

**188-A-2001**

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

En el presente juicio contencioso administrativo promovido por el señor Manuel de Jesús Amaya Canales, mayor de edad, comerciante, del domicilio de San Miguel, se impugnan los actos administrativos que se detallan así: a) resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del doce de abril de mil novecientos noventa y nueve, que determina a cargo del demandante cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y accesorios correspondientes a los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y siete, y b) resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas veinte minutos del treinta de noviembre del dos mil, en cuanto confirma el acto antes relacionado.

Han intervenido: la parte actora en carácter personal, la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos, como autoridades demandadas y la licenciada Ana Ruth Martínez de Pineda, mayor de edad, abogada, en carácter de delegada y en representación del señor Fiscal General de la República.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA.

a) Actos impugnados y autoridades demandadas. El demandante dirige su pretensión contra actuaciones de las autoridades tributarias antes mencionadas, cuyos contenidos han sido descritos en el preámbulo de esta sentencia.

b)Circunstancias. El demandante esencialmente expresa que la aplicación de métodos estimativos o indicios que señala el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, procede cuando exista dificultad o impedimento para la verificación del tributo y no porque se afirme que no se lleva contabilidad formal; que en su caso, no se demostró vacío u omisión de forma razonada para proceder a establecer ingresos, costos y gastos sobre esa base, ni tampoco se menciona la falta de registros contables, por lo que resulta improcedente la determinación efectuada aplicando tales métodos estimativos e indicios. El auditor designado para la fiscalización en su contra, con aplicación a los métodos en referencia se basó en sus registros del IVA, es decir, en las compras y ventas realizadas, los que por ser suficientes sólo hubiese ajustado en la naturaleza del impuesto sobre la renta y no acudir a proveedores, pues existía fiscalización para el IVA y por tanto no estaba firme dicho impuesto, motivo por el cual era incorrecto apoyarse en los mismos.

Por otra parte, se ha aplicado base indicial sin encontrar la inferencia reveladora de su capacidad contributiva, ya que para la determinación se hace referencia a datos aparentemente concretos que redundan en base cierta y no en la base autorizada, por lo que existe nulidad en base al Art. 110 LIR, en la actuación de la Dirección General. Lo anterior se confirma con la siguiente congruencia: se determinan ingresos de forma indicial y se rechazan gastos por no estar documentados en base cierta; además, se aceptan costos no reclamados de forma indicial sobre los Registros IVA, hecho que equivale a indicio sobre indicio y por tanto constituye una aberración jurídica que se debe reconocer con base en los artículos 116, 117 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte el demandante alega que la liquidación de impuesto carece de efectos jurídicos pretendidos. Dicha tesis la hace recaer en que el auditor que realizó la fiscalización es el mismo que conoce en la audiencia conferida y que por tanto no existe la garantía de imparcialidad y se contradice el debido proceso, en razón de que en realidad la audiencia conferida fue formal y no material, situación que a juicio del acto vulnera el derecho de audiencia que establece la Constitución. Respecto al acto atribuido al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, el demandante afirma que es ilegal por confirmarse con el mismo criterio de la Dirección General; además, dicha actuación es nula por haber sido suscrita por el Vocal Contable Interino, licenciado Mario Antonio Portillo Alvarado, quien según la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, no cumple con los requisitos, pues dicha ley autoriza funcionarios propietarios y suplentes con los requisitos correspondientes que no cumple el licenciado Portillo Alvarado, dado que la ley no incluye funcionarios interinos y el referido licenciado no cuenta con los seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria. Es razón de lo antes expuesto, la resolución del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos debe declararse nula con base en los Arts. 1119, 1130 y 1121 del C. Pr. C., dado que el vicio del que adolece no puede ser subsanado.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión. A consideración del actor con los actos que impugna se viola el derecho de seguridad jurídica y de propiedad prescritos en el artículo 2 inciso 1 de la Constitución, ya que tiene el derecho a que se le aplique la ley de la forma que corresponde y a que las autoridades estatales respeten los criterios de su aplicación; y, porque se le pretende privar de una suma de dinero que no corresponde. Afirma que su derecho se encuentra protegido en la en los Arts. 116, 117 y 118 de la Ley de Impuesto sobre la Renta..

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 al señor Manuel de Jesús Amaya Canales, se solicitó a las autoridades demandadas informe sobre la existencia de los actos atribuidos y se ordenó la suspensión provisional de los efectos del acto impugnado, pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Al contestar afirmativamente los informes solicitados, se confirmó la suspensión de los efectos del acto decretada provisionalmente, se solicitó a las autoridades demandadas remitieran los informes que señala el Art. 24 LJCA, y se ordenó notificar la existencia de este juicio al señor Fiscal General de la República.

### 3. INFORME DE LAS PARTES.

La Dirección General de los Impuestos Internos al justificar su actuación señaló que la fiscalización con base a los métodos estimativos e indicios procedió, al comprobarse que el demandante Manuel de Jesús Amaya Canales no contaba con una contabilidad formal pese a estar obligado según el Art. 94 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los Arts. 86 al 89 de su Reglamento y los Arts. 435 al 455 del Código de Comercio, impidiendo tal circunstancia verificar el tributo correspondiente. En tal sentido, la aplicación de los métodos en referencia se orientó hacia la determinación de ingresos, costos y gastos, amparados en los registros de IVA como medio para la determinación de la Renta, por ser los datos constitutivos de signos reveladores de la capacidad contributiva durante los ejercicios investigados. Con relación a que el auditor tributario no utiliza la base autorizada sino una base cierta para recopilar información, la Dirección General rechaza tal alegato, especialmente porque la misma Ley de Impuesto sobre la Renta prevé, de manera inequívoca, que en los casos que no exista contabilidad formal, cual es el procedimiento a aplicar; justificando fehacientemente la necesidad de recurrir al tipo de metodología como la autorizada para la investigación, sin descartar la documentación que puedan ostentar los contribuyentes para que una vez cotejados con los proporcionados por terceros permitan una justa determinación; siendo por tanto que la determinación del impuesto de mérito se efectuó dentro de un marco de legalidad al quedar evidenciada la necesidad de la aplicación de la base autorizada, por lo que la determinación del impuesto amparada en la documentación que poseía el demandante, tal como se refleja en el informe de auditoría, orientado a la determinación de ingresos, costos y gastos sobre la base de registros y documentos emitidos dentro de los parámetros de la Ley del IVA, es pertinente y utilizada como signo revelador de la capacidad contributiva durante los ejercicios investigados y el establecimiento de diferencias con los valores declarados para renta, al amparo de lo previsto en el artículo 119 LIR, por lo que la determinación de ingresos por la vía indicial se muestra sustentada por haberse utilizado para su determinación la estimación de ventas no declaradas por concepto de compras de arroz y azúcar en 1995, y 1997 por las ventas de café, información recabada por medio de compulsas y faltantes de inventario para 1995; y, ante lo necesario que implicaba determinar los precios vigentes a las fechas para la determinación objetiva de ingresos omitidos y la estimación de costos por ventas declaradas en 1997, y que ante la ausencia de la documentación de soporte de las compras, cuya deducción en la declaración original evidenciaba la desproporcionalidad para el caso de los costos reclamados con relación a las ventas; sin embargo, la estimación de costos por medio de registros de venta IVA, se muestran pertinentes, dado que los márgenes de utilidad sobre los productos que contaban con la documentación de respaldo de las compras y ventas, posibilitaron la determinación de costos estimados de los ingresos declarados.

Sobre el planteamiento relativo a que la liquidación de impuesto a pagar carece de los

efectos jurídicos pretendidos con el nombramiento de perito que ordena la fiscalización, por ser el mismo auditor que realizó la fiscalización el que se nombra en la audiencia otorgada, siendo el mismo auditor el que determina y confirma la suma de impuesto a pagar, lo cual a criterio del demandante contradice el debido proceso y vulnera el derecho de audiencia. Al respecto se aclara que el referido auditor tributario como miembro del cuerpo de auditores de la Dirección General, representa a la misma frente al demandante, es decir, no se puede ver como un sujeto independiente en si mismo o parte independiente e interesada del procedimiento liquidatorio, sino más bien es una parte integrante de la Dirección General, ante quien el contribuyente tuvo la real oportunidad de defensa, la cual no fue suficiente para desvirtuar la legalidad con la que ha actuado la Administración Tributaria en el presente caso.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos sostuvo los mismos argumentos invocados por la Dirección General respecto a la procedencia de la aplicación de los métodos estimativos e indicios. Sobre el alegato invocado por el actor de que el auditor tributario no justificó, ni aplicó la base autorizada, sino una base mixta para recopilar la información durante los ejercicios investigados, sostuvo el Tribunal de Apelaciones que del análisis tanto a la legislación tributaria y a los resultados que consignó el informe de auditoria, resulta improcedente del reclamo, en los que no es posible ignorar aspectos trascendentales como la misma Ley de Impuesto sobre la Renta, que de manera inequívoca prevé en los casos que no exista contabilidad formal, el procedimiento en que deberá efectuarse una fiscalización, justificando la necesidad de recurrir al tipo de metodología como la adoptada para la investigación, sin desechar la documentación que puedan ostentar los contribuyentes, para que una vez cotejados con los proporcionados por terceros permitieren una justa determinación. Distinto es que existiendo autorización para fiscalizar sobre la base estimativa e indicial, el auditor se aparte por completo de esa base y opte por la base cierta para sacar sus conclusiones; en tal sentido dejaría al descubierto lo innecesario de aquella autorización que tampoco se justificaría y desde esa perspectiva sería nulo lo actuado dado que se autoriza proceder sobre una base y se concluye con otra distinta, lo cual por si mismo rebelaría que no existía justificación para proceder con la base autorizada por existir la posibilidad de investigar con base cierta, situación que generaría una irregularidad, pero que no es propia del caso que nos ocupa, en la que constatado la necesidad de aplicar la base autorizada. De ahí que la determinación de ingresos omitidos y la del porcentaje de utilidad sobre una base presunta se justifica por haberse posteriormente corroborado con una base material que es la que constataban los proveedores que se confirman además con lo que tenía registrado el contribuyente, dado que para su determinación fue necesario recopilar la información con los proveedores para ser cotejados con los que obran en poder de él mismo. Prosigue el Tribunal de Apelaciones, que la determinación de ingresos en la forma que lo hizo la oficina tributaria se mostró pertinente, sobre todo ante la problemática que se advirtió al principio, como es la no llevanza de contabilidad que dio paso a investigar por la vía del Art. 116 de la precitada ley, y que de paso justificó la determinación sobre la base de los registros que para el IVA llevó el contribuyente, la que siendo cotejada con la proporcionada con los proveedores, plantea que las ventas registradas en el IVA, más los ingresos dejados de declarar por el peticionario, sobre todo los procedentes de compras no declaradas determinadas por medio de compulsas realizadas a la Sociedad AMAC, S.A. de C.V.,

mediante escritos de fecha seis de marzo y veintiocho de julio de 1998 respectivamente, presentando información requerida el veinte de abril de ese mismo año, que corres agregada a folios 111 al 114 del expediente respectivo, quedó demostrado mediante el respectivo cruce de información transacciones no registradas ni declaradas por el valor de ¢145,500.00; de ahí que el producto de la sumatoria al haberse adicionado el dos por ciento (2.5%) de porcentaje de Utilidad bruta obtenido sobre la base de precio de venta de la determinación de ingreso omitidos por faltantes de inventario de arroz y el restante de la cantidad establecida, asciende a ¢41,764.65 correspondiente a la determinación de venta omitida por faltante de inventario de arroz para finales de 1995, cuya sumatoria genera el valor de ¢190,902.15, valor que al sumarle las ventas según registros de IVA que asciende a ¢898,637.40 da un total de ¢1,089,539.55, valor que al cotejarse con las ventas declaradas en Renta para el ejercicio de 1995, es de ¢913,558.00, plantean los ¢175,981.55 de venta omitida para dicho ejercicio, que es lo reflejado a folios 355 en el resumen de ingresos omitidos que se consigna en el informe de auditoría. Asimismo para 1997, se detectó que la sociedad AMAC, S.A. de C.V., no proporcionó la información atinente a ventas efectuadas al peticionario por valor de ¢227,960.00, registrados en el libro de ventas con comprobantes de crédito fiscal de la sociedad proveedora, los cuales aparecen anulados, no obstante haberse registrado como ventas en el libro de IVA de la proveedora, declarado como venta y débito reconocido en la declaración del IVA tal como aparece a folios 129 del expediente, desestimándose por supuesto la anulación y reflejando que en efecto se trata de ventas reales hechas al ahora demandante, razón por la cual y a efecto de establecerse las ventas omitidas se le incorporó por parte del auditor fiscal los porcentajes de utilidad determinados. Además, siendo que la liquidación de impuesto obedece a omisión de ingresos en los ejercicios fiscalizados y a costos y gastos objetados, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley de la materia, ello constituyó presupuesto bajo presunción de evasión intencional, prevista como omisión y aserción. Por tanto, el Tribunal resolvió modificar la resolución recurrida en el sentido siguiente: a) confirmar el complemento de Impuesto sobre la renta; b) Confirmar la multa por evasión intencional del precitado impuesto y por no llevar contabilidad formal y c) Revocar la multa por evasión no intencional para los ejercicios impositivos de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y siete.

Se agregó el escrito y la credencial presentados por la licenciada Ana Ruth Martínez de Pineda a quién se dio intervención en este proceso en carácter de delegada del señor Fiscal General de la República.

#### 4. TERMINO DE PRUEBA.

El juicio se abrió a prueba por el término de ley, dentro del cual la Dirección General de los Impuestos Internos presentó documentación certificada agregada de folios 53 al 101.

El demandante presentó el escrito agregado a folios 102 en el cual pidió se solicitara al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos remitir el acuerdo de nombramiento del vocal Contable Interino, licenciado Mario Portillo Alvarado, junto con los atestados correspondientes que comprueben la fecha de obtención del título académico de dicho

funcionario.

## 5. TRASLADOS.

Se corrieron los traslados que ordena el Art. 28 L.J.C.A., los cuales fueron contestados en su orden en los siguientes términos:

a) La parte actora reiteró lo expuesto en su demanda;

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

c) El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos destacó que el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, establece los presupuestos procesales de validez para la utilización del método de fiscalización que se cuestiona, dentro de los cuales está la omisión del registros o documentos requeridos por la ley o la Dirección General, que conjugando esta norma con el Art. 94 LIR, se evidencia la obligación que tiene el contribuyente de llevar contabilidad formal con la exigencia legal que deberá exhibirla cuando la Administración Tributaria así lo exigiere, conservando dicho contribuyente dicha documentación (contabilidad formal) durante el tiempo que pueda servir de evidencia en todo lo que se relaciona con el impuesto, lo que se afirma con la obligación que establece el Código de Comercio en los Arts. 435 al 455, respecto a lo cual el actor nada alega en cuanto a que exista dicha contabilidad ni demuestra tal antitesis para invalidar la autorización de la utilización de los métodos empleados conforme a la ley. En síntesis el referido Tribunal concluye que el hecho de no llevar contabilidad formal cuando así lo exige el legislador tributario y mercantil, es un presupuesto procesal de validación para la determinación oficiosa del impuesto sobre la Renta por vía indicial. Respecto a que en la utilización de métodos para la determinación oficiosa del impuesto el legislador no permite la utilización de base mixta (indicial y directa), el Tribunal de Apelaciones comparte la consonancia de lo invocado con el Art. 118 de la ley de la materia, empero la apreciación errónea que la Dirección General de Impuestos Internos, utilizó de hecho la base mixta por el hecho que se objetaron gastos por no estar documentados es una falacia tendiente a desviar el verdadero espíritu del legislador, ya que de la simple lectura del citado Art. 118 denota que tales métodos sirven para la determinación del impuesto, específicamente del hecho generador y el quantum del mismo y/o para la demostración de los gastos, como lo quiere hacer ver el demandante, pues la oficina tasadora, con el objeto de llevar una justa tasación solicitó al contribuyente demostrar documentalmente los gastos que reclamó en las declaraciones juradas, los que no demostró y por ende se le objetaron por no existir documentación que los respaldarán, hecho que evidencia que no cuenta con la documentación debida para realizar una fiscalización con base cierta o directa, ni la documentación que comprueba la existencia real de los gastos reclamados en la declaración. Respecto a la violación al principio que el actor denomina de imparcialidad, por el hecho que el auditor que emitió el informe de auditoria, fue quien emitió otro informe en la audiencia, ello denota una falta de conocimiento sobre los principios que operan en materia administrativa y en materia judicial, cual es, que la Administración carece de imparcialidad. Al mencionar el contribuyente que se actuó de "juez y parte", tal actuación no es ilegal puesto que es la misma administración quien ha

conocido y contra quien se interpuso el recurso administrativo de apelación. Finalmente, en cuanto al nombramiento e idoneidad en el cargo del Vocal Contable "Interino", se advierte que dicho funcionario ha tomado el cargo de una forma temporal mientras se nombra a un suplente o propietario como Vocal Contable, esto para no incurrir en suspensión de labores, sobre todo por la especialización de la materia que no es fácil asignación. Por lo tanto, el licenciado Portillo Alvarado no tiene el carácter de vocal Suplente sino de Interino, aunque fue nombrado con las mismas formalidades que el suplente. No obstante, si el referido funcionario carece de idoneidad en el cargo, existiría la figura del "funcionario de facto", lo que significa según corriente moderna que las actuaciones de dichos funcionarios permanecen válidas hasta que se declare la anulabilidad de su nombramiento. Además el Tribunal es un cuerpo colegiado compuesto por tres funcionarios públicos, un Presidente y dos Vocales, lo que significa que la voluntad de la mayoría domina en el colegio. Por tanto, el acto administrativo recurrido permanece válido aún si se declara la anulabilidad del nombramiento del licenciado Portillo, pues basta con dos de las tres firmas para considerar el acto administrativo como voluntad de todo el colegio.

d) La representación al presentar su alegato señaló que la Ley de Impuesto sobre la Renta en su Art. 94 establece que los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad formal. El incumplimiento a dicha obligación motivó a la Dirección General por medio del auditor designado auxiliarse en la documentación de soporte para determinar los ingresos, costos y gastos amparados en los registros de IVA. Sobre estos datos reveladores se constató la capacidad contributiva y ante la inexistencia de contabilidad formal se justifica la necesidad de recurrir a la metodología autorizada. Destacó que el auditor es la persona calificada para determinar de acuerdo a la fiscalización realizada, el cálculo de lo que se adeuda al Fisco por no haberlos declarados exactamente en su oportunidad. En conclusión, la representación Fiscal es de la opinión que los actos han sido emitido conforme al marco jurídico aplicado y que por tanto son legales.

## B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

### 1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSIÓN.

Los actos administrativos controvertidos en el presente proceso son:

a) Resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas del día doce de abril de mil novecientos noventa y nueve, que determina a cargo del demandante cuota complementaria de Impuesto sobre la Renta y accesorios correspondientes a los ejercicios fiscales de mil novecientos noventa y cinco y mil novecientos noventa y siete, y

b) Resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas veinte minutos del día treinta de noviembre del año dos mil, en cuanto confirmó la anterior resolución.

La ilegalidad de los referidos actos administrativos se hace recaer en los siguientes

aspectos:

- Sostiene la parte actora que según el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el simple hecho de no llevar no contabilidad no legitima la autorización para aplicar los métodos estimativos en indicios para la fiscalización tributaria.
- Irregularidades en la aplicación de la base indicial, que implican nulidad de la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos, según lo dispuesto en el Art. 110 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.
- Violación al principio de imparcialidad y al derecho de audiencia, por considerar que el auditor que practicó la fiscalización fue quien emitió opinión sobre las pruebas aportadas en la fase de audiencia y apertura a pruebas, y que por tanto, la audiencia conferida fue formal y no material.
- La resolución atribuida al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es nula, debido a que el Vocal Contable que la suscribió no cumple con los requisitos que exige la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Respecto al primer punto, el demandante es de la opinión que para aplicar los métodos estimativos e indicios a que hace referencia el Art. 116 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no basta señalar que el contribuyente no lleva contabilidad, sino de que exista impedimento para verificar el tributo el cual debe hacer constar de forma razonada situación que no ocurrió en su caso.

## 2. NORMATIVA APLICABLE. CRONOLOGIA DE LO OCURRIDO EN SEDE ADMINISTRATIVA.

La Ley de Impuesto sobre la Renta establece en el Art. 116: " Siempre que (...) los auditores constataren vacíos o irregularidades en los asientos contables, aplicación indebida de los catálogos de cuentas u omisión de libros, Registros o documentos requeridos por la ley o la Dirección General, que impidan la verificación del impuesto sobre la renta que corresponda al contribuyente, deberán informarlo así a la Dirección General, con las justificaciones del caso, para que ésta, si lo estima conveniente, por medio de resolución los autorice a proceder a la fiscalización del impuesto utilizando los métodos estimativos e indicios que esta ley permite".

De la revisión y análisis a la documentación contenida en expediente administrativo que la Dirección General de Impuestos Internos, lleva a nombre del contribuyente Manuel de Jesús Amaya Canales, consta a folios 47 que el auditor designado solicitó al contribuyente: los registros contables: principales, auxiliares y/o especiales, actualizados y con toda la documentación de respaldo; los estados financieros auditados de los ejercicios fiscalizados; declaraciones originales de impuesto sobre la renta de esos mismos ejercicios; el detalle de los inventarios finales también de dichos ejercicios fiscales; Declaraciones y Registros del IVA correspondientes a los períodos tributarios de del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 1995, 1996 y 1997; comprobantes de crédito fiscal, facturas, comprobantes de retención, notas de débito y crédito emitidos, durante

1995, 1996, y 1997, y en general toda la documentación que respalde sus operaciones realizadas durante los años antes citados.

No obstante lo anterior, al auditor designado solamente le fueron proporcionados los registros del IVA y la documentación justificativa de las operaciones en ellos registrados parcialmente. Es decir, el contribuyente no presentó sus registros contables de todas sus operaciones realizadas durante los ejercicios fiscalizados. Y es que estando obligado a llevar contabilidad según lo prescrito en el Art. 94 LIR relacionado con los Arts. 86 al 89 de su Reglamento y 435 al 455 del Código de Comercio, se estableció que el contribuyente no cumplió con esa obligación, incumplimiento que fue confirmado por la Superintendencia de Sociedades y Empresas Mercantiles y a la Jefe del Registro de Comercio, quienes respectivamente informaron según consta a folios 57 y 58 vuelto que el citado contribuyente no se encuentra registrado en sus archivos de Comerciantes y no ha solicitado legalización de libros de ninguna clase.

En vista que el contribuyente sólo puso a disposición del auditor sus registros del IVA y alguno de sus documentos justificativos, los cuales no eran suficientes para establecer plenamente el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustantivas contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, y por otro lado se comprobó que aún estando obligado legalmente a llevar contabilidad formal, no contaba con tales registros contables, resulta evidente que dichas circunstancias dificultaron a la Administración Tributaria efectuar la fiscalización con base cierta.

En diversos fallos este Tribunal ha declarado que si la Administración Tributaria no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación impositiva con base cierta, entonces podrá efectuarse por presunciones o indicios, cuyo medio según la doctrina se reconoce como determinación con base presunta.

Asimismo ha señalado que la determinación del impuesto sobre la renta por medio de los métodos estimativos e indicios, resulta procedente, cuando a juicio de la Administración tales indicios contengan suficientes elementos e información que hagan presumir la realización de operaciones mercantiles que hayan generado ingresos y egresos por diversos conceptos y que los contribuyentes a quienes se les aplica tal metodología, han incurrido en omisión al no incluir dentro de sus actividades u operaciones mercantiles declaradas al Fisco, la totalidad de las efectuadas, como ha sucedido en el presente caso.

Ahora bien, la doctrina tributaria al referirse a este tema es determinante en acotar que la aplicación de la base estimativa o indicial procede en los siguientes supuestos: si el contribuyente no lleva libros que la ley exige, ó si aunque lleve contabilidad legal ésta resulta ser deficiente; si la autoridad tributaria procuró obtener elementos probatorios y los libros de contabilidad, sin lograrlo; si el contribuyente niega sistemáticamente los datos sobre el movimiento de su comercio y los antecedentes suministrados carecen de fuerza probatoria; si el contribuyente no cumple con el deber de colaboración e imposibilita la verificación; inclusive, aunque lleve contabilidad, si en la misma no se registran en su totalidad las transacciones realizadas por el contribuyente, etc.

Como se ha expuesto, los registros del IVA y algunos de sus documentos justificativos aportados no eran suficientes para establecer la renta obtenida durante los ejercicios investigados; y, por otro lado, el contribuyente no contaba con sus registros de contabilidad que exigidos por la Ley de Impuesto sobre la Renta y por el Código de Comercio. Los anteriores supuestos constituyen razón suficiente para autorizar se proceda a la fiscalización del impuesto utilizando los métodos estimativos e indicios que la precitada ley tributaria permite. En consecuencia, resulta procedente la aplicación de la base autorizada.

### 3. SOBRE LA IRREGULARIDADES EN LA APLICACIÓN DE LA BASE INDICIAL.

La parte actora es de la opinión que si fue aplicada la base indicial, no encuentra la inferencia reveladora de su capacidad contributiva sino datos concretos que indican la utilización de base cierta y no la autorizada.

Su tesis la sustenta en la incongruencia de establecer ingresos de forma indicial y el rechazo de gastos por no estar documentados, y por otro lado se reconocen de forma indicial costos no reclamado sobre los registros de IVA, situación que a su juicio constituye una irregularidad jurídica y que por tanto se debe reconocer.

Al respecto, de la revisión y análisis al informe de auditoría que corre a folios 352 y siguientes del respectivo expediente, se establece que la actividad económica que el señor Manuel de Jesús Amaya Canales desarrolló durante los ejercicios investigados, consistió en la comercialización de granos básicos (arroz, azúcar, frijoles, maíz, sal y café), para lo cual dispuso de un establecimiento comercial denominado "Central de Arroces de Oriente".

Consta asimismo que la fiscalización tributaria se efectuó con base a los Libros del IVA, la documentación emitida (facturas, comprobantes de crédito fiscal, comprobantes de retención y notas de emisión) y documentación recibida (comprobantes de crédito fiscal, facturas, notas de crédito), las declaraciones de dicho impuesto y las de Impuesto sobre la Renta, presentadas ante la Dirección General; pólizas de importación y las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de los ejercicios investigados y la información solicitada y recibida del contribuyente y de terceros, durante el proceso de fiscalización.

Para la determinación de ingresos, el auditor designado hizo una comparación de los reportados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de los ejercicios investigados, con los valores registrados y declarados en el IVA, durante cada uno de los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de 1997, resultando que el contribuyente no declaró correctamente sus ingresos.

Para establecer los ingresos no declarados, se solicitó información directa a los principales proveedores, entre ellos la sociedad "Comercial AMAC, S.A. de C.V.", el Ingenio Central Azucarero Jiboa, quienes informaron sobre las ventas efectuadas al señor Amaya Canales.

Así, la sociedad primeramente mencionada informó según folios 111 sobre las ventas

realizadas respecto a las cuales emitió los Comprobantes de Crédito Fiscal los cuales se detallan de folios 112 al 114 y del 116 y siguientes del expediente; el Ingenio Central Azucarero Jiboa remitió el detalles de las ventas de azúcar efectuadas al contribuyente durante el año de 1997, el cual consta a folios 151. Se estableció además que Industrias Lenca, S.A. de C.V., compró al demandante 115.92 qq oro de café pergamino por un total de ¢92,776.00. Por esta compra el contribuyente no expresó ser contribuyente IVA, por lo que la compradora actuó como Agente de Retención IVA y le expidió el comprobante de retención No. 178, que corre a folios 139 y 140 del expediente.

También se verificó que el contribuyente realizó importación de arroz en granza americana según Declaración de Mercancías No. 024632, que corre agregada a folios 131 y 132, motivo por el cual el auditor designado consultó a los beneficios de Arroz San José y San Mauricio, sobre el arroz oro obtenible y los subproductos resultantes al beneficiar una tonelada métrica de arroz por granza, para determinar el costo del arroz oro y poder así calcular el margen de utilidad de dicho producto. Las respuestas a dichas consultas constan respectivamente a folios 134 al 137 del expediente.

Con tales antecedentes se determinaron ingresos omitidos para el ejercicio fiscal de 1995 por medio de ventas de arroz omitidas, según compras no declaradas y por faltante de inventario de dicho producto, cuyo detalle se encuentra agregado a folios 361; por medio de ventas de inventario de arroz no declarado para el año de 1996 (según folios 362) y por medio de ventas omitidas por concepto de arroz, azúcar y café, según compra de dichos productos no declaradas, las que se detallan a folios 363 del respectivo expediente.

A juicio de esta Sala la determinación de ingresos no declarados sobre la base de los registros del IVA proporcionados por el demandante, los cuales se cotejaron con la que proporcionaron sus proveedores, muestra que las ventas registradas en el IVA, más los ingresos dejados de declarar, especialmente los porcentajes de compras no declaradas y que fueron establecidas por medio de compulsas realizadas a la sociedad Comercial AMAC, S.A. de C.V., demuestra según el cruce de información las transacciones que efectuó el demandante, las cuales no registró ni declaró.

Lo anteriormente expuesto desvirtúa lo expuesto por el actor quien afirma que no encuentra la inferencia reveladora de su capacidad contributiva, puesto que resulta evidente que a través de los medios utilizados por la oficina tributaria ha permitido establecer los montos de ingresos no declarados por el contribuyente en los respectivos ejercicios. Y es que no debe perderse de vista que en la aplicación de la base indicial se requiere que la misma se sustente en datos o hechos ciertos para procurar llegar a lo desconocido, tal como ha sucedido en el presente caso, lo cual no implica que se haya utilizado la base cierta.

Referente a los costos rechazados por no estar debidamente documentados, del mismo expediente administrativo se advierte que se aceptaron como deducciones no solamente las compras reclamadas en el IVA, sino una serie de gastos tales como: salarios pagados por planillas, gastos de oficina, servicios de teléfono, cotizaciones al ISSS y otros que no están

afectos a la Ley del IVA.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que conforme a la Ley del IVA, los contribuyentes están obligados a incluir en sus registros de compras y ventas, todos los artículos o mercaderías comercializadas, sean éstas gravadas o exentas del referido impuesto, por consiguiente deben documentar tanto las compras como las ventas en general. De acuerdo al estudio de auditoría efectuado por la Dirección General, el contribuyente no incluyó entre sus compras para efectos del IVA aquellos productos que no eran gravados con tal tributo y tampoco hizo referencia sobre esas operaciones al auditor designado, ni al asesor económico tributario adscrito al Tribunal de Apelaciones.

En vista que en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta, el contribuyente reclamó determinadas cifras en concepto de compras que no comprobó documentalmente, ni aportó pruebas sobre las mismas ante las autoridades demandadas, se concluye que el rechazo a los costos de compras no documentados es procedente.

En cuanto a la determinación de costos no reclamados de forma indicial, se debe a que en el transcurso de la investigación fiscal se establecieron ingresos no declarados productos de las compras no declaradas por el contribuyentes, tales como la importación del arroz según declaración de mercancías tantas veces mencionadas y otras compras según detalle contenido en el informe de auditoría. En tal sentido, al determinar los ingresos no declarados la oficina tributaria también procedió a determinar los costos no reclamados sobre la de los registros de venta IVA, puesto que los márgenes de utilidad respecto a los productos que contaban con la documentación justificativa de las compras y ventas, permitió determinar el costo estimado de los ingresos declarados. De ahí que la determinación de ingresos no declarados y el porcentaje de utilidad sobre una base presunta se justifica en razón a que con posterioridad se cotejó sobre una base material ostentada por sus proveedores y que se confirma con lo que el demandante tenía registrado. En resumen, así como la Administración Tributaria determinó ingresos no declarados sobre una base indicial (compras no declaradas y que como consecuencia de ello no reflejó los costos de los productos vendidos ) de esa misma forma procedió a reconocer los costos incurridos aun cuando el contribuyente no los haya reclamado, hecho que demuestra que la Administración Fiscal actuó en este caso, con base al principio de que todo ingreso requiere de un egreso lo cual está de acorde al principio de justicia tributaria y que este Tribunal considera procedente.

Sobre la base de todo lo anteriormente expuesto se concluye la inexistencia de irregularidades en la aplicación indicial que alega la parte actora, pues tal como se ha relacionado la misma se fundamenta en los datos e información que obtuvo la oficina tanto del contribuyente como la proporcionada por sus proveedores, las que una vez corroboradas entre sí permitió determinar los ingresos no declarados, objetar los costos y gastos reclamados por no presentar el peticionario la documentación justificativa y reconocer los costos y gastos incurridos en la obtención de los ingresos no declarados que le fueron determinados. Por consiguiente, resulta improcedente la nulidad imputada a la Dirección General por cuanto se ha establecido que ésta actuó dentro de los límites

establecidos en los Arts. 116 y 119 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

#### 4. SOBRE LA VIOLACION AL PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD Y DERECHO DE AUDIENCIA ALEGADO.

La parte actora afirma que la tasación de impuesto efectuada por la Dirección General de Impuestos Internos, carece de efectos jurídicos porque el auditor fiscal que practicó la fiscalización fue quien conoció en la audiencia otorgada, motivo por el cual no existe la garantía de imparcialidad y se viola el derecho audiencia, ya que la otorgada fue formal y no material.

La Administración Tributaria tiene potestad de nombrar libremente a miembros de su cuerpo de auditores para cumplir con las atribuciones que las leyes tributarias le confieren, entre ellas, la de vigilar el estricto cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Lógicamente tal función la lleva a cabo mediante la designación de auditores, quienes 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, pero no se exige la obligación de nombrar auditores diferentes, como pretende la parte actora.

Como puede apreciarse, el auditor no es quien decide respecto a los hechos constatados en la investigación tributaria, sino que precisamente su función es informar a la Dirección General el resultado de la investigación para lo cual fue designado, 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 y previo el procedimiento que permite al contribuyente controvertir los resultados de la investigación, a fin de salvaguardar los derechos que a su favor consagra la Constitución.

Es preciso reiterar, que la potestad de liquidación de oficio del impuesto es exclusiva de la Administración Tributaria, por tanto, es ella quien decide sobre el resultado de las investigaciones que lleve a cabo por medio de su cuerpo de auditores; que los informes a que se refiere la ley no constituyen modo alguno una valoración de los hechos que se investigan, sino por el contrario, recogen el resultado de una investigación ordenada, la cual analizada por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades legales, servirá de base para resolver lo pertinente.

Por tanto, resulta insostenible el argumento de que no se garantiza el derecho de imparcialidad y se viola el derecho de audiencia por que el auditor designado para la fiscalización emitió opinión respecto a las pruebas presentadas en la fase de audiencia y apertura a pruebas, pues tal como se ha expuesto es la Dirección General quien al final

valora y decide sobre el resultado de las opiniones brindadas por su cuerpo de auditores.

#### 5.- SOBRE EL VOCAL CONTABLE INTERINO.

La parte actora sostiene que la resolución impugnada pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos es nula, vicio que hace recaer en que dicho acto fue suscrito por el Vocal Contable Interino licenciado Mario Antonio Portillo Alvarado. A juicio del demandante, la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos autoriza a funcionarios propietarios y suplentes pero no interinos, además, el licenciado Portillo Alvarado no cumple con los requisitos que dicha ley mencionada pues no cuenta con seis años de ejercicio profesional con experiencia tributaria.

Sobre el anterior planteamiento, esta Sala por medio de la resolución de las quince horas del día catorce de octubre de dos mil dos, en similar caso manifestó: "que mediante Acuerdo Ejecutivo número Un mil trescientos treinta y dos, emitido por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, el día quince de agosto del año dos mil, se asignaron funciones en carácter Ad-Honorem de Vocal Contable del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a partir del día uno de agosto del año dos mil, al licenciado Mario Portillo Alvarado, quien fungiría interinamente en sustitución del licenciado Pedro Romeo Bonilla, en vista de acogerse éste a los beneficios del Decreto Número Ocho, Ley de Compensación Económica por Servicios Prestados en el Ministerio de Hacienda; consta igualmente del mismo Acuerdo Ejecutivo que el expresado licenciado Portillo, se encontraba a la fecha de asignación de funciones, nombrado como Jefe según contrato número Tres / dos mil, de fecha quince de agosto del año dos mil; de la misma manera, consta de la resolución emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos de las diez horas veinte minutos del día treinta de noviembre del año dos mil, agregada de folios 40 al 46 del incidente de apelación, que la misma fue suscrita por el licenciado Portillo Alvarado, en su calidad de Vocal Contable Interino del expresado Tribunal. De lo anterior, advierte esta Sala que mediante el Acuerdo Ejecutivo antes referido, el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda asignó funciones en carácter Ad-Honorem de Vocal Contable del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos al Licenciado Portillo Alvarado, lo que constituye una asignación transitoria de funciones a un funcionario que ya forma parte de la misma estructura administrativa de la entidad, con el objeto de no interrumpir el normal desarrollo de un servicio público esencial como lo es el que presta la entidad demandada y que no se trata del nombramiento en propiedad de un funcionario o de su respectivo suplente: como tal asignación de funciones no es de carácter permanente, sino que se encuentra sujeta desde su inicio a la eventualidad del nombramiento del funcionario en propiedad o suplente respectivo, se estima que no ha existido violación al Art. 1 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en el sentido alegado por el actor en su demanda a este respecto, por tratarse de una asignación de funciones de carácter interino. Y aún en el caso de ser atendible lo alegado por el actor respecto de la situación del Vocal Contable Interino del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, particularmente por el requisito de los seis años de experiencia profesional, dicho funcionario habría desempeñado "de hecho" funciones de Vocal Contable del mismo. En este sentido, tratándose de una investidura

irregular, esta Sala ha reconocido en anteriores fallos que la teoría de los funcionarios de hecho, desarrollada a nivel doctrinario y en fallos judiciales, se encamina a dar solución a una problemática concreta, cual es cómo han de entenderse los actos que estos funcionarios emitan. Así, se ha establecido que los actos que éstos hayan dictado deben producir respecto a terceros los efectos jurídicos propios de los actos administrativos pronunciados por funcionarios regulares dentro de la competencia del cargo. (Sentencia de lo Contencioso Administrativo 123-R-2000). Por su parte, la Sala de lo Constitucional de esta Corte ha abordado la figura del funcionario de hecho como: "aquel que goza de una investidura que, aunque irregular, da la impresión de ser un funcionario legalmente designado, y que actúa bajo circunstancias de aquiescencia y reputación públicas que inducen a considerarle legítimo". Bajo tal perspectiva, ha establecido que debe reconocerse la validez jurídica de las actuaciones realizadas por éstos "bajo condiciones que pública y razonablemente hacen creer que estaba regularmente investido de la función pública" (Sentencia de Amparo 190-97). Lo anterior, aunado a que esta Sala comparte el criterio oportunamente sustentado por el Tribunal de Apelaciones demandado, en el sentido que dicha oficina administrativa es un cuerpo colegiado compuesto por tres funcionarios públicos, un Presidente y dos Vocales, lo que significa que la voluntad de la mayoría domina en el colegio, por lo que la actividad propia del mismo debe ser y es suficiente que sea, expresión de la mayoría, por lo que, sus actos administrativos permanecen válidos aún después de que se declare la anulabilidad del nombramiento de uno de sus miembros, por lo que su supuesta falta de idoneidad para firmar la resolución final o sentencia de esta oficina administrativa, no invalida todo el procedimiento de apelación administrativo y mucho menos el procedimiento llevado por la Dirección General de Impuestos Internos, lo que determina que esta Sala encuentra que no es atendible lo alegado por el actor respecto del Vocal Contable".

Por tratarse de los mismos argumentos expuesto por la actora los cuales se adecuan a lo manifestado en la sentencia de merito en lo pertinente trascrita, dicho pronunciamiento es de plena aplicación al presente caso, por lo que con base en el mismo desestima la nulidad planteada al respecto por la actora.

Por concluirse en este juicio que todos los puntos en que la parte actora sustenta la ilegalidad de los actos reclamados, han sido uno a uno desvirtuados, se concluye que los actos impugnados son legales

## II FALLO.

POR TANTO, con base en las razones expuesta 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 nueve horas del doce de abril de mil novecientos noventa y nueve, por medio de la cual determina a cargo del contribuyente Manuel de Jesús Amaya Canales, cuotas

complementarias de impuesto sobre la renta y accesorio, correspondiente a los períodos tributarios comprendidos de uno de enero al treinta y uno de diciembre de 1995 y 1997;

B.- Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las diez horas veinte minutos del treinta de noviembre de dos mil, en cuanto confirma la anterior resolución.

C.- Condénase en costas a la parte actora conforme al derecho Común;

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

E.- Devuelvan los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen.  
**NOTIFÍQUESE.**

**---J. N. R. RUIZ---RENE FORTIN MAGAÑA---M. POSADA---M. A. CARDOZA  
A.---PRONUNCIADA POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LA  
SUSCRIBEN.---ILEGIBLE---RUBRICADAS.**