

EL INFRASCRITO PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS C E R T I F I C A: Que en el Recurso de Apelación interpuesto ante este Tribunal por el licenciado

, quien actúa en carácter de apoderado general judicial con cláusula especial del señor

, por inconformidad con resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, agregada de folios 128 a folios 139 frente y vuelto, se encuentra la resolución y acta de notificación respectivas, que literalmente dicen:



The block contains a handwritten signature in black ink, which appears to be 'Hernández'. To the right of the signature is a circular official stamp. The stamp's outer ring contains the text 'TRIBUNAL DE APELACIONES' at the top and 'IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS' at the bottom. The center of the stamp features the coat of arms of El Salvador, with the words 'REPUBLICA DE EL SALVADOR' and '1948' visible around it.



9a. Calle Poniente Entre 83 y 85 Avenida Norte Número 8169, Colonia Escalón Tel.: 2264-1903/2264-5801

Inc. R0505013TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las nueve horas del día veinticinco de mayo de dos mil seis.

VISTOS en Apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, de las nueve horas doce minutos del día veintiocho de abril de dos mil cinco, que determina a cargo del contribuyente

. Impuesto sobre la Renta, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, por la cantidad de **CIENTO UN MIL SETECIENTOS NOVENTA Y UN DÓLARES (\$101,791.00)**, y multa por evasión intencional del Impuesto sobre la Renta, por la cantidad de **CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO DÓLARES CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$50,895.50)**, respecto del ejercicio antes mencionado, ascendiendo el total del Impuesto y multa a la cantidad de **CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SEIS DÓLARES CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$152,686.50)**.

Y CONSIDERANDO:

I. El licenciado _____ en su calidad de apoderado general judicial con cláusula especial del señor _____, interpuso recurso de apelación ante esta Oficina, al no estar de acuerdo con la resolución antes relacionada emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, citando como puntos de inconformidad los siguientes:

RAZONES DE HECHO

"La Dirección General... ordenó la fiscalización de las operaciones económicas de mi patrocinado... emitieron el informe de auditoria... el cual sirvió de base, para que el ente fiscal emitiera las siguientes actuaciones, concediendo audiencia únicamente en sentido formal, y posteriormente emitieron la resolución de la que vengo apelando (...)"

RAZONES DE DERECHO

"me permito transcribir las razones de inconformidad presentadas ante la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de la Dirección General, argumentos respecto de los cuales se practicó análisis pero no fueron valorados legalmente, por lo que todo ello lo ratifico(...)"

DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA

"Esa oficina fiscal ha vulnerado el derecho de defensa de mi representado, practicando una interpretación literal de la norma secundaria y apartándose de los preceptos constitucionales... ha sido interpretado por esa oficina como un mero formalismo, olvidando que el derecho de defensa se materializa concediendo al administrado oportunidades reales de defensa.

Esa Dirección General únicamente ha reconocido a mi representado, audiencia en sentido formal, porque todo el procedimiento de la fiscalización... se ha desarrollado de una forma inquisitiva, lo cual puede verificarse de manera palpable cuando he solicitado, mediante escrito presentado ante esa Dirección General el día dieciocho de abril del corriente año, el expediente del Impuesto Sobre la Renta que esa oficina lleva a nombre de mi poderdante, expediente que ha sido puesto a mi disposición hasta este día veinticinco de abril del presente año (último día del término de pruebas).



Si bien es cierto, que por ficción legal nadie puede alegar ignorancia de ley, también lo es el hecho, que los administrados no están obligados a ser ningunos especialistas en la materia, por lo que por su condición de legos, se ven en la obligación de asesorarse... pero al pretenderse conocer los detalles de la investigación efectuada por esa oficina, se han buscado los mecanismos como para poner en situación de indefensión a mi poderdante, pues al no poner a disposición el expediente en cuestión, no es factible ejercer de manera plena el derecho de contradicción que le asiste de conformidad al artículo 4 literal b) del Código Tributario.

BASES PARA LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO

El artículo 184 del Código Tributario establece las bases en que esa oficina puede fundamentarse para liquidar de oficio el impuesto, siendo los regulados tres métodos: base cierta, base mixta y base presuntiva.

Los auditores que esa Dirección General nombró, aseguran que su investigación la apoyan en base cierta, hecho que no compartimos porque tal como se ha establecido la investigación desarrollada por esa oficina se realizó de una forma extremadamente inquisitiva, es decir, permitiendo que terceras personas aportasen información y documentos (...)"

"la exigencia legal conforme al artículo 184 del Código Tributario es precisamente que se trate de información obtenida directamente del contribuyente investigado.

Sobre ese hecho, el artículo 184 del Código Tributario, en la parte final del literal a) exige que para liquidar oficiosamente el impuesto sobre base cierta, debe fundarse la investigación en documentación que obre en poder del contribuyente(...)"

DE LOS INGRESOS

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, connected strokes.

"al momento de imputar los ingresos que a juicio de los auditores constituirían la base imponible del impuesto, le falta motivación, elemento de la esencia de los actos de la Administración.

Los auditores únicamente expresan que mi poderdante obtuvo durante el ejercicio impositivo investigado la cantidad de cuatrocientos sesenta mil cuatrocientos ochenta y tres dólares de los Estados Unidos de América, pero no explican como llegan a la integración de dicha suma; en grado de apariencia dicha suma es el resultado de lo informado por J y por J

La información anterior no puede servir de sustento de un instrumento de tal importancia, como lo es un informe de auditoría, pues con ello se incursiona en la esfera jurídica de los derechos individuales de las personas(...)"

"una mera transcripción de información obtenida de personas requeridas al efecto, no constituye motivación desde ningún punto de vista (...)"

DE LOS COSTOS Y GASTOS

"En el mismo informe de auditoría consta en el apartado de la actividad económica, que uno de los rubros de la actividad económica de mi cliente lo constituyó la prestación de servicios de construcción, lo que conlleva lógicamente a pensar, que el servicio no lo prestó personalmente mi poderdante, por lo que para ello, requirió de mano de obra, por lo que en el término de pruebas, presentaré en original y copia, las planillas que sustentan las erogaciones incurridas para el pago de esa mano de obra.



De conformidad con lo establecido en el artículo 28 inciso primero de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la renta neta se determina deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y conservación de su fuente y los que la ley determina.

"En el caso de las planillas a que se viene haciendo alusión, el artículo 29 numeral 2) de dicha Ley establece como deducibles las cantidades pagadas a título de salarios(...)"

"Para abonar en lo anterior, presentaré en el término de pruebas correspondiente, un documento suscrito por la contadora [redacted] ; el señor [redacted] en calidad de auditor externo; y de mi cliente [redacted] ; del cual consta una relación de los costos y gastos incurridos por mi cliente durante el ejercicio fiscal de dos mil uno. Este documento, fue presentado en el correspondiente proceso administrativo.

La Dirección General por medio de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, realiza un análisis de mis planteamientos, pero no los valora legalmente, limitándose a parafrasear conceptos doctrinarios y sentencias de ese Honorable Tribunal y de la Corte Suprema de Justicia(...)"

"Un elemento nuevo que quiero agregar al proceso, es lo relativo a las notificaciones ilegales que la Dirección General realizó, así la resolución de la que vengo recurriendo fue notificada en un lugar que no era el idóneo(...)"

"En el respectivo plazo de pruebas presentaré los escritos antes expresados, presentados por mi patrocinado donde me designa como su apoderado y el escrito donde me muestro parte ante la oficina fiscal, cumpliendo con la exigencia legal del artículo 90 del Código Tributario, como para tenerme por parte y realizar todas las notificaciones que tuviere que realizar (...)."

A handwritten signature in dark ink, located at the bottom right of the page.

II. Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que el apelante apoya su impugnación, procedió a rendir informe justificativo de fecha treinta de junio de dos mil cinco, recibido en esta Oficina el uno de julio del mismo año. iustificando sus actuaciones en los términos siguientes:

1- DERECHO DE AUDIENCIA Y DE DEFENSA

"Con relación a este argumento es importante aclarar en primer término, que la Administración Tributaria actúa en garantía de los principios de justicia, legalidad y seguridad jurídica(...)"

"A partir de lo anterior la Administración Tributaria en ningún momento desarrolla los procedimientos de forma antojadiza, sino bajo el contexto de la Constitución y de la legislación tributaria, en respeto de las garantías fundamentales que el artículo 2 de la Constitución de la República contempla, en relación a lo dispuesto en el artículo 11 de dicha Carta Magna(...)"

"cabe advertir que el referido contribuyente, tuvo pleno conocimiento del proceso de fiscalización que le estaba siendo practicado por la Administración Tributaria, ello, a partir del momento en que le fue notificado el auto que ordenó la fiscalización... al haber presentado escrito a esta Oficina el día veinticinco de abril del presente año (folio 191 del expediente), así como su inconformidad con relación al contenido del Informe de Auditoría de fecha catorce de marzo de dos mil cinco... observándose que efectivamente el contribuyente tuvo la oportunidad de participar activamente en el procedimiento(...)"

"En relación al señalamiento sobre el desarrollo de forma inquisitiva del procedimiento de fiscalización hasta el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas,



al respecto es necesario hacer especial mención al término **"inquisitivo"**... dicho término significa **"Que inquiere y averigua"**... que no son más que las atribuciones conferidas en virtud de lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario a la Administración... facultades que fueron ejercidas en virtud del auto de designación emitido por la Subdirección de Medianos Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos(...)"

"Para llevar a cabo tal mandato, los auditores asignados al caso llevaron a cabo diversos procedimientos de auditoria, con el fin último de reunir la información que permitiera establecer ciertamente los incumplimientos que han sido atribuidos al contribuyente , los cuales fueron desarrollados en pleno respeto de los derechos y garantía reconocidos por la Constitución(...)"

"Por lo anterior es válido afirmar, que si bien es cierto dicho procedimiento ha sido desarrollado de forma "inquisitiva" tal y como lo afirma el contribuyente en el escrito relacionado, el mismo ha sido en uso de las facultades conferidas en virtud de la Ley a la Administración Tributaria (...)"

"Asimismo, es válido aclarar... que esta Oficina en ningún momento le ha obstaculizado el acceso al expediente que la Administración Tributaria lleva en nombre de su representado, puesto que dichas diligencias están y estuvieron a disposición del administrado desde el momento en que tuvo conocimiento del auto de audiencia y apertura a pruebas, es decir, desde el día cuatro de abril de dos mil cinco, no obstante, se aprecia en el contenido del acta elaborada por el Departamento de Resoluciones de la División Jurídica de la Dirección General de Impuestos Internos, que fue hasta las catorce horas y quince minutos del día veinticinco de abril de dos mil cinco (folios 190 del expediente), que el apoderado se apersonó a esta Oficina a realizar la consulta al expediente administrativo referente al Impuesto sobre la Renta(...)"

Además, como pruebas de que no se la ha vulnerado su derecho de Defensa se observa a folios 180 del expediente... que el Apoderado ! se mostró parte en el procedimiento de Audiencia y Apertura a Pruebas en respuesta precisamente al Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas(...)"

2- BASES PARA LA LIQUIDACIÓN OFICIOSA DEL IMPUESTO

"El artículo 184 literal a) del Código Tributario establece que para la utilización de la base cierta se toma en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, como por ejemplo: las declaraciones, libros o registros contables, documentos de soporte y comprobantes que obren en poder del contribuyente; lo anterior indica que la concreción de la base cierta no está ligada de manera absoluta a la utilización exclusiva de la información y documentación que obra en poder los contribuyentes(...)"

"De ahí, que no quepa interpretar que la base cierta debe apoyarse únicamente en documentación e información en poder del contribuyente, sino que el alcance legal correcto de la utilización de esa base es, que la base cierta se apoya en toda aquella información y documentación que permite conocer en forma directa la existencia del hecho generador del impuesto, entre la cual puede figurar la que el contribuyente posee, pero no limitarse a esa exclusivamente, sino que también constituirá fuente directa o base cierta de información la que se obtenga de terceros (...)"

3- DE LOS INGRESOS

"Respecto a los argumentos que el contribuyente efectúa de los ingresos que le fueron determinados, en cuanto a que en el informe... no se refleja la forma de cómo se determinaron los ingresos no declarados... esta Oficina tiene a bien aclarar que para dicha determinación se llevaron a cabo procedimientos de auditoria entre los cuales se destaca



la información solicitada al contribuyente por medio de requerimientos... proporcionando dicha información y documentación... de la cual se constató, que el contribuyente emitió documentación a nombre de los contribuyentes J

y J, sin embargo, debido a que no aportó información relativa a la forma de cómo le fueron cancelados dichos servicios, fue necesario requerir a los citados contribuyentes dicha información(...)"

4- COSTOS Y GASTOS

"Que en el informe de auditoria se ha hecho constar que uno de los rubros de la actividad económica del contribuyente es la prestación de servicios de construcción, lo cual conlleva a pensar que ese servicio no lo prestó el contribuyente, ya que para ello requirió de mano de obra(...)"

"En el plazo de Audiencia y Apertura a Pruebas... el contribuyente proporcionó la documentación de los costos y gastos en que supuestamente incurrió, documentación que consiste en las planillas de pago correspondientes al ejercicio de dos mil uno, como prueba de soporte por los servicios de salarios... no obstante al haber sido verificadas por parte de esta Oficina es de manifestar que el contribuyente no demostró los pagos efectuados bajo tal concepto, dado que no proporcionó pruebas que evidencien el pago de sueldos a las personas que figuran en dichas planillas(...)"

"Es de aclarar al referido contribuyente que existe antecedente por parte del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos en el cual comparte el criterio sostenido por esta Oficina... en el incidente de apelación R0305026T (...)"

5- DE LAS NOTIFICACIONES

A handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page.

"La notificación del auto de Audiencia y Apertura a Pruebas se realizó en Chalatenango, siendo esta la dirección señalada por el contribuyente para recibir notificaciones, según los registros de esta Dirección General... pero que según escritos presentados... por el contribuyente y su apoderado, ambos señalan como lugar de notificaciones San Salvador.

Que en razón de lo anterior esta Oficina mediante auto... aclaró tanto al contribuyente como a su apoderado, los requisitos que de conformidad a los artículos 90 del Código Tributario y 30 de su Reglamento de Aplicación debe cumplir el apoderado para acreditar su personería ante esta Dirección General, señalándose en dicho auto la ausencia en el poder de la facultad del apoderado para recibir notificaciones y aclarando a la vez que la notificación de dicho auto y la resolución liquidadora se notificarían en Chalatenango, siendo por ello que esta Dirección General notificó la resolución liquidadora objeto de la presente alzada en la dirección antes citada, cual es la señalada como lugar para recibir notificaciones por el contribuyente

III. Dando prosecución al incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las nueve horas del día catorce de julio de dos mil cinco, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, derecho del cual consta hizo uso la parte alzada, mediante la presentación de escrito a este Tribunal de fecha veintidós de julio del mismo año, en el que proporcionó fotocopias de: solicitud de acceso al expediente de Impuesto sobre la Renta, de escritos de designación de apoderado y de apersonamiento, de planillas de mano de obra del año dos mil uno y de constancia suscrita por contador y auditor, respecto a relación de costos y gastos de operación incurridos. Asimismo, por medio de providencia de las nueve horas del día veintisiete de julio de dos mil cinco se procedió a nombrar a Analista Tributario Contable a los efectos de verificar la prueba ofrecida por el recurrente y se previno a los efectos de que pusiera a disposición del Técnico nombrado el medio de prueba ofrecido y del punto sobre el cual recae su reclamación, cuyos resultados se



consignan en informe de fecha seis de septiembre del mismo año, posteriormente mediante auto de las diez horas quince minutos del día diecinueve del mismo mes y año, se mando a oír en alegaciones finales, derecho del cual hizo uso el apelante; trayéndose luego para sentencia la presente alzada.

IV. - Del análisis de las razones expuestas por la parte recurrente, y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal, hace las siguientes consideraciones:

1) DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA

Argumenta el licenciado _____, en calidad de apoderado del señor _____, tanto dentro de las razones de hecho como de derecho, que la Dirección General de Impuestos Internos ha violentado el derecho de audiencia y defensa de su representado, al haberle concedido audiencia únicamente en sentido formal para posteriormente emitir la resolución ahora apelada, puesto que el procedimiento de fiscalización, hasta llegar a la etapa procesal de audiencia y apertura a pruebas se ha desarrollado de una forma inquisitiva.

Que previo al pronunciamiento sobre este punto, es trascendental efectuar las siguientes consideraciones:

Que el Derecho de Audiencia, tiene como aspectos esenciales los siguientes: "a) que la persona a quien se pretende privar de alguno de sus derechos, se le siga un proceso...; b) que en el proceso se observen las formalidades esenciales procesales o procedimentales; c) que dicho proceso se ventile ante entidades previamente establecidas; y d) que la decisión se dicte conforme a las leyes existentes con anterioridad

A handwritten signature in black ink, located at the bottom right of the page.

al hecho que lo hubiere motivado..." (Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Ref. 374-2002 de fecha cuatro de febrero de dos mil tres).

Este derecho tiene íntima relación con el Derecho de Defensa, el cual "en sede administrativa, se concentra en el derecho a ser oído en el procedimiento respectivo; se concretiza en que los interesados planteen sus alegaciones y que éstas sean tenidas en cuenta por la Administración a la hora de resolver, esto es, que sean valoradas y aceptadas o rechazadas en función de razones y argumentos que convenzan o no, y permitan conocer el sentido de la voluntad administrativa en el juicio que la fundamenta" (Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, Ref. 106-S-2000 de fecha seis de abril de dos mil uno).

Este derecho puede materializarse de diferentes formas, entre las que tenemos: a presentar pruebas, alegaciones, a no presentar alegaciones, a utilizar los medios de pruebas, a la vista del expediente, etc

Habiéndose efectuado las consideraciones anteriores y después de analizar el expediente de impuesto respectivo, se ha podido constatar del mismo, a folios 179, primeramente, que al contribuyente se le notificó el día cuatro de abril de dos mil cinco, en legal forma, el auto por medio del cual se concedió audiencia, se abrió a pruebas el proceso y se le requirió para que subsanara las obligaciones incumplidas; así como también, que hiciera uso del derecho de audiencia; siendo que dentro del plazo concedido al efecto para el ejercicio de su derecho de defensa, el referido licenciado Landaverde presentó escrito a la Oficina Fiscalizadora el día dieciocho de abril de dos mil cinco, mediante el cual solicitaba acceso al expediente, del cual hizo uso el día veinticinco del mismo mes y año, tal como se ha hecho constar en Acta levantada en la misma fecha, por la Oficina Fiscalizadora, de conformidad al artículo 4 literal c) del Código Tributario y 8 inciso tercero de su Reglamento de Aplicación; manifestando su inconformidad por medio de escrito presentado en la misma fecha (fs. 191 al 194), procediendo la Unidad de



audiencia por medio de Informe de fecha veintisiete del mismo mes y año, a darle respuesta a cada una de las inconformidades de derecho vertidas en dicho escrito. Por lo que ante tales hechos y la argumentación superficial por parte del recurrente de que se le ha violentado el derecho de audiencia y defensa, este Tribunal considera que la Dirección General de Impuestos Internos resguardó y permitió de manera efectiva el uso del derecho constitucional de Audiencia y Defensa, dando cumplimiento a los mismos.

Lo anterior, tiene su fundamento en el hecho de que al señor [redacted], previo a la emisión de la resolución liquidadora de impuestos se le inició el procedimiento de conformidad al artículo 186 del Código Tributario, en el cual se cumplieron las formalidades previstas para el desarrollo del mismo, el cual fue efectuado por la Administración Tributaria, quien de conformidad a los artículos 22 y 23 del Código Tributario le compete la aplicación de las leyes tributarias que regulan los tributos internos, teniendo dentro de sus funciones: la fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes, la liquidación oficiosa del impuesto, la aplicación de sanciones entre otras; en el que tuvo la oportunidad de intervenir en el procedimiento, a través de la presentación de alegatos y del acceso al expediente, tal como puede observarse a folios 191 al 194.

El acceso al expediente o derecho de vista del expediente como se conoce en doctrina, y el cual el legislador tuvo a bien contemplar en los artículos 4 literal c), 34 y 35 del Código Tributario y 8 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, es una de las vertientes en que se puede materializar el derecho de defensa, del cual pueden hacer uso las personas sometidas a un procedimiento por sí o por medio de su representante, con el fin de ejercer su derecho de defensa, el cual conforme a las disposiciones citadas se efectúa a petición de parte mediante escrito, debiendo en dicha solicitud entre otras formalidades razonar las causas que motivan la consulta en forma clara y precisa. Ante lo cual y habiéndose observado el cumplimiento de las formalidades previstas en las disposiciones legales citadas, la Administración Tributaria debe comunicar al sujeto pasivo

A handwritten signature in dark ink, consisting of a stylized, flowing script.

que acuda por sí o por medio de su representante a efectuar la consulta del expediente; una vez efectuada la consulta debe la Administración Tributaria dejar constancia de dicho acto.

En el caso sub judice tenemos que, tal como consta en las presente diligencias a folios 180 se observa la solicitud efectuada por el licenciado

, en el sentido de que se le concediera acceso al expediente; no obstante al analizar dicho escrito, en concordancia con las formalidades establecidas para el mismo, se determina que en la solicitud presentada no se establecieron las razones o motivos por los cuales se requería el acceso al expediente; sin embargo, el referido licenciado se avocó a la Oficina Fiscalizadora el día veinticinco de abril de dos mil cinco, a efecto de consultar el expediente administrativo de Impuesto sobre la Renta a nombre de su representado, acto que ha quedado evidenciado a folios 190, a través de Acta levantada por la Oficina Fiscalizadora a las catorce horas con quince minutos del mismo día, en cumplimiento al artículo 4 literal c) del Código Tributario y 8 inciso tercero del Reglamento de Aplicación del mismo; con lo que se evidencia que el recurrente ha tenido acceso al expediente en ejercicio de su derecho de defensa.

Es importante hacer notar, que si bien es cierto este derecho fue ejercido en el último día hábil dentro del término de pruebas concedido al efecto al señor

, cuando se apersonó su apoderado a la referida Oficina, en razón de no haberle indicado la Administración Tributaria el día para la realización de dicha diligencia, como se ha verificado del análisis del expediente, esto no le ha provocado ningún perjuicio puesto que perfectamente y en vista de no haberle indicado la Oficina Fiscalizadora el día para tal diligencia, pudo haberse apersonado en cualquier momento dentro del término de pruebas, puesto que el acceso al expediente, tiene su asidero legal en el "principio de acceso permanente" que implica que el expediente administrativo se encuentra a disposición del administrado o del sometido a un proceso, tal como lo ha



afirmado la Dirección General en la resolución liquidadora y en su Informe de Justificaciones en la presente alzada.

Este aspecto no ha provocado la vulneración del derecho de audiencia, ya que ésta opera "...cuando la persona por la decisión o actuación judicial no ha tenido la posibilidad real de defensa, privándosele de un derecho sin el correspondiente proceso o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades esenciales..." (Sentencia de la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Ref. 205-2002 de fecha veintidós de abril de dos mil dos).

Tampoco se puede invocar indefensión, puesto que para que opere dicha figura se requiere no únicamente la vulneración de una norma fundamental, sino que dicha vulneración traiga como consecuencia práctica la lesión del derecho de defensa, así como perjuicios reales e indebidos a los involucrados en un proceso.

En el presente caso, al señor _____, como se afirmó anteriormente, se le efectuó el procedimiento conforme a derecho y en el que se le concedieron las oportunidades para el ejercicio de su derecho de defensa.

a Ello, el expediente administrativo del impuesto sobre la renta llevado a nombre del referido contribuyente, se encuentra conformado con documentación e información proporcionada por el mismo en el desarrollo de la auditoría, así como la proporcionada por terceros con los cuales tiene relaciones comerciales, a raíz de que hubo documentación que le fue requerida y no fue proporcionada; todo lo cual se ha plasmado en el Informe de Auditoría de fecha catorce de marzo de dos mil cinco, del cual se le entregó copia al contribuyente.

De lo constatado en párrafo anterior se evidencia que en el expediente administrativo no constaban elementos que el contribuyente hubiera desconocido o no se

hubieran hecho de su conocimiento y que pudieran vulnerar su derecho de audiencia y defensa; que aun en el supuesto de no conceder el acceso al expediente, no se habría violentado el derecho, tomando en cuenta que la vista o acceso al expediente se puede excluir "en aquellos casos en que en éste no figuran más datos o documentos que los aportados por el propio interesado, que conociéndolos puede perfectamente hacer valer sus derechos sin necesidad de nuevas dilaciones..." (según lo citado por Eduardo García de Enterría, Curso de Derecho Administrativo, Tomo II, pag. 496), tal como ha acontecido en las presentes diligencias; puesto que en el escrito de alegaciones que presentó tanto dentro del proceso como en el recurso interpuesto, se limita únicamente a argumentar la violación del mismo sin mayores razonamientos, por lo que se tiene por desestimado el presente alegato

Para concluir, si bien es cierto que en el presente caso, la Dirección General no obstante no haber comunicado al sujeto pasivo para que acudiera por sí o por representante a realizar la consulta del expediente, estuvo pronta a conceder dicho acceso el día en que el contribuyente se presentó a efectuar tal diligencia, tal como consta en el Acta que ha quedado relacionada, este Tribunal tiene a bien recomendar a la Dirección General de Impuestos Internos, atender lo dispuesto en el artículo 8 inciso segundo del Reglamento de Aplicación del Código Tributario.

En cuanto al desarrollo del proceso efectuado en forma inquisitiva, este Tribunal observa, que el contribuyente no motiva las razones de tal aseveración, siendo que por lo demás no advierte irregularidad alguna en los trámites de fiscalización y audiencia, ya que del análisis del expediente respectivo se aprecia que la Administración Tributaria ha desarrollado la fiscalización dentro de lo establecido en el artículo 173 del Código Tributario, que refiere al impulso o el actuar de oficio que tiene la Administración Tributaria para desarrollar la fiscalización.

2) BASE PARA LA LIQUIDACION DEL IMPUESTO



Sobre este punto el recurrente manifiesta, que en el informe de auditoría se asegura que la liquidación de impuesto se fundamenta sobre base cierta; sin embargo, a juicio del mismo contribuyente, los auditores fiscales, ante las dificultades enfrentadas en la liquidación, optaron por requerir información a terceros, lo cual no puede ser aceptado, ya que faltó un requisito o presupuesto legal de validez y es que el Art. 184 lit. a) del Código Tributario exige que la documentación utilizada sea de la que se encuentra en poder del contribuyente, apreciándose de la lectura del referido informe que se obtuvo información de terceros dándole plena validez a su contenido.

Este Tribunal desestima lo alegado en este punto, debido a que se aplicó en verdad la base cierta, toda vez que se usaron medios de prueba que permitieron conocer de manera directa el hecho generador, pudiendo ser tales medios propios del contribuyente como de terceros. La Administración Tributaria ha utilizado sobre la base cierta, elementos existentes que le han permitido conocer en forma directa el hecho generador del impuesto y la cuantía del mismo, sirviéndose entre otros de los libros de IVA, las declaraciones de IVA correspondientes a los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil uno, documentación emitida (Facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal); dado que el señor

, como lo ha reconocido expresamente no llevó contabilidad formal, dentro del período fiscalizado por desconocimiento de dicha obligación, tal como consta a folio 35 del expediente administrativo, no fue posible para la Administración el acceso a tal información; sin embargo se verificaron los libros de IVA, los cuales constituyen auxiliares de contabilidad y la documentación mencionada anteriormente, las que como se sabe, constituyen obligaciones formales a cargo del contribuyente; asimismo, utilizó la información requerida a los clientes del contribuyente: J

y J que sirvieron para confirmar sus operaciones, tomando en cuenta que de la información proporcionada por éstos, en el

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, elongated mark.

sentido de que efectuaron pagos al señor [REDACTED], en concepto de servicios de transporte prestados por dicho contribuyente, la Administración Tributaria emitió requerimientos al señor [REDACTED], con fechas dos y diez de marzo del dos mil cuatro (folios 26 y 28), a fin de que confirmara o desvirtuara la información proporcionada por sus clientes, a los cuales no les dio respuesta el contribuyente. En tal sentido los hechos generadores se han constatado mediante la información cruzada de terceros por cuyo medio de prueba se ha llegado a la determinación precisa y directa de los mismos.

Lo anterior, denota que la determinación de la base imponible en este aspecto se ajusta a datos y hechos reales del contribuyente, lo que constituye base cierta, aspecto sobre el cual, ya se ha pronunciado este Tribunal a través de sentencias bajo las referencias Inc. R0305021TM e I0410007TM, de fecha treinta de junio de dos mil cuatro y veinticinco de mayo de dos mil cinco respectivamente.

3) DETERMINACION DE INGRESOS

Argumenta en este punto, el apelante que en el informe de auditoría no se explica como los auditores determinan los ingresos, por lo que le falta motivación.

Ante dicho alegato, esta instancia contralora advierte que el impetrante no ha establecido en qué consiste específicamente la falta de motivación del referido informe; dado que el contenido del mismo es claro y que se desarrolló siguiendo el método de investigación que se ha especificado en el mismo (fs. 150 al 164 del expediente de Renta), explicando detalladamente cómo y por qué se han obtenido dichos valores, este Tribunal considera que no adolece de falta de motivación.

Así tenemos, que en el Informe de fiscalización de fecha catorce de marzo de dos mil cinco, se indica que el contribuyente no llevó contabilidad formal para el ejercicio fiscal



auditado por desconocimiento de dicha obligación, y que los ingresos no declarados fueron establecidos con base al método de efectivo (folios 155 del expediente). En los requerimientos efectuados a J , y al señor JI , entre otra información solicitada, se les requirió informar sobre el tipo de moneda utilizada en la operación, forma de pago y fotocopia del cheque u otro documento utilizado (folios 11 y 127 del expediente). En respuesta, J informó que los pagos los había efectuado por medio de cheques (folios 56, 57 y anexos del expediente) y el señor J manifestó que había sido en efectivo (folios 129 del expediente). En el caso de éste último, los pagos efectuados coinciden con los documentos proporcionados por el señor ; no así en el caso de J , y por lo cual dichos ingresos fueron determinados en base al método de efectivo.

Por otro lado, en cuanto a los cheques emitidos según lo detallado en el referido informe de fiscalización, el contribuyente ha manifestado en el recurso planteado ante esta Oficina, que se incluyen los cheques 3187 y 4543 emitidos en el año dos mil tres, ante lo cual se procedió a verificar dicho dato, siendo que efectivamente por error se consignó dicho año, por la Administración Tributaria, ya que al analizar las fotocopias de estos incorporadas en el expediente administrativo (folios 58 y 85 del mismo), se observa que estos fueron emitidos en el año dos mil uno, es decir dentro del ejercicio objeto de fiscalización, aspecto que no invalida las actuaciones.

Para concluir, es de hacer notar que ha existido negligencia por parte del contribuyente, al no solicitar dentro del plazo concedido en su momento para controvertir los hechos atribuidos por la Administración Tributaria, una explicación puntual de dicho informe, sin embargo, en el escrito presentado dentro del término de pruebas con fecha veinticinco de abril de dos mil cinco, únicamente se limita el licenciado

a expresar su inconformidad con el mismo en forma general, lo cual no le

permitió a la Administración Tributaria aclarar lo sucedido, razón por lo cual para nada se observa que el informe de auditoría no este motivado y mucho menos que no sea ilustrativo ni explicativo. Lo anterior tiene su fundamento en la sentencia pronunciada por este Tribunal, a las ocho horas treinta minutos del día once de marzo de dos mil cinco, bajo la Referencia N° R0405012TM y en la sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de las doce horas y cinco minutos del treinta de marzo de dos mil cuatro, Ref. 179-C-2000.

4) DE LOS COSTOS Y GASTOS

Alega el apelante, que en el Informe de auditoría consta que uno de los rubros de la actividad económica de su representado lo constituyó la prestación de servicios de construcción, por lo que para ello, requirió de mano de obra, siendo que dentro del término de pruebas concedido dentro del incidente de apelación, presentó copias de planillas que sustentan las erogaciones incurridas para el pago de esa mano de obra, así como documento suscrito por la contadora y el señor

, en calidad de auditor externo; y del señor

; del cual consta una relación de los costos y gastos incurridos durante el ejercicio fiscal de dos mil uno.

Que dentro del término de pruebas en el presente incidente de apelación, se nombró técnico analista tributario a fin de que efectuara análisis a las planillas presentadas por el apelante así como de la demás documentación aportada.

Del análisis efectuado por el técnico, se determinó que a las planillas presentadas por el recurrente, les hace falta la firma de los presuntos trabajadores, así como a los recibos y a las boletas individuales presentadas, lo cual resta validez a las mismas en cuanto a la veracidad de los pagos efectuados, aspecto que se ve confirmado en el hecho de que del cheque de la cuenta corriente del Banco , del cual



presuntamente se efectuaron las erogaciones de salarios, se solicitó la presentación de estados de cuentas bancarios, de los cuales manifestó carecer. Con lo que se puede afirmar que el pago de mano de obra, no se encuentra debidamente soportado.

Por otro lado, en cuanto a los documentos suscritos por el auditor y contador externo, el detalle presentado a esta Instancia totaliza \$219,244.83, sin embargo, a folios 195 del expediente se encuentra agregado detalle por la suma de \$182,778.36, el cual fue presentado a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, con fecha veinticinco de abril de dos mil cinco, aspecto que resulta contradictorio, puesto que ambos documentos están suscritos por el Auditor externo y el Contador del señor [redacted] y por el contribuyente. Por lo que no se puede validar la documentación aportada.

En consecuencia, este Tribunal considera que la documentación presentada no abona a las pretensiones del impetrante, razón por la cual deben ser desestimadas.

5) DE LA NOTIFICACIÓN

El punto a dilucidar se contrae a la alegación del licenciado [redacted], respecto de la ilegalidad de la notificación de la resolución liquidatoria, al no haberse realizado en el lugar señalado por su persona y su representado como lugar para oír notificaciones; ya que había dado cumplimiento a lo estipulado en el artículo 90 del Código Tributario, pero sin especificar como le afecta a su patrocinado o a él mismo la supuesta ilegalidad de la notificación.

La Dirección General desestima dicha alegación, apoyándose en el hecho de que el apoderado no dio pleno cumplimiento a los requisitos señalados en los artículos 90 del Código Tributario y 30 del Reglamento de Aplicación del mismo.

A handwritten signature in dark ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke.

Sobre dicho alegato, este Tribunal considera que dado que el recurso de apelación interpuesto por el licenciado , ha sido presentado dentro del plazo estipulado en el artículo 2 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, se entiende que el contribuyente ha tenido noticia cierta de la resolución, al ejercer su derecho de acción dentro del plazo legal establecido, por lo que en verdad se ha cumplido con la finalidad de la notificación, como es garantizar la oportunidad de ejercer el derecho de reclamación respectivo, no violentándose con ello la finalidad del instituto de la notificación; y aún en el supuesto de que se tuviera por irregular dicha notificación, ésta se habría convalidado puesto que la finalidad de la notificación, que como ya se mencionó, se cumple cuando el contribuyente ejerce su derecho de acción conforme a derecho.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFIRMASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas doce minutos del día veintiocho de abril de dos mil cinco, que determina a cargo del contribuyente , Impuesto sobre la Renta, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil uno, por la cantidad de **CIENTO UN MIL SETECIENTOS NOVENTA Y UN DÓLARES (\$101,791.00)**, y multa por evasión intencional del Impuesto sobre la Renta, por la cantidad de **CINCUENTA MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO DÓLARES CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$50,895.50)**, respecto del ejercicio antes mencionado, ascendiendo el total del impuesto y multa a la cantidad de **CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SEIS DÓLARES CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$152,686.50)**.



Certifíquese esta sentencia y acta de notificación respectiva y remítanse oportunamente a la oficina de origen el Expediente de Impuesto sobre la Renta a nombre de el contribuyente

. NOTIFIQUESE.



LIC. CARLOS MAURICIO VILLACORTA GAVIDIA
PRESIDENTE

LIC. ROMAN CARBALLO
VOCAL

LIC. JOSÉ MAGDALENO MOLINA MARTÍNEZ
VOCAL

LIC. CARLOS ERNESTO TORRES FLORES
VOCAL

LIC. RODOLFO HERNÁN MARTÍNEZ TORRES
VOCAL