

resolución mediante la cual le solicitó que entregara información y documentación, tales como contratos de préstamos, partidas contables, documentos de soporte, informes de auditor externo, informe de distribución de utilidades, entre otros, todo relacionado con el ejercicio impositivo correspondiente al año dos mil uno.

El once de octubre del mismo año, la DGII, designó a los Auditores, para que fiscalizaran y verificaran si la sociedad contribuyente daba cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en las leyes correspondientes, exceptuando las relacionadas con retenciones y pago o anticipo a cuenta del mencionado impuesto, durante el ejercicio de imposición comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno.

Con fecha veintinueve de marzo de dos mil cinco, se emitió informe de auditoría respecto de la fiscalización efectuada con relación al ejercicio dos mil uno, en donde se concluye que existían impuestos no pagados, y, se aseveró que se configuraba la infracción por evasión intencional, debido a la omisión de declaración de ingresos gravados.

Posteriormente, se inició el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas; y, mediante nota del veintidós de abril de dos mil cinco, la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas rindió informe en el cual expresó que, a criterio de dicha oficina, CAESS no vertió argumentos ni pruebas con los cuales se desvirtuara el contenido del informe de auditoría.

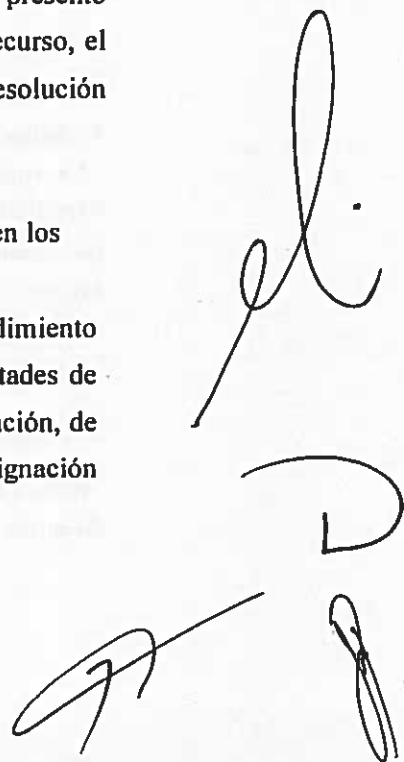
Mediante resolución del veintiséis de abril del mismo año, la DGII, a través del Departamento de Tasaciones de la División Jurídica, determinó a cargo de CAESS cuota complementaria de impuesto sobre la renta respecto del ejercicio impositivo de dos mil uno por la suma de tres millones ochocientos cinco mil seiscientos ochenta y un dólares de los Estados Unidos de América con noventa y cuatro centavos de dólar, equivalentes a treinta y tres millones doscientos noventa y nueve mil setecientos diecisiete colones, e impuso sanción consistente en la multa por un millón novecientos dos mil ochocientos cuarenta dólares de los Estados Unidos de América con noventa y siete centavos de dólar, equivalente a dieciséis millones seiscientos cuarenta y nueve mil ochocientos cincuenta y ocho colones con cincuenta centavos de colon.

En virtud de la inconformidad de la actora con la indicada resolución, se presentó recurso de apelación ante el TAIIA, quien después de conocer el mencionado recurso, el veinticinco de mayo de dos mil seis, resolvió confirmar en todas sus partes la resolución pronunciada por la DGII.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión.

La parte actora hace recaer la ilegalidad de las resoluciones impugnadas en los siguientes aspectos:

Infracciones legales de naturaleza formal: (i) iniciación ilegal del procedimiento de fiscalización; (ii) ilegalidad del auto de designación al no delimitar las facultades de los auditores designados; (iii) ilegal intervención en el procedimiento de fiscalización, de funcionarios de la Administración Tributaria que no contaban con previa designación





como auditores para fiscalizar a CAESS; y, (iv) infracción a la doctrina legal emanada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas (art. 5 incisos 2º y 3º del Código Tributario). Manifiesta que con dichas transgresiones se vicia el procedimiento de fiscalización y todo lo que fuere su consecuencia.

Por otro lado, señala como infracciones de naturaleza material: (i) ilegalidad de objeciones de la Administración Tributaria a deducciones de CAESS en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio dos mil uno; y, (ii) ilegalidad en la imposición de la multa, ya que no existe relación alguna entre el hecho ilícito que se atribuye a la sociedad actora y la sanción impuesta, además expresa que el hecho atribuido como constitutivo de infracción no ha generado ninguna afectación al interés fiscal.

Petición.

Que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos administrativos impugnados.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA

La demanda fue admitida. Se tuvo por parte a la sociedad demandante por medio de su apoderado general judicial, Salvador Enrique Anaya Barraza. Se requirió informe a las autoridades demandadas, para que se manifestaran respecto de la existencia de los actos que se les atribúan en la demanda, y se suspendió provisionalmente la ejecución de los efectos de los actos controvertidos mientras se tramitara el presente proceso.

3. INFORMES DE LAS PARTES DEMANDADAS

La DGII y el TAIIA al rendir el primer informe requerido admitieron haber pronunciado los actos impugnados.

Este Tribunal requirió posteriormente a las autoridades demandadas rendir sus informes justificativos, y se ordenó la notificación sobre la existencia del presente proceso al Fiscal General de la República.

- La DGII, al rendir el respectivo informe justificativo, señaló:

i. Con relación a que el inicio del procedimiento de fiscalización es ilegal que la finalidad de dicho requerimiento no es la de fiscalizar en ese momento, sino que dicha actuación constituye un acto previo a la fiscalización tendiente más bien a actualizar los datos de identificación de la sociedad impetrante de conformidad a las disposiciones legales pertinentes, pues la actividad fiscalizadora da inicio a partir de la notificación del auto de designación de auditor.

ii. Respecto que en el auto de designación de auditores deben especificarse las facultades conferidas a los mismos para la fiscalización de un contribuyente concreto, sostiene que en ningún momento se ha desbordado o ignorado las facultades de designación de auditores, dado que dicho auto fue firmado por el funcionario competente, de conformidad al artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

iii. Sobre la intervención de funcionarios no designados como auditores, manifiesta que dichas actuaciones son la expresión de la figura jurídica de la "Delegación de Firma" contemplada en el artículo 8 de la Ley Orgánica relacionada, función que en ningún momento indica el despojo de competencias por parte del Subdirector General, dado que solamente corresponden a una delegación para la realización material de tareas que en caso contrario debería desarrollar el funcionario delegante, lo cual resultaría material y humanamente imposible, dada la cantidad de procesos de fiscalización que diariamente tendría que autorizar.

Por otra parte, el Código Tributario establece en su artículo 174 inciso quinto, que los auditores tienen las facultades que de conformidad a dicho Código les asigne la Administración Tributaria. Asimismo, las actividades de los Coordinadores de Grupos, han sido realizadas en cumplimiento del Acuerdo emitido a las nueve horas del día once de octubre de dos mil dos, suscrito por el Subdirector General de Impuestos Internos, de conformidad a los artículos 4 inciso segundo y 8 inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

iv. En relación a lo manifestado sobre la objeción de costos y gastos derivados de "management fee", expresa que para que el desembolso del pago del honorario anual a El Salvador Energy Holdings sea deducible, debe reunir ciertos requisitos, los cuales están determinados en los artículos 28 inciso primero, 29 numeral 2) y 29-A numeral 11) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y 31 del Reglamento de la indicada Ley.

Sostiene que en el presente caso se cuestiona a CAESS no solo la naturaleza del costo, sino también su efectivo desembolso dentro del ejercicio de imposición y su correspondiente documentación para efectos de lo dispuesto en los artículos 139 incisos tercero y sexto, 203 inciso primero, 206 y 209 del Código Tributario.

v. Respecto de la objeción de costos y gastos financieros.

Indica que la relacionada objeción tiene su fundamento en que la sociedad actora provisionó por pagar el 9% de interés sobre el valor del crédito que ha recibido por parte de International Finance Corporation (IFC), por medio del documento denominado "Loan Agreement", suscrito el día diecinueve de diciembre del año dos mil uno. Asimismo ha efectuado provisión por cobrar del 6% de intereses que serán reconocidos por Hipotecaria San Miguel Limitada de Capital Variable, de las anteriores provisiones se dedujo el 9% antes referido y solo pagó Impuesto sobre la Renta por el 6%. Producto del referido procedimiento contable, resulta una diferencia que es el monto objetado, ya que el valor provisionado por pagar no solo es mayor que el provisionado por cobrar, sino que además fue reclamado como deducción por la sociedad actora en su declaración del impuesto sobre la renta del año dos mil uno.

La objeción en mención no se basa en la reforma al artículo 29 numeral 10) de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR), sino más bien en el inciso primero de dicha

Handwritten signature and initials in black ink, located in the bottom right corner of the page. The signature is a cursive 'D' with a long tail, and the initials are 'P' and 'D'.



disposición legal en relación con el artículo 36 numeral 11 del Reglamento de la mencionada Ley. Teniendo en cuenta las disposiciones legales citadas, los intereses pagados por la demandante en concepto de préstamo efectuado a IFC, no pueden ser deducidos de la renta como gasto financiero, debido a que no fue invertido en la fuente generadora de la renta gravable, sino que fue prestado a otra sociedad. Expresa que no se está aplicando retroactivamente lo dispuesto en el artículo 29 numeral 10) inciso final de la LISR, tal cual lo manifiesta la sociedad actora, ni se han violentado los principios de Seguridad Jurídica y Legalidad.

Afirma que en el caso de mérito es claro que no procede realizarla en su totalidad la deducción del 9% de los intereses pagados a IFC, puesto que el 3% reclamado de más en relación al 6% que obtuvo de parte de Hipotecaria San Miguel, no fue invertido en la fuente generadora de ingresos de CAESS.

- Por su parte el TAIIA al rendir su informe justificativo, expresó lo siguiente:

Que omite pronunciarse en cuanto al argumento concerniente al requerimiento de información iniciado antes del auto de designación de auditores, ya que ese punto de agravio no fue discutido ante esa instancia.

i. Con relación a que el inicio del procedimiento de fiscalización es ilegal y que en el auto de designación de auditores debe especificarse las facultades conferidas a los mismos para la fiscalización respecto de un contribuyente concreto, manifiesta que no se pronuncia en cuanto al primer punto pues no fue discutido ante esa instancia administrativa. Respecto del auto de designación de auditores expresa que fue proveído por la entidad fiscal dentro de los parámetros legales establecidos, sin observar ilegalidad en dicha actuación, ya que el mismo manifiesta la pretensión de ejecutar la facultad de fiscalización e investigación a que hace referencia el artículo 173 del Código Tributario y contiene además los elementos a que hace referencia el artículo 174 del mismo.

ii. Sobre la intervención de funcionarios no designados como auditores, expresa que, tal inconformidad no fue punto de agravio discutido en su oportunidad.

iii. Sobre la invocación a la doctrina legal sostiene que el Código Tributario, en el artículo 5, únicamente le da el carácter de fuente supletoria. Señala que la doctrina invocada ya está superada en las siguientes sentencias: referencias R0505011TM de las nueve horas del día veinticinco de mayo de dos mil seis, y, la dictada a las ocho horas del día veintiocho de noviembre de dos mil seis, referencia 10603007.

Finalmente sostienen que no ha existido falta de motivación pues todos los puntos se han abordado con anterioridad.

iv. Respecto de la objeción de costos y gastos financieros, derivados del contrato firmado entre la actora y la sociedad El Salvador Energy Holdings, menciona, que para ser deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta los costos y gastos objetados, no basta que los mismos se amparen en obligaciones contraídas en un contrato del cual no se

demonstró su ejecución, así como tampoco que solamente se encuentren registrados contablemente, sino además debió contarse con la documentación de soporte correspondiente, tal como lo señala el artículo 206 del Código Tributario, y para el caso de mérito, debió además comprobarse el pago y aportarse las evidencias que demostraran que el gasto reclamado se adecuaba a los supuestos del artículo 28 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Es decir, que se trata de un desembolso útil y necesario para la producción de ingresos y conservación de la fuente generadora de ingresos.

En cuanto a la objeción a gastos financieros relativos a los intereses, sostiene que los mismos no se ocuparon en la fuente generadora de renta gravada, de conformidad a lo regulado en el artículo 29 número 10 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Así mismo se considera que no hay una aplicación retroactiva del artículo 29 número 10 inciso 5º de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, por parte de la DGII en la objeción realizada a la actora, ya que la misma tiene su fundamento en lo regulado en los artículos 28 inciso primero y 29- A número 11) del mismo cuerpo normativo, los cuales requerían que el gasto fuera indispensable para la fuente generadora de ingresos. Y, con relación a la multa impuesta, contenida en el artículo 254 incisos 1º y 2º literal e) del Código Tributario, la misma no fue desvirtuada por la actora, ya que únicamente argumentó la tesis de su accesoriadad respecto de lo principal, siendo procedente su fundamentación bajo la misma premisa.

TERMINO DE PRUEBA.

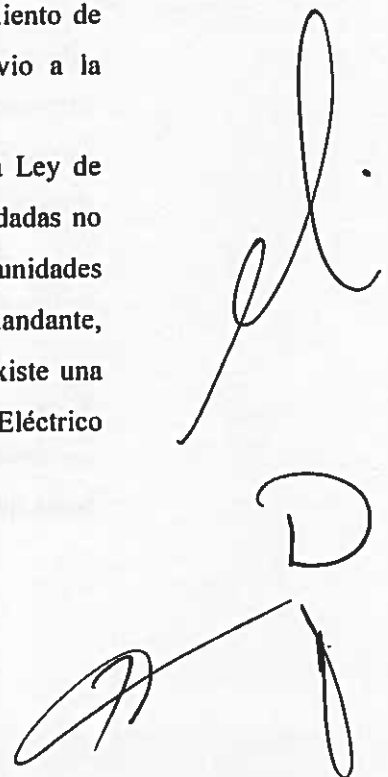
El juicio se abrió a pruebas por el término de ley, en el cual la parte actora presentó prueba instrumental para que fuera agregada al juicio y la DGII presentó el expediente administrativo para ser añadido como prueba documental.

5. TRASLADOS.

Posteriormente se corrieron los traslados que ordena el artículo 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Y en los mismos, ambas partes reiteraron sus dichos.

La representación fiscal manifestó que la delegación fue autorizada por la Ley u ordenamiento de carácter general. Que no existió ilegal iniciación del procedimiento de fiscalización, ya que el mero requerimiento de información es un acto previo a la fiscalización.

Expresa que las objeciones efectuadas son legales, de conformidad a la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su reglamento. Concluye que las autoridades demandadas no han violentado el derecho de audiencia y defensa, ya que se dieron todas las oportunidades procesales para que desvirtuaran las objeciones establecidas, y, la sociedad demandante, no aportó las pruebas necesarias. Finalmente señala que, en el presente caso, existe una deuda tributaria firme, líquida y exigible a la sociedad Compañía de Alumbrado Eléctrico de San Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable.

Handwritten signature and initials in black ink, located in the bottom right corner of the page. The signature is a cursive script, and the initials below it appear to be 'D' and 'A'.



En esta etapa del proceso, la parte actora pidió ampliación de la medida cautelar, la cual fue concedida, en el sentido que no podría tenerse por insolvente respecto de los períodos tributarios objeto de impugnación en el presente proceso, mientras se tramitaba el mismo. Así también presentó escrito en cual solicitó se autorizara audiencia para alegación por estrados y se señalara lugar, día y hora para el desarrollo de la misma. Petición a la que este Tribunal accedió, por lo que se programó dicha diligencia para las diez horas, del miércoles trece de noviembre de dos mil trece, en las instalaciones de la Corte Suprema de Justicia, citándose para tal efecto a las partes involucradas. Durante la realización de la audiencia, tanto la sociedad demandante como las autoridades demandadas, reiteraron sus posiciones respecto a argumentos que habían sido planteados en sus anteriores escritos.

El juicio se encuentra en estado de dictar sentencia. Conforme a lo establecido en el artículo 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, esta Sala resolverá sobre los puntos controvertidos, teniendo a la vista, para mejor proveer, los expedientes administrativos relacionados con el presente proceso.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSIÓN

De la demanda se determina que, el objeto del litigio es la pretensión de ilegalidad de los siguientes actos administrativos: i) la Dirección General de Impuestos Internos, por la emisión de la resolución de las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la que determina a cargo de la sociedad demandante impuesto complementario por el ejercicio fiscal correspondiente al año dos mil uno, y multa por evasión intencional; y, ii) El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por la emisión de la resolución de las nueve horas treinta minutos del veinticinco de mayo de dos mil seis, mediante la cual confirma en todas sus partes la resolución anterior.

Dentro de los argumentos planteados por la parte demandante y las autoridades demandadas, este Tribunal advierte, que la controversia del presente caso se circunscribe a determinar si con el procedimiento de fiscalización tributaria para el período dos mil uno, realizado a la sociedad demandante, se violaron los artículos 173 y 174 del Código Tributario, y el artículo 29 n° 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2. NORMATIVA APLICABLE

Los hechos acaecidos en sede administrativa se encuentran sometidos a lo regulado por:

(i) Constitución de la República; (ii) Código Tributario (en adelante CT); (iii) Reglamento para la Aplicación del Código Tributario; (iv) Ley del Impuesto Sobre la Renta (en adelante LISR); (v) Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta; (vi) Ley de Organización de la Dirección General de Impuestos Internos (en adelante Ley

Orgánica de la DGII); (vii) Código de Procedimientos Civiles (C. Pr. C), actualmente derogado pero aplicable para el presente caso de conformidad a lo regulado en el art. 706 del Código Procesal Civil y Mercantil; y, (viii) Normas Internacionales de Contabilidad NIC's

3. ANÁLISIS DEL CASO

Esta Sala procederá al análisis correspondiente de los hechos acaecidos en sede administrativa para determinar si los actos impugnados adolecen de los vicios de ilegalidad invocados por la sociedad demandante.

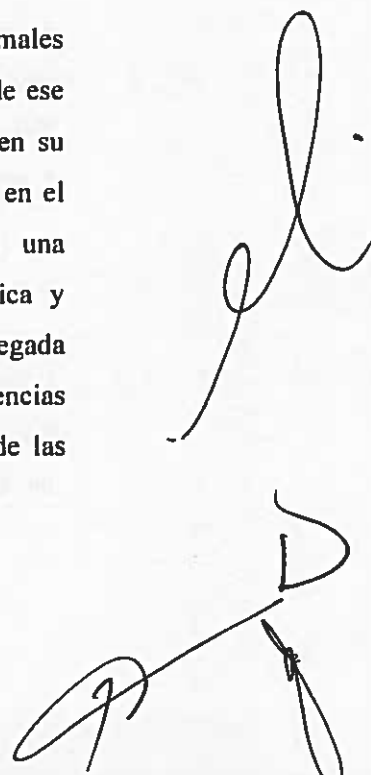
A. SOBRE LAS INFRACCIONES LEGALES DE NATURALEZA FORMAL.

El procedimiento administrativo, elemento formal del acto administrativo, desempeña una función de plena garantía para el administrado, ya que le proporciona la oportunidad de intervenir en su emisión, y objetar si lo desea, los puntos con que esté en desacuerdo, a través de las pruebas que considere pertinentes. Como regla general la concurrencia de vicios en los elementos del acto administrativo, conllevan su ilegalidad. Sin embargo, a tal aseveración es preciso indicar que el Derecho no ha de propugnar por la protección de las formas en tanto meras formas, sino atender a la finalidad que las sustenta.

El principio de instrumentalidad de las formas enuncia que éstas no constituyen un fin en sí mismas, sino que trascienden la pura forma y tienen por fin último garantizar la defensa en el juicio. No hay nulidad de forma, si la desviación no tiene trascendencia sobre las garantías esenciales de defensa. En tal sentido, los defectos de forma o procedimentales, no condicionan indefectiblemente la ilegalidad del acto final. Un vicio de forma acarrea nulidad del acto cuando por dicho vicio éste carece de los requisitos indispensables para alcanzar su fin, o cuando da lugar a indefensión de los interesados en el procedimiento.

En otros términos, los vicios de forma o procedimentales sólo acarrear la ilegalidad del acto, cuando éste se haya dictado colocando al administrado en una situación de indefensión, es decir, con una disminución efectiva, real y trascendente de sus garantías.

Es así, que antes de verificar la procedencia o no de las irregularidades formales planteadas, es necesario aclarar que dichas ilegalidades al igual que las nulidades de ese tipo, se inspiran bajo el principio de relevancia o trascendencia de la misma, y, en su oportuno planteamiento en la vía procesal, esto para evitar dilaciones innecesarias en el desarrollo del procedimiento administrativo. Lo antes señalado no implica una subsanación de la nulidad, pues la continuidad del procedimiento dependerá única y exclusivamente de la incidencia o consecuencias que genere la ilegalidad no alegada oportunamente, pero puede suceder que la ilegalidad procesal no genere las consecuencias de indefensión señaladas y por el contrario la misma sea subsanada por alguna de las





actuaciones de las partes, así por ejemplo aquella parte que no ha sido notificada legalmente de una demanda interpuesta en su contra pero que se presenta a contestarla en el tiempo.

Resulta entonces, que si el particular ha intervenido activamente y ha ejercido su derecho de defensa, no existe fundamento para declarar la nulidad de una actuación irregular. Ello se encuentra en concordancia con el principio de trascendencia, en virtud del cual el vicio del que adolece el acto debe provocar una lesión a la parte que lo alega, tal como se reconoce en el Código de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, al expresarse que "(...) no se declarará la nulidad si apareciere que la infracción de que trata no ha producido ni puede producir perjuicios al derecho o defensa de la parte que la alega o en cuyo favor se ha establecido" (artículo 1115 C.Pr.C). En tal sentido, la doctrina es unánime en condicionar la invalidez del acto procesal, no a la simple inobservancia de las formas, sino al resultado de la relación entre el vicio y la finalidad del acto, y así se sanciona el acto con nulidad solamente cuando por efecto del vicio no haya podido conseguir su objeto.

La misma línea sigue la Sala de lo Constitucional, cuando establece que "el quebrantamiento de meros formalismos para realizar una diligencia no supone o implica por sí una violación constitucional que haga viable la proposición de una pretensión de amparo". (Improcedencia de Amparos ref. 377-2001 de fecha veintiuno de Agosto de dos mil uno)

Bajo las anteriores premisas, se procederá al análisis de las ilegalidades de naturaleza formal planteadas por la sociedad demandante.

(i) Iniciación ilegal del procedimiento de fiscalización.

CAESS, expresa que el procedimiento de fiscalización del cual fue objeto, por el impuesto sobre la renta del ejercicio dos mil uno, no comenzó por la correspondiente designación de auditores, sino que con el requerimiento de documentación e información, en donde no se contaba previamente con auto de designación de auditor para fiscalizar a la referida sociedad, con lo que se violentó el art. 174 inc. 8º del CT, ya que el mismo establece la forma en que se inicia el procedimiento de fiscalización. Dicho vicio se mantuvo a lo largo de todo el procedimiento, por ende, afirma que el procedimiento de fiscalización y todas sus consecuencias devienen en ilegal.

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que realizó una serie de actuaciones previo a la fiscalización, pero ello no fue con el objeto de ejercer una función fiscalizadora sobre CAESS.

En primer lugar, es importante mencionar lo que el Código Tributario entiende por el procedimiento de fiscalización. Es así, que el inciso 7 del art. 174 nos indica que: "El proceso o procedimiento de fiscalización es el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación

tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho”.

El inciso octavo del artículo en referencia, reza de la siguiente manera: “Dicho proceso inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso”.

Tanto la parte actora como la parte demandada, han manifestado que efectivamente antes del auto de designación de auditores, la DGII le requirió que exhibiera los registros y documentos, entre los cuales se encuentran: libros legalizados y auxiliares de contabilidad correspondientes a los ejercicios de dos mil uno, entre otros, de conformidad a lo establecido en los artículos 120, 126 literal a) y 173 literal a) del CT.

En primer lugar, es importante acotar que si bien es cierto existe la resolución a que hace referencia la sociedad demandante, en la que le solicitaron información correspondientes al período tributario dos mil uno, esta Sala ha revisado todas las piezas del expediente administrativo relacionado con el presente proceso, y ha constatado que ante dicha resolución la parte actora no dio respuesta alguna, convirtiéndose entonces en un mero acto de trámite de la Administración Tributaria, ya que, de forma efectiva, el proceso de fiscalización correspondiente únicamente al período del dos mil uno — controvertido en esta instancia judicial— inició con el auto de designación de fecha once de octubre del año dos mil dos (Fs. 828, pieza 1 del expediente administrativo)

Y es que de ese momento en adelante se dieron una serie de requerimientos de exhibición y remisión de documentación, tales como los contenidos en las resoluciones: a) del catorce de octubre de dos mil dos (fs. 830 pieza 1), en la que se requiere la exhibición de los registros y documentos de los libros legalizados y auxiliares de contabilidad correspondientes al ejercicio de dos mil uno, y su documentación de soporte, las partidas de Diario o asientos contables con su respectiva documentación de soporte, estados financieros debidamente auditados y balances mensuales correspondientes al ejercicio impositivo dos mil uno, dictamen e informe fiscal por las operaciones realizadas durante dicho ejercicio, entre otros; b) del quince de octubre de dos mil dos (fs. 833, pieza 1), en la que se requirió fotocopias debidamente autenticadas por notario de actas de Junta General Ordinaria y extraordinaria de accionistas; y c) del veintidós de octubre dos mil dos, en la que se solicitó la fotocopia de los contratos de transferencia tecnológica recibida por la sociedad, durante el año fiscalizado, suscrito con compañías no domiciliadas (fs. 1102, pieza 1) entre otros.

Ante todos esos requerimientos, se ha constatado que CAESS, participó

Handwritten signatures and initials at the bottom right of the page, including a large signature and the letter 'D'.



activamente enviando la documentación que corre agregada al expediente administrativo, lo que se comprueba en la remisión de parte de CAESS de las certificaciones de actas de junta general (Fs. 835, pieza 1); la remisión del cuadro resumen de los intereses pagados y renta retenida en el año dos mil uno, fotocopias de partidas contables, entre otros, tal y como corren agregados a folios 847 y siguientes de la pieza 1; envío del único contrato de transferencia de tecnología que la sociedad actora suscribió con la sociedad El Salvador Energy Holdings, compañía organizada y existente de conformidad a las leyes de las Islas Cayman y del domicilio de Grand Cayman, Islas Cayman, el diecisiete de diciembre del año dos mil uno (Fs. 1104 y siguientes, pieza 1), entre otros. Además, consta que dentro de dicho período, la DGII concedió prórroga, a solicitud de CAESS, para el envío de la documentación solicitada, como se evidencia de folios 1276 y siguientes de pieza 1 del expediente administrativo.

Consecuentemente, se concluyen dos aspectos fundamentales: (i) que la DGII después de la fecha del auto de designación de los auditores, con lo que inicia el procedimiento de fiscalización —de conformidad con el inc. 8º del art. 174 del CT—, comenzó a requerir toda la información relativa al período fiscalizado; y, (ii) que al cotejar esa información — documentación exhibida y enviada por CAESS después del auto de designación de fecha once de octubre del dos mil dos—, con la resolución por medio de la cual la DGII determinó de oficio la cuota complementaria del impuesto sobre la renta para el período dos mil uno, se comprueba que fue esa documentación la que dicha Dirección utilizó para establecer de oficio la obligación tributaria a cargo de la sociedad demandante.

Por consiguiente, este Tribunal comprueba que no se configuró el vicio alegado por CAESS, y por lo tanto, no existió violación al inc. 8º del art. 174 del CT.

(ii) Ilegalidad del auto de designación de auditores.

Sostiene la sociedad demandante que el inc. 2º y 5º del art. 174 del Código Tributario ordena que en el auto de designación del auditor, deben claramente determinarse las facultades para una fiscalización específica respecto de un contribuyente en concreto, por lo que no son legalmente válidas las asignaciones de auditor sin especificación de las facultades que le confieren. En segundo lugar, cita tres sentencias emitidas por el TAIIA, continuas y sin interrupción por otra de sentido contrario, con lo que afirma se estableció doctrina legal en el sentido que la Administración Tributaria está obligada a determinar en el auto de designación del auditor, con especificidad y detalle, las facultades que le están asignadas para un procedimiento de fiscalización específico, ya que no puede asumirse que en dicho acto de designación se han conferido todas las facultades del art. 173 del CT.

En este punto, es preciso mencionar que el Capítulo II del Código Tributario se denomina "Fiscalizaciones", y en la sección primera, se regulan las "Facultades de

fiscalización y control".

De forma específica, el art. 173 de dicho cuerpo normativo, señala que la Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. Asimismo, muestra un catálogo de facultades, con que goza dicha Administración para el ejercicio del control tributario. Cabe advertir, que tal catalogo no es cerrado, sino que tiene la característica de ser abierto para un mejor control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por su parte, el art. 174 antes mencionado, regula lo relativo al cuerpo de auditores, del auto de designación y de los informes. Señalando que para el ejercicio de las facultades antes mencionadas, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores. El inc. 2º de dicho artículo establece: "en cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Administración Tributaria designe". Y, la parte primera del inc. 8º del mismo artículo señala: "los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación".

Con lo anterior, es necesario revisar las facultades que el legislador, conforme al mencionado artículo 173, le otorga a la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, que son: a) fiscalización, b) inspección, c) investigación y, d) control.

Estas facultades están ideológicamente subordinadas a las normas materiales, por esa razón, tienen un carácter instrumental para posibilitar el cumplimiento del Derecho Tributario sustantivo o material. Son esas facultades las que conforman la relación jurídico-tributaria formal, la cual está íntimamente relacionada con la obligación jurídico-tributaria.

La relación se entabla, por lo general -aunque no necesariamente- con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, y para ello se necesita hacerlo de una forma específica para lograr exteriorizar la voluntad, deseo, conocimiento o juicio de la Administración Tributaria. Esa forma o modo en que la Administración Tributaria da a conocer sus actos administrativos, es el punto en particular que estriba la discusión, pues ajuicio de la parte actora, el auto de designación con que se le inició el procedimiento de fiscalización al carecer de ciertos elementos, no tiene la forma idónea para entablar la relación de fiscalización.

Es importante recalcar, que la forma debe ser analizada en un sentido finalista, es decir, por el carácter instrumental del Derecho Tributario material. La Administración Tributaria determina la verdadera obligación tributaria del administrado, por medio de la fiscalización, sin embargo, para que esta de inicio es necesario que se haga por medio de un acto administrativo que entable la relación, con el sujeto pasivo y cuyo contenido

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page. The signature is a large, stylized cursive 'd'. Below it are the initials 'D' and 'P' written in a similar cursive style.



garantice al administrado, entre otros, la certeza jurídica que la facultad que se ejercera será la de fiscalización en determinados períodos tributarios y los auditores designados para realizarla.

Es en este sentido que el legislador adicionó al artículo 174, el inciso octavo del Código Tributario —inciso que se utiliza como referencia y no como derecho vigente al caso en particular— que se refiere a la fiscalización: «Dicho proceso inicia, con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los períodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido (...)» La Administración Tributaria debe ceñirse, en la relación de la fiscalización, por la congruencia que debe guardar la causa y finalidad del acto administrativo de determinación, a establecer la obligación jurídico tributaria, pues de lo contrario, el acto de determinación adolecería de un vicio.

En el presente caso, de la simple lectura del auto de designación de auditores emitido por la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Coordinación de Grupos de Fiscalización, de las nueve horas del once de octubre de dos mil dos, agregado a folio 829 pieza 1 del expediente administrativo, se constata que este fue dictado para ejercer las facultades de fiscalización y verificación de la contribuyente **COMPAÑÍA DE ALUMBRADO ELÉCTRICO DE SAN SALVADOR, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, para lo cual se designó a la señora **Jesús Antonia Martínez de Franco**, miembros del Cuerpo de Auditores de la referida Dirección General, para que fiscalizara y verificara si dicha sociedad daba cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento y demás disposiciones legales, así como las contenidas en el Código Tributario relacionadas con el Impuesto referido y las estipuladas en los artículos 120 y 126 del mismo Código. En el mismo auto de designación, la Administración Tributaria aclara que la auditora nombrada no tiene la facultad de verificación y fiscalización en las obligaciones relacionadas con retenciones y pago o anticipo a cuenta del mencionado impuesto, y, que dicha fiscalización es exclusivamente para el ejercicio de imposición comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil uno.

De lo expuesto se colige, que si bien en el auto de designación mencionado no se detallaron una a una de forma exhaustiva las competencias que tendría dicha auditora, así como tampoco fue citado el Acuerdo de Delegación, éste si cumple con los requisitos mínimos para entablar la relación de fiscalización entre los sujetos activo y pasivo de la Obligación Tributaria, pues la Administración determinó el sujeto pasivo, los períodos tributarios sobre los que ejerció esa facultad, el auditor designado y las facultades del mismo. En consecuencia, deben desestimarse las irregularidades planteadas por la parte

actora respecto a los puntos anteriores.

En ese sentido, este Tribunal entiende que la Administración Pública en virtud del principio de legalidad, debe actuar dentro de un marco regulatorio, con estricto apego al ordenamiento jurídico y solo podrá ejercer aquellas potestades que dicho ordenamiento le confiere y por los cauces y en la medida que el mismo establece.

La parte actora alega además, que por medio de dicho auto de designación, no se puede entender que la Administración Tributaria posee las más amplias facultades para fiscalizarlo. Al respecto, esta Sala ha revisado el expediente administrativo relacionado con el presente proceso, y ha corroborado que la Administración ha ejercido su facultad fiscalizadora de conformidad con el ordenamiento tributario. En ninguna parte del procedimiento se extralimitó en dichas facultades, siempre solicitó la documentación que necesitaba para comprobar la obligación tributaria y determinar el quantum del tributo, y, CAESS participó activamente en cada una de las etapas del procedimiento de fiscalización, sin que materialmente se le violentara su derecho al procedimiento administrativo legalmente configurado para la fiscalización tributaria como concreción de sus derechos de audiencia y defensa.

Con lo anterior, la mera invocación de que en el auto de designación se deberían de plasmar todas y cada una de las facultades con que contará la Administración Tributaria para fiscalizar a un determinado contribuyente, no constituye un vicio de forma que sea capaz de acarrear la ilegalidad de todo un proceso de fiscalización y del acto administrativo con que dicho proceso concluye.

(ii.a.) De la infracción a la doctrina legal emanada del TAIIA.

En este punto alega además la sociedad actora, que la Administración Tributaria contravino lo dicho anteriormente por ella en tres sentencias continuas y sin interrupción, respecto a los requisitos de los autos de designación, transgrediendo con ello lo que se conoce como doctrina legal. Al respecto esta Sala debe hacer las siguientes valoraciones:

El art. 5 del Código Tributario establece: "*Constituyen fuentes del ordenamiento tributario: a) las disposiciones constitucionales; b) las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; c) los reglamentos de aplicación que dicte el órgano ejecutivo; y d) la Jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias.*

Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes (El resaltado



es nuestro).

En primer lugar, este Tribunal debe reconocer el carácter supletorio que de forma expresa el Código Tributario le otorga a la doctrina legal, término que indica que la misma suple o integra la falta de disposiciones en el ordenamiento jurídico. La doctrina legal se regula entonces, como una fuente más del Derecho Tributario: en este caso, supletoria con respecto a las demás expresadas en el art. 5 de dicho Código. Así la Teoría General del Derecho reconoce ampliamente el valor de la jurisprudencia como fuente del mismo.

Siguiendo este mismo orden de ideas, es importante mencionar que paralelo a la doctrina legal se encuentra el principio "*stare decisis*", que surge como consecuencia de un precedente sentado por los jueces en las decisiones judiciales. Sin embargo, debe diferenciarse del principio del precedente, pues éste consiste en el uso generalizado de las decisiones anteriores como guía a la hora de adoptar otras decisiones. Por su parte el principio "*stare decisis*" añade que los jueces se hallen efectivamente vinculados —y no sólo orientados— por los principios derivados de ciertos precedentes.

Surge también el concepto del auto precedente, el cual es la decisión judicial originada por el mismo Tribunal, que lo obliga a someterse a sus propias decisiones. Sin embargo, a pesar de que el principio "*stare decisis*" tiende a la consistencia y uniformidad de las decisiones, esto no implica que sea inflexible el mismo Tribunal en sus propios fallos, pues tal conducta llevaría a la petrificación de la jurisprudencia.

Es en este sentido, que se reconoce de forma unánime que los precedentes no son vinculantes de por vida, pues eso iría contra toda lógica jurídica, sobre todo cuando sabemos que la ciencia del Derecho es dinámica, que debe de acogerse a la realidad actual y, que en muchas ocasiones, dicha realidad va por delante de la misma.

Por consiguiente, esta Sala entiende que la doctrina legal a que hace referencia el art. 5 del Código Tributario, posee el carácter supletorio ahí definido, y, siendo que la Administración Tributaria actuó conforme a las potestades claramente conferidas y reguladas en las leyes aplicables, no es posible la invocación de la doctrina legal a que hace referencia la parte actora, ya que la misma tiene carácter de supletoria.

No obstante lo anterior, esta Sala, mediante auto del veintiocho de enero de dos mil ocho, requirió a la DGII y al TAIIA, remitieran certificaciones de las resoluciones identificadas bajo los números de referencia I0503005TM, I0503007TM y R0505009TM, invocadas por la sociedad demandante como precedente constitutivo de doctrina legal.

Al analizar dichas resoluciones, este Tribunal ha constatado que se trata de supuestos diferentes al estudiado en el presente proceso, es decir, no son casos semejantes. Así, en la segunda de las resoluciones detalladas, no existió controversia sobre la definición específica de las facultades de verificación y fiscalización que tenía la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización dentro del auto de designación. La discrepancia radicaba en que dicha Administración **requirió y materialmente verificó**

a la sociedad fiscalizada, información distinta a los períodos que estaban sujetos a verificación y fiscalización, es decir, períodos en los cuales no se encontraba facultada para fiscalizar.

En consecuencia, debido a que el inciso final del art. 5 antes mencionado, establece como requisito indispensable para la configuración de la doctrina legal, que lo resuelto sea sobre materias idénticas en **casos semejantes**, se comprueba que las tres resoluciones invocadas por la parte actora, no pueden constituir doctrina legal. Con lo que, esta Sala desestima nuevamente el argumento de la sociedad demandante relativo a que la Administración Tributaria debe someterse a lo resuelto en dichas resoluciones sin ningún tipo de valoración, solo por el simple hecho de que formalmente se pueda configurar la doctrina legal.

Con lo anterior se concluye que: (i) de conformidad al art. 5 inc. 2º, la doctrina legal en el ordenamiento tributario tiene el carácter supletorio; y, (ii) que los precedentes no implican la petrificación de la jurisprudencia, y, que debido a que la referida disposición establece como característica para la configuración de la doctrina legal, que los casos deben de ser sobre materias idénticas en casos semejantes, la aplicación de la doctrina legal no puede ser de forma automática, se debe de analizar su alcance en cada caso en concreto.

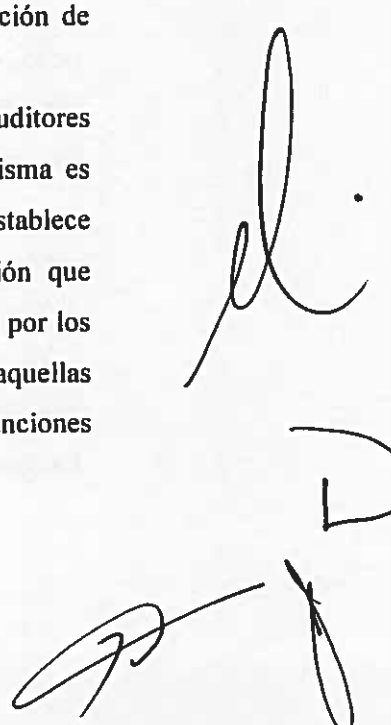
(iii) Intervención de funcionarios no designados como auditores.

Expresa la demandante que en el procedimiento de fiscalización, intervinieron funcionarios de la Administración Tributaria que no contaban con previa designación como auditores para fiscalizar. En este punto, también citó resoluciones que manifiesta constituyen doctrina legal y que la Administración Tributaria debe someterse a ella. Sobre esto último, la Sala se remite a lo ya pronunciado en el acápite supra relacionado.

Por su parte, las autoridades demandadas han manifestado que dichas actuaciones son la expresión de la figura jurídica de la "Delegación de Firma" contemplada en el artículo 8 de la Ley Orgánica relacionada, función que en ningún momento indica el despojo de competencias por parte del Subdirector General.

El auto de designación de auditores de las nueve horas del once de octubre de dos mil dos, fue suscrito por la Dirección General de Impuestos Internos, Subdirección de Grandes Contribuyentes, Coordinación de Grupos de Fiscalización.

Es en este sentido, que resulta pertinente señalar, que si la designación de auditores es una atribución propia de la Dirección General de Impuestos Internos, la misma es delegable dentro de su organización interna. El art. 6 letra j) de su Ley Orgánica, establece por una parte que es atribución propia del Director General, cualquier función que determinen las leyes (lo que incluye las leyes tributarias) o le sean encomendadas por los titulares del Ramo; asimismo, el art. 7 letra k) otorga al Subdirector General todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.



de la Dirección General; en concordancia con lo anterior, el art. 4 inciso 2º de la Ley Orgánica de la DGII, dispone que la Dirección General, contará además con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal, de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto, la estructura, las funciones, responsabilidades y atribuciones de las mismas; mientras que el inciso final del art. 8 de la Ley Orgánica en comento, establece la facultad que tienen tanto el Director como el Subdirector de delegar una o más de las facultades que la Ley les confiere a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados, conservando ellos siempre la responsabilidad inherente a sus cargos.

De lo anterior se colige que la designación de auditores por funcionario delegado por la DGII (ya sea por el Director General o por el Subdirector General), constituye un acto lícito y se encuentra dentro de la esfera de las atribuciones conferidas a ella por la ley, pues el mismo legislador reconoce que resulta imposible concentrar en un solo funcionario facultades de una extensión tan dilatada y compleja como las que se refieren a la administración de los tributos.

Por tanto, según lo anteriormente expuesto, esta Sala comparte el criterio de las autoridades demandadas en el sentido que tanto el Subdirector General de Impuestos Internos, como el Coordinador de Grupos de Fiscalización, no obstante han delegado las facultades de fiscalización para un caso en concreto, no se despojan de ellas en realidad, pues éstas se mantienen inalterables en el tiempo.

Además, resulta oportuno destacar que la labor de los funcionarios delegados por la Dirección General, simplemente se limita a constatar objetivamente los hechos relacionados con trascendencia tributaria, desde un punto de vista técnico y legal, a través de los registros, declaraciones, recibos, libros y demás documentos que lleva el contribuyente para el control de sus operaciones y por los mecanismos que indica la ley, de cuyo resultado informa a la Dirección General, quien podrá aceptar o ampliar los informes por medio del mismo auditor o por otro diferente. Inclusive podrá ordenar otros informes, cuando adolezcan de deficiencias y no la instruyan lo suficiente, o cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad.

De lo anterior se establece, que no son los intervinientes en el procedimiento quienes deciden respecto a los hechos constatados en la investigación tributaria, pues su función es informar a la Dirección General el resultado de la investigación, siendo la expresada dependencia, la que por atribución legal valora los hechos, interpreta la norma y la aplica al caso concreto, mediante el acto administrativo formal debidamente razonado.

Se comprueba entonces que la Administración Tributaria, ejerció su facultad de fiscalización por medio de un cuerpo de auditores, del Subdirector General de Impuestos Internos y los coordinadores antes señalados, pues todos ellos forman parte integrante de la organización administrativa de la DGII.

En consecuencia, resulta insostenible el vicio alegado por la sociedad actora de la ilegal intervención de funcionarios no designados como auditores para ejercer la fiscalización, ya que es una potestad propia de la DGII, misma que es delegable por autorizarlo la propia Ley Orgánica de la institución.

B) SOBRE LAS INFRACCIONES LEGALES DE NATURALEZA MATERIAL.

Habiendo sido desestimadas por esta Sala las infracciones de naturaleza formal, es procedente iniciar el análisis de las de naturaleza material.

i. (i) Procedencia legal de deducciones de CAESS.

Si bien en el presente proceso contencioso administrativo, la contribuyente CAESS, demanda la declaratoria de ilegalidad de dos actos administrativos: i) la Dirección General de Impuestos Internos, por la emisión de la resolución de las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la que determina a cargo de la sociedad demandante impuesto complementario por el ejercicio fiscal correspondiente al año dos mil uno, y multa por evasión intencional; y ii) del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, por la emisión de la resolución de las nueve horas treinta minutos del veinticinco de mayo de dos mil seis, mediante la cual confirma en todas sus partes la resolución anterior. Del análisis de la demanda y demás escritos de la contribuyente CAESS y de la Administración Tributaria presentados en esta Sede, se observa que la impugnación de ilegalidad por parte de la demandante, no recae sobre todos los componentes de los actos administrativos precitados, ya que algunos de ellos, al no haber sido específicamente objetados o impugnados, se dan por consentidos y debe procederse a declarar su legalidad. Es por ello, que esta Sala debe de manera puntual identificar las partes de los actos administrativos que han sido impugnadas y las que han sido consentidas.

Es así como se advierte que la Administración Tributaria objetó deducciones de la declaración del impuesto sobre la renta de CAESS, del ejercicio fiscal 2001, por un total de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y DOS MIL SESENTA Y TRES COLONES (¢ 132,972,063.00); determinó un impuesto complementario a la renta de ese ejercicio fiscal de TREINTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS DIECISIETE COLONES, (¢ 33,299,717.00); e impuso una multa por evasión intencional de DIECISÉIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO COLONES CON CINCUENTA CENTAVOS DE COLÓN (¢ 16,649,858.50); que suman en total la cantidad de CUARENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS SETENTA Y CINCO COLONES CON CINCUENTA CENTAVOS (¢ 49,949,575.50)

Al desagregar las deducciones objetadas por la Administración Tributaria comparativamente con las impugnaciones detalladas en la demanda de la contribuyente



CAESS, se concluye que no fueron impugnadas y por lo tanto consentidas por ella, las deducciones que suman en total DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA MIL QUINIENTOS TREINTA Y SEIS COLONES CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS (¢2,930,536.59) que comprenden: QUINIENTOS VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA COLONES CON VEINTITRES CENTAVOS (¢527,840.23) que corresponden a Otros gastos: Obsolescencia de inventarios; CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS TRECE COLONES CON TREINTA Y TRES CENTAVOS (¢48,413.33) que corresponden a Otros gastos: Otros ajustes de inventario; CINCUENTA Y CUATRO MIL VEINTISIETE COLONES CON TRES CENTAVOS (¢ 54,027.03) que corresponden a Otros gastos: Pérdidas en venta de activos; y DOS MILLONES TRESCIENTOS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS COLONES (¢2,300,256.00) que corresponden a la amortización de un crédito mercantil. Por tanto, deben declararse legales las objeciones de la Administración Tributaria a las deducciones especificadas y consentidas por la contribuyente CAESS, dentro de su declaración de renta del ejercicio fiscal del año 2001, sobre las cuales debe la Administración Tributaria prorratear el correspondiente impuesto complementario, e imponer la correspondiente multa por la evasión no intencional de conformidad con el artículo 253 del Código Tributario.

Pasamos ahora a estudiar las objeciones a las deducciones sobre costos y gastos presentados por la Administración Tributaria a la declaración de renta de la contribuyente CAESS.

Como se señaló en párrafos precedentes, la Administración Tributaria objeto deducciones de la renta de CAESS por un monto de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y DOS MIL SESENTA Y TRES COLONES (¢ 132,972,063.00) los cuales se desglosan así:

Objeciones a las Deducciones

Costos	13,100,422.00
Gastos de Distribución	14,524,381.00
Gastos de Comercialización	854,375.00
Gastos Administrativos y Generales	5,025,737.00
Amortización Crédito Mercantil	2,300,256.00
Gastos Financieros	1,739,160.00
Otros Gastos	630,281.00
Gastos de Financiamiento Diferido	94,797,451.00
Total Objeciones a las Deducciones	132,972,063.00

Realizando una simple operación matemática, encontramos que el monto global de las objeciones de la Administración Financiera, a las deducciones incorporadas por la

contribuyente CAESS en su declaración de renta, ascienden a la suma de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y DOS MIL SESENTA Y TRES COLONES (¢ 132,972, 063.00), pero de esa cantidad, la contribuyente ha consentido al no impugnar objeciones, por un monto de DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA MIL QUINIENTOS TREINTA Y SEIS COLONES CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS (¢2,930,536.59) lo que arroja una cantidad de CIENTO TREINTA MILLONES CUARENTA Y UN MIL QUINIENTOS VEINTICINCO COLONES CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢130,041,525.95) sobre los cuales la contribuyente CAESS, concretamente ha manifestado que impugna las objeciones de la Administración Tributaria, sobre las que esta Sala debe pronunciarse.

a. Ilegalidad de objeción a deducción por costos y gastos derivados del denominado "Management Fee".

Alega CAESS que la Administración Tributaria ha objetado costos y gastos que declaró como deducibles en la declaración de renta correspondiente al ejercicio dos mil uno, y que se encuentra relacionado con pagos provisionados y efectuados a favor de El Salvador Energy Holdings, en razón del contrato de gestión y transferencia de tecnologías "management fee", suscrito entre ambas empresas.

Estas deducciones incorporadas a la declaración de renta de la contribuyente CAESS suman la cantidad de TREINTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS CUATRO MIL NOVECIENTOS QUINCE COLONES (¢33,504,915.00) que se desglosan así: TRECE MILLONES CIEN MIL CUATROCIENTOS VEINTIDOS COLONES (¢13,100,422.00) en concepto de costos; CATORCE MILLONES QUINIENTOS VEINTICUATRO MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y UN COLONES (¢14,524,381.00) como gastos de distribución; OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS SETENTA Y CINCO COLONES (¢854,375.00) gastos de comercialización; y CINCO MILLONES VEINTICINCO MIL SETECIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES (¢5,025,737.00) gastos administrativos y generales.

Como punto de partida, es importante conceptualizar al "management fee", el cual es entendido como los gastos por servicios de apoyo a la gestión que incurre una sociedad determinada. En un sentido amplio, se entiende que dicho concepto incluye servicios profesionales, técnicos o de asistencia técnica.

Doctrinariamente, se han entendido como condicionantes para que opere la deducción por gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados: (i) que exista la celebración previa de un contrato escrito, el cual deberá especificar la naturaleza de los servicios a prestar; (ii) que en caso que los servicios no sean individualizables, los gastos se determinen de acuerdo a criterios de continuidad y racionalidad; y, (iii) debe ser necesario que el servicio de apoyo a la gestión suponga un beneficio real para el destinatario de dicho servicio.



En el caso de la transferencia de tecnología, en algunas ocasiones puede ser muy difícil determinar el límite preciso de dicha prestación de servicios, es por ello que se señalan como requisitos a cumplir para ser deducibles los pagos por servicio de apoyo a la gestión los siguientes: (a) probar de forma satisfactoria que los servicios han sido efectivamente prestados y los gastos incurridos; y, (b) que la empresa destinataria de los servicios haya obtenido una ventaja real.

Ahora bien, es importante referirse a la normativa vigente en nuestro ordenamiento jurídico, respecto a los requisitos que de forma general deben cumplirse para que los gastos sean deducibles. Es así, que el art. 28 inc.1º de la LISR establece que la renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente.

En el presente caso, ambas partes están de acuerdo en que los pagos provisionados y efectuados por CAESS a El Salvador Energy Holdings, en razón del contrato de gestión y transferencia tecnológica "Management Fee", son legalmente deducibles, y, que el problema radica en aspectos meramente probatorios respecto de dichos pagos.

Con lo anterior, esta Sala procederá al análisis del marco legal en materia probatoria que regula el actuar de la Administración Tributaria.

Al respecto, el art. 37 del Código Tributario establece que los contribuyentes podrán ejercer por cualquier medio de prueba permitido por ese Código, su derecho de defensa aportando la documentación fehaciente para la respectiva valoración por parte de la Administración Tributaria. Se expresa que las pruebas deberán ser presentadas por medio de escrito que contenga las alegaciones que puedan convenir a su derecho cuya fuerza probatoria será evaluada por la Administración.

Por otro lado, el art. 147 del mismo cuerpo normativo regula la obligación de conservar informaciones y pruebas, entre las cuales se señalan los libros de contabilidad y los comprobantes de orden interno y externo, las pruebas de las retenciones, percepciones y anticipos a cuenta realizados, las copias de las declaraciones tributarias presentadas y de los recibos de pago efectuados, entre otros.

Siguiendo este mismo orden de ideas, el art. 206 del CT regula que "para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos que cumplan con todas las formalidades exigidas por este Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente.

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

Civiles". (El resaltado es nuestro)

En el caso de autos, CAESS, para comprobar que recibió el servicio de parte de El Salvador Energy Holdings únicamente presentó copias simples de documentos referentes a asesoría para la negociación de contratos de compra de energía y, asesoría para la obtención de un crédito de inversión. (Fs. 2570 y siguientes, pieza 5). Y, para la comprobación del pago a El Salvador Energy Holdings presentó el libro diario en el que se provisionaba dicha erogación, ya que afirmó que el pago todavía no se había hecho efectivo, lo anterior, consta en escrito de fecha diecisiete de junio de dos mil tres, el cual corre agregado a folios 2337 y siguientes de la pieza 4 del expediente administrativo.

Posteriormente, mediante resolución emitida por la DGII el diecinueve de enero del año dos mil cuatro, se le vuelve a requerir que compruebe el pago de los servicios prestados (Fs. 2558 pieza 5), por lo que la sociedad demandante pidió prórroga para presentar la documentación necesaria. Finalmente, en escrito de fecha nueve de febrero del mismo año, contesta tal requerimiento, más no presenta prueba alguna del pago realizado.

Procede en este punto indicar que el art. 209 del CT, establece que los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas.(El resaltado es nuestro)

Además resulta importante destacar la preferencia en materia probatoria regulada por el Código Tributario en su art. 210, el cual instituye que: "cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada. De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables respecto de la consignada en los estados financieros; y la de los soportes contables respecto de la comprendida en los libros de contabilidad: lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba". (El resaltado es nuestro).

En este marco que regula los aspectos probatorios, pero en concordancia con otras disposiciones legales, también aplicables, este Tribunal se circunscribe al análisis de los hechos acaecidos y de la prueba aportada tanto dentro del procedimiento de fiscalización como ante esta instancia judicial, para la resolución del punto controvertido.

A fs. 386 del expediente judicial y fs. 1353 y siguientes pieza 3 del expediente administrativo, corre agregada la fotocopia del contrato suscrito entre El Salvador Energy Holdings y CAESS, en el que se ha constatado que efectivamente ambas sociedades se comprometieron a que la primera de ellas aportaría a la segunda su participación en la gestión y transferencia de tecnología en los sectores de administración operacional,



asistencia técnica, ingeniería y capacitación, con la finalidad de mejorar la eficiencia técnica, económica y financiera de CAESS. Así también se pactó que los servicios objeto de dicho contrato se prestarían desde el extranjero o en El Salvador, donde deberían facturarse por separado dependiendo del lugar en que se brinden. En la cláusula tercera se estipuló lo relativo a los honorarios, y que el pago de los servicios brindados se realizaría al final del plazo del contrato por una cantidad equivalente al dos por ciento de las ventas totales que realizara CAESS. Se agrega además que la demandante reembolsará a El Salvador Energy Holdings los distintos gastos en que ésta incurra dentro de la labor a desarrollar, conforme a los comprobantes que al efecto se le presten. Dichos pagos estarían sujetos a ajuste de común acuerdo y mediante cruce de cartas.

Este Tribunal entiende que es inconcebible suponer que se pague un precio a cambio de nada, sobre todo, que como lo prescribe el artículo 946 del Código de Comercio, "las obligaciones mercantiles son onerosas". Pero como cualquier otro gasto, los servicios de apoyo a la gestión deben de haber sido prestados efectivamente y haberse comprobado fehacientemente y por los medios idóneos el pago correspondiente.

Corre agregada a folios 2333 y siguientes de la pieza 4 del expediente administrativo, la resolución de las nueve horas cuarenta minutos del nueve de junio de dos mil tres, debidamente notificada a la sociedad actora, mediante la cual, le requirieron que explicara de forma detallada en qué consistieron los servicios de gestión y transferencia de tecnología recibidos, y, que presentara la documentación que comprobara las erogaciones económicas incurridas.

Mediante escrito de fecha diecisiete de junio del mismo año, CAESS se limitó a presentar escrito explicando las cláusulas del contrato, y señaló que los pagos únicamente estaban provisionados, pues aún no habían sido efectuados. A dicho escrito anexó comprobantes de libro diario en los que se encontraban las provisiones. (Fs. 2344 y siguientes, pieza 4, y, fs. 2389 y siguientes de la pieza 5)

De lo anterior se colige que la sociedad demandante para cumplir con los requisitos supra relacionados ha remitido, la copia del contrato firmado con El Salvador Energy Holdings, cumpliendo con la exigencia de probar la existencia previa del acuerdo de voluntades, en el que se especificaron los servicios a prestar y la forma en que estos serían retribuidos (2 % del valor de las ventas brutas). Sin embargo, para que se cumpla el supuesto que prevé la Ley a efecto que proceda la deducción, se hace imprescindible que se comprueben las erogaciones consignadas en el contrato a través de la documentación idónea, así como los respectivos asientos contables.

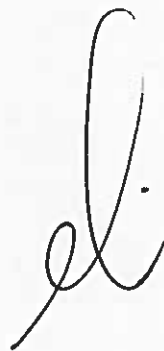
Lo anterior obedece al hecho que la celebración del contrato y la ejecución real y efectiva del mismo son situaciones que aunque se encuentran concatenadas, son independientes una de la otra. Pues, aunque se haya perfeccionado el acuerdo de voluntades entre las partes contratantes y éstos queden obligados al cumplimiento de las

obligaciones ahí establecidas, ello no es óbice para que las mismas puedan dejar sin efecto dichas obligaciones, ya sea de forma voluntaria —por medio de una resciliación— o de forma unilateral —por medio de la resolución del contrato— con las consecuencias legales correspondientes a dicha terminación.

En razón de lo anterior y en armonía con el régimen probatorio consagrado en las leyes tributarias salvadoreñas, es que no se puede dejar a un lado el hecho que el contribuyente, aun cuando lo que se pretende probar es la ejecución de un contrato de naturaleza tecnológica, debe de guardar y respaldar sus transacciones con las formalidades que prescribe la Ley. Más aún, cuando lo que se trata de probar, es por un lado el "pago" y, por otro, la prestación efectivamente de un determinado servicio. De ahí que debe guardar la debida diligencia con relación a los comprobantes y asientos de los mismos.

En reiteradas sentencias la Sala de lo Contencioso Administrativo ha determinado su competencia para valorar la prueba vertida en procesos deducidos en instancias administrativas, cuando la misma acredite o establezca los presupuestos de hecho del acto administrativo impugnado, conforme a los parámetros de ley (por ejemplo: el buen uso y empleo de la sana crítica o el sistema tasado de valoración). Sobre esa base, este Tribunal puede analizar la pertinencia, conducencia e idoneidad de las pruebas vertidas en un procedimiento administrativo, como parámetros elementales de aplicabilidad de la prueba en un procedimiento sancionador, cuando generen indefensión a alguna de las partes, se realicen fuera de los parámetros de ley o no se encuentren sometidas al principio de congruencia entendido como la articulación progresiva de "actos que deben guardar necesaria correspondencia entre sí". También la Sala ha destacado la necesidad de diferenciar dos conceptos jurídicos totalmente independientes: lo que es la congruencia, y lo que es la pertinencia de la prueba.

La congruencia como principio rector de todo proceso, debe ser entendida a partir de que: "las resoluciones pronunciadas deben ser claras, precisas y coherentes respecto a las pretensiones que constituyen el objeto de la petición. La motivación que contiene la resolución administrativa, debe guardar relación con el problema que se pretende resolver y de esa forma pueda el particular conocer el motivo de la decisión a que se arribe..." (Sala de lo Contencioso Administrativo, Líneas y Criterios Jurisprudenciales de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Página 91, edición 2001). Por su parte la pertinencia debe ser entendida: "...como la adecuación entre los hechos que se pretenden llevar al proceso y los hechos que son tema de la prueba en éste. En otras palabras, es la relación de facto entre los hechos que se pretenden demostrar y el tema del proceso" (Manual de Derecho Probatorio. Jairo Parra Quijano, Santafé de Bogotá, Novena edición, Editorial Profesional, 1998, pág. 89). (SENTENCIA DEFINITIVA de SALA DE LO CONTENCIOSO, Ref. 119-R-99 del veintiuno de mayo de dos mil tres) (SENTENCIA DEFINITIVA de SALA





DE LO CONTENCIOSO, Ref. 121-R-2000 del dieciséis de mayo de dos mil tres)

Ahora bien, en virtud del principio *iura novit curia*, es obligación de la Sala de lo Contencioso Administrativo conocer el régimen jurídico de cada controversia sometida a su juzgamiento, así como su respectiva interpretación y aplicación, y de tal manera resolver consecuentemente, aunque las normas no hayan sido acertadamente citadas por las partes. SENTENCIAS DEFINITIVAS de SALA DE LO CONTENCIOSO, Ref. 193-M-2001 de 09:10 de 14/03/2003; Ref. 120-S-2001 de 10:00 de 14/03/2003; Ref. 116-S-2000 de 08:00 de 19/03/2003; Ref. 109-P-2000 de 08:30 de 19/03/2003)

Otras Salas de la Corte Suprema de Justicia, en sus sentencias definitivas han reflexionado también sobre el mismo tema, afirmando que los juzgadores tienen amplitud de facultades para aplicar las leyes a los casos de que conocen, puntualizando que no están atados a las disposiciones citadas por las partes, para pronunciar sus resoluciones, sea de la clase que fueren. El presente proceso, por disposición del artículo 706 del Código Procesal Civil y Mercantil, se encuentra sometido en forma supletoria al Código de Procedimientos Civiles derogado, cuyo artículo 1299 establece que el juzgador, no debe proceder de oficio a dictar las resoluciones, lo cual es esencialmente diferente al hecho, de que se apoye en las leyes vigentes, para someter las controversias sometidas a su conocimiento. El juzgador tiene la obligación de aplicar las leyes, aunque las partes no se las hayan citado, porque su deber es administrar cumplida justicia, con base en las disposiciones legales aplicables al caso concreto. Asimismo el Art. 421 del Código de Procedimientos Civiles obliga a que las sentencias recaigan sobre las cosas litigadas y en la manera en que han sido disputadas, sabida que sea la verdad por las pruebas del mismo proceso. Las cosas litigadas son las peticiones de la demanda, de la contrademanda, si la hubiere, y las excepciones alegadas. La manera en que han sido disputadas las cosas litigadas, se refiere a los alegatos de las partes, a sus razonamientos. Además, el juzgador debe analizar las pruebas vertidas en el proceso y darles el valor que les corresponde, de conformidad con la ley; no puede desconocerlas. SENTENCIA DEFINITIVA, de SALA DE LO CIVIL, Ref. 75 Nva. S.S., de las 11:00 a.m. del 1/3/2004. En complemento a lo expuesto y por las particularidades desarrolladas durante la tramitación de este proceso, la misma Sala de lo Civil ha expresado que "Para evitar lesiones al patrimonio y a los intereses de las partes, el Art. 2 Pr. C. ha facultado a los jueces a acceder a todo lo que no estuviere prohibido y a todo lo que de mayor expedición en el despacho, sin perjudicar a la defensa de la otra parte; además el Art. 421 Pr. C. ordena que las sentencias se funden en las leyes vigentes y a falta de ellas, en doctrinas de los expositores y a falta de unas y otras, en consideraciones de buen sentido y razón natural. (Sentencia de la SALA DE LO CIVIL, Ref. 43-AP-2005, del día 5/7/2006)

En el contexto de la jurisprudencia citada, revisamos como el Código Tributario en su artículo 7 establece el criterio básico para la interpretación de las normas tributarias.

Interpretación de la norma tributaria.

“Artículo 7.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la Constitución.

En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones.”

Por su parte, el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ubicado en el capítulo relativo a la determinación de la renta, al referirse a las personas jurídicas regula y prescribe:

Personas jurídicas.

“Art. 24.- Las personas jurídicas utilizarán el sistema de acumulación, o sea, determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los costos o gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, en éste último caso, debiendo observarse siempre, lo dispuesto en las leyes tributarias para la procedencia de su deducibilidad.”

Como ya se ha citado, el Código Tributario, regula en el Capítulo IV el régimen probatorio, en la sección tercera, la prueba documental, y en la cuarta, la prueba contable. En su desarrollo el artículo 206 prescribe que “para los efectos tributarios los sujetos pasivos deberán respaldar las deducciones con documentos idóneos y que cumplan con todas las formalidades exigidas por éste Código y las leyes tributarias respectivas, caso contrario no tendrán validez para ser deducibles fiscalmente; asimismo que para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos, éstas deberán asentarse contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes. A su vez, el artículo 209 determina que los libros de contabilidad del sujeto pasivo, constituirán elemento de prueba siempre que sus asientos estén soportados con las partidas contables que contengan la documentación de respaldo que permita establecer el origen de las operaciones registradas, cumplan con lo establecido por este Código, el Código de Comercio y las leyes especiales respectivas”. (subrayado es nuestro).

Se encuentran agregados al expediente administrativo, el Contrato de servicios suscrito por CAESS con la sociedad EL SALVADOR ENERGY HOLDING, así como la información de los registros contables en donde se asientan las operaciones de la contribuyentes y los comprobantes de pago efectuados a El Salvador Energy Holding, los cuales no fueron valorados por argumentar el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que fueron presentados fuera del plazo de la etapa de audiencia y apertura a pruebas concedida por la DGII; CAESS ha sostenido que no se presentaron los documentos de pago en la fecha de la fiscalización, porque éstos aún no habían sido efectuados, aunque si fueron legalmente provisionados.

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.



Es ineludible para esta Sala, a fin de poder resolver con equidad, determinar con precisión, cuál es el requisito establecido en la ley para poder deducir los gastos respaldados en un contrato, y como tienen que asentarse éstos contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes.

A folios 9 y 10 de la sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, se lee sobre el argumento de la Dirección General de Impuestos Internos:

“Objeción a costos y gastos de venta

Sobre el particular es pertinente aclararle a la contribuyente, que como bien lo manifiesta en su escrito de mérito las razones de la objeción realizada por esta administración, es porque, a pesar de haberle sido requerido en reiteradas ocasiones, no presentó en el proceso de fiscalización, así como tampoco lo aportó durante la fase de audiencia y apertura a pruebas, el instrumental probatorio suficiente que permitiera comprobar el desembolso de costos y gastos provisionados, asimismo, la contribuyente no ha demostrado fehacientemente cuales han sido los servicios recibidos en virtud del referido contrato de Gestión y Transferencia de Tecnología; por lo que respecto a de los argumentos expuestos por la contribuyente se hacen las siguientes consideraciones: (subrayado es nuestro).

....Recapitulando, para ser deducibles a efectos del Impuesto sobre la Renta un gasto, no basta que el mismo se ampare en los obligaciones contraídas en un contrato, así como tampoco que solamente se encuentre registrado contablemente, sino además debe contarse con la documentación de soporte correspondiente, para el caso aquella que compruebe el pago y con las evidencias que demuestren que el gasto reclamado se adecua a los supuestos del artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, es decir que se trata de un desembolso útil y necesario para la producción de ingresos gravados y la conservación de su fuente generadora”.

Para la Dirección General de Impuestos internos los gastos se objetan porque “a pesar de haberle sido requerido en reiteradas ocasiones, CAESS no presento en el proceso de fiscalización, así como tampoco lo aportó durante la fase de audiencia y apertura a pruebas, el instrumental probatorio suficiente que permitiera comprobar el desembolso de costos y gastos provisionados. El punto nodal en este tema, gira en torno a si legalmente es exigible que en un ejercicio de imposición para que un gasto sea deducible, éste deba ser pagado dentro del mismo, o puede realizarse en periodos fiscales posteriores. En la Ley de Impuesto sobre la Renta, en sus artículos 17 y 24, se instituyen dos sistemas para determinar los ingresos, costos y gastos de los contribuyentes; estos son: el de efectivo y el de acumulación: el primero está señalado para las personas naturales y el segundo para las personas jurídicas, quienes por ley deben usar el método de acumulación.

“Art. 17. Las personas naturales deberán computar su renta usando el método de

efectivo, o sea, tomando en cuenta los productos o utilidades realmente percibidos en el ejercicio, ya sea en dinero efectivo, títulos valores o en especie.

Aun cuando los productos o utilidades no hubieren sido cobrados en dinero en efectivo, títulos valores o en especie, se considera que el contribuyente los ha percibido siempre que haya tenido disponibilidad sobre ellos, y en general, cuando el contribuyente haya dispuesto de ellos en cualquier forma.

De la misma manera los egresos computables serán los realmente pagados durante el ejercicio.

La persona natural obliga a llevar contabilidad formal, deberá utilizar para el cómputo de su renta, el sistema de acumulación aplicable a las personas jurídicas....."

"Art. 24. Las personas jurídicas utilizarán el sistema de acumulación, o sea, determinarán sus rentas tomando en cuenta las devengadas en el ejercicio, aunque no estén percibidas, y los costos o gastos incurridos aunque no hayan sido pagados, en éste último caso, debiendo observarse siempre, lo dispuesto en las leyes tributarias para la procedencia de su deducibilidad."

El artículo 24 transcrito, es claro al establecer que para las personas jurídicas el sistema de contabilización es el de acumulación, eso indica que para que un gasto sea registrado en un ejercicio no es necesario que se encuentre pagado, sino devengado, es decir provisionado.

El contenido del concepto "provisión de gastos" que se utiliza implícitamente en el método de acumulación, también está enunciado en el artículo 10, último inciso del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

"En los casos que conforme a la ley, se use el sistema de acumulación, la computación de la renta se hará tomando en cuenta las rentas devengadas en el ejercicio aunque no estén percibidas, y los gastos incurridos aunque no hayan sido pagados".(subrayado es nuestro)

Aun cuando el término "provisión", no se emplea literalmente en las disposiciones tributarias, en cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 20 del Código Civil que obliga a la integración normativa y del artículo 421 del Código de Procedimientos Civiles que ordena sentenciar aplicado la legislación vigente, integraremos la definición contenida en la "Norma Internacional de Información Financiera número 37 (NIIF)" de cumplimiento obligatorio en El Salvador, que establece los lineamientos para el registro contable, de donde se extrae el concepto provisión porque no existe la definición de "provisión" en las leyes tributarias y el artículo 7 del Código Tributario mandata:

"Las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los criterios técnicos admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la constitución"

"En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se enteran conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda"

Complementando la disposición anterior, el artículo 2, numeral 5, literal b) del Reglamento para la Aplicación del Código Tributario, define lo que se entenderá por concepto



técnico:

"Se refiere a la concepción técnica que posee cada palabra propia de la ciencia o arte, las cuales se tomaran en el sentido les otorgan los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente definido en el Código o en la leyes tributarias respectivas que se han tomado en sentido distinto"

Mediante Decreto Legislativo No. 828 del 26 de enero del 2000, publicado en el Diario Oficial No. 42 tomo 346 del 26 de febrero del 2000, fue aprobada la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, que tácitamente derogó la Ley del Ejercicio de las Funciones de Contador Público, aprobada mediante el Decreto Legislativo 57, del 21 de septiembre de 1940, publicada en el Diario Oficial 222, tomo 129, del 1 de octubre de 1940; esta nueva ley, en su artículo 24 creó el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, cuya finalidad conforme a su artículo 26 es la de establecer las regulaciones y responsabilidades fundamentales de los contadores públicos, de la normativa básica para los Contadores, así como los procedimientos de vigilancia para los que ejercen la Contaduría.

"Art.26. El Consejo tendrá por finalidad vigilar el ejercicio de la Profesión de la contaduría pública; de la función de la auditoría; regular los aspectos éticos y técnicos de dicha profesión, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley; y velar que la función de auditoría, así como otras, autorizadas a profesionales y personas jurídicas dedicadas a ella, se ejerza con arreglo a las normas legales. Asimismo velar por el cumplimiento de los reglamentos y demás normas aplicables y de las resoluciones dictadas por el Consejo."

Este Consejo de Vigilancia, que ya existía a la fecha de la aprobación de la ley, funcionaba con responsabilidades semejantes, de conformidad con lo establecido en el artículo 290 del Código de Comercio, que fue derogado por la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. Este Consejo, con fecha 2 de septiembre de 1999, acordó entre otras cosas, que en la preparación de los estados financieros deberían usarse las Normas Internacionales de Contabilidad, recomendando a las gremiales de contadores promover la difusión de las referidas normas; posteriormente con fecha 15 de diciembre de 2000, acordó que la preparación y presentación de los estados financieros de las empresas, con base a normas internacionales de contabilidad, serían de carácter obligatorio a partir del 1 de enero de 2002, decisión que ratificó con fecha 1 de enero de 2002, a efecto de reiterar la adopción obligatoria de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Si bien la obligatoriedad de la Normas Internacionales de Contabilidad, se inició a partir del 1 de enero del 2002, éstas en la práctica, en cumplimiento de la facultad conferida en el artículo 435 del Código de Comercio, de manera general venían siendo aplicadas por las empresas y los contribuyentes del fisco, sin objeción alguna por el

Ministerio de Hacienda.

Es así, que la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) número 37, en el párrafo 2 de la introducción dice:

Provisiones

2. En la Norma se definen las provisiones como pasivos sobre los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Se debe reconocer una provisión cuando, y sólo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

- a. La empresa tiene una obligación presente (de carácter legal o implícita por la entidad), como resultado de un suceso pasado;*
- b. Es probable (es decir, existe mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario) que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación; y*
- c. Puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente. En la Norma se hace notar que sólo en casos extremadamente raros no será posible la estimación de la cuantía de la deuda.””*

Conforme a esta regla, un gasto para ser registrado no necesita estar pagado, sino devengado; esto implica que las deudas provenientes de contratos de servicios deben ser reconocidas cuando ya se han cumplido los términos contractuales.

Esa es la condición que establece el Código Tributario en el inciso último del artículo 206:

“Para que procedan las deducciones de las erogaciones que se respalden con contratos, éstas deberán asentarse contablemente de conformidad a las estipulaciones convenidas por las partes.”

En conclusión, para que un gasto sea reclamado en un ejercicio fiscal no es necesario que se encuentre pagado en el mismo periodo tributario, ya que debe ser reconocido cuando se ha devengado, respetando la independencia de ejercicio establecida en el artículo 13, literal d) de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

“Cada ejercicio o periodo de imposición se liquidará de manera independiente del que le precede y del que le siga, a fin de que los resultados de ganancias o pérdidas no puedan afectarse por eventos anteriores o posteriores en los negocios o actividades del contribuyente, salvo las excepciones legales”

En concordancia con estas disposiciones, los gastos deben ser reconocidos cuando se han ejecutado y no cuando se pagan, independientemente que se realicen en un periodo posterior al ejercicio de imposición.

Esta Sala es del criterio, que en el presente caso se han cumplido los requisitos legales contenidos en las leyes tributarias y normas de contabilidad para la deducción del gasto relacionado con el contrato, suscrito entre CAESS y El Salvador Energy Holding, tales como el registro de las deducciones según el contrato y la prueba contable. Asimismo, existe prueba



documental en el expediente administrativo, sobre los pagos efectuados por CAESS y presentados al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que no valoró argumentando que se habían presentado fuera de tiempo según se lee a folios 10 de su resolución bajo el apartado “sobre la prueba ofrecida ante ese Tribunal”. No obstante ello, encontrándose agregado al expediente administrativo en forma extemporánea, esta Sala debe tomar en consideración esa prueba no contradicha, refutada o redargüida de falsa por la Administración Tributaria, en cumplimiento a lo preceptuado en los artículos 270 y 287 del Código de Procedimientos Civiles. Por tanto, debe declararse ilegal la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos, específicamente en la parte que no reconoce como deducibles de la renta del ejercicio fiscal del año 2001 de la contribuyente CAESS, la suma de TREINTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS CUATRO MIL NOVECIENTOS QUINCE COLONES (¢33,504,915.00) en concepto de gastos, provisión de pagos y los pagos realizados a la sociedad El Salvador Energy Holding, no siéndole exigible en consecuencia, el pago de un impuesto complementario, multa por evasión intencional ni intereses en relación a los rubros indicados.

b. Ilegalidad de objeción a gastos financieros.

Señala CAESS que la parte demandada ha objetado la deducción de gastos financieros por intereses pagados en virtud de préstamos que le fueron otorgados por International Finance Corporation y Fortis Bank, así como gastos de financiamiento diferido vinculados al mismo crédito del Fortis Bank, razón por la cual se hace necesario desglosar cada uno de los créditos y sus gastos financieros, para una mejor comprensión de ellos que a su vez facilite la resolución de esta Sala sobre las objeciones planteadas, que suman en total NOVENTA Y SEIS MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS DIEZ COLONES, CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢96,536,610.95)

Las deducciones objetadas por la Administración Tributaria en relación al crédito otorgado por el International Finance Corporation, comprenden únicamente pago de intereses por un monto de OCHOCIENTOS CATORCE MIL TRESCIENTOS VEINTISIETE COLONES, CON OCHENTA Y TRES CENTAVOS (¢814,327.83). Por su parte, las deducciones objetadas por la Administración Tributaria en relación al crédito otorgado por el Fortis Bank, también comprende pago de intereses por un monto NOVECIENTOS VEINTICUATRO MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y UN COLONES, CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢924,831.95). Pero la Administración Tributaria también objeta el pago de la suma de NOVENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES, CON DIECISIETE CENTAVOS, (¢ 94,797,451.17) que corresponden a gastos de financiamiento diferido relacionados con la contratación del crédito otorgado por el Fortis Bank.

La legalidad de estas tres deducciones, las fundamenta la contribuyente CAESS, específicamente en el artículo 29 numeral 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se encontraba vigente en el año de 2001.

Respecto al crédito otorgado por International Finance Corporation, CAESS alega que tal proceder obedece a que la Administración Tributaria ha aplicado retroactivamente la reforma legal dispuesta por el Decreto Legislativo N° 496, del veintiséis de octubre del año dos mil cuatro, específicamente la incorporación del art. 29 de la LISR, por lo que afirma, es una violación al art. 21 inc. 1° de la Constitución de la República, ya que el mencionado Decreto Legislativo no dispuso efecto retroactivo alguno.

La fiscalización practicada por la Administración Tributaria, se refiere específicamente al ejercicio fiscal de CAESS durante el año 2001, período para el cual el numeral 10 del artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, prescribía:

“Art. 29

Son deducibles de la renta obtenida (...)

Intereses.

10) Los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Cuando el término "intereses" sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles; ”

El texto o contenido de esta disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta citada, no solo estuvo vigente durante todo el año 2001, sino que continuó así, aún ya iniciada la fiscalización en el año 2002, y permaneció vigente hasta el 28 de octubre del 2004, cuando por Decreto Legislativo número 496, publicado en el Diario Oficial No. 231, Tomo No.365, de fecha 10 de diciembre de 2004, se agregaron algunos incisos y se le incorporó la redacción siguiente:

Intereses.

10) Los intereses pagados o incurridos, según sea el caso, por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, los cuales deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del financiamiento.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Handwritten signatures and initials at the bottom right of the page, including a large signature and the initials 'D' and 'J'.



Tampoco serán deducibles los intereses en tanto el activo con el que se vinculan no sea productor de renta gravable, caso en el cual, los intereses incurridos en ese lapso deberán ser capitalizados como parte del costo de adquisición de los activos y ser deducidos únicamente vía depreciación.

Cuando el término "Intereses" sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles.

Cuando se adquiera un financiamiento y se utilicen esos fondos, para otorgar financiamientos totales o parciales, pactando un porcentaje de interés más bajo que el asumido en el financiamiento fuente de esos fondos, únicamente serán deducibles los intereses asumidos en el financiamiento fuente, hasta el monto del porcentaje de interés más bajo convenido en el o los financiamientos otorgados." (El destacado es nuestro)

Como lo reclama CAESS, efectivamente la disposición que debió aplicársele en relación a los intereses es la que estaba vigente en el año 2001, que prescribía que los intereses de los préstamos eran deducibles, sin diferenciar, como si lo hace la reforma del año 2004, limitando la deducibilidad hasta el monto del porcentaje de interés más bajo convenido en el o los financiamientos otorgados. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu; así lo mandata el artículo 19 del Código Civil, que es aplicable a este caso.

Sobre si hubo o no aplicación retroactiva por parte de la Administración Tributaria, mas adelante esta Sala deberá pronunciarse.

Dejando de lado por ahora, el pronunciamiento sobre la aplicación retroactiva de la reforma del año 2004, la Administración Tributaria objeta a la contribuyente los intereses incurridos en razón del préstamo que le otorgó la International Finance Corporation, IFC, con el argumento de que parte de los fondos del préstamo fueron a su vez colocados en un mutuo a Hipotecaria San Miguel, HSM a una tasa de interés menor y que por lo tanto se objeta la diferencia del tres por ciento (3%) entre la tasa de interés por la obligación adquirida y la tasa de interés por el préstamo concedido".

"Sobre el particular tal como ampliamente se detalla y explica en el informe de auditoría de fecha veintinueve de marzo de dos mil cinco, como resultado de la verificación realizada se determinó que tales gastos no se encuentran directamente relacionados con la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos, por cuanto los fondos obtenidos de IFC sirvieron para cumplir los requerimientos exigidos para la obtención del crédito proveniente de Fortis Bank, el cual no fue utilizado directamente por la sociedad investigada sino por la sociedad Hipotecaria San Miguel".

Debe observarse con cuidado, la redacción actual del inciso primero y quinto del numeral 10 últimamente transcrito, que como lo hemos anotado, se introdujo en el 2004 con cambios importantes en las deducciones generales.

En estas disposiciones, antes de la reforma se estipulaba que eran deducibles de la renta los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamo toda vez que fueran invertidas en la fuente generadora de la renta gravable, así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos, pero, con la reforma del 2004, se introdujo un inciso quinto cuya redacción estipula que *“cuando se adquiera un financiamiento y se utilicen esos fondos, para otorgar financiamientos totales o parciales, pactando un porcentaje de interés más bajo que el asumido en el financiamiento fuente de esos fondos, únicamente serán deducibles los intereses asumidos en el financiamiento fuente, hasta el monto del porcentaje de interés más bajo convenido en el o los financiamientos otorgados.”*

En cuanto al crédito otorgado por Fortis Bank (institución financiera con sede en Bélgica, que actúa como inversionista institucional), afirma CAESS que la autoridad tributaria ha objetado el diferencial entre el monto de los intereses que CAESS percibe de Hipotecaria San Miguel, que corresponden a una tasa del 6% y los intereses que CAESS paga al Fortis Bank y que erróneamente asegura dicha autoridad corresponden a una tasa del 9%. En este sentido, sostiene que por una parte ella paga a Fortis Bank los intereses pactados conforme al documento de crédito "Note Purchase Agreement" y, por otro parte, Hipotecaria San Miguel Limitada de C.V. paga a CAESS los intereses que corresponden de acuerdo al mutuo respectivo, por lo que, se trata de relaciones jurídicas distintas e independientes, en consecuencia, no existe un vínculo jurídico entre ambas relaciones crediticias. Pero esta objeción de la Administración Tributaria, a la deducción de los intereses del crédito otorgado a CAESS por el Fortis Bank, es exactamente igual al cuestionamiento de los intereses del préstamo del Internacional Finance Corporation, por tanto debe aplicársele la misma argumentación siguiendo el principio de que donde existe la misma razón, debe aplicarse la misma disposición.

En relación a los gastos financieros por financiamiento diferido, incurridos por la contribuyente CAESS para el otorgamiento del crédito del Fortis Bank, debemos retornar al análisis del artículo 29 numeral 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero concentrándonos en el inciso primero.

El inciso primero del artículo 29 numeral 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de la reforma del 2004, que antes hemos transcrito y citado, estipulaba que eran deducibles de la renta los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de los préstamos, sin especificar nada más, por lo que aplicando una lógica simple, esos gastos debían deducirse de la renta del año en que esos créditos fueron contratados; pero, con la reforma del 2004, la redacción del inciso primero del numeral 10 del artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, fue modificado, regulándose entonces que **los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de los préstamos, deberán deducirse en proporción al plazo convenido para el pago del**



financiamiento, pero en todo caso, se mantiene la exigencia que ellos deben estar invertidos en la fuente generadora de la renta gravable. Es decir, que antes del 2004, todos los gastos de contratación renovación o cancelación de los préstamos, se deducían en el ejercicio fiscal en que fueron contratados, renovados o cancelados; en cambio después de la reforma, todos esos gastos deben distribuirse en el plazo convenido para el financiamiento. Entonces: ¿Hubo aplicación retroactiva de la reforma?

Para completar el análisis de la objeción por parte de la Administración Tributaria para una total transparencia, del tema, la Sala considera necesario precisar **¿Cuál es la fuente generadora de rentas gravadas?**

Según el artículo 2 de la Ley de Impuesto sobre la renta, literales b) y c), al determinar las rentas gravadas, se establece que son los productos o utilidades percibidas o devengadas por los sujetos pasivos, ya sea en efectivo o especie y provenientes de cualquier clase de fuente, tales como:

« b) De la actividad empresarial, ya sea comercial, agrícola, industrial, de servicio, y de cualquier otra naturaleza.

c) Del capital tales como, alquileres, intereses, dividendos o participaciones

El texto legal establece como deducción los intereses pagados o incurridos toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de renta gravable. Es de notar que la ley no establece que debe ser invertida en la fuente de la actividad principal o giro del negocio, sino en la fuente generadora de rentas, pudiendo una empresa poseer varias fuentes generadoras de rentas: comerciar bienes, invertir capitales, etc.».

La parte actora ha sostenido, que la composición del monto objetado corresponde a pago de primas por seguro de los créditos, primas por seguro de riesgo político, honorarios de trabajo, comisiones por otorgamiento de créditos, entre otros; y como CAESS ha pagado el impuesto sobre la renta, sobre la base de los ingresos percibidos con motivo de las inversiones hechas con los fondos provenientes de las operaciones crediticias relacionadas, carece totalmente de base legal que la Administración sostenga que los gastos necesarios para obtener dichos financiamientos no están relacionados ni sean indispensables para la obtención de la renta computable por CAESS.

Por su parte la Administración Tributaria señala que los costos por préstamos otorgados a favor de CAESS por International Finance Corporation y Fortis Bank, no han sido utilizados para la producción de la renta y conservación de la fuente de la sociedad fiscalizada, requisito que exige la Ley para que proceda la deducción, pues la sociedad demandante ha trasladado los fondos obtenidos de las instituciones del exterior a la sociedad Hipotecaria San Miguel, Limitada de C.V.

Bajo la anterior perspectiva, este Tribunal advierte que el punto central aquí, es determinar si los fondos provenientes de los préstamos fueron utilizados en la producción y conservación de la fuente generadora de ingresos de CAESS, y de esta manera,

comprobar si procede la deducción de los mismos conforme a los parámetros establecidos en la normativa aplicable, para verificar si existió violación a lo regulado en el art. 29 N° 10 de la LISR vigente en el año de la fiscalización, es decir 2001.

Esta Sala ha declarado en diversas ocasiones que la Ley de Impuesto sobre la Renta, en lo referente a las deducciones de los costos y gastos para efectos de computar la renta neta, se inspira en el principio universal de que los costos y gastos reclamados para ser deducibles de los ingresos, deben además de estar debidamente comprobados, ser necesarios para la producción y la conservación de la fuente de ingresos, es por ello que se requiere que éstos sean invertidos en la fuente generadora de la renta gravable.

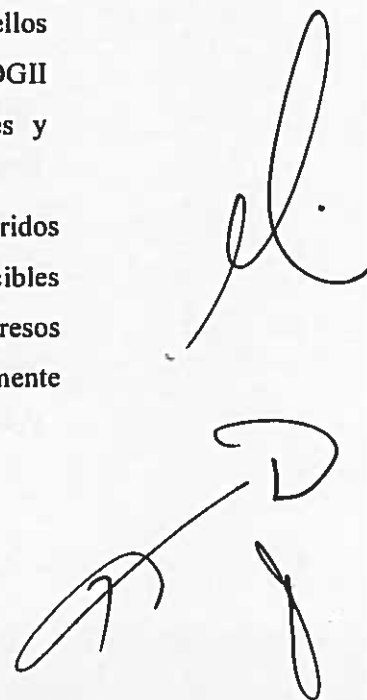
Por su parte, el Reglamento de la citada Ley, señala que se entenderá por gastos de conservación de una fuente de renta, aquellos que se eroguen necesariamente para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que dicha fuente adquiera aumento de valor por razón de las inversiones hechas; y por costos y gastos de producción de la renta, las demás erogaciones indispensables para obtener los productos, es decir, las que necesariamente se hayan de hacer antes de percibir la ganancia, y no los que se hagan con posterioridad a su obtención, motivados por el empleo o destino que se dé a la renta después de obtenida. (Art. 31 inciso segundo).

Es así, que los gastos propiamente dichos, para que sean considerados deducibles para los efectos fiscales se requiere que reúnan los siguientes requisitos: (i) Que sean necesarios, es decir, aquellos cuya finalidad económica les atribuye tal carácter para obtener y mantener la fuente; (ii) Que estén destinados a obtener y mantener la fuente. Este requisito incorpora aquellos gastos efectuados en el mismo período de obtención del rédito y en cuanto hayan servido a la intención indicada; y (iii) Que estén documentados y registrados contablemente.

La Ley de Impuesto sobre la Renta -aplicable al caso concreto- en el Art. 28 inciso 1° señala, 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".

Las deducciones de la renta obtenida se encuentran literalmente especificadas en los artículos 29 al 33 de la LISR. Sin embargo, en aplicación del citado principio general tributario sobre los gastos deducibles, pueden también considerarse deducibles aquellos gastos o costos que aún cuando no estén expresamente señalados, a juicio de la DGII tengan el carácter de indispensables para la producción de ingresos gravables y conservación de su fuente.

Lo anteriormente expuesto permite establecer, que los costos y gastos incurridos por los contribuyentes, que no estén expresamente señalados en la ley como deducibles y/o carezcan de la categoría esencial o indispensable para la producción de ingresos gravables y la conservación de su fuente, aun cuando se encuentren debidamente

Handwritten signature and initials in black ink, located in the bottom right corner of the page. The signature is a cursive script, and the initials below it are also cursive and appear to be 'D' and 'J'.



documentados y reflejados en los registros contables del contribuyente, no son deducibles.

A efecto de resolver el presente punto controvertido, como ya se ha señalado, el art. 29 numeral 10) de la LISR, vigente y aplicable al período fiscalizado (dos mil uno), establecía que: "Son deducibles de la renta obtenida:(...)los intereses generados por las cantidades tomadas en préstamos toda vez que sean invertidas en la fuente generadora de la renta gravable. Así como los gastos incurridos en la constitución, renovación o cancelación de dichos préstamos.

No serán deducibles los intereses que se computen sobre el capital o sobre utilidades invertidas en el negocio con el objeto de determinar costos o con otros propósitos cuando no representen cargos a favor de terceros.

Cuando el término "intereses" sea aplicado a asignaciones o pagos hechos a poseedores de acciones preferidas y constituyan en realidad dividendos, o representen distribución de utilidades, dichos intereses no son deducibles".

En principio, es importante destacar que la Administración Tributaria, bajo ningún parámetro, le ha negado a CAESS la deducción de los intereses relativa a los préstamos antes relacionados. El verdadero problema radica en el excedente del 6% de interés que CAESS paga, es decir, que la DGII le ha validado que dicha cantidad fue invertida en su fuente generadora de ingresos; en consecuencia, por la propia admisión de la Administración Tributaria de que los créditos concedidos a CAESS, fueron invertidos en su fuente generadora de ingresos, es innecesario intentar demostrar, lo que ya está reconocido por la Administración Tributaria, **que los fondos adquiridos, fueron invertidos en la fuente generadora de ingresos.**

En complemento de lo anterior, podemos afirmar que no es lógico que por un lado la Administración Tributaria pretenda objetar los "gastos necesarios para la contratación de un crédito" cuando se tributa sobre los ingresos generados por ese crédito, y aún mas, cuando ella misma admite que esos recursos fueron invertidos en la fuente generadora de ingresos. Si los ingresos son gravados, en correspondencia los gastos por contratación de la fuente generadora (crédito de Fortis Bank) son deducibles en su totalidad.

Esta Sala ha comprobado que efectivamente, CAESS, no se ha deducido el 6% de los intereses producto de los préstamos adquiridos, sino el 9% de los intereses que se cargan a las otras entidades financieras que otorgaron a la sociedad demandante los créditos antes relacionados.

Lo anterior no está en contradicción con el principio general de la deducibilidad de los intereses vigente en la Ley del Impuesto sobre la Renta al mes de diciembre del año 2001, que como ya lo hemos señalado, no excluía los diferenciales en las tasas de intereses activos y pasivos, como sí ya lo especifica la reforma del año 2004, por tanto, no es posible en virtud del principio de irretroactividad de la ley, aplicar a la declaración

de renta de la contribuyente CAESS para el ejercicio fiscal 2001, una reforma aprobada en el año 2004, como se ha logrado comprobar que realizó la Administración Tributaria. Sin embargo, esta Sala puntualiza que en la actualidad para la aplicación de las declaraciones de renta a partir de la reforma de 2004, si aceptara como válida dicha deducción, la balanza de la proporcionalidad se estaría inclinando hacia un lado, ya que se perdería el equilibrio de la regla universal vigente de la deducibilidad de los costos y gastos reclamados.

El hecho que CAESS en el año 2001 haya decidido recibir el dinero al 9% de interés y no al 6%, es una situación que surte efecto entre las personas jurídicas intervinientes y que la ley no prohíbe, en cumplimiento del mandato constitucional del artículo 8, pero las cargas tributarias resultantes de dicho acuerdo de voluntades tendrán que ser aceptadas de conformidad con las leyes vigentes al momento de realizarse las operaciones financieras, aún cuando el 3% restante resulte ser un porcentaje adicional a favor de CAESS, porque así lo disponía el artículo 29 numeral 10) de la LISR a diciembre del año 2001. Esta Sala, del análisis del caso determina que la Administración Tributaria, aplicó a la contribuyente CAESS, retroactivamente la disposición precitada, razón por la cual la objeción a las deducciones por pagos de intereses al Internacional Finance Corporation y Fortis Bank, respectivamente por las sumas de OCHOCIENTOS CATORCE MIL TRESCIENTOS VEINTISIETE COLONES, CON OCHENTA Y TRES CENTAVOS (¢814,327.83), NOVECIENTOS VEINTICUATRO MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y UN COLONES, CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢924,831.95), así como las objeciones a la deducibilidad de los gastos financieros por financiamiento diferido, en la contratación del préstamo del Fortis Bank, por la suma NOVENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES, CON DIECISIETE CENTAVOS (¢94,797,451.17) resultan ilegales y así debe declararse, siendo en consecuencia también ilegal la imposición de un impuesto complementario y multa por evasión intencional.

Esta Sala también reconoce que la Administración Tributaria, aplicó retroactivamente las reformas del artículo 29 numeral 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aprobadas en el año 2004, a la declaración de renta y fiscalización de esta declaración de la contribuyente CAESS, para el año 2001.

(ii) Ilegalidad en la imposición de la multa.

La sociedad actora expresa que la DGII violó el art. 254 inciso 1º del CT, ya que la multa impuesta supera exponencialmente el eventual efecto fiscal, pues la referida Dirección obvió la relación entre el hecho ilícito atribuido y la sanción que se impone. Ya que, el monto de la multa se determinó no a consecuencia de los ingresos no declarados, sino prácticamente por las objeciones a las deducciones y, en ningún momento la Dirección referida califica tales deducciones como constitutivas de infracción. Alega que



con la multa impuesta se ha violentado los principios esenciales y básicos del derecho administrativo sancionatorio.

En tal sentido, una importante consecuencia de la potestad penal de la judicatura y la sancionadora de la Administración, es la observancia de principios consonantes que inspiran y rigen las actuaciones de ambos. Si bien dichos principios tienen también origen común en la identidad ontológica de ambas potestades, los mismos han sido tradicionalmente configurados y aplicados antes en el ámbito penal y de ahí trasladados gradualmente al ámbito administrativo a fuerza de construcciones doctrinarias y jurisprudenciales. Por esa razón, tradicionalmente se habla de la aplicación de los principios del Derecho Penal al ámbito administrativo sancionador, obviándose referencia a su identidad matriz.

Esta Sala ha sostenido en reiteradas ocasiones que la potestad sancionadora de la Administración se enmarca en principios correspondientes a los que rigen en materia penal, pero con las particularidades o matices propios de la actividad realizada por la Administración. Sabido es que existen distinciones importantes entre la actividad penal y la actividad administrativa, en razón de las distintas funciones que cumplen en un Estado de Derecho, aunque ello no debe inhibir a la Administración de la aplicación de los principios rectores del *ius puniendi* al ámbito administrativo sancionador, pues estos tienen origen primordialmente en la norma fundamental.

Puede de esta manera afirmarse, que en el ordenamiento administrativo sancionador salvadoreño resultan aplicables los principios que rigen en materia penal encauzando la actuación sancionadora en beneficio del cumplimiento de los fines del Estado y en garantía de los derechos de los administrados. Consecuentemente, los destinatarios de sanciones administrativas, estarán siempre amparados por las garantías constitucionales, entre las cuales se destaca el principio de presunción de inocencia.

Dicho principio, crea a favor de los ciudadanos el derecho a que se les considere inocentes de las imputaciones que se les atribuyan hasta que se demuestre lo contrario en un procedimiento con todas las garantías procesales. La culpabilidad del infractor, y con ello la posibilidad de desvirtuar su presunción de inocencia, ha de establecerse con la prueba recabada.

El art. 254 del CT, establece: "el contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales".

El referido artículo expresa que, salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presenten las circunstancias, ahí establecidas, las cuales literalmente son: a) No llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar

múltiple contabilidad; b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones; c) Declaraciones que contengan datos falsos; d) No suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo; e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable; f) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar; g) Cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la Administración Tributaria; h) No presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando esta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización; e, i) Ocultación o destrucción de documentos.

De conformidad a todos los hechos controvertidos en el presente proceso, a los argumentos vertidos por la parte actora respecto a la imposición de la multa y de acuerdo a lo regulado específicamente en el artículo antes detallado, esta Sala ha constatado que la controversia en el presente caso, se ha circunscrito en un primer punto, en valoraciones eminentemente probatorias, específicamente en lo que respecta a lo relativo al contrato del "Management Fee", que como se dijo con anterioridad, es un contrato especial, basado en la transferencia de tecnología; y, en segundo lugar, en la interpretación relativa a la deducción de intereses surgidos en concepto de préstamos financieros, cuya regulación específica, fue reformada con posterioridad para no dar lugar a otras interpretaciones.

En razón de lo anterior, esta Sala en base a los principios del Derecho Administrativo Sancionador —invocados por la parte actora— concretamente el de culpabilidad y tipicidad, ha revisado de forma exhaustiva el expediente administrativo relacionado con el presente proceso, así como también la conducta mostrada por la sociedad demandante y los aspectos controvertidos en el mismo, para determinar si la actuación de dicha sociedad encaja en el artículo 254 antes relacionado.

De tal análisis, se concluye que, debido a que la parte actora sustentó sus asientos contables con los documentos relacionados en su debida oportunidad, no obstante se ha determinado que los mismos, son suficientes, se trata de un parámetro de valoración o apreciación, y, siendo que, las conductas mostradas por la sociedad en referencia, no se ajustan indiscutiblemente en los literales del art. 254 CT, en donde se presume que existe evasión "intencional" bajo un criterio de culpabilidad objetiva, esta Sala determina que la multa impuesta resulta ser ilegal y por tanto procede dejarla sin efecto.



**II FALLO:**

POR TANTO, con base en las razones expuestas y en los artículos, 8, 131 numeral 6° de la Constitución, 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, 7, 37, 147, 174, 175, 206, 209, 210, 253 y 254 del Código Tributario, 13, 24, 28, y 29 N° 10, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, 10 del Reglamento de la Ley de Impuestos Sobre la Renta, 2 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, Norma 37 de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, 24 y 26 de la Ley del Ejercicio de la Contaduría, 290 y 435 del Código de Comercio, 2, 421, 261, 270, 287 y 1299 del Código de Procedimientos Civiles, 19 y 20 del Código Civil, y 706 del Código Procesal Civil y Mercantil, a nombre de la República, esta Sala **FALLA**:

A) Declárase legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la parte relativa a la objeción de las deducciones que no fueron impugnadas y por lo tanto consentidas por la contribuyente CAESS, que suman en total DOS MILLONES NOVECIENTOS TREINTA MIL QUINIENTOS TREINTA Y SEIS COLONES CON CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS (¢2,930,536.59), equivalentes a trescientos treinta y cuatro mil novecientos dieciocho dólares de los Estados Unidos de América, con cuarenta y seis centavos (\$334,918.46) que comprenden: QUINIENTOS VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS CUARENTA COLONES CON VEINTITRES CENTAVOS (¢527,840.23) equivalentes a sesenta mil trescientos veinticuatro dólares de los Estados Unidos de América con sesenta centavos (\$60,324.60) que corresponden a Otros gastos: Obsolescencia de inventarios; CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS TRECE COLONES CON TREINTA Y TRES CENTAVOS (¢48,413.33) equivalentes a cinco mil quinientos treinta y dos dólares de los Estados Unidos de América con noventa y cinco centavos (\$ 5,532.95) que corresponden a Otros gastos: Otros ajustes de inventario; CINCUENTA Y CUATRO MIL VEINTISIETE COLONES CON TRES CENTAVOS (¢ 54,027.03) equivalentes a seis mil cientos setenta y cuatro dólares de los Estados Unidos de América con cincuenta y un centavos (\$ 6,174.51) que corresponden a Otros gastos: Pérdidas en venta de activos; y DOS MILLONES TRESCIENTOS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS COLONES (¢2,300,256.00) equivalentes a doscientos sesenta y dos mil ochocientos ochenta y seis mil dólares de los Estados Unidos de América con cuarenta centavos (\$ 262,886.40) que corresponden a la amortización de un crédito mercantil, las cuales están incorporadas en el ejercicio fiscal correspondiente al año dos mil uno, debiendo la Administración Tributaria establecer el impuesto complementario que le corresponde y la respectiva multa por evasión no intencional de conformidad con el artículo 253 del Código Tributario.

B) Declárase ilegal la resolución pronunciada por la Dirección General de

Impuestos Internos a las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la parte relativa a la imposición de un impuesto complementario sobre las objeciones a las deducciones impugnadas por la contribuyente CAESS, por la cantidad de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y DOS MIL SESENTA Y DOS COLONES CON CINCUENTA Y CUATRO CENTAVOS (¢132,972,062.54) equivalentes a quince millones ciento noventa y seis mil ochocientos siete dólares de los Estados Unidos de América con catorce centavos (\$ 15,196,807.14) que comprenden los rubros de pago por la suma de TRECE MILLONES CIENTO MIL CUATROCIENTOS VEINTIDOS COLONES (¢13,100,422.00) equivalentes a un millón cuatrocientos noventa y siete mil ciento noventa y un dólares de los Estados Unidos de América con ocho centavos (\$ 1,497,191.08) pagados a El Salvador Energy Holding, en cumplimiento del management fee; CATORCE MILLONES QUINIENTOS VEINTICUATRO MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y UN COLONES, (¢14,524,381.00) equivalentes a un millón seiscientos cincuenta y nueve mil novecientos veintinueve dólares de los Estados Unidos de América con veinticinco centavos (\$ 1,659,929.25) en concepto de gastos de distribución del contrato management fee; OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS SETENTA Y CINCO COLONES (¢854,375.00) equivalentes a noventa y siete mil seiscientos cuarenta y dos dólares de los Estados Unidos de América con ochenta y cinco centavos (\$97,642.85) en concepto de gastos de comercialización relacionados con el management fee; CINCO MILLONES VEINTICINCO MIL SETECIENTOS TREINTA Y SIETE COLONES (¢5,025,737.00), equivalentes a quinientos setenta y cuatro mil trescientos sesenta y nueve dólares de los Estados Unidos de América con noventa y cuatro centavos (\$574,369.94) en concepto de gastos administrativos y generales relacionados con el management fee.

C) Declárase ilegal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la parte relativa a: 1º. Las deducciones objetadas por la Administración Tributaria en relación a los gastos financieros o intereses, vinculados al préstamo otorgado a la contribuyente CAESS por el International Finance Corporation, por un monto de OCHOCIENTOS CATORCE MIL TRESCIENTOS VEINTISIETE COLONES, CON OCHENTA Y TRES CENTAVOS (¢814,327.83) equivalentes a noventa y tres mil sesenta y seis dólares de los Estados Unidos de América con tres centavos (\$93,066.03). 2. Las deducciones objetadas por la Administración Tributaria en relación a los gastos financieros o intereses, vinculados al crédito otorgado por el Fortis Bank, a la contribuyente CAESS, por un monto de NOVECIENTOS VEINTICUATRO MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y UN COLONES, CON NOVENTA Y CINCO CENTAVOS (¢924,831.95). equivalentes a ciento cinco mil

Handwritten signature and initials, including a large 'D' and a signature that appears to be 'D' with a flourish.



seiscientos noventa y cinco dólares de los Estados Unidos de América con ocho centavos (\$105,695.08) y 3°. Las deducciones objetadas por la Administración Tributaria en relación a los gastos financieros por financiamiento diferido vinculados al crédito otorgado por el Fortis Bank, por la suma de NOVENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN COLONES (¢ 94,797,451.00) equivalentes a diez millones ochocientos treinta y tres mil novecientos noventa y cuatro dólares de los Estados Unidos de América con cuarenta centavos (\$10,833,994.4).

D) Declárase ilegal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la parte relativa a la imposición de multa por evasión intencional de DIECISÉIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO COLONES CON CINCUENTA CENTAVOS DE COLÓN (¢16,649,858.50) equivalentes a un millón novecientos dos mil ochocientos cuarenta dólares con noventa y siete centavos de dólar de los Estados Unidos de América (\$1,902,840.97); reiterando esta Sala la obligación de la Administración Tributaria de ajustar la multa por evasión no intencional a la contribuyente CAESS, estrictamente en relación a las deducciones consentidas por ésta.

E) Declárase ilegal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, a las nueve horas treinta minutos del veinticinco de mayo de dos mil seis, únicamente en lo que respecta a la confirmación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, por la emisión de la resolución de las ocho horas cuarenta minutos del veintiséis de abril de dos mil cinco, en la que determina a cargo de la sociedad demandante impuesto complementario por el ejercicio fiscal correspondiente al año dos mil uno, y multa por evasión intencional.

F) Como medida para restablecer el derecho violado, déjase sin efecto el impuesto complementario a la renta del ejercicio fiscal de la contribuyente CAESS del año dos mil uno, por la suma de TREINTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS DIECISIETE COLONES (¢33,299,717.00), equivalentes a TRES MILLONES OCHOCIENTOS CINCO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y UN DÓLARES, CON NOVENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR de los Estados Unidos de América (\$3,805,681.94) y la multa por evasión intencional de DIECISÉIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO COLONES CON CINCUENTA CENTAVOS DE COLÓN (¢ 16,649,858.50) equivalentes a UN MILLÓN NOVECIENTOS DOS MIL OCHOCIENTOS CUARENTA DÓLARES CON NOVENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (\$ 1,902, 840.97) de los Estados Unidos

de América, impuesta a la Compañía de Alumbrado Eléctrico de San Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable.

G) No hay especial condenación en costas.

H) En el acto de la notificación, entrégueseles certificación de esta sentencia a las partes y a la representación Fiscal.

I) Devuélvase los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen.

NOTIFÍQUESE.-

"DUEÑAS." ----"L.C. DE AYALA G."----"J.R. ARGUETA."---- "J.BOLAÑOS S."----
PRONUNCIADA POR LAS SEÑORAS MAGISTRADAS Y LOS SEÑORES
MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN.----ILEGIBLE.----SECRETARIO.*****

Voto particular concurrente de la Magistrada Lolly Claros de Ayala.

Aunque concuro con mi voto a la formación de la anterior sentencia ~~disiento~~ de algunos puntos que conforman los fundamentos de derecho que sustentan la misma, por los motivos específicos que expondré a continuación en el Considerando III: ~~Emendado:~~
disiento.- Vale.

