

509-2004

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia: San Salvador, a las catorce horas y cincuenta y cuatro minutos del día dos de diciembre de dos mil cinco.

El presente proceso de amparo constitucional ha sido iniciado por demanda de la sociedad Facalca Hiltex, Sociedad Anónima de Capital Variable, que se abrevia FACALCA HILTEX, S.A. DE C.V., del domicilio de Ahuachapán, del departamento del mismo nombre, presentada el día doce de agosto de dos mil cuatro, por su representante legal señor Jorge Bahía Giha, de setenta y cinco años de edad al inicio del proceso, comerciante, del mismo domicilio, contra actuaciones del Subdirector General de Impuestos Internos, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en lo sucesivo –TAII- y de la Sala de lo Contencioso Administrativo en adelante –SCA-, que estima violan los derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia y propiedad.

Han intervenido en el proceso además de la parte actora, las autoridades demandadas, y el Fiscal de la Corte.

Analizado el proceso; y, considerando:

I. El representante legal de la parte actora, en su demanda y en el escrito de aclaración para atender prevención de esta Sala, en lo esencial expuso:

a) Que reclama contra la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, suscrita por el Subdirector General de Impuestos Internos a las ocho horas quince minutos del día catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro, por medio de la cual determina a su representada, cuota complementaria de Impuesto sobre el Patrimonio y le impone multa por evasión no intencional de dicho impuesto; que en el procedimiento se ordenó fiscalizar y el auditor fiscal notificó su designación, y posteriormente emitió un informe que no le fue previamente notificado a la sociedad, el cual sirvió de base para la resolución, y fue hasta con la notificación de ésta que lo dieron a conocer, razón por la cual argumenta se le han violado los derechos de audiencia y defensa, pues no se le permitió tener conocimiento antes de la resolución, de los ilícitos que se le atribuían para poderlos controvertir, o sea, ejercer el derecho de una legítima defensa, violando así, lo dispuesto en el artículo 11 de la Constitución; y respecto a la imposición de la multa, estima se ha vulnerado el derecho de presunción de inocencia por el incumplimiento del principio de culpabilidad, contenido en el artículo 12 de la misma Carta Magna, ya que la determinación de "multa por evasión no intencional" supone que con indiferencia de la conducta del gobernado, éste siempre es sujeto de la sanción, circunstancia contraria a las normas constitucionales; asimismo que es inminente la violación del derecho de propiedad, de conformidad a los artículos 2, 11 y 103 de la Constitución, ya que la autoridad pretende cobrar una suma de dinero, basada en una resolución emitida en un procedimiento en el que no se han respetado los derechos constitucionales.

b) Que de la resolución citada, interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y éste resolvió a las catorce horas treinta minutos

del día nueve de junio de mil novecientos noventa y siete, modificando el monto del impuesto y de la multa, sin haberse pronunciado sobre las violaciones constitucionales, por lo tanto siendo esta resolución consecuencia de la primera, estima viola los mismos derechos constitucionales antes aducidos.

c) Que posteriormente interpuso demanda en juicio contencioso administrativo ante la SCA de esta Corte, la que pronunció sentencia a las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, quien al igual que el TAI no advirtió las violaciones constitucionales, y declaró legales las resoluciones pronunciadas por las autoridades anteriores, por lo tanto también es responsable de las mismas violaciones constitucionales.

Finalmente relacionó jurisprudencia de esta Sala, pidió suspensión del acto reclamado y se le ampare en su pretensión.

Se declaró improcedente la demanda contra actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, dado que de lo afirmado por el representante de la sociedad demandante, la autoridad emisora del acto reclamado es el Subdirector General, a quien este Tribunal reconoció la calidad de autoridad demandada.

Se admitió la demanda, circunscribiéndola al control de constitucionalidad de: a) resolución pronunciada por el Subdirector General de Impuestos Internos a las ocho horas y quince minutos del día catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro, por la cual determinó a la demandante, pago de cuota complementaria de impuesto sobre el patrimonio y le impuso multa por evasión no intencional del mismo impuesto; b) resolución del TAI de las catorce horas y treinta minutos del día nueve de junio de mil novecientos noventa y siete, que modificó la resolución del literal anterior; y c) sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo pronunciada a las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, por medio de la cual fueron declaradas legales las resoluciones antes relacionadas; actos que la impetrante manifiesta transgreden los derechos de audiencia, defensa y presunción de inocencia, y es inminente la violación del derecho de propiedad. Se ordenó la suspensión provisional de los efectos de los actos reclamados, para lo cual se hizo saber tal suspensión a la Dirección General de Tesorería, a fin de que se abstuviera de realizar cualquier actuación tendiente a exigir el pago de la cantidad de dinero que la sociedad demandante debería pagar, en virtud de las resoluciones impugnadas en este proceso; asimismo se pidieron los informes a las autoridades demandadas, quienes al presentarlos dijeron haber pronunciado respectivamente, los actos que se impugnan.

Se ordenó oír al Fiscal de la Corte en la siguiente audiencia, quien no hizo uso de la misma.

Por auto de las ocho horas del día doce de mayo de dos mil cinco, se confirmó la suspensión de los efectos de los actos reclamados y se ordenó a las autoridades demandadas rindieran nuevos informes, haciendo una relación pormenorizada de los hechos, con las justificaciones que estimaran convenientes y certificando los pasajes en

que apoyen la constitucionalidad de sus actos.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en su informe dio todas las explicaciones técnico jurídico tributarias para justificar la resolución pronunciada en el recurso de apelación, por medio de la cual modificó la emitida por el Subdirector General de Impuestos Internos, en cuanto al monto del impuesto sobre el patrimonio y la multa por evasión no intencional; no hizo ninguna referencia a la violación de derechos que aduce la demandante.

El Subdirector General de Impuestos Internos en su informe manifestó: que la Dirección General ordenó la investigación pericial del patrimonio poseído al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa, por la sociedad demandante, mediante auto de designación del auditor que fue notificado al representante de la sociedad actora; luego mediante oficio UPRT/AF-0010 de fecha trece de enero de mil novecientos noventa y cuatro, se le concedió audiencia en sentido material a dicha sociedad, sobre el incumplimiento constatado en la investigación practicada, respecto a la aplicación tributaria efectuada en su autoliquidación de impuesto, habiendo respondido con argumentos de defensa, mediante escrito. Que posteriormente el auditor rindió dictamen pericial, en el que determinó incumplimientos de la demandante, en el sentido de no haber declarado algunos activos, el cual sirvió de base para emitir la resolución impugnada. Respecto a la imposición de la multa por evasión no intencional, reconoce que los principios de culpabilidad y presunción de inocencia son aplicables al derecho administrativo sancionador, pero que dicha multa fue impuesta con base en lo que prescribía el artículo 11 ordinales 6° y 15° de la Ley de Impuesto Sobre el Patrimonio en relación con el artículo 102 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable; y estima que la impetrante tuvo la oportunidad real de defensa ante la misma administración, pues apeló ante el TAIJ quien modificó tal resolución. También argumentó: "Si bien es cierto, que el procedimiento administrativo seguido durante la investigación no estuvo dotado de todas las formalidades (...); también lo es el hecho que dentro del mismo se vislumbra un esfuerzo, de parte de la Administración de invertir el procedimiento, de elementos que garantizaran a la administrada el conocimiento de la orientación que (sic) la determinación oficiosa de impuesto."

La Sala de lo Contencioso Administrativo en su informe expuso en síntesis lo siguiente: que en la sentencia pronunciada a las once horas del veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, declaró la legalidad de la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos que determinó cuota complementaria de impuesto sobre el patrimonio e impuso multa por evasión no intencional a la sociedad impetrante, y de la resolución dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que modificó la resolución antes relacionada, basándose en el análisis de argumentos de fondo planteados por la demandante, sin pronunciarse sobre la violación constitucional que alega en este proceso de amparo, dado que no argumentó nada sobre tal queja, sino que las alegaciones fueron respecto a la ilegalidad de los actos antes relacionados, por lo tanto en atención al principio de congruencia procesal, el pronunciamiento fue de acuerdo a la pretensión planteada en la demanda; afirmando, no se le puede imputar la violación a los derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia y propiedad, invocados por la

parte actora, por lo que pidió se decretara sobreseimiento, el cual fue declarado sin lugar por este Tribunal.

Con base en el artículo 27 de la Ley de Procedimientos Constitucionales se corrió traslado al Fiscal de la Corte y a la parte actora, por tres días a cada uno.

El Fiscal de la Corte contestó así: "Advierto que en el presente caso, hay una manifiesta inconformidad por las resultas del caso y, visto el informe rendido por los Funcionarios demandados y, analizado el mismo, el que goza de la presunción de veracidad, estimo que caemos en la esfera del Art. 13 L. Pr. Cn., traduciéndose en un asunto de mera legalidad."

La parte actora ratificó sus argumentos y hace un análisis de los informes de las autoridades demandadas, que se sintetiza así: Que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos no se pronuncia respecto al contenido de fondo de la demanda de amparo; que el Subdirector General de Impuestos Internos afirma se concedió audiencia en sentido material, pretendiendo hacer creer que en el procedimiento se respetó el derecho de audiencia, por haberle remitido el oficio UPRT/AF-0010, el cual se trata de una nota requiriendo información, a lo cual se respondió; y respecto al principio de culpabilidad y presunción de inocencia estima la parte actora, que dicho funcionario reconoce la aplicabilidad de tales principios en el derecho administrativo, como una tácita aceptación de que la multas por evasión no intencional no deben existir; y que la Sala de lo Contencioso Administrativo debió pronunciarse sobre las transgresiones constitucionales sin importar si las alegaciones del impetrante las incorporaba o no.

Se abrió a prueba el presente proceso de amparo por el término de ocho días, de conformidad al artículo. 29 de la ley de Procedimientos Constitucionales.

En esta etapa procesal, únicamente el Subdirector General de Impuestos Internos presentó escrito, al cual le anexó certificación que contiene: **a)** auto de designación de auditor para fiscalizar a la sociedad demandante; **b)** oficio UPRT/AF-0010 por medio del cual dice se concedió audiencia a la sociedad impetrante; **c)** escrito de la sociedad para evacuar la audiencia concedida; **d)** opinión técnico jurídica relacionada con el activo de la sociedad, en concepto de cuentas por cobrar a clientes del exterior; **e)** Informe de auditoría de impuesto sobre el patrimonio y sus anexos; **f)** resolución impugnada; y **g)** certificación de la resolución proveída por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos –**fs. 111 al 133**-, con lo cual –dice- justifica su actuación.

De conformidad al artículo 30 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, se ordenó traslado por el término de tres días a cada uno, al Fiscal de la Corte, a la parte actora y a las autoridades demandadas.

El fiscal de la Corte manifestó: "Por considerar aún estar vigentes los conceptos expresados en el anterior traslado de fecha veintidós de junio del año dos mil cinco, ratifico y confirmo los mismos."

La parte actora ratificó en todas sus partes el contenido de la demanda y las alegaciones

posteriores a la misma.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, manifestó que la cuestión medular es sobre la violación del derecho de audiencia que alega la demandante, considerando no haber violado materialmente tal derecho por haberle asistido la oportunidad de reclamar y trasladar la prueba con oportunidad probatoria en esa sede –Tribunal de Apelaciones-, pero que, por existir repetidas sentencias de esta Sala, sobre la violación del derecho de audiencia en algunos procedimientos de fiscalización de impuestos, citando los amparos con referencia 80-90 y 52-99, solicitó a este Tribunal emita la que conforme a derecho corresponda.

El Subdirector General de Impuestos Internos manifestó que, los argumentos de su actuación los puntualizó en el informe rendido y que en el término probatorio presentó la prueba pertinente, por lo que reitera que su actuación está apegada a derecho, pidiendo a esta Sala confirme lo actuado.

La Sala de lo Contencioso Administrativo reiteró lo dicho en su informe, pero agregó que la parte actora no alegó ante esa Sala, la violación de derechos constitucionales en el procedimiento de la Dirección General de Impuestos Internos; en consecuencia no se le puede imputar –a la Sala- la violación de los derechos de audiencia, defensa, presunción de inocencia y propiedad invocados por la impetrante, habiendo pedido se tuviera por desestimada la pretensión de amparo.

Este Tribunal dio por recibido los escritos de las autoridades demandadas y ordenó traer para sentencia el presente proceso.

II. Corresponde analizar la pretensión constitucional planteada, para lo cual es indispensable tomar en consideración los argumentos expuestos por las partes y la prueba instrumental presentada.

La demandante reclama: *a)* contra la resolución pronunciada por el Subdirector General de Impuestos Internos, a las ocho horas y quince minutos del día catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro, porque estima le ha violado los derechos de audiencia y defensa, al no haberle dado participación para defenderse de los cargos que se le hacían, en el procedimiento administrativo de fiscalización y tasación del impuesto sobre el patrimonio, así como por la vulneración del derecho de presunción de inocencia, en la imposición de la multa por evasión no intencional, y por la inminente violación del derecho de propiedad -**f. 124-**; *b)* contra la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, de las catorce horas y treinta minutos del día nueve de junio de mil novecientos noventa y siete, que únicamente modificó la resolución relacionada en el literal anterior –**fs. 127 al 131**; y *c)* contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, dictada a las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, por haber declarado legales los actos de las autoridades antes mencionadas, quien de igual forma que el TAI –*dice la parte actora*- no tomó en cuenta la violación de derechos constitucionales.

Por su parte las autoridades demandadas manifestaron no haber violado los derechos que aduce la sociedad impetrante, pues argumentan: el Subdirector de Impuestos Internos, que a la demandante se le dio audiencia material, no con todas las formalidades, pero tuvo oportunidad de defenderse; el Tribunal de apelaciones explicó que en el procedimiento del recurso de apelación, no se le ha violado materialmente el derecho de audiencia a la sociedad actora, pero solicitó a esta Sala pronuncie la sentencia que conforme a derecho corresponda, tomando en consideración los alcances jurídicos proyectados en su jurisprudencia; y la Sala de lo Contencioso Administrativo expresó, que la parte actora de este proceso, en el juicio seguido ante ese Tribunal, no alegó la violación de derechos constitucionales que aduce, por lo que en aplicación del principio de congruencia, se resolvió con base a la pretensión planteada en la demanda.

III. Habiéndose determinado con precisión los actos reclamados, previo al estudio sobre el fondo del asunto, es necesario señalar que, aplicando el principio *iura novit curia* y de conformidad al artículo 80 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala estima pertinente suplir las deficiencias de la queja planteada por la impetrante, en el sentido de aclarar que la vulneración al derecho de defensa que alega en su demanda, habrá de entenderse respecto del derecho de audiencia, por cuanto los argumentos de inconstitucionalidad que ha expuesto, están referidos concretamente a este derecho, dado que manifiesta que en el procedimiento administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos, no se le respetó el derecho de audiencia y por lo tanto no tuvo oportunidad de ejercer el derecho de defensa.

IV. Hecha la suplencia anterior, para resolver adecuadamente en el presente caso, se debe examinar en primer término la violación al derecho de audiencia, porque si se accede al planteamiento de la demandante relativo a este derecho, que es de contenido procesal, no será necesario examinar si existe violación del derecho de presunción de inocencia; y respecto al derecho de propiedad no precisa un análisis por separado, pues éste es el derecho material que resultaría conculcado con la inobservancia del derecho de audiencia.

En el presente caso, la parte actora impugna resoluciones fundamentadas en la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio con remisión a la Ley de Impuesto sobre la Renta, que eran aplicables, cuya violación la hace recaer en el procedimiento de fiscalización, determinación del monto imponible y tasación del impuesto, que a juicio de la demandante es inconstitucional, porque no le dieron participación, a fin de que pudiera conocer los ilícitos que se le reprochaban y las cantidades que se le atribuía no haber pagado en concepto de impuesto sobre el patrimonio, que le permitiera ejercer su derecho de defensa.

Para el adecuado análisis de las infracciones expuestas por la parte actora, es preciso establecer que la presente sentencia girará en torno a lo que en doctrina se conoce como "amparo contra Ley", dado que el acto reclamado contra el Subdirector General de Impuestos Internos fue pronunciado con base en el procedimiento establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta por remisión hecha en la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, las cuales al aplicarse al caso concreto supuestamente lesionaron derechos constitucionales de la demandante, primordialmente el de audiencia.

El proceso de amparo tiene por finalidad la defensa de la vigencia efectiva de la Constitución, y en particular de los derechos fundamentales y de cualquier otra categoría de derechos que constitucionalmente puedan ser protegidos a las personas.

El "amparo contra Ley" ha sido definido como el instrumento procesal a través del cual se atacan disposiciones legales que contravienen preceptos constitucionales; puede ser contra leyes autoaplicativas o contra leyes heteroaplicativas.

La distinción que se ha hecho entre leyes autoaplicativas y heteroaplicativas, es que las primeras son normas que producen efectos jurídicos desde el momento mismo de su promulgación y publicación, en cambio las segundas requieren necesariamente de un acto posterior de aplicación por alguna autoridad para que se produzcan las consecuencias jurídicas, caso contrario, estaríamos en ausencia de agravio, que es el requisito sine qua non para que proceda el amparo constitucional.

Por otra parte, esta Sala en abundante jurisprudencia ha sostenido que el derecho de audiencia, es la principal garantía de seguridad jurídica que se encuentra consagrada en la Constitución en el artículo 11, y protege a los gobernados contra toda privación arbitraria de cualquiera de sus derechos subjetivos, ya sean reales o personales.

El derecho de audiencia puede verse desde un doble enfoque: la inexistencia de proceso o procedimiento previo, o desde el incumplimiento de formalidades de trascendencia constitucional necesarias al interior del mismo.

Este derecho está compuesto de cuatro manifestaciones: a) que se siga un juicio o un procedimiento administrativo en su caso, contra la persona a quien se le pretende privar de alguno de sus bienes jurídicos tutelados; b) que el juicio o procedimiento se sustancie ante las autoridades respectivas previamente establecidas; c) que se observen las formalidades esenciales del procedimiento; y d) que la resolución que se dicte, sea conforme a leyes existentes con anterioridad al hecho que motivare el juicio o procedimiento administrativo.

En el presente caso, el Subdirector General de Impuestos Internos, en la resolución que pronunció determina el pago de cuota complementaria de impuesto sobre el patrimonio e impone multa por evasión no intencional, con base en los artículos 63 al 67 de la Ley de Impuesto sobre la Renta aplicable en el ejercicio fiscal mil novecientos noventa, porque la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio en el artículo 11 ordinales 6° y 15° ordenaba que la determinación del monto imponible y tasación del impuesto, así como para imponer las sanciones, se hiciera conforme a la segunda ley referida, razón por la cual terminada la fiscalización, en una misma resolución con base en el dictamen del auditor, se determinaba el impuesto ya fuera original o complementario, y se imponían las multas.

Se ha sostenido en abundante jurisprudencia de esta Sala, que independientemente de los motivos o causas que las autoridades puedan alegar como justificativas de su actuación, deben cumplir con la exigencia del proceso previo tal como se ha señalado, pues aunque las leyes le confieran a las autoridades la facultad de limitar o privar determinados derechos a los particulares, deben actuar dentro del marco de la Constitución; y respecto a

las infracciones y sanciones administrativas, específicamente en las tributarias, se ha dicho, que el criterio tradicional que se ha mantenido en el ámbito de potestad punitiva de la administración pública, debe corregirse ajustándolo a la norma constitucional, pues se debe investigar el componente subjetivo o sea la conducta del gobernado al momento de efectuar el acto calificado como infracción.

Por lo que, siendo la Sala de lo Constitucional la encargada de vigilar y potenciar la supremacía de la Constitución, tiene el cuidado que los actos de autoridad sean ajustados al orden normativo fundamental, por lo tanto es necesario que la actividad de los encargados de producir las leyes –*en sentido material, es decir, normas de carácter general, abstracto, impersonal y obligatorio*- no quede excluida del control constitucional, de tal forma que no pueden hacerlo a su arbitrio sino con apego a la Constitución.

En atención a lo dicho anteriormente, es procedente el amparo contra ley, pues éste se configura como un instrumento procesal del más alto nivel, por medio del cual se atacan frontalmente aquellas disposiciones o actos aplicativos de las mismas, que contradigan preceptos contenidos en la Constitución y que por lo tanto vulneren derechos reconocidos en la misma.

V. En la jurisprudencia salvadoreña sobre la institución del amparo contra ley, pueden citarse muchas sentencias, y habiéndose analizado en forma breve tal institución y determinada la obligación constitucional que tienen todas las autoridades, que antes de todo acto limitativo de un derecho debe precederle un proceso o procedimiento en el que se observen los derechos constitucionales de los gobernados, es preciso analizar ahora el caso concreto.

La Ley de Impuesto Sobre el Patrimonio –*ya derogada*- en el artículo 11 ordenaba, que para fiscalizar, determinar el monto imponible y tasar el impuesto, así como en la imposición de multas, se aplicara el procedimiento establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual establecía que después de la fiscalización, el dictamen fiscal o informe de auditoría debía ser transcrito íntegramente al contribuyente al momento de notificársele la respectiva resolución, la cual era dictada con base en dicho informe, a fin de que, si no estaba conforme con la misma pudiera interponer recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos. El referido procedimiento posteriormente fue modificado por reformas que se hicieron a la Ley de Impuesto sobre la Renta, y actualmente por las normas del Código Tributario que se encuentra vigente.

La Ley de Impuesto sobre la Renta no contenía un procedimiento reglado, que permitiera a los contribuyentes defenderse realmente, antes de emitirse la resolución que determinaba el pago del impuesto e imponía las multas, pero el Subdirector General de Impuestos Internos debió llenar el vacío legal interpretando la ley tributaria conforme a la Constitución, y de hecho completar el procedimiento ya establecido, dándole a la parte actora la oportunidad de defenderse realmente, haciéndole de su conocimiento el dictamen o informe fiscal, a fin de que pudiera refutarlo con las pruebas pertinentes, para luego proceder a pronunciar la resolución con base en el dictamen final, o sea, después que el

contribuyente lo hubiera aceptado, o controvertido con las pruebas pertinentes.

Es evidente, que a la parte actora no se le dio a conocer el resultado de la auditoría o fiscalización, antes de la resolución impugnada, no existiendo ningún momento en el cual pudiera hacer uso de su derecho de defensa, aún cuando el Subdirector General ha manifestado que se le pidió información sobre la aplicación de determinados activos y que la demandante presentó un escrito respondiendo y proporcionando la información requerida; pero dar una explicación por escrito sobre un determinado asunto de los que se investiga o fiscaliza, no es ejercer el derecho de defensa, pues no ha existido una verdadera participación de la impetrante en el procedimiento ante la DGII, ya que no conocía los ilícitos que definitivamente se le reprochaban, mucho menos las cantidades que correspondían al impuesto y multa *–lo cual solamente puede conocerse con el informe de auditoría–*, por lo que la demandante solamente tuvo dos opciones: pagar dentro del plazo que establecía la ley o interponer el recurso de apelación, habiendo optado por lo último.

También aduce en su queja la sociedad impetrante, la violación del derecho de propiedad, porque estima que, con la determinación del complemento de impuesto sobre el patrimonio y la imposición de la multa, se pretende causarle un daño económico. Al respecto esta Sala aclara, que por no haberse hecho efectivo el cobro del impuesto y accesorio, el daño económico a que se refiere la sociedad demandante no se ha producido, pero es inminente; por lo que podría vulnerarse el derecho de propiedad, como consecuencia de la violación del derecho de audiencia.

Los argumentos de la parte actora son válidos, porque el Subdirector General de Impuestos Internos le determinó el pago de impuesto sobre el patrimonio y le impuso multa por evasión no intencional, sin haberle respetado el derecho de audiencia; la tasación fue resultado de un procedimiento establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual era contrario a los preceptos constitucionales, pues el artículo 11 de la Constitución no supone haga una remisión plena a la legislación secundaria, dado que el principio de legalidad rige la actividad del Estado, lo que significa, que tal principio se refiere al sistema normativo como unidad, el respeto al orden jurídico totalmente, en el cual se encuentra como ley suprema la Constitución.

Después de analizado el acto del Subdirector General, en relación a la fiscalización y determinación del impuesto sobre el patrimonio y a la imposición de multa por evasión no intencional, cumpliendo con el procedimiento establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta *–por ordenarlo la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio–*, se concluye que la resolución de dicho funcionario fue pronunciada sin atender la norma contenida en el artículo 11 de la Constitución, al haber omitido darle a conocer *–previo a la resolución–* a la demandante, el dictamen o informe de auditoría *–resultado de la fiscalización–*, para que pudiera controvertirlo si lo estimaba contrario a la realidad de su situación fiscal, respecto al patrimonio poseído al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa; en consecuencia devienen en inconstitucionales, la resolución del Tribunal de apelaciones de los Impuestos Internos y la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, quienes únicamente revisaron la legalidad de los actos de acuerdo a las leyes aplicadas; ***por lo tanto es procedente conceder el amparo solicitado por la sociedad "Facalca Hiltex, S.A.***

de C.V.", por violación del derecho de audiencia y la inminente violación del derecho de propiedad.

VI. Habiéndose determinado la violación constitucional en las actuaciones de las autoridades demandadas, corresponde examinar lo relativo al efecto restitutorio de la sentencia estimatoria y a la responsabilidad de las autoridades demandadas.

Es preciso aclarar que cuando esta Sala reconoce en su sentencia la existencia de la violación constitucional alegada, la consecuencia natural y lógica es la de reparar el daño causado, volviendo las cosas al estado en que se encontraban antes de la ejecución del acto violatorio de derechos, y restableciendo a la parte perjudicada en el pleno uso y goce de sus derechos violados. El artículo 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, señala el efecto normal y principal de la sentencia estimatoria, que es el efecto restitutorio, el cual debe entenderse en la forma más amplia, atendiendo la doble finalidad del amparo, que es restablecer el orden constitucional violado y la reparación del daño causado.

Como en el presente caso no se ha hecho efectivo el cobro del impuesto sobre el patrimonio y de la multa impuesta, consecuentemente tampoco de los intereses por mora, el efecto restitutorio deberá concretarse en dejar sin efecto la resolución pronunciada por el Subdirector General de Impuestos Internos, por la que determina a cargo de la sociedad demandante cuota complementaria de impuestos sobre el patrimonio más la multa por evasión no intencional; y por consiguiente la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que modificó la resolución primeramente mencionada; y la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo que declaró legales las resoluciones emitidas por las autoridades anteriores; y así deberá consignarse en el fallo.

En relación a la responsabilidad de las autoridades demandadas, en el presente caso han existido actos violatorios de las normas constitucionales al privar a la demandante, del ejercicio de derechos fundamentales, no obstante ello, se aclara que tales actos fueron realizados en cumplimiento de disposiciones legales y las autoridades que emitieron los actos que se les reclama, no son responsables dado que su conducta la ajustaron al cumplimiento de leyes secundarias aunque no a la normativa constitucional, por lo tanto no se les puede atribuir responsabilidad.

POR TANTO: a nombre de la República y en aplicación de los artículos 2 y 11 de la Constitución y artículos 32, 33, 34 y 35 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, esta Sala **FALLA:** (a) **Declárase ha lugar al amparo** solicitado por la Sociedad "FACALCA HILTEX, S.A. DE C.V.", contra resolución del Subdirector General de Impuestos Internos, mediante la cual determinó a cargo de dicha sociedad, cuota complementaria de impuesto por el patrimonio poseído al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa, y le impuso multa por evasión no intencional; pues tal autoridad violó el derecho de audiencia y era inminente la violación del derecho de propiedad; en consecuencia devienen en inconstitucionales la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que modificó la resolución antes detallada; y la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, que declaró legales las resoluciones anteriores; (b) vuelvan

las cosas al estado en que se encontraban antes del primer acto reclamado, en tal sentido déjase sin efecto: 1) resolución de las ocho horas y quince minutos del día catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro, pronunciada por el Subdirector General de Impuestos Internos; 2) resolución de las catorce horas y treinta minutos del día nueve de junio de mil novecientos noventa y siete, del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; y 3) sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia; y (c) notifíquese a las partes y comuníquese a la Dirección General de Tesorería.---A. G. CALDERON---V. de AVILÉS---J. E. TENORIO---J. ENRIQUE ACOSTA---M. CLARÁ--PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN---S. RIVAS DE AVENDAÑO---RUBRICADAS.