

**281-A-2003**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA:** San Salvador, a las ocho horas veinte minutos del día veintisiete de junio de dos mil seis.

El presente proceso contencioso administrativo ha sido promovido por el señor Jorge Alejandro Aguilar Zarco, por medio de su apoderado judicial, el licenciado Rosalío Tóchez Zavaleta.

Según escrito de demanda y su ampliación, se impugnan las siguientes resoluciones: a) la de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emitida a las diez horas quince minutos del veintinueve de abril de dos mil dos, mediante la cual se determina a cargo del demandante la cantidad de ciento ochenta mil trescientos diecisiete colones con ochenta y un centavos de en concepto de cuota original de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal de 1998; y, b) la resolución número R 0205015T del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), de las diez horas veinte minutos del trece de marzo de dos mil tres, en la cual se confirma la resolución de la DGII.

Han intervenido: la parte actora en la forma indicada; como autoridad demandada, la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos; y también el Fiscal General de la República, por medio de la delegada licenciada Magna Berenice Domínguez Cuéllar.

## **I. CONSIDERANDOS:**

### **A. ANTECEDENTES DE HECHO.**

#### **ALEGATOS DE LAS PARTES.**

##### **1. DEMANDA.**

a) Acto impugnado y autoridad demandada. La parte actora impugna los actos de la Dirección General de Impuestos Internos y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, cuyo contenido ha quedado descrito en el preámbulo de esta sentencia.

b) Circunstancias. Mediante la primera de las resoluciones relacionadas al inicio de esta sentencia, la DGII determinó que el señor Jorge Alejandro Aguilar Zarco debía pagar la cantidad de ciento ochenta mil trescientos diecisiete colones con ochenta y un centavos en concepto de cuota original de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio impositivo de mil novecientos noventa y ocho. Al conocer en apelación, el TAII resolvió ratificar lo resuelto por la referida DGII.

c) Argumentos jurídicos de la pretensión.

Aunque no guarda ningún orden en la exposición de los fundamentos de derecho, el actor señala que las resoluciones que impugna violan los principios de legalidad (art. 231 Cn), seguridad jurídica (art. 2 Cn), presunción de inocencia (art. 11 Cn) y el derecho de defensa (art. 12 Cn). Además alega la violación a los artículos 116 y 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR).

La violación al principio de legalidad está fundada en que la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR) no prevé el concepto de «cuota original de impuesto sobre renta» como forma de determinación del impuesto. Añade el actor que la LIR sólo establece dos modalidades de determinación del impuesto, la liquidación voluntaria y la liquidación de oficio, y que no existe el concepto de cuota original del impuesto como forma de determinación, lo que, a su juicio, es contrario al principio de legalidad, según el cual los tributos sólo pueden cobrarse en virtud de una ley.

La violación al principio de seguridad jurídica el actor la fundamenta en que el acto de la DGII es arbitrario e ilegal puesto que ésta actuó de una forma distinta a la prevista en el art. 116 de LIR. Considera, además, que el hecho de que el Auditor Fiscal hubiera actuado con una simple credencial para hacer toda una auditoría, que después sólo fue legalizada, es contrario al principio de presunción de inocencia.

Sobre la violación al derecho de defensa señala que la DGII utilizó un procedimiento arbitrario y contrario a lo establecido en el art. 116 de la LIR, ya que fue investigado por el Auditor Fiscal amparado en una simple credencial y no con el auto de designación que es el instrumento exigido por la ley para hacer toda auditoría fiscal. La violación a estos derechos también la basa en el hecho de que la DGII hubiera denegado la petición por la que se le solicitó conceder un plazo de treinta días para presentar pruebas; luego concluye este argumento señalando que con lo actuado por el auditor se le dejó en un estado de indefensión que, en consecuencia, implica la violación al principio de presunción de inocencia garantizado por el art. 12 de la Cn.

Finalmente, el demandante también fundamenta su demanda en la supuesta violación al art. 17 de la LIR, pues considera que es ilegal que la DGII no hubiera aceptado que se dedujera la cantidad de trescientos setenta y cinco mil colones en concepto de compra de árboles de café, pues a su juicio dicha compra es un costo y no una inversión como fue considerada por la DGII.

## **2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA.**

Se admitió la demanda y se tuvo por parte al señor Jorge Alejandro Aguilar Zarco por medio de su apoderado judicial, el licenciado Rosalío Tóchez Zavaleta. Se ordenó la suspensión de la ejecución de los efectos de los actos impugnados, la cual fue confirmada mediante el auto de las quince horas cinco minutos del dieciocho de septiembre de dos mil tres (f.31).

Se requirió de las autoridades demandadas informe sobre la existencia de los actos

administrativos impugnados.

Recibido dicho informe, se pidió a éstas un nuevo informe en el que deberían señalar las justificaciones en que se fundamentaba la legalidad de los actos impugnados y se ordenó notificar la existencia del proceso al Fiscal General de la República.

### **3. INFORMES DE LA AUTORIDAD DEMANDADA.**

El diecinueve de agosto de dos mil tres las autoridades demandadas presentaron sendos escritos en los que rendían el primer informe, y en ellos reconocían haber emitido los actos impugnados (fs. 27-28 y 29).

El veintiuno y el treinta y uno de octubre de dos mil tres, la Dirección General de Impuestos Internos, por medio del Jefe del Departamento de Estudios Jurídicos y Traslados, y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, respectivamente, rindieron el informe justificativo requerido.

La DGII hace un resumen de los argumentos en los que el demandante fundamenta su demanda. No obstante, en defensa de su actuación, sólo hace referencia al motivo de ilegalidad basado en la supuesta violación al principio de legalidad, el cual ha sido fundamentado en el hecho de que la ley no prevé el concepto «cuota original de impuesto» como forma de determinación del impuesto sobre la renta.

Al respecto, la DGII reconoce que, efectivamente, la ley no se refiere a dicho concepto, y que el hecho de que se haya consignado en su resolución se debió a un *lapsus ealami*, pero que ello de ninguna manera habría sido capaz de variar su resolución.

El TAI, por su parte, hace una extensa exposición sobre los fundamentos en que basó la desestimación del recurso de apelación interpuesto y que condujo a la confirmación de la determinación del impuesto establecida por la DGII.

En vista de que en este proceso no se controvierten todos los fundamentos de derechos en los que el TAI fundamentó su rechazo al recurso de apelación, por congruencia procesal, aquí sólo tiene interés citar los argumentos de legalidad que han sido controvertidos en la demanda motivadora de este proceso. Es inoficioso exponer aquí los fundamentos de la resolución del TAI que no han sido controvertidos en esta sede jurisdiccional.

Sobre los fundamentos en los cuales el demandante hace descansar su demanda, el TAI únicamente se ha referido al argumento basado en la supuesta violación al derecho de defensa.

En ese sentido, señala en su informe que no es cierto, como dice el demandante, que el informe de auditoría se le hubiera dado a conocer hasta el momento en que le fue notificada la resolución de determinación del impuesto emitida por la DGII, pues, según hace notar el TAI, a f. 403 del expediente administrativo consta que el demandante fue notificado de la resolución en la que se le hizo saber dicho informe, del cual también se le

entregó la copia respectiva.

#### **4. TÉRMINO DE PRUEBA.**

El proceso se abrió a prueba por el término de Ley, según el auto de las quince horas cuarenta y cinco minutos del catorce de noviembre de dos mil tres (f. 48).

Por auto de las quince horas y cinco minutos del veinte de febrero de dos mil cuatro (f. 90) se tuvo por agregada la prueba documental presentada por la Don mediante su escrito registrado en este Tribunal el veintiséis de enero de dos mil cuatro.

En el mismo auto también se tuvo por agregado el escrito presentado por la representación de la parte actora el veintisiete de enero de dos mil cuatro (f. 89), en el cual pide se tenga por «presentada la prueba aquí invocada». No obstante, debe aclararse que la parte actora no adjuntó ningún tipo de prueba al escrito antes relacionado.

#### **5. TRASLADOS.**

Se corrieron los traslados que ordena el art. 28 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), con el resultado siguiente:0

a) La parte actora al contestar el traslado mediante el escrito registrado el dieciocho de marzo de dos mil cuatro (f. 96), en síntesis, reiteró los fundamentos expuestos en la demanda.

b) La DGII y el TAI presentaron sus alegatos mediante los escritos registrados el dieciocho de mayo y el siete de junio de dos mil cuatro, respectivamente.

Por auto de las quince horas cuarenta y nueve minutos del veintiséis de abril de dos mil cuatro (f. 98), para mejor proveer, y de conformidad con el art. 48 de la LJCA, se requirió a las autoridades demandadas que remitieran los expedientes administrativos relacionados con los actos impugnados.

En el escrito de traslado, la DGII se limita a ratificar las justificaciones de legalidad expresadas al rendir el informe justificativo.

El TAI, por su parte, centra su escrito en hacer un resumen sobre los fundamentos en que basó el rechazo del recurso de apelación y, en consecuencia, la confirmación de la resolución de la DGII, lo mismo que hiciera al rendir el informe justificativo.

c) La Agente Auxiliar delegada del Fiscal General de la República presentó sus alegatos mediante el escrito registrado el nueve de julio de dos mil cuatro (fs. 120-124), y en él concluye que lo actuado por la Administración demandada es conforme a derecho.

## **B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.**

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

El demandante pide se declaren ilegales las siguientes resoluciones: a) la de la Dirección General de Impuestos Internos, de las diez horas quince minutos del veintinueve de abril de dos mil dos, mediante la cual se determinó que debía pagar la cantidad de ciento ochenta mil trescientos diecisiete colones con centavos de ochenta y un centavos de colon en concepto de cuota original de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal de 1998; b) la resolución número R 0205015T del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, de las diez horas veinte minutos del trece de marzo de dos mil tres, en la cual se confirma la resolución anterior de la DGII.

### **2. ANÁLISIS DE LOS FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA.**

El actor fundamenta su pretensión en que las resoluciones que impugna violan los principios de legalidad (art. 231 Cn), seguridad jurídica (art. 2 Cn), presunción de inocencia (art. 11 Cn) y el derecho de defensa (art. 12 Cn). Además alega la violación a los artículos 116 y 17 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR).

El objeto del presente proceso se centra en analizar si es legal o no la determinación del impuesto sobre la renta efectuada por la DGII para el ejercicio impositivo de 1998, y en la que se establece que el demandante debía pagar la cantidad de ciento ochenta mil trescientos diecisiete colones con ochenta y un centavos, resolución que después fue conformada por el TAI.

Antes de pasar a examinar los fundamentos de la pretensión, debe recordarse que, como una exigencia del principio dispositivo, el cual rige el proceso contencioso administrativo salvadoreño, corresponde al demandante no sólo fijar los límites de su pretensión, sino también los argumentos o fundamentos en los que ésta descansa. En ese sentido, para la configuración adecuada de los fundamentos de la pretensión no son suficientes las declaraciones abstractas sobre la posible violación a determinados preceptos legales; de ahí que, para que este Tribunal pueda entrar a valorar mediante la sentencia un determinado fundamento de la pretensión, es necesario que sea el demandante el que señale las razones o motivos por los que considera que una norma ha de ser interpretada en determinado sentido o por los que haya que considerar que determinada actuación es contraria a derecho, de lo contrario, todo fundamento de la pretensión expresado en forma distinta, debe ser rechazado por falta de motivación.

En el caso que se analiza, por las razones antes expuestas, y antes de entrar al análisis del fondo de la pretensión, debe rechazarse por falta de motivación el argumento referido a la supuesta violación al art. 17 de la LIR; ello debido a que el demandante, sobre este punto, se ha limitado a expresar, en síntesis, que la compra de los árboles de café es un costo, y por lo tanto un aspecto deducible, y no una inversión como ha considerado la autoridad demandada; sin embargo, ninguna razón ofrece el demandante de porqué la compra de

árboles es un costo y no una inversión.

Efectuada la anterior aclaración, el orden en que han de ser analizados los fundamentos de la pretensión es el siguiente: 1) analizar si el que la DGII hubiera utilizado en su resolución el concepto de *cuota original* como una de las modalidades de determinación del impuesto sobre la renta viola el principio de legalidad; 2) los vicios de procedimiento, en primer lugar, en cuanto a la legitimidad del nombramiento del Auditor Fiscal y, en segundo lugar, la legalidad de lo actuado por éste; y, 3) si la negativa de la DGII a otorgar el plazo de treinta días de prueba solicitado por el demandante constituye una violación al derecho de defensa.

i) En relación con el principio de legalidad, el actor alega que la Ley no prevé el concepto de cuota original del impuesto sobre la renta utilizado por la Administración Tributaria para determinar a su cargo, mediante las resoluciones que impugna, el pago del impuesto sobre la renta para el año 1998. Según el demandante, la LIR únicamente establece dos formas para determinar el impuesto, esto es, la liquidación voluntaria y la liquidación de oficio.

Según la LIR el impuesto sobre la renta puede liquidarse voluntariamente (art. 48) o bien de oficio (art. 50) siguiendo el procedimiento previsto por la ley. Es cierto, por tanto, como señala el demandante, que la ley no prevé el concepto de cuota original como forma de determinación del impuesto.

Sin embargo, que la DGII hubiera utilizado en su resolución el concepto «cuota original del impuesto sobre la renta» no implica que ésta hubiera creado o aplicado una forma atípica para la determinación del impuesto como pretende el demandante, pues del análisis del expediente administrativo instruido por la DGII se establece que la determinación del impuesto sobre la renta para 1998 a cargo del demandante se realizó mediante el trámite de la liquidación de oficio; por lo tanto, no es posible estimar que el impuesto determinado a su cargo haya sido liquidado en una forma distinta a las autorizadas por la LIR.

En el expediente administrativo ha quedado constancia del auto de designación de Auditor Fiscal, de la notificación del informe del Auditor Fiscal, de la apertura del término de prueba, etc., con lo cual, el hecho de que la DGII hubiera utilizado en su resolución el concepto de cuota original no puede sino ser interpretado como un error material, pero que en modo alguno es capaz de incidir en la legalidad de la liquidación de oficio instruida por la DGII contra el demandante.

En consecuencia, corresponde desestimar, y así se hará, este motivo de ilegalidad.

ii) Desestimada la violación al principio de legalidad, corresponde ahora examinar el vicio fundado en que la fiscalización que ha servido de base para determinar el impuesto sobre la renta fue realizada con una simple credencial y antes de que se emitiera el auto de designación; asimismo habrá que determinar si tal actuación es contraria a lo previsto en el art. 116 de la LIR y al principio de seguridad jurídica.

El demandante considera ilegal que el Auditor Fiscal nombrado por la DGII, para verificar si su reclamo de devolución estaba fundado o no, hubiera aprovechado tal nombramiento para realizar toda una auditoría fiscal, la cual ha servido de respaldo para la determinación del impuesto sobre la renta que se le ha ordenado pagar. En ese sentido, señala que la auditoría se inició desde el tres de marzo de dos mil y que, sin embargo, el auto de designación de fiscalización se hizo el cuatro de octubre de dos mil, lo cual, a su juicio, viola el art. 116 de la LIR, que ordena que antes de iniciar una fiscalización, los auditores o peritos deberán dar aviso de ello al contribuyente.

Sobre estas alegaciones, se advierte que el demandante no justifica de ninguna manera su afirmación de que la fiscalización se hizo en realidad antes del auto de designación del Auditor.

Por el contrario, del análisis de la resolución de la DGII se establece que la liquidación de oficio del impuesto sobre la renta está basada exclusivamente en el procedimiento de fiscalización que se originó con el auto de designación del Auditor Fiscal, del cuatro de octubre de dos mil (f. 4 del expediente administrativo de la DGII), y que concluyó mediante la resolución de la DGII impugnada en este proceso.

Cualquier actividad de fiscalización o verificación que la Administración tributaria hubiera efectuado respecto a la situación fiscal del demandante no puede considerarse que esté ligada con el procedimiento de liquidación del impuesto sobre la renta, a cargo del demandante, para el ejercicio fiscal 1998.

En consecuencia, en virtud de que el demandante no ha podido comprobar que la fiscalización se realizó antes del auto de designación del Auditor Fiscal, tampoco puede estimarse, como él solicita, que se reconozca que hubo violación al art. 116 de la LIR y al principio de seguridad jurídica, por lo que procede desestimar este fundamento de la demanda.

iii) Se pasa ahora a examinar el tercer fundamento de la pretensión, que consiste en que, a juicio del demandante, la DGII, al haberle denegado su petición que consistía en el otorgamiento de un plazo de treinta días para presentar prueba, violó el derecho de defensa.

A pesar de la falta de precisión con que el demandante se refiere sobre este argumento, es posible determinar que la violación al derecho de defensa la funda en la imposibilidad para ejercer tal derecho generada por la supuesta negativa de la DGII a concederle la ampliación del término de prueba solicitada.

En el f. 430 del expediente administrativo, tramitado por la DGII, aparece el escrito de la parte actora, en el que señalaba que con el fin de tener una mejor oportunidad de defensa solicitaba treinta días para presentar pruebas de hecho.

Según consta a f. 434 del referido expediente administrativo, por resolución de las ocho horas cincuenta minutos del once de abril de dos mil dos, y sobre la petición relativa a la

concesión del término de prueba, la DGII resolvió conceder al señor Jorge Alejandro Aguilar Zarco, un plazo de diez días hábiles a efecto de que pudiera presentar las pruebas pertinentes. A f. 438 aparece el acta de notificación de la anterior resolución efectuada al apoderado del señor Aguilar Zarco.

Antes que la DGII concediera un plazo extraordinario para presentar prueba, mediante resolución del veintiocho de noviembre de dos mil uno (f. 402), ésta había declarado abierto a pruebas el procedimiento de fiscalización, resolución que, según consta a f. 403, fue notificada al demandante.

Quiere decir, entonces, que el señor Jorge Alejandro Aguilar Zarco tuvo un total de veinte días para poder presentar la pruebas respectivas, lo cual constituye un plazo razonable, de modo que no procede estimar que exista violación al derecho de defensa por las razones por él expuestas. A ello cabe añadir que el señor Aguilar Zarco no presentó ni solicitó ningún tipo de prueba durante los diez días concedidos mediante la resolución de las ocho horas cincuenta minutos del once de abril de dos mil dos.

En consecuencia no puede estimarse, como lo pide la parte actora, la violación al derecho de defensa, pues lo actuado por la DGII, al concederle un plazo extraordinario de diez días para que pudiera presentar la prueba que considerare oportuna, ha procurado garantizar el ejercicio del derecho de defensa.

No habiéndose estimado ninguno de los vicios alegados por el demandante, procede declarar sin lugar la demanda contencioso administrativa motivadora de este proceso.

## **II. FALLO.**

**POR TANTO**, en atención a lo expuesto y con fundamento en los artículos 17, 116,48 y 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; 2, 15, 31, 32 y 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en nombre de la República, esta Sala FALLA:

A) desestimar la demanda contencioso administrativa presentada por el señor Jorge Alejandro Aguilar Zarco contra las siguientes resoluciones: a) la de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emitida a las diez horas quince minutos del veintinueve de abril de dos mil dos, mediante la cual se determina a cargo del demandante la cantidad de ciento ochenta mil trescientos diecisiete colones con ochenta y un centavos de colon en concepto de cuota original de impuesto sobre la renta para el ejercicio fiscal de 1998; y, b) la resolución número R 0205015T del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), de las diez horas veinte minutos del trece de marzo de dos mil tres, en la cual se confirma la resolución de la DGII.

B) Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho común.

C) En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a las partes y a la representación fiscal.

D) Devuélvanse los respectivos expedientes administrativos al lugar de origen.

NOTIFÍQUESE.

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