

163-C-2000

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de dos mil cinco.

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por la sociedad CALLEJA, S.A. de C.V., por medio de su representante legal señor FRANCISCO JAVIER CALLEJA MALAINA, conocido por FRANCISCO CALLEJA, de cincuenta y cinco años de edad al inicio de este proceso, comerciante de este domicilio, impugnando de ilegales las resoluciones que a continuación se detallan: 1) la pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, mediante la cual determinó a cargo de la sociedad demandante, cuota complementaria de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos; asimismo, impuso multas por no llevar Libros en legal forma y proporcionar información de compras a proveedores en forma incompleta, por evasión intencional y no intencional del impuesto, y 2) la dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del treinta de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual modificó la anterior resolución en los siguientes términos: a) confirmó el impuesto sobre la renta determinado, b) modificó las multas por no llevar Libros en legal forma y proporcionar información de compras a proveedores en forma incompleta, y por evasión no intencional del impuesto, y c) revocó la multa por evasión intencional del impuesto.

Han intervenido: la parte actora en la forma indicada, la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos, como autoridades demandadas; y en forma sucesiva los licenciados Leonardo Alberto Oviedo Martínez, Tatiana Margarita Uceda López y Oscar Jerónimo Ventura Blanco, abogados, mayores de edad y de este domicilio, en calidad de delegados y en representación del Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA.

a) *Autoridades demandadas y actos impugnados.* La parte actora dirige su pretensión contra la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos, por haber pronunciado los actos administrativos relacionados al inicio de esta sentencia.

b) *Circunstancias fácticas.* La sociedad demandante por medio de su representante legal señala que con las resoluciones que impugna se han violado las disposiciones legales que a continuación se detallan:

El art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Sostiene que con base en esa disposición, a la Dirección General de Impuestos Internos le corresponde la facultad de nombrar auditores para fiscalizar las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y que en la misma no se contempla la posibilidad de delegar la potestad en comento. Que si bien el art. 8 inciso primero -ahora inciso 3°- de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, faculta al Director General y al Subdirector General de esa misma oficina, poder delegar una o más de las facultades que la mencionada normativa les confiere, a cualquiera de sus subordinados, debe considerarse que el precepto legal antes citado se refiere a aspectos administrativos y de organización dentro de la oficina, sin que ello implique que puedan delegarse otras facultades conferidas en otras leyes, como la de nombrar auditores para que lleven a cabo una fiscalización, prescrita en el art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Partiendo del anterior razonamiento, el representante legal de la demandante alega que es ilegal el auto de designación de auditores emitido por el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios para fiscalizar a la Sociedad Calleja, S.A. de C.V., pues en su opinión debió emitirlo la Dirección General de Impuestos Internos. El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al referirse a este punto es del criterio que el Director General o Subdirector General de la oficina tributaria tienen la facultad de nombrar auditores para la investigación y que ésta puede ser delegada con base en los Arts. 4, 7, literales e) y k), 8 incisos 3° y 9° de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en armonía con el art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En ese sentido, el Tribunal de Apelaciones considera que el referido auto de designación de auditores es legal debido a que la Subdirectora General de Impuestos Internos delegó en el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios la facultad de designar auditores. Al respecto reconviene la demandante, que el alegato en cuestión no recae en determinar si existe o no tal delegación, sino en que si existe es ilegal por que el art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta no faculta poder delegar esa potestad. Asimismo agrega, que según acta notarial de las quince horas cuarenta minutos del seis de octubre de mil novecientos noventa y cinco, suscrita por el Notario Salvador Virgilio Portal Cornejo, se hace constar que la auditoría encomendada a los auditores Fausto Arnulfo Arias Sorto y Guillermo Antonio Palacios, la realizaron los señores Miguel Angel Pacas, Edwin Prudencio y Mario Argueta, quienes sin bien forman parte del cuerpo de auditores de la Dirección General, ellos no estaban autorizados para realizar dicho cometido, por lo que al haber participado sin autorización alguna se violó el precitado art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que prescribe "*en cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Dirección General designe*" y que "*los auditores designados para la práctica de la inspección tienen facultades que de conformidad a esta ley, les asigne la Dirección General en el acto de su designación*".

El art. 115 Inc. 2° de la Ley de Impuesto sobre la Renta y art.11 de la Constitución. Afirma la demandante que el art. 115 inciso 4° parte *in fine* de la Ley de Impuesto sobre la Renta (aplicable al caso) establecía "*...En consecuencia, la tasación cuando ocurra intervención de auditores, deberá basarse en uno o en varios informes que la misma Dirección escoja, los que serán transcritos íntegramente para el conocimiento del contribuyente*". La anterior disposición en armonía con el principio constitucional de que "*ninguna persona puede ser privada de sus derechos sin ser previamente oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes*", se traduce en que la transcripción íntegra del informe de auditoría para conocimiento

del contribuyente de que se trata, tiene como propósito asegurar a éste el derecho de defensa y de ser oído antes de ser vencido en juicio. Es con tal finalidad que el legislador tributario concede espacios a la Administración para que una vez detectadas las supuestas irregularidades a cargo del contribuyente las haga constar en el informe de auditoría que rinden los auditores designados y las dé a conocer al interesado para que éste, si lo considera pertinente ejerza sus derechos contra los hechos atribuidos en su contra. En el caso de autos, la Dirección General transcribió el citado informe de auditoría pero lo hizo del conocimiento a la agraviada después de pronunciar la resolución mediante la cual la condena al pago del impuesto y multas determinadas. Lo anterior denota que al no haber dado a conocer con anticipación el informe de que se trata, la contribuyente desconoció los hechos imputados en su contra y en los cuales se sustenta la resolución, de donde se desprende que la Dirección General no le confirió la garantía audiencia que establece la Constitución y por tanto le impidió a la contribuyente ejercer el derecho de defensa ante dicha dependencia. En otros términos, en el caso planteado sucedió, que una vez concluida la fiscalización, los auditores rindieron su respectivo informe de auditoría y con base en el mismo la oficina tributaria pronunció la resolución que ordena el pago del impuesto y multas a cargo de la Sociedad Calleja, S.A. de C.V., la cual notifica con el informe en cuestión. Es hasta el momento de la notificación de la resolución respectiva que se da a conocer el referido informe de auditoría, momento en el cual no solo tiene conocimiento de las supuestas irregularidades imputadas mediante el referido informe de auditoría, sino que ha sido condenada a pagar cuota complementaria de impuesto sobre la renta y de las multas establecidas, sin tener previamente la oportunidad de defensa ante la Dirección General, excepto la alternativa de interponer el recurso de apelación en la instancia del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien con tales antecedentes confirma la determinación de impuesto y modifica algunas multas. Al abordar este punto las autoridades tributarias, éstas coinciden que no es parte del procedimiento oficioso transcribir y notificar previamente el informe de auditoría a la emisión del acto de liquidación de impuesto. Sin embargo, esa interpretación resulta restrictiva y a su vez vulnera los derechos de audiencia, defensa y presunción de inocencia establecidos en el art. 11 de la Constitución, por lo que al aplicar de forma rigurosa el citado art. 115 inciso 4º parte *in fine* de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las resoluciones impugnadas resultan ilegales ya que violan los derechos constitucionales antes mencionados.

La parte actora también alega que existe violación a los artículos 427 No. 1 y 1253 del Código de Procedimientos Civiles. Al respecto señala que la notificación que dio a conocer el acto de liquidación de impuesto y multas, de fecha veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, no ha producido ni puede producir efectos jurídicos, por transcribirse con fecha trece de abril de ese mismo año. En otros términos, el acto de notificación versa sobre una resolución transcrita trece días antes de haber sido dictada y en tal virtud el acto jurídico se considera inexistente. Por otra parte, las disposiciones legales mencionadas también han sido violadas, debido a que el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios emitió dos autos de nombramiento de auditores en dos expedientes distintos, a la misma hora y en la misma fecha, lo cual, materialmente es imposible y atenta contra el principio de seguridad jurídica. Finalmente, la parte actora señala que el informe de auditoría presenta deficiencias de índole económico-contable en razón de que los auditores designados no cumplieron correctamente con su cometido, pues aceptaron como ciertas las cifras que ocho proveedores reportaron como ventas a Calleja,

S.A. de C.V., sin constatar la veracidad de las cifras informadas; ellos (los auditores) debieron demostrar cómo estructuraron las diferencias de compras informadas por los proveedores y las compras determinadas en la contabilidad de la contribuyente investigada. Además, toman como base para aplicar un margen de utilidad bruta del 16.59% para establecer las supuestas ventas omitidas de tres millones doscientos veintisiete mil doscientos ochenta y tres colones con treinta y un centavos (¢3,227,283.31), que es el resultado de aplicar a la diferencia de compras efectivamente realizada a ocho proveedores contra lo que ellos reportaron; que de ser cierto que se efectuaron compras según lo informado por los proveedores, la contribuyente las hubiese registrado contablemente para poder reclamar los créditos fiscales sobre dichas compras para efectos del IVA. En conclusión, las omisiones detectadas son plenamente atribuibles a una deficiente fiscalización por parte de los auditores designados por la Dirección General de Impuestos Internos.

c) *Derecho que se alega violado.* La sociedad demandante señala que existe violación al art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, al art. 11 de la Constitución y a los artículos 427 No. 1 y 1253 del Código de Procedimientos Civiles.

d) *Petición.* La parte actora solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos que impugna.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA.

Se admitió la demanda, se tuvo por parte a la sociedad CALLEJA, S.A. de C.V., por medio de su representante legal señor Francisco Javier Calleja Malaina, conocido por Francisco Calleja, se ordenó la suspensión provisional del acto impugnado pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y se pidió informe a las autoridades demandadas sobre la existencia de los actos respectivamente atribuidos. Contestados estos informes se confirmó la suspensión decretada provisionalmente, se solicitó nuevo informe con los fundamentos de legalidad de los actos adversados y se ordenó notificar la existencia de este proceso al Fiscal General de la República.

3. INFORME DE LAS PARTES DEMANDADAS.

La Dirección General de Impuestos Internos manifestó que cuando la Ley de Impuesto sobre la Renta se refiere a la Dirección General de Impuestos Internos, las responsabilidades recaen sobre el Director General o el Subdirector General según el caso, conforme establece la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. Así, entre las atribuciones del Subdirector General están la de establecer el seguimiento y control del sistema de funciones operativo a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas, además todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General; el Subdirector General puede delegar una o más facultades que la ley le confiere a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados conforme a los artículos 4, 7 literales e) y k), 8 inciso 3° y 9 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. La Dirección General designa a los auditores para que tomen parte en cada fiscalización que se practique, según dispone el art. 115 LIR, cuya designación

constituye una actividad legal relacionada con la ejecución de las funciones de la Dirección General que se materializa en una resolución administrativa. (art. 7 literales e) y k) de la citada Ley Orgánica). El auto de designación de auditores firmado por el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios es legal, por cuanto lo hizo en uso de la facultad conferida en el Acuerdo de delegación No. 14, mediante el cual la Dirección General de Impuestos Internos por medio de la Subdirectora General, acordó delegar en el referido Coordinador General la facultad de autorizar con su firma y sello, autos de nombramiento de auditores o peritos en su caso, para que efectúen fiscalizaciones en los impuestos que administra la oficina.

Referente a la notificación del acto impugnado e informes de auditoría de fecha veintitrés de abril mil novecientos noventa y seis, que sirvieron de base para emitir la resolución de mérito, consta a folio 1574 del expediente de la sociedad Calleja, S.A. de C.V., que la notificación se efectuó a las dieciséis horas del trece de mayo de mil novecientos noventa y seis, que es la misma fecha del oficio de remisión, por lo que la alegación al respecto no consta en el expediente respectivo y en todo caso tal hecho no perjudica el conocimiento que tuvo la sociedad contribuyente de la resolución impugnada a efecto de interponer los recursos legalmente permitidos. Consta en las diligencias fiscales que los auditores designados, señores Fausto Arnulfo Arias Sorto y Guillermo Antonio Palacios Díaz, son los que realizaron y firmaron la emisión de los informes correspondientes, además el personal de la Dirección General, efectúan labores propias de supervisión y control de los auditores designados. En cuanto a la violación al art. 115 inciso 4º de la Ley de Impuesto sobre la Renta y que por ende se violó el derecho de audiencia y defensa, presunción de inocencia, seguridad jurídica, libertad y de propiedad, estipulados en el art. 11 de la Constitución, hasta la actualidad no ha sido privada de ninguna cantidad de dinero, bienes o derechos, como consecuencia de la tasación inicialmente recurrida ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos e impugnada ante esa Sala, hechos con los que se demuestran que ha tenido amplia garantía de ser escuchada en sus posiciones y presentar la prueba pertinente desde que los auditores solicitaron información, aclaraciones y documentación respectiva, lo cual denota que ha estado ejerciendo su derecho de defensa bajo un ambiente de seguridad jurídica que posibilita argumentar y demostrar lo necesario, pues se cumplió con el trámite establecido en la ley de la materia. Como complemento a lo anterior resulta pertinente citar que la Corte Suprema de Justicia de México ha fijado el criterio jurisprudencial de *"que teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de ley no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el art. 14 de su Constitución, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el art. 14 Constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos"*. Mientras que la Sala de lo Constitucional de nuestra Corte Suprema de Justicia, en sentencia pronunciada en el juicio de amparo 353-98 señala *"que existe vulneración al derecho de audiencia, cuando el afectado por la decisión estatal*

no ha tenido oportunidad real de defensa, privándole de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades esenciales, (procesales o procedimentales) establecidas en las leyes que desarrollan el derecho de audiencia...". Finalmente, según lo dispuesto en los artículos 115 inciso 4º (vigente en aquella época en que acontecieron los hechos) y 125 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la tasación impugnada se notificó con los informes de auditoría en que se fundamenta, en razón a que la ley no requería que tales informes se notificaran previamente a la tasación como expresamente ahora lo prescribe el art. 115 inciso 4º de la precitada normativa, en virtud de la reforma mediante D.L. N° 712 publicada en el D.O. 187, Tomo 345 del 8 de octubre de 1999, vigente desde el 16 de octubre de ese mismo año. Referente a los dos autos emitidos en la misma hora y fecha por el mismo funcionario, debe tomarse en cuenta la operatividad existente en las actividades y tareas encomendadas a una oficina administrativa, las máquinas utilizadas para efectuar el trabajo, el número de empleados, digitadores, técnicos, cantidad de expedientes, etc., de lo que resultaría probable un error humano como el anotado, pero en todo caso un error involuntario que en nada afecta la validez en sustancia del auto de designación. Sobre las deficiencias de índole económico-contable en el informe de auditoría alegada, en el mismo informe pericial de fecha veintitrés de abril de mil novecientos noventa y seis, específicamente en el apartado titulado INGRESOS DETERMINADOS POR COMPRAS NO CONTABILIZADAS desarrollados en los folios 1554 y 1555, se detallada la forma en que se determinaron dichos ingresos, habiéndose detectado que habían compras que no fueron contabilizadas ni declaradas por la sociedad investigada, lo que indica que también hubo ventas que no fueron contabilizadas ni declaradas; se solicitó información a sesenta y tres principales proveedores de la sociedad contribuyente, seleccionados de la información que ella misma proporcionó a los auditores legalmente designados, de los cuales sesenta y dos proporcionaron la información requerida por la oficina. Tal información incluía además del detalle de las ventas al contado y al crédito, el detalle de las devoluciones recibidas, descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en dicho ejercicio, en la que se especificaba la fecha, el valor y número del comprobante de crédito fiscal, notas de Débito y/o Crédito, es decir, que se contaba con una información que incluía las variantes que pudieron tener las compras efectuadas por la sociedad. También se aclaró que los montos informados por los proveedores, en algunos casos, venían en brutos, por lo que se restó las rebajas, devoluciones y descuentos para establecer el total de la compra interna neta informada por el proveedor. Con todo ese procedimiento eminentemente técnico contable, se puede observar que la labor de auditoría realizada no se efectuó de forma deficiente, pues la información proporcionada por los proveedores se analizó y procesó de una forma que no sólo se dio por cierta por el mero hecho del informe, sino que fue comprobada a través de la documentación legal pertinente (comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y/o débito). Con esta información se hizo una comparación entre el monto informado por el proveedor y la información contabilizada por la sociedad en cuestión. Como resultado, se encontraron diferencias que se originan en que lo informado por el proveedor es mayor a lo contabilizado por la sociedad, lo que implica que hay compras omitidas y no contabilizadas. Por tal situación se determina que hay ventas no contabilizadas y no declaradas y con base en los arts. 116 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, procede estimar los promedios de ventas no declaradas, procedimiento explicado en el informe de auditoría relacionado y detallado en los anexos números dos y tres del mismo.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos manifestó en lo relativo al auto de designación de auditores, que el funcionario que autorizó la fiscalización lo hizo en uso de la competencia conferida en el Acuerdo N° 14, Literal a), número 2 de fecha quince de junio de mil novecientos noventa y dos. Por ser facultad de la Dirección General o Subdirección General la de nombrar auditores para la investigación pericial, al amparo de los arts. 4, 7 literal e) y k), 8 inciso 3° y 9° de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos y al haberse emitido dicho auto en armonía con lo previsto en los artículos 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, por ser dichas facultades delegables y estar en relación con la ejecución de las funciones que la ley otorga, el referido acto de designación de auditor es legal. Con relación a que se notificó la resolución recurrida en fecha anterior a la de su emisión, se aprecia a folios 1571 del expediente la resolución de fecha veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, y a folios 1574 se observa que con fecha trece de mayo del mismo año, se remite la liquidación respectiva, con la correspondiente notificación. Es ostensible que la notificación del oficio tres mil trescientos sesenta y cuatro, se emitió y notificó en debida forma, lo cual denota que tal circunstancia no es constitutiva de vicio en la actuación, que no deja otra impresión que estimar que por un lapso mecanográfico pudo consignarse dicha fecha, subsanable con la documentación que corre agregada al expediente respectivo, en la que se dilucida la fecha del trece de mayo de mil novecientos noventa y seis, que es posterior a la de la emisión de los informes de auditoría y resolución discutida. En lo que atañe a participación de auditores distintos a los que señala el auto de designación y que se pretendió evidenciar mediante acta presentada, en la que se destacó como anomalía, se estimó una vez analizado el expediente, que no se patentiza autorización para la fiscalización de personal distinto al de los señores Fausto Arnulfo Arias y Guillermo Antonio Palacios Díaz, quienes son los únicos responsables de emitir los informes atinentes al mandato de la designación base de la determinación impositiva y de hecho así consta en el expediente respectivo en el cual no aparece firma distinta a la de los responsables; de ahí que la copia de acta presentada a esta instancia administrativa con la que se pretendió sustentar la anomalía, careció de valor suficiente como para ser considerada a los efectos de sustentar vicio del procedimiento legal, pues con la finalidad de garantizar el derecho de reclamación de la apelante se procedió a prevenir a la Dirección General de Impuestos Internos, informara si los auditores a quienes se les atribuye haber participado en la investigación ordenada a la sociedad, laboraban o no en dependencia alguna de la citada Dirección General, cuya respuesta fue afirmativa y del estudio realizado a dicha información se desprendió que en virtud de los cargos que ostentan dichos funcionarios posibilitan su presencia en lugares donde se esté realizando alguna fiscalización, por la condición de supervisores, que unido al hecho de que no son ellos los que firmaban el informe final, sino los responsables para tal efecto, se desvaneció por tal motivo las pretensiones de nulidad invocada. En alusión al hecho de haberse emitido dos autos a una misma hora y fecha, firmado por el mismo funcionario, hecho que se discute de imposible, es necesario dilucidar que no se vislumbra anormalidad que pudiese por tal motivo viciar el procedimiento legal, ya que es factible de conformidad al número de empleados y avance tecnológico en que se pueda encontrar inmersa la oficina fiscal, que junto a las exigencias de trabajo es posible la emisión de autos a una misma hora y día, firmados por un sólo funcionario, debiendo en todo caso destacarse tal situación y que se manifieste eficaces a precepto legal alguno; siendo tal conjetura congruente a las exigencias de la época, sería un equivoco declarar vicio por tal motivo.

Se tuvo por agregados el escrito y la credencial presentados por el licenciado Leonardo Alberto Oviedo Martínez, a quien se dio intervención en este proceso en carácter de delegado y en representación del señor Fiscal General de la República.

4. TERMINO DE PRUEBA.

El juicio se abrió a prueba por el término de ley, durante el cual la sociedad demandante presentó el escrito agregado a folio 68 y siguientes. La Dirección General de Impuestos Internos presentó documentación certificada que corre agregada de folios 81 al 112.

5. TRASLADOS.

Se corrieron los traslados que ordena el art. 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

a) La parte actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en lo relativo la violación de la garantía de audiencia alegada, mencionó que existen sentencias de la Sala de lo Constitucional de esta Corte Suprema de Justicia que resuelven dos casos totalmente similares al que plantea en autos, en los que ha fallado que "ha lugar al amparo" contra resoluciones de esa oficina, por no haber respetado el derecho de audiencia previo a la determinación del impuesto, hecho que motivó la reforma del inciso 4º del art. 115 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el sentido que se oiga previamente al administrado a la determinación del impuesto.

b) La Dirección General de Impuestos Internos ratificó lo expuesto en su oportunidad.

c) El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos reiteró los argumentos expuestos en su informe justificativo y en lo referente a la violación de la garantía de audiencia alegada lo amplió, aduciendo que a su entender no le convence que se haya violado materialmente tal garantía, porque la contribuyente demandante tuvo la oportunidad de reclamar y trasladar la prueba con oportunidad probatoria en esa sede y no lo hizo, pero que entiende cuáles son los alcances jurídicos proyectados en las últimas dos sentencias en los procedimientos constitucionales de amparo notificadas por la Sala de lo Constitucional y marcadas bajo la referencia 80/90 y 52/99, por lo que solicita se emita la sentencia que conforme a Derecho corresponda.

d) En esta etapa del proceso se presentó la licenciada Tatiana Margarita Uceda López, en calidad de delegada y en representación del Fiscal General de la República, a efecto de mostrarse parte en sustitución del licenciado Leonardo Oviedo Martínez y en tal carácter presentó el respectivo alegato en el que se limitó a relacionar los argumentos expuestos por las partes y con base en los mismos concluyó que los actos impugnados son legales.

De conformidad con el art. 48 inciso 2º de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se solicitó a las autoridades demandadas remitieran los respectivos expedientes administrativos, los cuales se han tenido a la vista.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. OBJETO Y LIMITES DELA PRETENSIÓN.

La sociedad demandante pretende que se declare la ilegalidad de los actos administrativos relacionados al inicio de esta sentencia.

La ilegalidad de los actos reclamados la recaer en los siguientes aspectos:

- Violación al art. 115 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta y art. 11 de la Constitución.
- Violación al art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Violación a los arts. 427 No. 1 y 1253 del Código de Procedimientos Civiles.
- Deficiencias de índole económico-contable en el informe de auditoría.

Siendo dichos puntos en los que se fundamenta la pretensión, se entrará a conocer sobre los mismos en el orden antes mencionado.

Violación al art. 115 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta (aplicable) y art. 11 de la Constitución.

El punto central por el que se alega violación a la garantía de audiencia se sustenta en que el informe de auditoría a que hace referencia el art. 115 inciso 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta (aplicable al caso concreto), se hizo del conocimiento a la demandante con la resolución de tasación del referido impuesto e imposición de multas y que por tanto, no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa respecto a los hechos o irregularidades contenidos en el referido informe que sirvió de base para emitir dicha resolución.

En ese orden de ideas, la demandante afirma que al notificársele la resolución de liquidación y el informe de auditoría en forma simultánea, no sólo tiene conocimiento de las supuestas irregularidades atribuidas en su contra, sino de que ha sido condenada a pagar determinadas sumas en concepto de impuesto y multas, sin antes haber sido oída y vencida en juicio conforme ordena el art. 11 de la Constitución.

Con relación al anterior planteamiento y de acorde a la jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional, el contenido del derecho de audiencia podría describirse en los siguientes términos: a) que la persona a quien tenga que privársele de un derecho se le siga un proceso o procedimiento; b) que el proceso se ventile ante entidades previamente establecidas, es decir, ante autoridad competente; c) que dentro del proceso se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales; y d) que la decisión se dicte conforme a leyes existentes con anterioridad al hecho que la hubiere motivado (Sentencia de Amparo, ref. 150-97).

Respecto al derecho de defensa, éste se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento respectivo, por medio del cual los administrados presentan sus alegaciones y

por consiguiente, éstas sean tenidas en cuenta por la autoridad competente en el momento de resolver; es decir, que sean valoradas, aceptadas o rechazadas con sus respectivas argumentaciones, de forma tal que permita conocer el juicio en que se fundamenta la decisión que al respecto se tome.

De la revisión y análisis al expediente administrativo que la Dirección General de Impuestos Internos que lleva a nombre de la sociedad demandante, se advierte que dentro del procedimiento de fiscalización la contribuyente tuvo participación en el mismo. Es decir, que no es cierto que la Administración hubiese actuado de forma unilateral para llevar a cabo la investigación, puesto que contó con la colaboración y participación de la investigada, lo cual así observa de los diversos escritos presentados por ésta.

Asimismo se aprecia a folios 1546 del referido expediente, que efectivamente el informe de auditoría de fecha 13 de noviembre de 1995 fue dado a conocer a la contribuyente con la resolución de liquidación de impuesto e imposición de multas al representante legal de la sociedad demandante, tal como consta a folios 1546 vuelto.

También se advierte a folios 1549 que la resolución en comento como su respectiva notificación quedaron sin efectos mediante auto de las once horas treinta minutos del veintiséis de marzo de mil novecientos noventa y seis, pues según consta en dicho auto, la oficina tributaria reparó respecto a la objeción de gastos financieros en conceptos de intereses pagados a diferentes instituciones financieras, originados por prestamos utilizados para la adquisición de mejoras de bienes inmuebles. En razón de lo anterior, ordenó a los mismos auditores designados realizar un nuevo estudio tributario y por tanto emitir otro informe que ilustre e instruya de forma suficiente para poder dictar la resolución que corresponda.

A folios 1549 y siguientes del respectivo expediente aparece el nuevo informe de auditoría de fecha 23 de abril de 1996, el cual sirvió de base para dictar el acto de liquidación de las diez horas del veintiséis de abril del citado año. Ciertamente, según se constata a folios 1574 vuelto, ambos (resolución e informe de auditoría) fueron notificados a la contribuyente en forma simultánea. Sin embargo, a juicio de este Tribunal, por tal hecho no vislumbra la violación a la garantía de audiencia que alega, tomando en consideración las razones que a continuación acota:

En primer lugar, los valores reflejados en la resolución respectiva en concepto de impuesto y multas es el resultado de la investigación efectuada, lo cual no implica que las sumas en ambos conceptos sean las que estrictamente la contribuyente debe pagar. Preciso es recalcar que la referida resolución no constituía un acto definitivo ni objeto de ejecutoria inmediata, pues admitía recurso de apelación, en el cual, la contribuyente tenía la oportunidad de alegar su inconformidad y presentar las pruebas pertinentes para desvirtuar el resultado de la fiscalización, lo que en efecto así realizó, pero sin lograr su objetivo.

Desde esa perspectiva, considera este tribunal que si la contribuyente tuvo la oportunidad de recurrir ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y por tanto de argumentar las razones de hecho y de derecho de su inconformidad, así como la de aportar las pruebas pertinentes para desvanecer los cargos imputados en su contra y no lo logró,

resulta impropio, pretender que por el sólo hecho de no haberse dado a conocer con anticipación el informe de auditoría, se haya violado la garantía de audiencia y por tanto se le haya restringido el derecho de defensa.

Y es que no cabe duda, que aún cuando el informe de auditoría se hubiese notificado previamente a la emisión del acto reclamado, el resultado hubiese sido igual, es decir, su contenido hubiese permanecido incólume por consiguiente, de igual forma la situación jurídica de la demandante. Lo anterior se confirma del análisis a los planteamientos expuestos ante este Tribunal y que una vez examinados da como resultado que los mismos son desestimados y por tanto no logran hacer cambiar el fondo esencial de los actos adversados.

Por lo antes expuesto y por demostrarse a su vez que aún cuando se hubiese dado a conocer con anticipación el informe de auditoría a la pronunciación del acto de liquidación respectiva, la situación de la demandante sería la misma, en razón a que no se ha logrado demostrar con pruebas suficientes lo contrario de los cargos imputados en dicho informe, resulta que el vicio procesal alegado en modo alguno violenta los derechos individuales de la contribuyente.

No debe perderse de vista que en sede administrativa y ante esta jurisdicción, la contribuyente ha tenido la oportunidad de alegar sus objeciones y presentar las pruebas pertinentes respecto a los hechos imputados por la Administración Tributaria, sin poder con ello hacer cambiar el contenido de los mismos.

Debe reconocerse la constatación de hechos que denotan que la contribuyente infringió la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, y que tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción ha tenido la oportunidad de plantear su inconformidad y aportar las pruebas pertinentes. No obstante, los argumentos planteados no han sido contundentes para desvirtuar los cargos atribuidos en su contra. En consecuencia, resulta insostenible pretender que por el vicio procesal alegado la resolución de la Dirección General es ilegal, máxime cuando se ha demostrado que aún cuando se hubiese notificado previamente el informe de auditoría, la situación jurídica de la contribuyente se mantendría igual. Por tanto, se desestima la irregularidad alegada.

Violación al art. 115 incisos 2º Y 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La parte actora es del criterio que según lo dispuesto en el art. 115 incisos 2º y 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la potestad de designación de auditores para que practiquen una fiscalización es exclusiva de la Dirección General de Impuestos Internos y no es delegable en razón a que dicha ley tributaria no autoriza su delegación. La demandante reconoce asimismo, que si bien la Ley Orgánica de la Dirección General establece que tanto el Director General como el Subdirector General de esa oficina, "podrán delegar una o más de las facultades que esta ley confiere a cualquiera de sus subordinados", advierte que el precepto legal en comento se refiere a aspectos estrictamente administrativos y de organización dentro de la Dirección General, regulados en dicha norma y no a las facultades conferidas por otros ordenamientos jurídicos, entre ellas, las que otorga la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El referido art. 115 incisos 2º y 5º de la Ley de Impuesto sobre la Renta, aplicable al caso concreto, establecía:

"La Dirección General contará con un cuerpo de auditores.

En cada fiscalización podrán tomar parte uno o más auditores que la Dirección General designe.

Los auditores designados para la práctica de la inspección, tienen las facultades que de conformidad a esta ley, les asigne la Dirección General, en el acto de designación. (...)".

En el caso de estudio, el auto de designación de auditores de las ocho horas cincuenta minutos del veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y cuatro, fue suscrito por el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios, por delegación de la Subdirectora General de la Dirección General de Impuestos Internos, según Acuerdo No. 14 literal A numeral 2), delegación considerada ilegal por alegarse que el precitado art. 115 incisos 2º y 5º confiere la potestad de designación de auditores a la Dirección General de Impuestos Internos y que dicha disposición no permite que esa potestad se delegue.

Resulta pertinente señalar sobre el anterior planteamiento, 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 por autorizarlo así el art. 6 letra j) de su Ley Orgánica, ya que por una parte 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 de la Dirección General; en concordancia con lo anterior, el art. 4 inciso 2º de la Ley Orgánica en comento, 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.

De lo anterior se colige que la designación de auditores por funcionario delegado por la Dirección General de Impuestos Internos (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, lo que así se constata de lo dispuesto en el inciso 2º del art. 4 de la precitada Ley Orgánica, el cual confiere la facultad de establecer las funciones, responsabilidades y atribuciones de la misma, pues resulta imposible concentrar en un solo funcionario facultades de una extensión tan dilatada como las que se refieren a la administración de los tributos.

Desde esa perspectiva y consciente el legislador que no puede recaer en una sola persona el cumplimiento de todas las facultades de las que señala la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en esta misma ley reconoce tal realidad y por ello faculta la delegación de tales funciones administrativas. Tanto es así que el art.1 confiere potestad a la Dirección General en todas las actividades administrativas relacionadas con los diversos tributos contenidos en leyes tributarias, cuya aplicación le ha sido encomendada, lo que

corroborar el art. 3 de la referida ley al establecer que las funciones básicas de la Dirección General serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los tributos cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley. Asimismo, el art. 8 inciso 3° de la precitada ley confiere al Director General y al Subdirector General, la potestad de delegar una o más de las atribuciones que dicha ley les confiere, lo que incluye las facultades a que se refieren el art. 6 letra j) y el art. 7 letra k) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

Por tanto, según lo anteriormente expuesto resulta insostenible la violación al art. 115 incisos 2° y 5° de la Ley de Impuesto sobre la Renta, planteada por la parte actora, ya que como se ha expuesto, la designación de auditores por ser una potestad propia de la Dirección General de Impuestos Internos, la misma es delegable por autorizarlo la propia Ley Orgánica de la citada Dirección General.

Por otro lado, la demandante alega que dicha disposición también se ha violado por el hecho que los auditores designados para practicar la fiscalización en su caso, fueron los señores Fausto Arnulfo Arias Sorto y Guillermo Antonio Palacios Díaz, pero quienes en realidad hicieron la investigación fueron los señores Miguel Ángel Pacas, Edwin Prudencio y Mario Argueta, quienes si bien forman parte del cuerpo de auditores de la Dirección General, ellos no estaban designados para realizar la función encomendada a los auditores primeramente mencionados.

Esta Sala estima al respecto, que si bien el Estado requiere de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, recursos que obtiene mayoritariamente por medio de tributos, en ejercicio de su potestad tributaria, cierto es también, que para poder llevar a cabo la recaudación de los impuestos la Administración Tributaria realiza entre otras facultades, la de fiscalización, lo cual no significa que ésta pueda proceder en forma arbitraria, si no que debe hacerlo dentro de un marco de legalidad.

No obstante lo anterior, del análisis al punto reclamado y verificar que en el respectivo expediente no aparece evidencia de la participación de los mencionados señores, el Tribunal de Apelaciones en su resolución reconoce que éstos actuaban en calidad de supervisores de los auditores expresamente designados.

Se ha establecido además, que el referido informe de auditoría que corre agregado a folios 83 y siguientes del presente proceso, es suscrito por los señores auditores designados, es decir, por Fausto Arnulfo Arias Sorto y Guillermo Antonio Palacios Díaz; además, resulta oportuno destacar que la función de éstos o de cualquier auditor designado por la Dirección General, simplemente se limitan 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 mediante los medios 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, tal como sucedió en el caso de autos.

De lo anterior se establece, que no son los auditores 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.

Por tanto, y por demostrarse que el informe en base al cual se emitió la resolución cuestionada fué suscrito por los auditores designados y que es la Dirección General la que directamente ha tomado la decisión sobre el resultado de la investigación ordenada, este Tribunal es del criterio que no existe violación a las disposiciones citadas, pues como se ha recalcado, es la decisión de la dirección general la que prevalece y no la de sus auditores.

Sin perjuicio de lo anterior este Tribunal estima que la Dirección General en aras de garantizar sus actuaciones y la de sus auditores debe de forma expresa designar a los auditores que intervendrán en una fiscalización, ya sea como supervisores o coordinadores de los que están llevando a cabo una investigación. De lo contrario se prestaría a que cualquier funcionario de esa naturaleza por el sólo hecho de formar parte del cuerpo de auditores de la Dirección General se tome atribuciones que no le han sido encomendadas e invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

Violación a los arts. 427 No. 1 y 1253 del Código de Procedimientos Civiles.

La violación a las disposiciones antes citadas se sustentan en los siguientes aspectos:

1) La notificación mediante la cual se dio a conocer la resolución de fecha veintisiete de abril de mil novecientos noventa y seis, no produce efectos jurídicos ya que al transcribir dicha resolución se hizo con fecha trece del mismo mes y año. Es decir, el acto notificado se trataba de una resolución transcrita trece días antes de su emisión, por lo que a juicio de la demandante la resolución atribuida a la a Dirección General es inexistente y por ende nula la notificación respectiva.

2) Por haber dictado el Coordinador General de la Unidad de Principales Responsables Tributarios dos autos de nombramiento de auditores en el mismo lugar, la misma hora y en la misma fecha en dos expedientes distintos: en el de la demandante y en el de otro contribuyente, situación materialmente imposible lo cual atenta contra la seguridad jurídica y por tanto, uno de ellos es nulo y el otro dictado en una hora y fecha diferente a la que consta en el mismo, lo cual conlleva nulidad absoluta del acto administrativo impugnado que se imputa a la Dirección General de Impuestos Internos.

El Código de Procedimientos Civiles en el art. 427 establece: " *En la redacción de las sentencias definitivas de la primera o única instancia se observarán las reglas siguientes:*

1ª Principiará el Juez expresando el lugar y la fecha en que dicta el fallo, los nombres, apellidos y domicilio de los litigantes y de sus apoderados, el objeto de la disputa y la naturaleza del juicio".

Por su parte el art.1253 del citado cuerpo legal dispone: " *Toda fecha en las actuaciones debe escribirse con letras y no en abreviaturas ni con iniciales. En toda diligencia judicial, sea de la clase que fuere, se pondrá no sólo el día, mes y año, sino también la hora*".

Del análisis al primer aspecto alegado invocado se aprecia a folios 108 vuelto de este proceso, la notificación efectuada a las dieciséis horas del día trece de mayo de mil novecientos noventa y seis, mediante la cual se dio a conocer a la Sociedad Calleja, S.A. de C.V., la resolución relacionada al adverso, es decir, la pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos a las diez horas del veintiséis de abril de ese mismo año.

A folios 74 del proceso consta la transcripción de la resolución a que hace referencia la demandante, en la cual, ciertamente aparece con fecha trece de abril de mil novecientos noventa y seis; sin embargo, tal dato de modo alguno genera vicio de nulidad como pretende la demandante. Dentro del contexto cronológico en que se desarrolla el procedimiento que culmina con la resolución en comento, no cabe duda que se trata de un error material que indiscutiblemente denota que tal fecha se refería a la misma en que se notificó el acto, es decir, el trece de mayo de 1996, lo cual no significa que por ello se viole la seguridad jurídica menos aún la presunción de inocencia como señala la demandante.

Es de vital importancia reparar sobre este punto, que un error material o aritmético de que adolezca el acto administrativo, no constituye per se un vicio en el acto, siempre y cuando se observe que los mismos no alteren lo sustancial de la decisión de que se trata. La doctrina misma reconoce que los errores materiales, de hecho o aritméticos, para serlos, necesitan ser apreciados con los solos datos que obran en el expediente, presentándose de forma patente y clara sin necesidad de interpretaciones legales. Inclusive, en algunos caso se afirma que la rectificación de los mismos puede llevarse a cabo por la propia Administración y/o a petición del interesado.

Demostrándose en el presente caso que la Dirección General pronunció su resolución con apego a los requisitos básicos previstos en las disposiciones que cita la parte actora, dicha resolución es válida y legal, independientemente que la fecha de su transcripción sea diferente, pues se reitera que dicho error no altera el aspecto sustancial del acto mismo.

En los mismos términos se concluye para el segundo aspecto invocado, es decir respecto a que se emitieron dos autos en el mismo lugar y en la misma hora y fecha y por el mismo funcionario. No cabe duda que en este mismo supuesto se trata de un error material (error en la fecha) motivado, como señalan las autoridades demandadas por el exceso de trabajo, exigencias del mismo así como el cúmulo de empleados que operan en esa Dirección General, sin que ello implique que por tal hecho el acto resulte nulo o inexistente, especialmente si en él mismo se observan los requisitos formales e indispensables para cumplir con su fin y ha procurado por otro lado que se ejerza la defensa respectiva.

En consecuencia y con base en lo anteriormente expuesto se desestima la nulidad invocada en este apartado y se reitera a su vez que no existe la violación a la Seguridad Jurídica alegada, ya que los actos cuestionados han sido pronunciados por las autoridades estatales competentes y con apego a la ley tributaria aplicable.

Sobre la deficiencias de tipo económico-contable contenidas en el informe de auditoría.

Del análisis al informe de auditoría en mención, agregado a folios 84 y siguientes de ese proceso, específicamente del apartado "INGRESOS DETERMINADOS POR COMPRAS NO CONTABILIZADAS", aparece la forma en que se llevó a cabo la determinación de los ingresos en referencia, señalándose de forma clara que se establecieron con base a las Compras de Mercaderías Varias al Crédito contabilizadas por la contribuyente y a la información proporcionada por sus principales proveedores, resultando así la existencia de compras que la demandante no contabilizó ni declaró, de donde lógicamente se desprende que también realizó ventas que tampoco contabilizó ni declaró. Para concluir sobre dicho resultado, la Administración Tributaria solicitó información a sesenta y tres principales proveedores de la sociedad contribuyente, los cuales fueron seleccionados de acuerdo a la información que ella misma proporcionó a los auditores legalmente designados, de los cuales según se menciona en dicho informe, sesenta y dos suministraron la información requerida por la oficina, información en la que incluía el detalle de las ventas al contado y al crédito, el detalle de las devoluciones recibidas, descuentos, rebajas y bonificaciones concedidas en dicho ejercicio, especificando la fecha, el valor y número del comprobante de crédito fiscal, Notas de Débito y/o Crédito, es decir, que la oficina tributaria contó con una información que incluía las variantes que pudieron presentar las compras realizadas por la sociedad. Se hizo referencia sobre los montos informados por los proveedores, en los que en algunos casos, venían en brutos, por lo que se restó las rebajas, devoluciones y descuentos para establecer el total de la compra interna neta informada por el proveedor.

De acuerdo al procedimiento técnico contable antes relacionado permite apreciar que la labor de auditoría se realizó de forma consistente, dado que la información proporcionada por los proveedores no se consideró sin hacer reparo alguno sobre la misma, al contrario se analizó de manera sistemática y se corroboró con los comprobantes de crédito fiscal, Notas de Crédito y/o Débito. Con esta información se hizo una comparación entre el monto informado por el proveedor y la información contabilizada por la sociedad en cuestión, de donde resultaron las diferencias que se originan en que la información proporcionada por el proveedor es mayor a lo contabilizado por la sociedad, lo que denota la existencia de compras omitidas y no contabilizadas.

El hecho de existir compras no contabilizadas y concluir en la existencia de ventas no contabilizadas ni declaradas, motivó estimar los promedios de ventas mensuales no declaradas, para lo cual se elaboró un detalle de las compras omitidas determinadas para el ejercicio investigado (1992), en el cual se estableció el promedio de las compras omitidas entre doce meses y así poder determinar el promedio mensual de compras no contabilizadas ni declaradas en dicho ejercicio. Para el cálculo de las ventas omitidas se consideró el margen de utilidad bruta declarada en renta durante ese mismo ejercicio (16.59%) cuyo porcentaje se obtuvo del Estado de Resultados de Compras Omitidas para establecer la venta mensual, y fue de esa forma en que se obtuvo el monto de ventas omitidas por el valor que se señala en dicho informe.

En conclusión, a juicio de este Tribunal el procedimiento técnico contable aplicado a la contribuyente se muestra consistente, y como se ha mencionado la información proporcionada por los proveedores no se tomó al azar, pues se analizó de forma sistemática,

cotejándose a su vez con los respectivos documentos que se tuvieron a la vista. De ahí que lo antes expuesto permite desvirtuar las deficiencias al informe de auditoría invocadas por la parte actora.

Con base en las fundamentaciones que anteceden, este Sala concluye: que no existe violación a las disposiciones legales invocadas por la parte actora, y que las deficiencias alegadas respecto al contenido del informe de auditoría, han sido desestimadas.

Resulta pertinente aclarar que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, mediante su resolución modificó el acto de la Dirección General de Impuestos Internos en los siguientes términos: a) confirmó el impuesto sobre la renta determinado, b) la multa impuesta por no llevar Libros en legal forma y proporcionar información de compras a proveedores en forma incompleta por la suma de cincuenta mil colones (¢50,000.00), la modificó en mil colones (¢1,000.00); asimismo, la multa impuesta por evasión intencional por la suma de veintitrés mil setecientos cuarenta y siete colones treinta y cinco centavos (¢23,747.35), la modificó en mil colones (¢1,000.00); y , c) revocó la multa impuesta por evasión no intencional por la suma de siete mil cuatrocientos cincuenta y tres colones cuarenta y cinco centavos (¢7,453.45).

De lo anterior resulta, que la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos es legal en la parte que no fue modificada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, e ilegal en la porción que modificó y revocó dicho Tribunal. Consecuentemente, la resolución del referido Tribunal de Apelaciones es legal.

II. FALLO.

POR TANTO, con base en las razones expuestas y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31 y 32 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Que es legal la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas del veintiséis de abril de mil novecientos noventa y seis, en cuanto determinó a cargo de la Sociedad Calleja, S.A. de C.V., cuota complementaria de impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y dos.

B. Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas del treinta de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, mediante la cual modificó la resolución de la Dirección General de Impuestos Internos antes relacionada, en los siguientes términos: a) Confirmó el impuesto sobre la renta determinado, b) Modificó las multas impuestas por no llevar Libros en legal forma y la de no proporcionar información de compras a proveedores en forma incompleta en un mil colones (¢1,000.00), y la multa por evasión intencional en cinco mil colones (¢5,000.00); y, c) revocó la multa por evasión no intencional.

C. No hay especial condenación en costas.

D. En el acto de la notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las autoridades demandadas y a la Representación Fiscal.

E. Devuélvase los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen.
NOTIFÍQUESE.

PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LA SUSCRIBEN.