$22,778.21).**”

De lo anterior, no se efectuaron las retenciones señaladas por los señores auditores, debido a que a las personas que se les pagaron los servicios que ellos señalan en el anexo y de su informe, no están bajo sujeción de dependencia laboral por lo que solo aplicamos lo dispuesto en el artículo 156 del Código Tributario, es decir, retener el 10%, de lo cual los contratados están

sabedores de tal situación, ya que de estar bajo el supuesto de la sujeción laboral nos estarían imputando los derechos que tienen de ir al seguro social, situación que no se da debido a que están claras en su forma de contratación; los señores auditores aducen que se da la sujeción laboral por lo que detallan a folio 39 de su informe en el cual mencionan: **“En ese sentido, debe señalarse que la facultad de organización y dirección de la parte que contrata, es el elemento esencial que permite determinar cuándo se está en presencia de un contrato laboral, ya que dicha parte tiene la potestad de definir el lugar y realización del trabajo, los horarios de labores, el cargo a desempeñar, las fechas de inicio y finalización de las mismas, los medios de trabajo, entre otros, elementos que ya han sido comprobados por esta Oficina Fiscalizadora a través de la información constatada”**, de lo anterior cabe señalar que esa definición genérica aplica para todos los trabajos tanto como de dependencia como los conocidos sin dependencia laboral, porque es claro que quien pone las reglas del juego es el empleador; (...).”

- f) ““Gastos objetados en concepto de sueldos y salarios con retenciones del 10% Renta, debiendo haberse efectuado la retención conforme a la tabla para el cálculo de la Retención del Impuesto sobre la Renta, por valor de... **(\$12,153.86)**.”

Tal como se señaló a los señores de la Unidad de Audiencia y obviamente no fue analizado, determinan los auditores designados al caso que tales pagos se objetan de acuerdo a lo establecido en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 2) inciso primero y 29-A numeral 12) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, siendo que ninguno de ellos tipifica el hecho de que un gasto sea no deducible por haber retenido de una forma u otra, por lo que tal situación es atípica, por lo que los auditores no pueden de forma antojadiza interpretar requisitos que misma ley no contempla, lo anterior en función al Principio de Reserva de Ley consagrado en el artículo 131 numeral 5° de la Constitución (...).”

““Con lo anterior evidenciamos que los señalamientos a los gastos efectuados por los señores auditores, carecen en parte del fundamento legal o el análisis está enfocado a su actividad recaudadora, sin detenerse a analizar las operaciones o requisitos que la Ley determina a la luz de los principios de Proporcionalidad y Eficacia, (...).”

““El Principio de Eficacia nos menciona que “los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respeto a los derechos fundamentales de los

administrados”, principio que no está siendo respetado, ya que como se reitera no hubo un análisis suficiente (...).”

““Como es la práctica a folio 63 los señores de Audiencia mencionan que en materia impositiva priva el Principio de Legalidad, y decimos “practica” porque realmente no vemos cuando ellos lo aplican, ya que en conclusión nuestra simple argumentación es cuál es la base legal directa por medio de la cual se nos objetan estos gastos, ya que no existe norma expresa para determinar que un gasto no es deducible porque le aplicara la retención de impuesto sobre la renta en base a una tabla o un porcentaje, a lo más lo que quizá se dejó de pagar, pero de ahí a una objeción de un gasto, como que el Principio de Legalidad le sigue quedando muy grande. (...).”

““INGRESO NO DECLARADOS

Determinan que la sociedad tiene ingresos no declarados por valor de... (\$226,000.00), provenientes de la compensación otorgada por el Viceministerio de Transporte.

De este punto, es determinar básicamente que no existió ocultamiento de tales ingresos, como lo quiere inferir..., ya que tal como puede verse a folios 4 al 8 del oficio de la Unidad de Audiencia, proporcionamos toda la información al respecto; lo que hicimos es aplicar el efecto compensatorio entre cuentas, es decir, al recibir el valor del subsidio mensualmente cargábamos bancos y abonábamos la cuenta de Gastos por Combustible,...; y tal como se dijo anteriormente por la aplicación del supuesto Principio de Legalidad por una parte determinan Ingresos Omitidos y general un ajuste a las deducciones incrementándolos en... **(\$226,500.00)**, tal como consta a folio 79 del oficio, es decir el efecto es cero.

EVASION NO INTENCIONAL (...).”

““No entendemos, en todo el oficio la Administración Tributaria ha venido señalando el Principio de Legalidad, y ahora para determinar que existe Evasión Intencional deja de lado la legalidad para interponer lo semántico. En principio la declaración del Impuesto sobre la Renta,... no fue presentada en forma incorrecta, ya que para efectos tributarios se tendría que reconocer como tal a lo ya dispuesto por el legislador en el artículo 103 del Código Tributario, de lo que corresponde a una declaración incorrecta y no en su sentido semántico. Analizando dicho artículo tenemos que éste menciona: **“Cuando con posterioridad a la presentación de las declaraciones tributarias los sujetos pasivos modifiquen los valores contenidos en ellas y**

esto de lugar al pago original o complementario del impuesto, se entenderá que las declaraciones originales han sido presentadas incorrectamente.”, de lo anterior podemos determinar que encajamos en el supuesto que determina el legislador para que sea una “declaración incorrecta” como señalan los auditores, ya que no hemos presentado “otra declaración en que nos resulte pago de impuesto; por lo que el aplicar tal sanción es atípica ya que no sucede lo que el legislador determina como causal de lo que es una declaración incorrecta; reiteramos nuevamente la falta de análisis al efectuar señalamientos por parte de los señores, (...)”””.

“““SITUACIONES DE DERECHO

En relación a la determinación de los supuestos ingresos no declarados por la cantidad de... **(\$226,500.00)**, provenientes de la compensación otorgada por el Vice ministerio de Transporte,..., no corresponden a una renta obtenida sino a un reintegro de gastos proporcionados por el gobierno, razón por la cual se contabilizó como tal, (...)”””.

“““En relación a lo anterior se imputa a mí representada la comisión de la infracción tributaria de **EVASION NO INTENCIONAL**, por lo cual no estamos de acuerdo con dicha imputación, ya que se ha aplicado esa infracción por el hecho que ha habido una interpretación y calificación jurídica errónea por parte de los auditores, (...)”””.

“““Asimismo, no se han respetado los Principios de Proporcionalidad y Eficacia detallados en el artículo 3 del Código Tributario, para análisis de las deducciones lo cual conlleva a objeciones improcedentes.

Además, se determinan requisitos inexistentes para objetar gastos a los cuales se les efectuó retención del 10% del Impuesto sobre la Renta, siendo que para determinar tales requisitos deben estar expresamente en la Ley, tal cual lo determina el Principio de Reserva de Ley, enunciado en el artículo 131 numeral 5° de la Constitución (...)”””.

“““Por todo lo anteriormente expuesto, hacemos las siguientes acotaciones finales:

El contenido del Informe de Auditoría tiene muchos errores que vuelven inconsistentes las determinaciones efectuadas por los auditores designados, entre ellas podemos mencionar el anexo 2 del mencionado Informe, en el que constan en las columnas 3, anexo 4, anexo 5, total

costos y gastos determinados, cuyas cantidades no coinciden con la sumatoria respectivas, lo que vuelve inconsistentes las señaladas determinaciones. Asimismo no entraron a valorar la prueba documental que se proporcionó en la etapa de apertura a pruebas, consistente en la fotocopia de los documentos únicos de identidad y recibos de algunas personas que trabajaron con mi representada de manera ocasional, sino que únicamente se fueron a valorar la generalidades según el contenido del Informe de Auditoría, pues no se pronunciaron al respecto, lo que implica una falta de valoración objetiva (...)"

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

”””GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS Y SALARIOS, GRATIFICACIONES Y BONIFICACIONES, VACACIONES Y VIÁTICOS, PAGADOS A EMPLEADOS CON CARÁCTER PERMANENTE, QUE NO SE EFECTUARON LAS RETENCIONES PREVISIONALES Y/O DE SEGURIDAD SOCIAL, POR VALOR DE... (\$119,415.04). (...)”””.

“”“Al respecto, esta Administración Tributaria manifiesta, que actuó sometida al Principio de Legalidad, el cual se encuentra regulado en los artículos 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y 3 literal c) e inciso cuarto del Código Tributario, lo que implica que en el ejercicio de la función administrativa, ésta no posee más facultades que las que la ley expresamente le reconoce, de tal forma que solo puede actuar cuando la ley le faculte y en los términos que la misma le delimite.

Ahora bien, el artículo 3 del Código Tributario, establece los principios a los que se ajustarán las actuaciones de la Administración Tributaria, entre los que se cita el Principio de Proporcionalidad, en el literal e) e inciso sexto del citado Código, que establece que los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar. Asimismo, el Principio de Eficacia, regulado en el artículo 3 letra g) e inciso octavo del Código Tributario, el cual implica que la Administración Tributaria debe lograr su finalidad recaudatoria respetando los derechos de los administrados.

El Principio de Proporcionalidad conlleva entonces a que las intervenciones de esta Administración Tributaria que incidan en la esfera jurídica de los particulares, deben ser acordes a los fines que se persigan, es decir, vinculadas y dirigidas a verificar el efectivo cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones sustantivas y formales que al efecto les impone la normativa tributaria; por consiguiente, será en aquellos casos en los que se vislumbre la inexistencia de relación entre los actos administrativos emitidos por ésta Dirección General, con la finalidad conferida para los mismos por el legislador, que se estaría frente a una vulneración de dicho principio.

De ahí que, esta Dirección General aplicó tales principios, ya que desde el inicio de la fiscalización con la notificación del auto de designación, así como en el desarrollo de la auditoría, los actos administrativos fueron encaminados a determinar si la apelante había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento y a las estipuladas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación; asimismo, al haber objetado gastos que no procede su deducción no significa violación a los citados principios, pues se garantizó la aplicación de la norma tributaria en lo que establece el artículo 3 literal g) e inciso octavo del Código Tributario, por lo tanto, los procedimientos tributarios, así como la interpretación y aplicación de las disposiciones legales, que han conducido a esta Dirección General a la determinación del impuesto adeudado, no han sido aplicaciones de forma perjudiciada y menos violentando los Principios antes referidos, ya que esta Administración Tributaria pretende lograr su finalidad recaudatoria, sin vulnerar los derechos de los administrados (...)"

““Ahora bien, respecto de las retenciones de seguridad social..., es oportuno considerar primeramente que sobre los costos y gastos, las deducciones están supeditadas estrictamente a los requisitos establecidos en el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en sus incisos primero y segundo, en ese sentido, se puede acotar que estos costos y gastos para ser susceptibles de deducción, requieren ostentar ciertas características, como por ejemplo: a) que sean necesarios, es decir, indispensables para la generación de utilidades gravadas o la conservación de su fuente, b) que su finalidad económica esté orientada a la obtención de rentas gravadas y la conservación de su fuente, y c) que los costos y gastos en los que se incurra se encuentren debidamente registrados y documentados en la contabilidad de la quejosa conforme a lo establecido en los artículos 203, 206 y 209 del Código Tributario, y en general que se cumplan con todos los requisitos de deducibilidad que la normativa legal establece.

Del artículo 28 antes citado, se aprecian los requisitos esenciales para la deducibilidad de los costos y gastos, pero no basta que los costos y gastos se encuentren registrados contablemente, sino que además debe contarse con la documentación de soporte correspondiente, es decir, debe aportarse evidencias que demuestren que el gasto reclamado se ajusta a los supuestos normativos contenidos en la referida disposición legal, (...).

Esta obligatoriedad de los requisitos citados también es compartida por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia con referencia 153-A-99 de las quince horas cinco minutos del día siete de mayo de dos mil dos (...).”

““Por lo que, se puede advertir que esta Dirección General no reconoció como deducible de la renta obtenida para el ejercicio de dos mil diez, gastos por el valor de... **(\$119,415.04)**, registrados en la cuenta 4105-Costo de Servicios de Transporte, sub-cuentas 410501-Sueldos y Salarios y 410508- Bonificaciones, al no haber efectuado ni enterado las retenciones de seguridad social ni previsionales respectivas, lo cual fue el resultado de la verificación y análisis a la documentación de soporte de los referidos gastos, entre los cuales se encuentran: las planillas de sueldos y salarios exhibidas por la contribuyente inconforme en las que se verificó que se efectuaron pagos a los empleados, bajo la denominación de “bonificaciones”, “horas extras”, “asueto” y “pago con recibos”, recibos simples firmados por los sujetos que recibieron los pagos; asimismo la verificación de las planillas de cotizaciones de seguridad social y planillas de las cotizaciones previsionales.

Que tal como se puede observar en el Informe de Auditoría..., parte de los referidos gastos, la misma recurrente los ha identificado como sueldos y salarios registrados como parte del Costo de Servicios de Transporte por lo cual, al remitirse a lo que establece el artículo 29 numeral 2) inciso primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que para considerar deducibles las cantidades pagadas a título de sueldos y salarios, gratificaciones y otras remuneraciones o compensaciones por los servicios prestados por cada una de las personas detalladas en el Informe de Auditoría,(...)”

““Aunado a lo expuesto, es necesario hacer un análisis de la Legislación que regula las bonificaciones, es así que en el caso del Impuesto sobre la Renta, existen regulaciones de tipo laboral desde la perspectiva de la renta no gravada y de las deducciones a la Renta obtenida. En el primero de los casos, es decir, renta no gravada, el artículo 4 numeral 3) inciso segundo de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece que las bonificaciones por retiro voluntario se

considerarán renta no gravada hasta en la cuantía ahí establecida, siendo el trabajador el que recibe dicho pago. Por otra parte, en el segundo de los casos, es decir para la deducción de la renta obtenida establecida en el artículo 29 numeral 2) inciso segundo de la misma Ley, es para el sujeto que otorga la bonificación, no obstante, éstas son el resultado de retiro voluntario, situación que al ser contrastada con el presente caso, los valores pagados a los empleados no corresponden a las bonificaciones por retiro voluntario a que se refiere el citado artículo 4 numeral 3) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Bajo tales parámetros resulta que los valores pagados en concepto de “bonificaciones”, “horas extras”, “asueto” y “pago con recibos”, a los empleados descritos en el Informe de Auditoría, no encajan en lo dispuesto en el artículo 4 numeral 3) de la Ley de Impuesto la Renta, por no tratarse de bonificaciones por retiro voluntario según lo establecido en el artículo 29 numeral 2) inciso segundo y tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, ya que este tipo de bonificaciones son aquellas que implican la renuncia manifiesta y la voluntariedad del trabajador de abandonar las labores, y además, por parte del patrono posee una connotación de reconocimiento del esfuerzo y resultados brindados por el empleado durante el período que laboró a sus servicios, el cual ha decidido abandonar su cargo y poner fin a su relación laboral; sin embargo, de conformidad a lo establecido en el artículo 119 del Código de Trabajo, el cual establece que se considera integrante del salario, todo lo que recibe el trabajador en dinero y que implique retribución de servicios, cualquiera que sea la forma o denominación que se adopte, como los sobresueldos y bonificaciones habituales; remuneración del trabajo extraordinario, remuneración del trabajo en días de descanso semanal o de asueto, participación de utilidades, por lo que las mismas no corresponden a rentas no gravadas, sino que estas corresponden a remuneraciones que forman parte integrante del sueldo asignado a cada empleado que le fue pagado y que tal como ya se indicó, la contribuyente hoy en alzada las clasificó contablemente como “Sueldos y Salario” y “Bonificaciones”, pero que en realidad tales valores asignados o pagados se refieren a las contempladas en el artículo 29 numeral 2) inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en consecuencia, tales cantidades constituyen renta obtenida para los trabajadores de conformidad a lo establecido en el artículo 2 literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo tanto, debieron formar parte de la base para realizar las correspondientes retenciones previsionales y de seguridad social; por lo que esta Dirección General en apego a la normativa aplicable al caso en estudio, efectuó la aplicación oportuna y correcta de las normas tributarias. (...)”””

“““GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE BONIFICACIONES Y VIATICOS, DEBIDO A QUE NO SE ENCUENTRAN RESPALDADOS POR MEDIO DE LOS DOCUMENTOS ESTABLECIDOS EN LOS ARTICULO 107 Y 119 DEL CODIGO TRIBUTARIO POR UN VALOR DE... (\$5,881.52) (...)”””.

“““Ante lo expuesto, resulta pertinente reiterar que esta Dirección General en todas sus actuaciones se encuentra sometida al Principio de Legalidad... Con base a lo anterior, es de advertir que sí la recurrente pretendía aprovechar la deducción respectiva relacionada debió contar con las Facturas, Comprobantes de Crédito Fiscal o tiquetes en sustitución de Facturas, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 107 del Código Tributario y en el caso de tratarse de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes debió contar con recibos o facturas que contengan los requisitos establecidos en el artículo 119 del Código Tributario sin embargo, tal como la misma recurrente lo manifiesta “no tiene la obligación de emitir ninguno de los documentos señalados, por lo que a efectos de identificar y controlar tales pagos se realizó por medio de las planillas revisadas por los señores auditores”, con lo cual queda demostrado que la apelante en el proceso de fiscalización ni durante las etapas procesales de Audiencia y Defensa aportó los documentos pertinentes que sustentara la deducibilidad de los gastos antes referidos; asimismo, no comprobó que los gastos sirvieron para cumplir con sus obligaciones laborales (...)”””.

“““De ahí que, si bien es cierto que los referidos gastos se encuentran documentados con las planillas y recibos emitidos por la recurrente, eso no implica que esta Dirección General deba reconocer necesariamente el gasto por tales conceptos, pues tal como ya se indicó, en virtud del Principio de Legalidad, esta Dirección General actuó sometida al ordenamiento jurídico y por tanto, se demostró que se hicieron los procedimientos necesarios para verificar si los aludidos gastos correspondían a una erogación permitida en la Ley, tomado como punto de partida lo establecido en el artículo 28 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual establece los requisitos que deben de cumplir las deducciones permitidas a efecto de determinar la renta...; además, conforme a lo establecido en el artículo 29-A numeral 18) de la misma Ley (...)”””.

“““GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS, HONORARIOS Y MANTENIMIENTO DE EQUIPO PAGADOS A PERSONAS SIN DEPENDENCIA LABORAL, RESPALDADOS CON RECIBOS SIMPLES, POR VALOR DE... (\$10,949.27) (...)”””.

““A efecto de analizar la objeción realizada por esta Dirección General, el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que establece que los sujetos se consideran excluidos de la calidad de contribuyentes del citado gravamen, los cuales son aquellas personas que *“...hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones (...)*”

Cuando los sujetos relacionados efectúan transferencias de bienes muebles o prestaciones de servicios a personas que si ostentan la calidad de contribuyentes del referido impuesto, el recibo, factura u otro documento análogo en el que se describe el tipo de operación realizada y el precio convenido como contraprestación a la misma, debe contener los requisitos que se establecen en el artículo 119 del Código Tributario, referidos a la consignación en el documento que se emita del nombre, dirección, Número de Identificación Tributaria o en su defecto otro tipo de documento que identifique plenamente al sujeto excluido, datos que de igual forma deberán consignarse respecto del contribuyente que adquiere el bien o recibe el servicio; a su vez, cuando el importe sea superior a... (¢1,995.00) o su equivalente a... (\$228.00), deberá consignarse en la copia del documento que emita el sujeto excluido, la firma del contribuyente que lo recibe.

De conformidad a lo establecido en el artículo 119 del Código Tributario, constituye una obligación ineludible para los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en su carácter de adquirente de los bienes o prestatario de los servicios, exigir el cumplimiento de los requisitos señalados en los documentos emitidos por los sujetos excluidos de referido impuesto, ya que si bien en dicho documento no se traslada crédito fiscal a deducir, en el presente caso, sirven para respaldar los costos que la contribuyente inconforme pretende deducirse de la renta obtenida en el ejercicio impositivo de dos mil diez, de acuerdo a lo prescrito en el inciso séptimo del artículo 107 del Código Tributario.

Es así que del análisis a la prueba aportada por la recurrente con la cual sustentó los gastos por la cantidad de... **(\$10,949.27)**, queda claro que la emisión del documento relacionado con los elementos antes señalados, corresponde al sujeto excluido del impuesto, que en calidad de prestador de los servicios convino con la recurrente, para realizar los trabajos descritos en cada uno de los “Comprobantes de Egreso”, es decir en beneficio de la apelante a cambio del pago convenido, elementos que no se observan en los referidos comprobantes; en ese sentido, no

basta que la contribuyente hoy en alzada argumente que *“las personas a las que se les efectuaron tales pagos, son trabajadoras que no están inscritas en IVA y por lo tanto no pueden emitir el documento que señala el artículo 107 del Código Tributario, y como función social les dan parte del sostén que llevan a sus familias, de lo cual a efectos de dar cumplimiento a las leyes se les efectúa las retenciones que manda el Impuesto sobre la Renta; teniendo respaldado tales pagos en documentos simples, debido a que a ellos se les dificulta financieramente el mandar hacer talonarios de excluidos del impuesto”*; ya que permitir que cada contribuyente establezca los elementos que deben ser considerados para la deducción de sus costos o gastos, sin la existencia del prerequisite consistente en base legal, produciría que dicha base fuera arbitrariamente elegida según la necesidad de cada contribuyente, pues esta Dirección General en virtud del Principio de Legalidad, actuó sometida al ordenamiento jurídico y por tanto debe verificar si el gasto corresponde a una erogación que las leyes tributarias permitan su deducción, tomando como punto de partida lo establecido en el citado artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece los requisitos de aquellos costos y gastos que los sujetos pasivos pueden deducir de la renta obtenida, viéndose obligada a investigar dentro del proceso de fiscalización si dicho parámetro se cumple, situación que tal como ha quedado demostrado en el Informe de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece, efectivamente se indagó, realizando la investigación y efectuando el análisis respectivo a las aplicaciones contables relacionadas con los gastos referidos que la contribuyente inconforme también reclamó como deducibles de la renta obtenida en el ejercicio impositivo de dos mil diez, así como a la documentación proporcionada por la apelante, por lo que aceptar el valor que la inconforme registró como gastos por los conceptos antes referidos, significaría actuar en contra de lo dispuesto en el citado artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y transgredir el referido Principio (...).”

De esta manera, se demostró que esta Dirección General actuó bajo el parámetro legal establecido en el artículo 173 del Código Tributario,... resultando del análisis a los mismos que los gastos señalados que se detallan en el anexo seis (6) del Informe de Auditoría, no pueden aceptarse como deducibles por no reunir los requisitos del artículo 119 del Código Tributario, ya que como se mencionó, tales gastos se han soportado con “Comprobantes de Egreso” emitidos por la misma recurrente, los cuales no son válidos para que esta Dirección General avale tales gastos, pues la disposición legal antes señalada, establece claramente que quienes deben extender los documentos son los sujetos excluidos y dichos documentos deben reunir los requisitos establecidos por el legislador, por lo que la recurrente debe exigir únicamente que los extiendan y respaldar así sus operaciones, es decir, que en ningún momento contempla que sean los mismos contribuyentes los que elaboren y emitan tales documentos, porque el contribuyente

tendría la posibilidad de manipular dichas operaciones, lo que estaría en contra del interés fiscal (...)"

““GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS CON RETENCIONES RENTA DEL 10%, SOBRE LAS CUALES NO SE EFECTUARON RETENCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL NI PREVISIONALES, POR VALOR DE... (\$22,778.21) (...)”

““Resulta pertinente traer a cuenta, que el término “prestación de servicios” hace alusión a aquellas operaciones que no consisten en transferencias de dominio de bienes muebles corporales, mediante la cual una persona se obliga con respecto a otra realizar una actividad a cambio de un precio; como por ejemplo, los servicios del auditor externo que manifiesta la recurrente, que es a quien se le confía la vigilancia de la sociedad y a quién corresponde, entre otros aspectos, comprobar las operaciones de la sociedad y que como resultado de lo encomendado rinde un informe, en virtud de lo cual recibe un honorario y por lo tanto al ser producto de los servicios profesionales que presta en el ejercicio de la contaduría pública deben ser sometidos a la retención del... (10%) en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta a la que hace referencia el artículo 156 del Código Tributario; situación similar sucediera si por ejemplo, la recurrente contrata servicios que conllevan a la entrega de un bien al cual se han impregnado especificaciones exclusivas del contratista de los servicios, de tal manera que invariablemente dicho bien se entrega para responder a una o más necesidades del solicitante o cliente y por tal razón el sujeto que recibe las rentas al ser producto de una prestación de servicios sin relación de dependencia laboral deben ser sometidas a la retención indicada en la disposición legal antes señalada.

Así las cosas, en el presente caso, se puede advertir puntualmente que para el ejercicio impositivo de dos mil diez, la recurrente se dedujo el valor de... **(\$22,778.21)**, registrados en la cuenta 4105-Costo de Servicios de Transporte, sub-cuenta contable: 410501-Sueldos y Salarios, el cual se objetó debido que no se efectuaron las retenciones previsionales y de seguridad social; habiéndose retenido únicamente el... (10%) en concepto de Impuesto sobre la Renta (...)"

Por lo cual, en atención al argumento expuesto mediante el cual la recurrente pretende demostrar que los pagos efectuados corresponden a remuneraciones por prestación de servicios eventuales a personas naturales sin relación de dependencia laboral y por lo tanto no es aplicable efectuar las retenciones de seguridad social y previsionales,... se puede establecer que los servicios prestados por las referidas personas no pueden considerarse servicios eventuales, ya

que tal como ha quedado establecido en el Informe de Auditoría las prestaciones de servicios administrativos, de controlador de buses, encargado de mantenimiento, coordinador de taller y motoristas, se dio en los meses comprendidos de enero a diciembre de dos mil diez, asimismo, se reafirma que existen contratos firmados entre la sociedad inconforme y el señor ----- y la señora -----, en las que se establecen las funciones a desempeñar en las instalaciones de la contribuyente hoy enalzada, asimismo, para el resto de personas se advierte que existió dependencia laboral ya que los servicios prestados fueron de manera permanente, lo cual tiene su base en la información proporcionada por la misma contribuyente inconforme, consistente en el detalle del nombre, cargo desempeñado, actividades que realizó cada uno de los contratados, lugar de trabajo y jefe inmediato, en tal sentido, las remuneraciones pagadas a las referidas personas corresponden a servicios de carácter permanente ya que por las labores realizadas devengaron un salario quincenal, por lo que la contribuyente inconforme lo que efectuó es el pago de sueldos por los servicios prestados por los referidos empleados, de lo cual se advierte que está encargada o encomienda a los referidos señores el desempeño o ejecución de labores por la que devengan un salario, cualquier otra actividad dentro de la empresa aún siendo en horas fuera de las horas laborales o días no hábiles, no pueden ser catalogadas como eventuales, pues existe una continuidad del servicio prestado y una relación de subordinación y dependencia laboral establecida entre el contribuyente inconforme y los empleados.

Para robustecer el citado punto, es necesario revisar el alcance de servicio permanente considerando las labores realizadas por los referidos trabajadores, como se pudo ver, fueron delimitados por la encomienda que dio el patrono, la cual definió la forma, tiempo que se invirtió en dicha labor y como debió realizarse, además de la remuneración que devengó y el trabajador por su parte aceptó dichas condiciones enmarcándose el ejercicio de la labor encomendada, a los parámetros que el patrono le asignó para tal efecto, es decir, que llevó a cabo la labor siguiendo las instrucciones que éste le dio. Razón por la cual tal situación encaja en el concepto de servicio permanente mismo, que lo define el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta,... el cual está ligado a lo establecido en el artículo 95 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario (...).”””.

“““Por lo anterior, esta Dirección General constató que la apelante no realizó las respectivas retenciones previsionales y de seguridad social respecto de los referidos pagos, exigencia necesaria para la deducción del gasto de sueldos para efectos del Impuesto sobre la Renta (...).”””.

““INGRESOS NO DECLARADOS (...)””.

““Al respecto, esta Administración Tributaria de conformidad a lo establecido en los artículos 1, 2 inciso primero literal d), 12, 13 literales a) y d) y 24 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 9 inciso primero literal f) y 10 inciso segundo de su Reglamento, respecto del ejercicio impositivo de dos mil diez, se determinó que la apelante no declaró rentas gravadas con el Impuesto sobre la Renta, por la cantidad total de... **(\$226,500.00)**, provenientes de la compensación otorgada por el Vice ministerio de Transporte en virtud del artículo 7 de la Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros.

Por lo que, de la verificación efectuada a la documentación proporcionada por la recurrente, se comprobó que para efecto de provisionar el subsidio, la apelante mensualmente cargó la cuenta 110207-Otras Cuentas por Cobrar, por el valor a recuperar a través del Viceministerio de Transporte. Al momento de recibirse el subsidio cargó la cuenta ----- banco ----- que corresponde según las partidas contables a la cuenta bancaria 0142056, y abonó la cuenta “410536-Combustible.

Sin embargo, el artículo 2 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, mencionándose entre ellas, las provenientes de cualquier clase de productos, ganancias, beneficios o utilidades cualquiera que sea su origen; por lo que la quejosa para determinar la renta obtenida en el ejercicio impositivo de dos mil diez, debió incluir los valores devengados en virtud del artículo 2 de la Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros.

Por lo antes expuesto, se determinó que la contribuyente en alzada recibió en virtud de la Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros, durante los meses de enero a diciembre de dos mil diez, el valor de... **(\$226,500.00)**, en concepto de la compensación otorgada al sector Transporte, no obstante dichos ingresos fueron registrados como una disminución del rubro de gastos de combustible, por lo tanto la apelante respecto del ejercicio impositivo de dos mil diez, no declaró el monto anterior como ingresos gravados (...)””.

““EVASION NO INTENCIONAL (...)””.

“““Sobre lo expuesto por la impetrante es oportuno señalar que la imputación atribuida a la contribuyente apelante referente a la sanción por **EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, es correcta puesto que la misma es consecuencia de haber presentado la declaración de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercido impositivo de dos mil diez, de forma incorrecta, ya que se determinó que la contribuyente hoy en alzada como se explicó en el considerando **X**) Gastos de Operación Objetados del Informe de Auditoría de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece; por lo que se objetaron los gastos de operación declarados, por la cantidad de... **(\$185,803.74)**; como consecuencia, resulta un impuesto omitido de declarar y pagar por la recurrente por la cantidad de... **(\$29,470.96)**, infringiendo lo establecido en el artículo 92 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 91 inciso primero y 94 del Código Tributario, configurándose con ello la presunción de **Evasión No Intencional** establecida en el artículo 253 del Código Tributario, por las razones ampliamente explicadas en el referido Informe de Auditoría por cuanto esta Administración Tributaria, en el desempeño de sus funciones, con respeto absoluto al Principio de Legalidad, debe proceder a imponer las sanciones contenidas en la Ley, siempre y cuando la conducta de los contribuyentes se adecue a los supuestos que la Ley regula y bajo tales condiciones sus actuaciones en ninguna manera resultan arbitrarias ya que para su aplicación debe cumplirse con el procedimiento reglado para tal efecto, ello implica además de las exigencias que para la imposición de toda sanción se requiere una norma en la que describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción se requiere una norma en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción con todos los elementos configurativos por lo que resulta procedente la multa respectiva, establecida en el artículo 253 del Código Tributario. (...)”””.

III.- Este Tribunal proveyó auto de las trece horas cuarenta minutos del día ocho de julio del año dos mil catorce, 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 veintidós de julio del año dos mil catorce, por medio del cual ratifica los agravios expuestos y solicitó se valorará fotocopia de comprobantes de egreso.

Seguidamente, este Tribunal mediante auto de las ocho horas treinta y siete minutos del día doce de agosto de dos mil catorce, nombró Analista Tributario Contable, para que verificara en la sede la de la recurrente social la documentación ofrecida, para lo cual rindió informe el día diecisiete de septiembre del año dos mil catorce, el cual se encuentra anexo a folios 62 al 70 del Expediente Administrativo; posteriormente mediante auto de las ocho horas veintisiete minutos del

día dieciocho de septiembre del mismo año se mandó oír en alegaciones finales a la impetrante social, derecho del cual no hizo uso la sociedad apelante, 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:

1.- DE LOS GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS Y SALARIOS GRATIFICACIONES Y BONIFICACIONES, VACACIONES Y VIATICOS, POR LA CANTIDAD DE (USD\$119,415.04) POR NO EFECTUAR RETENCIONES PREVISIONALES Y/O DE SEGURIDAD SOCIAL.

La sociedad apelante, en síntesis alega que las bonificaciones no deben estar incorporadas al cálculo de las retenciones previsionales y de seguridad social, ya que estas corresponden a las gratificaciones extraordinarias a que alude el Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, por lo que no están afectas a las retenciones en comento.

La Dirección General sostiene que los valores pagados en concepto de “bonificaciones”, “horas extras”, “asuetos” y “pago con recibos”, a los empleados descritos en el Informe de Auditoría no encajan en lo dispuesto en el artículo 4 numeral 3) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por no tratarse de bonificaciones por retiro voluntario según lo establecido en el artículo 29 numeral 2) inciso segundo y tercero de la misma Ley, ya que este tipo de bonificaciones son aquellas que implican la renuncia manifiesta y la voluntariedad del trabajador de abandonar las labores, y además, por parte del patrono poseen una connotación de reconocimiento del esfuerzo y resultados brindados por el empleado durante el período que laboró a su servicio, el cual ha decidido abandonar su cargo y poner fin a su relación laboral; sin embargo, de conformidad a lo establecido en el artículo 119 del Código de Trabajo, el cual establece que se considera integrante del salario todo lo que recibe el trabajador en dinero y que implique retribución de servicios, cualquiera que sea la forma o denominación que se adopte, como sobresueldos y bonificaciones habituales; asueto, participación de utilidades, por lo que las mismas no corresponden a rentas no gravadas, sino que corresponden a remuneraciones que forman parte integrante del salario asignado a cada empleado que le fue pagado y que la contribuyente clasificó contablemente como “Sueldos y Salarios” y “Bonificaciones”, pero que en realidad tales valores pagados se refieren a

los conceptos contemplados en el artículo 29 numeral 2) inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Este Tribunal de lo planteado por la sociedad apelante advierte que la cuestión a dilucidar en el presente punto radica en establecer si las bonificaciones pagadas a los empleados de la sociedad forman parte del salario y si las mismas estaban sujetos a retenciones de seguridad social y previsionales.

Así las cosas, es importante mencionar que el artículo 3 del Reglamento para la Aplicación del Régimen del Seguro Social, estipula: *“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.”*

No se consideran como remuneraciones afecta al Seguro los viáticos, aguinaldos y las gratificaciones extraordinarias que recibiere el trabajador.”

(Énfasis agregado).

Por su parte, el artículo 14 de la Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones señala: *““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 (...)”*

“Para los efectos de esta Ley, se entenderá por salario mensual la suma de las retribuciones en dinero que el trabajador reciba por los servicios ordinarios que preste durante un mes. Considérese integrante del salario todo lo que reciba el trabajador en dinero y que implique retribución de servicios, incluido el período de vacaciones, sobresueldos, comisiones y porcentaje sobre ventas.

No forman parte del Ingreso Base de Cotización los siguientes conceptos:

- a) ***Las gratificaciones y bonificaciones ocasionales;***
- b) *El aguinaldo; y*
- c) *Viáticos, gastos de representación y prestaciones sociales establecidas por la Ley.”*

Aunado a lo anterior, el artículo 119 inciso tercero del Código del Trabajo estipula que no constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del patrono, como las bonificaciones y gratificaciones ocasionales.

De todo lo anterior se observa que tanto las gratificaciones extraordinarias como las bonificaciones ocasionales, no se consideran remuneraciones afectas a las cotizaciones de seguridad social y previsionales.

Dichas gratificaciones o bonificaciones ocasionales, son una recompensa pecuniaria o premio que se otorga en forma espontánea al trabajador, y que se caracterizan por: i) Ser una mera liberalidad del empleador; y ii) Tener el carácter de extraordinarias.

En el presente caso, de los anexos 3, 3.1 y 3.2 del Informe de Auditoria, contenidos de folios 593 al 605, se observa que el monto de bonificación por la cantidad de **CIENTO DIECIOCHO MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y CUATRO DÓLARES OCHENTA CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$118,344.80)**, corresponden a pagos a los empleados efectuados en los meses de enero a diciembre del año dos mil diez, señalándose el número de las partidas contables en las que consta dicho registro; y la cantidad de **UN MIL SETENTA DÓLARES VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$1,070.24)**, se identifica como sueldos y salarios.

De lo expuesto se advierte que la remuneración pagada por la sociedad apelante sus trabajadores en concepto de bonificación, no tiene como característica el carácter extraordinario del pago, ya que según el referido anexo se devengaban dos bonificaciones mensuales por empleado de forma ordinaria.

En ese sentido, al no ser una bonificación extraordinaria, sino una remuneración ordinaria, la cual es pagada quincenalmente, la apelante social estaba obligada a considerarla parte integrante del salario y por lo tanto, sujeta a las cotizaciones de seguridad social y previsionales. En consecuencia, debe confirmarse la Resolución en alzada en lo que respecta a este punto, debiendo desestimarse los alegatos de la sociedad apelante al respecto. Razonamiento que es conforme a criterio pronunciado por este Tribunal en la resolución de las quince horas cinco minutos del día veintiocho de abril del año dos mil quince, incidente referencia R1205027TM.

2. GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE BONIFICACIONES Y VIÁTICOS.

La Administración Tributaria objetó gastos de operación por la cantidad de DIEZ MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y TRES DÓLARES CON CINCUENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$10,943.57), de los cuales el valor de CINCO MIL SESENTA DOS DÓLARES CON CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$5,062.05) fue registrado por la contribuyente fiscalizada en la cuenta “410508-Bonificaciones”, no obstante haber manifestado que corresponden a pagos efectuados a sus empleados en concepto de alimentación; y la cantidad de CINCO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN DÓLARES CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$5,881.52), fue registrada en la cuenta “410505-Viáticos”, los cuales se objetan debido a que se encuentran documentados únicamente por medio de planillas de sueldos y salarios y recibos, debiendo haberse respaldado por medio de los documentos establecidos en los artículos 107 y 119 del Código Tributario.

La sociedad apelante al respecto alega: *“...los pagos efectuados fueron realizados a sus empleados, tal como fue constatado por los señores auditores, los cuales no son contribuyentes registrados del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por lo que obviamente no nos pueden emitir los documentos señalados en el artículo 107 del Código Tributario.*

El artículo 119 del Código Tributario en su inciso primero menciona: *“Los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios deberán exigir que se consigne, tanto en el original como en la copia de los recibos, facturas u otro tipo de documentos **que reciban de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes de dicho impuesto, los siguientes datos**”*; (negritas son nuestras); por otra parte el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios nos señala quienes son los sujetos excluidos, mencionando que: *“**Estarán excluidos** de la calidad de contribuyentes, **quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas**, en los doce meses anteriores por un monto menor a cincuenta mil colones y cuando el total del activo sea inferior a veinte mil colones”*, como podemos observar no es automático el hecho de que al estar desinscrito del IVA ya se convierte en un sujeto excluido, de acuerdo a este último artículo es intrínseco que se tiene que estar efectuando hechos generadores de tal impuesto y por lo tanto se está hablando de comerciantes y los pagos efectuados en los conceptos primeramente señalados, fueron pagados a nuestros empleados que no ostentan la categoría de **“excluidos”** y mucho menos de **“contribuyentes del impuesto”** para que puedan emitir los comprobantes que señalan los auditores.

Ciertamente la normativa en renta señala tal requisito, pero este es inaplicable, en el sentido que como se dijo anteriormente los pagos se han efectuado a los empleados, los cuales no tiene la obligación de emitir ninguno de los documentos señalados ...””””

Al respecto la Dirección General en su Informe de Justificación sostiene que en todas sus actuaciones se encuentra sometida al Principio de Legalidad, regulado en el artículo 3 inciso primero literal c) e inciso cuarto del Código Tributario, en el desempeño de sus funciones lo ha hecho con respeto absoluto al citado Principio y ordenamiento jurídico aplicable.

Con base a lo anterior, es de advertir que si la recurrente pretendía aprovechar la deducción respectiva relacionada debió contar con la Facturas, Comprobantes de Crédito Fiscal o tickets en sustitución de Facturas, cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 107 del Código Tributario y en el caso de tratarse de sujetos excluidos de la calidad de contribuyentes debió contar con recibos o facturas que cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 119 del Código Tributario, sin embargo, tal como la misma recurrente lo manifiesta *“““no tiene la obligación de emitir ninguno de los documentos señalados, por lo que a efectos de identificar y controlar tales pagos se realizó por medio de las planillas revisadas por los señores auditores”””*, con lo cual queda demostrado que la apelante ni en el proceso de fiscalización ni durante las etapas procesales de Audiencia y Defensa aportó los documentos pertinentes que sustentaran la deducibilidad de los gastos antes referidos, no comprobando asimismo, que los gastos sirvieron para cumplir con el pago de sus obligaciones laborales.

Este Tribunal al respecto advierte que los gastos en referencia se objetan debido a que se encuentran documentados únicamente por medio de planillas de sueldos y salarios y recibos, los que debiendo haberse documentado a través de los documentos establecidos en los artículos 107 o 119 del Código Tributario, según correspondiera, tal como lo regula el artículo 28 inciso segundo de la Ley de Impuesto sobre la Renta que establece: ***“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 Ley de Impuesto sobre la Renta, 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... 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.”

Inciso anterior que se relaciona con lo dispuesto en el artículo 29-A numeral 18) de la citada 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 y registrados contablemente.

Al respecto, este Tribunal advierte que los gastos objetados son en concepto de viáticos, de ahí que los artículos antes relacionados no regulan que dichos gastos deban documentarse a través de planillas de sueldo y salarios y recibos, tal y como la Administración Tributaria constató de la documentación que lleva la recurrente; y ello es así, en atención a que la operación producto de los viáticos es realizada con un tercero al cual el empleado de la empresa requiere sus servicios o adquisición de bienes; por tanto, la recurrente ha incumplido con el mandato legal respecto a que los montos incurridos en concepto de viáticos deben ser soportados con documentos que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 119 del Código Tributario. En el caso que los servicios y transferencia de bienes los realice un sujeto excluido de la calidad de contribuyente; debe traerse a cuenta, que cumplir con lo dispuesto en la ley, permite a la Administración validar las respectivas operaciones. Permitir que la documentación de las operaciones con incidencia tributaria no se documenten como la ley manda, es fomentar una cultura de no cumplimiento de obligaciones formales, que produciría dificultad a la Administración Tributaria para la verificación correcta del cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas por mandato legal, con las consecuencias para el contribuyente que no cumple con tales requisitos.

Por lo antes relacionado, se ha verificado del expediente en estudio, que los gastos reclamados en concepto de viáticos no se encuentran debidamente documentados, por lo cual no son deducibles de la renta obtenida de conformidad a lo dispuesto en los artículos 28 inciso primero y segundo y 29 numeral 3) inciso tercero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 3 numeral 1) incisos primero y segundo y 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta; y 203 inciso primero y 206 inciso primero del Código Tributario.

El presente razonamiento es conforme al criterio pronunciado por este Tribunal en resolución de las quince horas cinco minutos del día veintiocho de abril de dos mil quince, incidente referencia R1205027TM.

3.- GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS, HONORARIOS, Y MANTENIMIENTO DE EQUIPO PAGADOS A PERSONAS SIN DEPENDENCIA LABORAL, RESPALDADOS CON RECIBOS SIMPLES, POR VALOR DE DIEZ MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y NUEVE DÓLARES VEINTISIETE CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$10,949.27).

La sociedad apelante centra sus alegatos en señalar que las personas a las que se les efectuaron los pagos, son personas trabajadoras las cuales no están inscritas en IVA y por lo tanto no pueden emitirnos el documento que señala el artículo 107 del Código Tributario, y como función social les estamos dando parte del sostén que llevan a sus familias, de lo cual a efectos de dar cumplimiento a las leyes se les efectúa las retenciones que manda el impuesto sobre la renta; y se tiene respaldado tales pagos en documentos simples debido a que ellos se les dificulta financieramente el mandar hacer talonarios de excluidos de impuestos; tales señores ni siquiera tienen un establecimiento para llamárseles comerciantes por lo que además consideramos no encajan como excluidos del impuesto para emitir el documento a que alude el artículo 119 del Código Tributario; es fácil determinar con la mera literalidad que no se cumplen los requisitos de ley, se necesita un análisis sin prejuicios o ánimos recaudatorios para determinar si tal requisito corresponden o pueden cumplirse de acuerdo a la casuística de las operaciones.

Del expediente administrativo, anexo 6 del Informe de Auditoría, este Tribunal constata que la sociedad recurrente durante el ejercicio fiscalizado registró en la cuenta Costo de Servicios Transporte, subcuentas contables 410503-Sueldos y Salarios y 410520-Mantenimiento de Equipo de Transporte y en la cuenta Gastos de Administración, subcuenta 410712-Honorarios, pagos efectuados por servicios de reparaciones, tapicería, limpieza de autobuses, instalaciones eléctricas, entre otros, verificándose que están respaldados por medio de recibos simples, en los

que se ha consignado haberse efectuado la retención del 10% en concepto de Impuesto sobre la Renta; sin embargo los gastos en referencia se objetan debido a que se encuentran documentados únicamente por medio de recibos simples, debiendo haberse documentados a través de los documentos establecidos en los artículos 107 y 119 del Código Tributario.

Al respecto el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que: *“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 el presente caso, los documentos que respaldan los gastos cuestionados, no reúnen los requisitos formales que la Ley de la Materia establece para su validez, ya que si las personas que prestaron los servicios, los cuales aparecen detallados en el anexo 6 del Informe de Auditoría, no eran contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, como se alega, la sociedad recurrente estaba obligada a exigirle a las personas que le prestaron los referidos servicios a que en su calidad de sujetos excluidos del impuesto, los consignaran en los recibos, tanto en el original como en la copia, los requisitos establecidos en los literales del a) al h) del artículo 119 del Código Tributario, a los efectos de que dichos documentos reunieran todos los requisitos formales que posibilitaran la deducción del Impuesto sobre la Renta, tal y como lo establece el inciso primero del artículo 206 del Código Tributario. Sin embargo la sociedad recurrente ante la Dirección General no subsanó los incumplimientos formales contenidos en los referidos documentos, incumpliendo lo prescrito en los artículos 28 y 29-A 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que debe desestimarse los alegatos expresados por la sociedad recurrente.

4. GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS CON RETENCIONES RENTA DEL 10% SOBRE LAS CUALES NO SE EFECTUARON RETENCIONES DE SEGURIDAD SOCIAL NI PREVISIONALES POR VALOR DE VEINTIDOS MIL SETECIENTOS SETENTA Y OCHO DÓLARES VEINTIUN CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$22,778.21).

La sociedad apelante respecto del gasto objetado, alega que las personas que se detallan en el anexo 7 del Informe de Fiscalización, se les pagó por servicios que no están bajo sujeción laboral por lo que solo aplicó lo dispuesto en el artículo 156 del Código Tributario.

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 el anexo 7 del Informe de auditoría de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece, 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 las 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:

- i) 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.
- ii) **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:

1) **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.

2) **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).

3) **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 formula 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 constató la existencia de costos registrados en la cuenta 4105- Costo de Servicios de Transporte, subcuenta 410501-Sueldos y Salarios, por la cantidad de **VEINTIDOS MIL SETECIENTOS SETENTA Y OCHO DÓLARES VEINTIUN CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$22,778.21)**, que corresponden a pagos efectuados en forma quincenal, durante los meses de enero a diciembre de dos mil diez, y que se relacionan con la remuneración de las plazas siguientes: cinco Controladores de Buses, una Encargada de Mantenimiento, un Coordinador de Taller, y cinco Motoristas, sin embargo se verificó que respecto de dichos pagos no se efectuaron las retenciones previsionales y de seguridad social; habiéndose retenido únicamente el 10% en concepto de Impuesto sobre la Renta.

En relación a las operaciones en comento, durante la fiscalización, la Dirección General por medio de auto con referencia 30105-NEX-02926-2013, emitido a las ocho horas treinta minutos del día veinte de agosto del año dos mil trece (folios 403-405 del expediente administrativo), requirió a la sociedad apelante, que proporcionara lo siguiente: Explicar en forma detallada, la naturaleza de los servicios, periodicidad de los servicios recibidos, así como la forma de pago, Horario en el cual se desempeñan, lugar donde fueron prestados los servicios, nombre de la persona y su cargo, entre otras explicaciones, en relación a los gastos objetados, respecto de los cuales la sociedad apelante afirma fueron contratados bajo la modalidad de servicios eventuales, es decir sin relación de dependencia laboral.

En respuesta, la sociedad contribuyente presentó escrito a la Dirección General el día cinco de septiembre del año dos mil trece (folios 479 y siguientes del expediente administrativo), por medio del cual entre otras cosas se destaca lo siguiente:

No. Personal	Cargo	Actividades Principales	Lugar de Trabajo	Jefe Inmediato
5	Controladores de Buses	Control de horas de llegadas; Reporte de viajes de c/motorista	Puntos claves y específicos ubicados en el recorrido del servicio de transporte.	-----
1	Encargada de Mantenimiento	Supervisión de limpieza, instalaciones, compra y distribución de utensilios para limpieza	Oficina administrativa ubicada en el plantel de -----.	-----
1	Coodinador de Taller	Compra de repuestos; Coordinar el mantenimiento de las unidades de transporte y Coordinar las actividades del personal de Taller.	Taller ubicado en el plantel de ----- y cuando fuere necesario fuera de las instalaciones	-----
8	Motoristas	Conducir las unidades de transporte.	Sin ubicación específica	-----

También se manifestó por parte de la sociedad apelante que: *““La periodicidad de los servicios es diaria... no tenían horario fijo y el pago se efectuaba quincenalmente en base a los días trabajados para el caso de los controladores de buses; para el caso de los motoristas los valores detallados... se refiere al pago de días de prueba y posteriormente si su trabajo era*

aceptable se contrataban con carácter permanente de caso contrario se daban por terminados los servicios...

En el caso de la Sra. ----- (Encargada de Mantenimiento) y el Sr. -----
--- (Coordinador de Taller) se anexa fotocopias de contratos por servicios profesionales prestados (...).””””.

A folios 447 al 449 del Anexo al Expediente Administrativo (Pieza 1/3), corren agregados tres contratos individuales de trabajo, dos corresponden a las personas antes mencionadas, y otro más que corresponde al señor ----- (con Cargo: Despacho); en los tres contratos se observa que el lugar de prestación de los servicios corresponde a las instalaciones de la sociedad apelante, y el horario de trabajo es de lunes a viernes, de las ocho horas a las trece horas y de las catorce horas a las diecisiete horas y sábados de las ocho a las doce horas, totalizando así cuarenta y cuatro horas diurnas de trabajo semanal, el salario serian pagaderos quincenalmente.

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.

Se observa que en los contratos, 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 el anexo 7 del Informe de auditoría de fecha veinticinco de octubre del año dos mil trece, 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 sueldos y salarios, por la cantidad de **VEINTIDOS MIL SETECIENTOS SETENTA Y OCHO DÓLARES VEINTIUN CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$22,778.21)**.

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).

La Dirección General comprobó que los empleados detallados en el anexo 7 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 otro lado, en relación a 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 en el ejercicio impositivo del año dos mil diez.*

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 por la recurrente social en concepto de sueldos y salarios, registrados en la cuenta **4105- Costos de Servicios de Transporte** subcuenta contable **410501 Sueldos y Salarios**, por la cantidad de **VEINTIDOS MIL SETECIENTOS SETENTA Y OCHO DÓLARES VEINTIUN CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$22,778.21)**.

El presente criterio es conforme a precedente pronunciado a las catorce horas quince minutos del día veintidós de enero de dos mil dieciséis, incidente referencia R1412012TM.

- 5. GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE SUELDOS Y SALARIOS POR LA CANTIDAD DE DOCE MIL CIENTO CINCUENTA Y TRES DÓLARES OCHENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$12,153.86), CON RETENCIONES DEL 10%, DEBIENDO HABERSE EFECTUADO LA RETENCIÓN CONFORME A LA TABLA PARA EL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

La sociedad apelante alega que en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 2) inciso primero y 29-A numeral 12) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no se tipifica el hecho de que un gasto sea no deducible por haber retenido de una forma u otra, por lo que tal situación es atípica, por lo que los auditores no pueden de forma antojadiza interpretar requisitos que la misma ley no contempla, lo anterior en función del Principio de Reserva de Ley consagrado en la Constitución de la República.

Este Tribunal respecto de la presente objeción advierte que el monto objetado corresponde a costos en concepto de sueldos y salarios, pagados a la señora -----, persona que se constató está jubilada y durante el año fiscalizado recibió en el concepto antes indicado un total de TREINTA Y UN MIL DÓLARES (USD \$31,000.00), habiendo desempeñado el cargo de Coordinadora Administrativa, sin embargo la retención de Impuesto sobre la Renta efectuado por la sociedad apelante sobre dicha remuneración corresponde únicamente al 10% del referido Impuesto, como si fuera una remuneración por la prestación de servicios sin dependencia laboral, tal como se establece en el artículo 156 del Código Tributario, cuando lo que legalmente correspondía aplicar es lo prescrito en el inciso primero del artículo 155 del Código Tributario, el cual establece lo siguiente: *“““Toda persona natural o jurídica... que pague o acredite a una persona natural domiciliada en la República, una cantidad en concepto de remuneración por servicios de carácter permanente, está obligada a retener el importe que como anticipo del Impuesto sobre la Renta le corresponde, de acuerdo a las respectivas tablas de retención.”””*

La Dirección General constató que la sociedad contribuyente retuvo del sueldo pagado en el año dos mil diez, a la Coordinadora Administrativa por la cantidad de **TREINTA Y UN MIL DÓLARES (USD\$31,000.00)**, un monto de Impuesto sobre la Renta menor al que legalmente correspondía, por lo que se procedió a determinar la retención que conforme a ley corresponde, estableciéndose a través de la Regla de Tres el monto de la remuneración que no fue sujeta de la retención del impuesto sobre la renta, la que dicho sea de paso se convierte en un gasto no deducible debido al incumplimiento de no retener el impuesto sobre la renta correspondiente, el monto del referido gasto asciende a la cantidad de **DOCE MIL CIENTO CINCUENTA Y TRES DÓLARES OCHENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$12,153.86)**, tal como se puede observar en el anexo 8 del Informe de Fiscalización, debiendo reiterar que el artículo 29 numeral 2) de la Ley de Impuesto sobre la Renta es taxativo al prescribir que son deducibles las cantidades pagadas a título de sueldos por los servicios prestados directamente en la producción de la renta

gravada, toda vez que se haya retenido y enterado el impuesto sobre la renta correspondiente, en el presente caso se objeta el monto de sueldo respecto del cual no se efectuó la retención de impuesto correspondiente.

En cuanto a la relación de dependencia laboral de la Coordinadora Administrativa, es un hecho verificado por la Dirección General de la misma información proporcionada por la sociedad recurrente durante el desarrollo de la fiscalización, ya que a folios 479-484 del expediente administrativo, se encuentra escrito presentado por la sociedad apelante el día cinco de septiembre de dos mil trece, en el cual entre otras cosas, expresa que la referida empleada desempeña el puesto de Coordinadora Administrativa, la cual tiene como actividades principales: Supervisión en el área de colecturía (hoja de producción diaria y remesas), y de contabilidad (documentación de soporte por cada cheque emitido, revisión de libros de bancos, revisión de planillas) y Compras Papelería y Útiles; asimismo señala que desarrolla sus actividades dentro de las instalaciones de la sociedad fiscalizada y su jefe inmediato es el señor -----

La anterior información permite concluir que existió una relación de subordinación o dependencia laboral hacia la sociedad recurrente, según lo definido por el artículo 64 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece: *“se consideran servicios de carácter permanente aquellos cuya prestación es regulada por la Ley Laboral y su remuneración es el devengo de salarios, sueldos, sobresueldos, horas extras, primas, comisiones, gratificaciones, aguinaldos y cualquier otra compensación por servicios personales, ya sean que éstos se paguen en efectivo o especie y en donde la prestación de servicio es por tiempo indefinido o bien cuando dichos servicios se contraten por un plazo determinado bien sea a tiempo completo, medio tiempo o tiempo parcial, con carácter de subordinación o dependencia (...)”*.

De ahí que este ente contralor concluye que la sociedad en alzada ha debido efectuar la retención conforme a la tabla de retención aprobada según el Decreto Ejecutivo No. 75, de fecha veintiuno de diciembre de mil novecientos noventa y uno; sin embargo, la apelante social sólo retuvo el diez por ciento (10%) del Impuesto sobre la Renta sobre los sueldos pagados. En virtud de todo lo antes relacionado, y de conformidad a lo establecido en los artículos 28 inciso segundo, 29 numeral 2) y 29-A numeral 12) de la Ley de Impuestos sobre la Renta, debe confirmarse la resolución respecto de la presente objeción debiendo desestimarse los alegatos expresados por la sociedad recurrente al respecto.

6.- DE LOS GASTOS OBJETADOS EN CONCEPTO DE VACACIONES, POR EL MONTO DE NUEVE MIL QUINIENTOS SESENTA Y TRES DÓLARES CON SETENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$9,563.79), SOBRE LAS CUALES NO SE EFECTUARON RETENCIONES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Respecto de la presente objeción, este Tribunal advierte que la sociedad recurrente no expresó agravios de hecho ni de derecho, ante la Administración Tributaria ni ante instancia administrativa, por lo que debe confirmarse lo resuelto por la Dirección General de Impuestos Internos en la resolución impugnada.

7. DE LOS INGRESOS GRAVADOS OMITIDOS DE DECLARAR PROVENIENTES DE LA COMPENSACIÓN OTORGADA POR EL VICEMINISTERIO DE TRANSPORTE.

La sociedad apelante señala: *“que no existió ocultamiento de tales ingreso, como lo quieren inferir los señores de la Administración Tributaria, ya que tal como puede verse a folios de 4 al 8 del oficio de la Unidad de Audiencias, proporcionamos toda la información al respecto; lo que hicimos es aplicar el efecto compensatorio entre cuentas, es decir, al recibir el valor del subsidio mensualmente cargábamos banco y abonamos la cuenta de Gastos por Combustibles, ya que lo que estábamos recibiendo es en sí un reembolso de gastos por parte del gobierno, por lo que para efectos contables lo lógico era una disminución de estos, cosa que no fue entendida por la administración tributaria (...).”*

La Dirección General de conformidad a lo dispuesto en los artículos 1, 2 inciso primero literal d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, determinó en la Resolución impugnada, que la recurrente social respecto del ejercicio impositivo del año dos mil diez omitió declarar como rentas gravadas, la cantidad de **DOSCIENTOS VEINTISÉIS MIL QUINIENTOS DÓLARES (USD\$226,500.00)**, la cual obtuvo como beneficiaria de la Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros, contenida en el Decreto Legislativo No. 487, de fecha veintitrés de noviembre del año dos mil siete.

Sobre lo anterior, este Tribunal tiene a bien expresar que en sentencia emitida a las diez horas del día veinte de enero del año dos mil catorce, con referencia R1212005TM, se señaló que la obtención de ingresos provenientes de la prestación del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros, constituye hecho generador del impuesto conforme lo dispone el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 2 literal b) de esa misma ley, no

contemplándose en dicha Ley, exención que determine que los ingresos obtenidos de dicha actividad se consideran rentas no gravadas por el impuesto sobre la renta.

Asimismo, en la referida sentencia se expuso lo siguiente: *“del análisis de la Ley Transitoria para la Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros contenida en el Decreto Legislativo No. 487 de fecha veintitrés de noviembre del año dos mil siete, no se advierte disposición legal alguna, en la que se contemple exención de impuesto por los ingresos obtenidos en concepto de subsidio para la estabilización de la tarifa del servicio público de transporte colectivo de pasajeros”*.

En consecuencia, los ingresos obtenidos por la recurrente social en concepto de subsidio entregado por el Viceministerio de Transporte por la prestación del Servicio Público de Transporte Colectivo de Pasajeros durante el ejercicio impositivo del año dos mil diez, constituyen hecho generador del impuesto sobre la renta, por consiguiente, es procedente la determinación de rentas gravadas omitidas de declarar, tal como lo hizo la Dirección General.

De ahí, que este Tribunal advierte que si bien la Dirección General constató que la sociedad recurrente omitió declarar ingresos omitidos por la cantidad de **DOSCIENTOS VEINTISÉIS MIL QUINIENTOS DÓLARES (USD \$226,500.00)**, proveniente de la compensación recibida por parte del Viceministerio de Transporte, también verificó que la sociedad apelante disminuyó los costos por servicio de transporte por la misma cantidad, estableciéndose en la resolución impugnada un incremento en los ingresos determinados, pero también se determinó costos no declarados por la misma cantidad, estableciéndose la veracidad de la explicación contable manifestada por la sociedad recurrente, situación que no produce agravio alguno a la sociedad recurrente, habida cuenta debiendo confirmarse lo resuelto por la Dirección General de Impuestos Internos, por corresponder dicho subsidio renta obtenida por la recurrente, conforme al artículo 2 literal d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

8. EN RELACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EFICACIA.

Alega la contribuyente en alzada, que no se han respetado los principios de proporcionalidad y eficacia detallados en el artículo 3 del Código Tributario, para el análisis de las deducciones lo cual conlleva a objeciones improcedentes.

Al respecto este Tribunal advierte que el principio de proporcionalidad, según el artículo 3 literal e) del inciso primero e inciso sexto del Código Tributario se circunscribe a que los actos proveídos por la Administración Tributaria, deben ser: *““cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar””*.

El principio citado conlleva entonces, a que las intervenciones de la Administración Tributaria que incidan en la esfera jurídica de los particulares, deben ser acordes a los fines que se persigan, es decir, vinculadas y dirigidas a verificar el efectivo cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, de las obligaciones –*sustantivas y formales*– que al efecto les impone la normativa tributaria.

Tomando en consideración lo expuesto, se estima que la Autoridad cuya actuación se discute, no ha incurrido en violación al principio de proporcionalidad, ya que desde el inicio del procedimiento de fiscalización a través del auto de designación, así como en el desarrollo de la referida fiscalización, los actos administrativos suscritos por la Dirección General, estuvieron encaminados a determinar si la contribuyente social en alzada había dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.

En el caso de mérito, de la revisión del fundamento de las objeciones a los costos realizada por la Dirección General, se advierte que cada una de ellas responde a incumplimientos a requisitos formales de los documentos establecidos en la ley, en relación a la obligación de retener y enterar las cotizaciones de seguridad social y previsionales, o por omitir retener el impuesto sobre la renta, así como por no documentar las operaciones de forma legal; requisitos que conforme a la ley de la materia impiden su deducibilidad del impuesto sobre la renta, lo cual se ha fundamentado en cada uno de los apartados que tratan el tema de los montos objetados, por lo que debe desestimarse por carecer de fundamento legal lo alegado por la sociedad apelante al respecto.

9. EN CUANTO A LAS INCOSISTENCIAS CONTENIDAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA.

La sociedad en alzada alega: *““El contenido del Informe de Auditoría tiene muchos errores que vuelven inconsistentes las determinaciones efectuadas por los auditores designados, entre ellas*

podemos mencionar el anexo 2... en el que constan en las columnas anexo 3, anexo 4, anexo 5, total costos y gastos determinados, cuyas cantidades no coinciden con la sumatoria respectivas.”””

Al respecto de lo alegado por la sociedad apelante, de la revisión del folio 591 del Expediente Administrativo, se constata el anexo 2 del Informe de Fiscalización “RESUMEN DE LAS DEDUCCIONES DECLARADAS INCORRECTAMENTE OMITIDAS Y DETERMINADAS”, del cual se observa, que las objeciones efectuadas al rubro 4105 Costos de Servicios de Transporte son correctos y el propósito es de ilustrar al lector del Informe en dónde se encuentra el detalle de cada una de las operaciones objetadas, estableciéndose el monto ajustado de la cuenta antes mencionada, en la cantidad de (USD\$1,579,177.13), sin embargo al sumar dicha cuenta con los montos de las cuentas 4112 Gastos de Administración (USD\$11,805.77), más el monto de la cuenta 4301 Gastos Financieros (USD\$31,577.28), se consignó como total de deducciones la cantidad de (USD\$1,105,548.02), el cual resulta incorrecto, debiendo haberse consignado la cantidad de **(USD\$1,622,560.18)**; no obstante lo anterior, es importante aclarar, que el monto de deducciones determinado en la resolución impugnada es el correcto, o sea, la cantidad de **(USD\$1,622,560.18)**, más el monto de la reserva legal (USD\$1,727.91), totalizando **LAS DEDUCCIONES DETERMINADAS EN UN MILLÓN SEISCIENTOS VEINTICUATRO MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y OCHO DÓLARES NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (USD\$1,624,288.09)**, tal como se puede observar a folios 725 del Expediente Administrativo.

Así las cosas, no obstante existir un error material al consignar un total incorrecto de las deducciones determinadas en el anexo 2 del Informe de Auditoría, este Tribunal advierte que ha podido identificarse plenamente los montos totales de los costos objetados y de los costos aceptados por la Administración Tributaria, relacionados en el referido informe, no advirtiendo transgresión a los derechos de la sociedad apelante.

El error antes relacionado, es reconocido por la doctrina de los expositores del derecho como una **irregularidad no invalidante**, la cual según Eduardo Gamero Casado, en su obra “DERECHO ADMINISTRATIVO. La validez del acto Administrativo”; Consejo Nacional de la Judicatura, San Salvador, 2001, Pág. 81-97, constituyen un vicio de muy escaso relieve y de tan poca entidad que no conduce a la eliminación del acto administrativo. En este vicio están comprendidos: **a) Los errores formales que no generan indefensión; y b) errores materiales o de hecho.**

En este orden de ideas, es necesario traer a colación el Principio de Relevancia o Trascendencia de las Nulidades, el cual en lo conducente prescribe que las ilegalidades de índole procesal, deben de alguna manera provocar un efecto tal que genere una desprotección ostensible en la esfera jurídica del administrado, desprotección entendida como una indefensión indiscutible que cause un daño irreparable al desarrollo de todo el procedimiento y genere una conculcación clara de los principios constitucionales que lo inspiran; criterio que sustentamos en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, emitida a las quince horas y diez minutos del día veintisiete de febrero del año dos mil siete, con referencia 351-C-2004. En tal sentido, este Tribunal advierte que la citada irregularidad no conlleva menoscabo a la invalidez de la resolución recurrida, siendo procedente desestimar tal alegato.

Todo lo antes relacionado es conforme en lo pertinente al criterio planteado en el Incidente I1108003TM pronunciado a las diez horas del día treinta y uno de mayo del año dos mil doce.

10. RESPECTO DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL.

La sociedad recurrente alega lo siguiente: *““En principio la declaración de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil diez, no fue presentada de **forma incorrecta**, ya que para efectos tributarios se tendría que reconocer como tal a lo ya dispuesto por el legislador en el artículo 103 del Código Tributario, de lo que corresponde a una declaración incorrecta y no en su sentido semántico. Analizando dicho artículo...menciona: “**Cuando con posterioridad a la presentación de las declaraciones tributarias los sujetos pasivos modifiquen los valores contenidos en ellas y esto de lugar al pago origina o complementario del impuesto, se entenderá que las declaraciones originales han sido presentadas incorrectamente.**” De lo anterior podemos determinar que encajamos en el supuesto que determina el legislador para que sea una “declaración incorrecta” como señalan los auditores, ya que no hemos presentado “otra declaración en que nos resulte pago de impuesto; por lo que el aplicar tal sanción es atípica ya que no sucede lo que el legislador determina como causal de lo que es una declaración incorrecta...”*”

Al respecto este Tribunal tiene a bien aclarar que el artículo 103 regula una situación de hecho muy particular, que consiste en calificar de declaración incorrecta la declaración original presentada por el sujeto pasivo la que posteriormente y en forma voluntaria es modificada respecto de los valores declarados originalmente dando lugar al pago original o complementario del impuesto, infracción a la normativa tributaria que tiene una sanción específica en el Código Tributario artículo 238 que prescribe lo siguiente: *““c) Presentación de declaración incorrecta: Sanción Multa del veinte*

por ciento del impuesto no pagado dentro del plazo legal, la que en ningún caso podrá ser inferior a un salario mínimo mensual;” situación que no corresponde a la acaecida a la sociedad recurrente, ya que dicha contribuyente no ha presentado modificaciones a su declaración de impuesto sobre la renta en la que haya resultado impuesto original o complementario a pagar.

En el presente caso, es la Dirección General que en el ejercicio de la facultad de fiscalización ha determinado la base imponible del impuesto de conformidad a las disposiciones del Código Tributario, constatando una evasión del impuesto, por presentar la declaración incorrecta, infracción sancionada con el veinticinco por ciento del tributo a pagar, tal como se establece en el artículo 253 del Código en referencia.

Además, este Tribunal advierte que a folios 635 y siguientes del expediente administrativo, corre agregado auto emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, de fecha treinta de octubre de dos mil trece, por medio del cual se concede a la sociedad apelante AUDIENCIA por cinco días hábiles, y se otorgó el plazo para APORTACIÓN DE PRUEBAS por diez días hábiles, a fin de que dicha sociedad manifieste su conformidad o no con el contenido del informe de auditoría de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece, en el que se detallan las razones por las que se ha determinado oficiosamente Impuesto sobre la Renta complementario, respecto del ejercicio de imposición de dos mil diez.

Asimismo, se observa que dicho auto además se estableció, que los hechos verificados son constitutivos de la infracción siguiente: *““EVASIÓN NO INTENCIONAL DEL IMPUESTO, respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez, infringiendo de esa manera lo establecido en el artículo 92 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, lo cual es sancionado con multa del veinticinco por ciento (25%) del impuesto omitido que se determinó (...) según lo establecido en el artículo 253 del Código Tributario””* .

Resulta oportuno acotar que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las nueve horas quince minutos del día veinticuatro de febrero de mil novecientos noventa y ocho, con referencia 36-G-95, ha delimitado el Principio de Tipicidad en el sentido siguiente:

““Como una consecuencia del principio de legalidad se encuentra la exigencia de tipicidad del hecho según la cual a la imposición de toda sanción debe precederle una previsión

normativa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de prohibición con todos sus elementos configurativos (...)

Es en la especificidad de la conducta típica donde centramos que las conductas sancionables deben encontrarse delimitadas (...) el principio de tipicidad representa una derivación del principio de la exigencia de seguridad jurídica, y constituye un límite fundamental para la potestad sancionatoria de la Administración (...) la Administración debe proceder a la calificación de las infracciones teniendo en cuenta que al hacerlo no desarrolla una facultad discrecional, sino una actividad jurídica de aplicación de normas que exige como presupuesto objetivo, el encuadre o subsunción de la conducta en el tipo predeterminado legalmente. ””””

Atendiendo a lo anterior, este Tribunal advierte que tanto en el informe de auditoría de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece, como en el auto de audiencia y aportación de pruebas de fecha treinta de octubre de ese año, y en la resolución apelada de fecha veinte de marzo de dos mil catorce, se ha señalado enfáticamente que la conducta de la sociedad apelante es constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 253 del Código Tributario, como evasión no intencional, cuya sanción también se encuentra tipificada en la misma disposición legal, la que para el ejercicio de imposición fiscalizado establecía lo siguiente:

””””Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la administración tributaria proceda a determinar la base imponible del impuesto del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales (...).””””

De igual manera, se puede apreciar como desde la emisión del informe de auditoría se ha expuesto que la sociedad apelante ha incurrido en la infracción de que se trata: *””...debido a que se constató que la sociedad contribuyente ..., presentó la declaración de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil diez, en forma incorrecta, como se explicó en el considerando X) Gastos de Operación Objetados;...; como consecuencia, resulta un impuesto omitido de declarar y pagar por la contribuyente,... infringiendo lo establecido en el artículo 92 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 91 inciso primero y 94 del Código Tributario,*

configurándose con ello la presunción de Evasión No Intencional establecida en el artículo 253 del Código Tributario””””

Conforme a lo anterior, queda en evidencia que la Dirección General ha tipificado en debida forma la conducta de la recurrente social, como evasión no intencional, en el Capítulo VIII sobre el Régimen Sancionador, Sección Tercera sobre Infracciones y Sanciones, artículo 253 del Código Tributario, lo que oportunamente se hizo del conocimiento de dicha sociedad, mediante la notificación del auto de fecha treinta de octubre de dos mil trece, y la entrega del informe de auditoría de fecha veinticinco de octubre de dos mil trece (folios 635 y 636 del expediente administrativo).

En ese sentido, cuando en el auto de audiencia y aportación de pruebas tantas veces citado se expone que se ha infringido el artículo 92 inciso primero de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se deja en evidencia el incumplimiento a la obligación que tiene todo contribuyente del Impuesto sobre la Renta, de efectuar la liquidación y pago del aludido impuesto en debida forma, pues tal como lo establece en el artículo 226 del Código Tributario, constituye infracción toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en el Código Tributario y en las leyes tributarias respectivas.

Conforme a todo lo anterior, deben desestimarse los argumentos expresados por la sociedad apelante por carecer de fundamento legal, debiendo confirmarse la resolución apelada en cuanto a este punto específico. Lo antes relacionado en lo pertinente es conforme a precedente de las once horas de día veinticinco de noviembre de dos mil quince, incidente con referencia R1205022TM.

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 ocho horas veinte minutos del día veinte de marzo del año dos mil catorce, a nombre de -----, que se abrevia -----, por los conceptos y montos detallado 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 se abrevia -----, a la Dirección General de Impuestos Internos. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---YAGE.---R. Huevo.---C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

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

VOTO RAZONADO DEL LICENCIADO -----.

En el presente caso, amparado en lo dispuesto en el artículo 5 inciso 1° el infrascrito vocal en materia de Impuestos Internos de este Tribunal, deja plasmado su desacuerdo, amparándose en lo dispuesto en el artículo 5 inciso 1° parte final de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que dispone sobre la decisión a tomar en aquellas cuestiones que plantee el expediente, hayan sido o no alegadas por los interesados, siendo que la resolución objeto de la presente alzada presenta situaciones de derecho de las cuales considero necesario con robustez moral, expresar mi criterio en desacuerdo con la sentencia emitida por los demás miembros de este Tribunal, a las quince horas cinco minutos, del veintiocho de junio de dos mil dieciséis, con referencia R1404011TM a nombre de ----, que se abrevia -----, por las razones que expongo a continuación:

Del Expediente Administrativo a nombre de -----, que puede abreviarse -----, se advierte que el auto que concede audiencia y apertura a pruebas de fecha treinta de octubre de dos mil trece, ha sido suscrito por el Jefe de la Oficina Regional del Occidente, en base a competencias delegadas por el Director General de Impuestos Internos, de igual manera la resolución de las ocho horas veinte minutos del día veinte de marzo de dos mil catorce, por medio de la cual se determina impuesto y se impone sanción a la contribuyente social, ha sido suscrita por la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, en base a competencias delegadas por el

Director General de Impuestos Internos, según las atribuciones que la ley le confiere a dicho funcionario en los artículo 4 inciso 2° y 6 letra g) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El artículo 3 de la citada ley en lo medular establece lo siguiente: *“Las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos serán las de aplicar y hacer cumplir las Leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la Ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de Resoluciones en sus distintos grados, etc. todo mediante **un sistema de operaciones** que deberán complementarse con los **sistemas normativos, de apoyo, de planificación** y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima (...)”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Respecto de las liquidaciones oficiosas, si bien son coordinadas por el Director General, mediante el diseño de políticas y planes para su optima gestión; **es el Subdirector como ejecutor**

de las citadas políticas y planes institucionales, quien ostenta y ejecuta la facultad de fiscalización, inspección, investigación y control establecida en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, facultades que permiten asegurar a la Administración el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la emisión de resoluciones liquidatorias. Dicho de otra manera, las facultades de liquidar de oficio el impuesto e imponer multas se encuentran inmersas en el cúmulo de atribuciones contenidas en el *sistema operativo*, encomendándose al mismo su realización plena, su seguimiento y control.

En tal sentido, la facultad de liquidaciones oficiosas constituye una competencia propia del Subdirector General y por lo tanto, a él corresponde delegar la firma de autos de designación, en los que se ordene fiscalizar, investigar, inspeccionar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en las leyes que regulan los diferentes impuestos que administra la Administración Tributarias autos de audiencia y apertura a pruebas y de liquidaciones de oficio, por formar parte del sistema de funciones operativas.

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

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

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

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

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

En el presente voto razonado se ha expuesto el fundamento jurídico para establecer de manera categórica, que el legislador ha otorgado al Subdirector General aquellas atribuciones vinculadas a la ejecución de los planes y políticas de la Dirección General de Impuestos Internos, enmarcándose su actuar en funciones de carácter operativo, **particularmente ejerciendo la**

realización plena del sistema de funciones operativas, su seguimiento y control, a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, **lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas**; y que dentro de dicho sistema, se encuentra la función básica de la Administración Tributaria de fiscalizar y liquidar de manera oficiosa el impuesto.

Además, se ha establecido que **las atribuciones otorgadas al Subdirector General son propias de su cargo**, por lo que era a él a quien correspondía delegar la firma en el Jefe de la Oficina Regional de Occidente, para la emisión de autos de audiencia y apertura a pruebas, y en la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones para la emisión de las resoluciones de liquidaciones de Impuestos y de imposición de sanciones, en el caso que nos ocupa. En consecuencia, **no puede afirmarse que el Director General ostenta la facultad de fiscalizar a los sujetos pasivos, ni de manera privativa ni conjunta**, puesto que no está suscribiendo con su firma una actuación que encierra un simple acto de trámite inter-orgánico, ni tampoco está limitándose a dar una opinión de asesoría o ilustrar de alguna forma sobre la técnica tributaria, sino que se está arrogando una atribución o facultad que incidirá en la esfera jurídica de terceros.

En el presente caso, el Jefe de la Oficina Regional de Occidente firmó el auto de audiencia y apertura a pruebas, de fecha treinta de octubre del año dos mil trece, y la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, firmó la resolución del día veinte de marzo de dos mil catorce por medio de la cual se determinó impuesto y se impuso la multa correspondiente, mediante la figura de la delegación de firma conferida por el Director General de Impuestos Internos; sin embargo, dicho funcionario en su condición de Director General, no tiene según la ley, la facultad para determinar impuestos y/o imponer sanciones, y delegar en funcionarios o empleados la tarea material de firmar los autos de audiencia y apertura a pruebas, ni de firmar las resoluciones liquidatorias y/o sancionadoras, ya que estas resoluciones administrativas forman parte integrante de las funciones operativas que se enmarcan en el literal e) del Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General, lo cual es privativo del Subdirector General de Impuestos Internos.

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

*“...al consultar la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, su artículo 4 prescribe que para llevar a cabo las funciones encomendadas a dicho órgano, éste será dirigido y administrado por un Director y un Subdirector General, **de acuerdo a las atribuciones propias que les designe la ley.***

Por su parte, los artículos 6 y 7 de la misma, regulan específicamente las atribuciones que competen a cada uno de tales funcionarios, correspondiendo al Subdirector General, según la letra e) de la última disposición citada, ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

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

*Según lo anterior, este funcionario tiene **exclusivamente competencia** sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados en todo el territorio de la República (...)*”

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

Como se apuntó anteriormente, la competencia constituye el elemento subjetivo del acto administrativo que como tal condiciona su validez. En el presente caso ha quedado demostrado que el Director General ha invadido atribuciones propias del Subdirector General, al delegar al Jefe de la Oficina Regional de Occidente para que firmara los autos de audiencia y apertura a pruebas; y a la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, para que firmara la resolución mediante la cual se determinó impuestos y se impuso la sanción correspondiente; por lo tanto, soy del criterio de que existe vicio invalidante en la resolución impugnada, por haberse dictada en contravención a disposición expresa y determinante de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

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

Así expreso mi voto disidente.

San Salvador, veintiocho de junio del año dos mil dieciséis. **NOTIFÍQUESE. ---
PRONUNCIADA POR EL SEÑOR VOCAL QUE LA SUSCRIBE.---R. CARBALLO.---
RUBRICADA.**

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