



Tribunal de Apelaciones de los
Impuestos Internos y de Aduanas

MINISTERIO DE HACIENDA

GOBIERNO DE

EL SALVADOR

UNÁMONOS PARA CRECER

Inc. C1605024M

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las trece horas del día treinta de septiembre de dos mil dieciséis.

VISTOS en apelación la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día once de abril del año dos mil dieciséis, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, en la cual se resolvió **SANCIONAR** a la aludida impetrante social, según el detalle siguiente: a) de conformidad a lo establecido en el artículo 249 letra b) del Código Tributario, con multa por informar fuera del plazo legal el nombramiento de auditor para emitir el dictamen e informe fiscal, correspondiente al ejercicio impositivo del año dos mil trece, por la cantidad de **DOSCIENTOS VEINTICUATRO DÓLARES DIEZ CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$224.10)**; y b) de conformidad a lo establecido en el artículo 241 letra a) del Código Tributario, con multa por no proporcionar los datos, informes, antecedentes o justificaciones, respecto del ejercicio impositivo del año dos mil trece, por la cantidad de **DOS MIL OCHOCIENTOS OCHO DÓLARES SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$2,808.07)**.

Y CONSIDERANDO:

I.- Que el licenciado -----, quien actúa en calidad de Apoderado General Judicial de -----, que puede abreviarse -----, al interponer Recurso de Apelación expresó no estar de acuerdo con la Resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, por las razones siguientes:

""a) En cuanto a la violación al derecho de audiencia y de defensa como categorías integrantes del debido proceso.

Sobre la naturaleza del derecho consagrado en el inciso 1º del artículo 11 de la Carta Magna, reiterada jurisprudencia de la... Sala de lo Constitucional ha señalado: "Esta disposición constitucional establece lo que se conoce como derecho de audiencia, el cual se

caracteriza, en primer lugar, por ser un derecho, de contenido procesal, instituido como protección efectiva de los demás derechos de los gobernados y, en segundo lugar, es un derecho relacionado indiscutiblemente con las restantes categorías jurídicas subjetivas protegibles constitucionalmente”.

Asimismo, ha señalado que tal de derecho supone dar al demandado y a todos los intervinientes en el proceso, la posibilidad de exponer sus razonamientos y defender sus derechos de manera plena y amplia. Y es que, hacer saber al sujeto contra, quien se pretende en un determinado proceso, la existencia de éste, y facilitarle el ejercicio, de los medios de defensa, constituyen circunstancias ineludibles para el goce irrestricto del derecho de audiencia. Por todo ello, esta Sala ha sostenido repetidamente que existe violación al derecho constitucional, de audiencia cuando el afectado por la decisión estatal no ha tenido la oportunidad real de defensa, privándole un derecho sin el correspondiente proceso, o cuando en el mismo no se cumplen las formalidades esenciales procesales o procedimentales establecidas en las leyes que desarrollan el derecho de audiencia”.

b) En cuanto a la violación al principio antiformalista de los actos administrativos sancionatorios que incide negativamente en el indubio pro administrado que asiste a mi mandante.

Definir el informalismo jurídico es una tarea compleja, en la medida que este término es usado con significados diferentes. En un sentido amplio, el antiformalismo hace referencia a una visión de derecho que se centran en la crítica a los ideales del formalismo jurídico. A diferencia de lo que ocurre con el formalismo centrado en las normas positivas como principio y fin de la fundamentación jurídica, la metodología del antiformalismo descansa en argumento de conveniencia (*policy*) en la interpretación finalista y conflictivita del derecho, sobre la base de considerar que ordenamiento jurídico positivo, es insuficiente para la regulación de la realidad social.

Las ideas antiformalistas surgieron de forma paralela tanto en el derecho anglosajón, como en el derecho continental europeo... En el caso continental europeo la crítica se enfocó en cambio, contra la tradición legocéntrica francesa, según cual la labor creadora del derecho residía exclusivamente en el legislador, quedando para el juez la labor de ser un mero

aplicador del derecho positivo. Como consecuencia más conocida de esta visión, durante mucho años imperó el principio de soberanía parlamentaria, según el cual, todas las leyes emitidas por el congreso, de acuerdo al procedimiento legal establecido, se reputaban constitucionales y estaban fuera de cualquier posibilidad de revisión judicial, o como se denomina en nuestros días, de control constitucional"".

""Es así que la aplicación del derecho no debe ser automática y conllevar irremediables consecuencias contra los justiciables, en este caso... ----- y dado que debe interpretarse, ponderarse y determinar la aplicación del derecho a la luz del principio de proporcionalidad. Y es que, la potestad tributaria, como facultad inherente al Estado para crear unilateralmente tributos exigibles coactivamente, no puede ser omnímoda si no que se encuentra limitada por la propia Constitución. En ese sentido, todo tributo para ser constitucionalmente válido debe respetar no sólo las formas sino también los principios materiales que la misma Constitución establece siendo aplicable tal proporcionalidad a la imposición de multas derivadas de tales tributos, en tanto que lo que interesa a la Administración Tributaria es que se logre el cumplimiento de la materialidad de la obligación, y no aplicar por sí mismo el formalismo por formalismo, aplicando el principio de culpabilidad o presunciones de tal circunstancias"".

""c) En cuanto a la vulneración al derecho de propiedad de mi mandante ocasionado por las infracciones a los conceptos antes apuntados.

Definitivamente, la violación al derecho de audiencia y plena defensa de mi poderdante se ha dado porque habiendo llegado en tiempo el señor... ----- a entregar la documentación requerida, cuya entrega no se efectuó en el acto por la remodelación de la que estaba siendo objeto el local en que se debía entregar lo solicitado,- Actas previas y posteriores al nombramiento del Auditor-, se configura la vulneración alegada por nuestra parte, en tanto que se le está implicando una responsabilidad, sancionatoria de carácter pecuniario, pese a que se le expuso que se le haría un nuevo requerimiento de la información y a que no es responsabilidad alguna de mi mandante el hecho de que no se le haya querido recibir la documentación apuntada por el impedimento de la remodelación que en su oportunidad se efectuaba.

En la misma resolución ahora atacada, la Dirección General... manifiesta que efectivamente se entregó la documentación y que con ello materialmente se cumplió con lo solicitado. Esto significa que la finalidad de lo requerido fue cumplida aún y cuando ello haya sido efectuado, en el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas. Ahora bien, si la finalidad de lo requerido se cumplió, la Administración Tributaria estaría actuando sujeta a principios formalistas, soslayando el principio de proporcionalidad y el in dubio pro administrado que operaban en este caso a favor de mi representada, -----, de modo que sería inconstitucional e ilegítimo el despojo de DOS MIL OCHOCIENTOS OCHO 07/100 DÓLARES del patrimonio de, mi mandante (...)"

II.- Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que la citada apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir Informe de fecha dieciséis de agosto del año dos mil dieciséis, justificando su actuación en los términos siguientes:

““EN CUANTO A LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA COMO CATEGORÍAS INTEGRANTES DEL DEBIDO PROCESO””.

““Respecto de lo manifestado por la impetrante es oportuno señalar que esta Dirección General, con base a... los artículos 10 literal a), 37, 172 inciso segundo, 202 inciso primero literal b), 229 y 260 del Código Tributario, por medio de auto... concedió a la contribuyente... AUDIENCIA POR TRES DIAS Y APERTURA A PRUEBAS POR OCHO DIAS... ENTREGÁNDOLE en dicho acto el INFORME DE INFRACCION... con la finalidad que la impetrante manifestara su conformidad o no respecto del hecho que se le atribuyó en el aludido Informe de Infracción, planteando las alegaciones que pudieran convenir a su derecho o presentando las pruebas idóneas y conducentes que ampararan la razón de su inconformidad””.

““Además, dentro del relacionado auto se REQUIRIÓ expresamente a la impetrante para que dentro de los plazos otorgados en el citado auto subsanará la obligación incumplida... consistente en no proporcionar datos, Informes, antecedentes o justificantes que fueren requeridos por esta Administración Tributaria... respecto del ejercido comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, señalando que la forma de

subsanao dicho incumplimiento era presentando dentro de los plazos otorgados en el auto de audiencia y apertura a pruebas, la certificación de los folios del libro de Actas de Junta General de Accionistas, donde fue registrada, el Acta Número veintidós, de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, donde consta el nombramiento de auditor... nombrado para dictaminar el ejercicio impositivo (...)"

"Debiendo advertirse Honorable Tribunal, que dentro de los plazos legales concedidos a la impetrante ejerció su derecho de audiencia... al presentar escrito a esta Dirección General, el día veintiséis de enero de dos mil dieciséis... presentando únicamente la prueba requerida consistente en fotocopia certificada por notario del folio de libro de actas de Junta General de Accionistas donde fue registrada el Acta Número Veintidós de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, donde consta el nombramiento del Auditor... para dictaminar el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece.

Asimismo, vencido el plazo concedido para la aportación de pruebas la recurrente, no hizo uso del derecho de contradicción... al no presentar pruebas de ninguna naturaleza que fueren idóneas y conducentes y que con ellas desvirtuará los incumplimientos señalados en el Informe de Infracción... de lo anteriormente expuesto se concluye que esta Oficina garante de los derechos y garantías de los administrados y del debido proceso concedió las oportunidades procesales de audiencia y defensa a la contribuyente... etapas procesales de las cuales la impetrante tuvo conocimiento pleno e hizo uso durante la audiencia quedando de esta manera desvirtuado lo alegado por la impetrante.

EN CUANTO A LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO ANTIFORMALISTA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS SANCIONATORIOS QUE INCIDEN EN EL IN DUBIO PRO ADMINISTRADO QUE LE ASISTE"

"Respecto al alegado violentamiento a la presunción de inocencia... esta Administración Tributaria previo a emitir opinión al respecto, considera importante mencionar:

“Este principio, tiene su base legal en el artículo 12 inciso primero de la Constitución de la República (...)”.

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

Ahora, volviendo al caso en referencia, tal como ya quedó establecido en párrafos precedentes esta Dirección General concedió oportunidades para que la sociedad recurrente ejerciera su derecho de Defensa y Audiencia, otorgándole una participación activa en la investigación... a efecto de que presentase todos los argumentos y pruebas para desvirtuar el contenido del Informe de Infracción... por lo que se garantizaron dichos derechos y se respetó el debido proceso. De lo anterior se colige, que no existe transgresión a la presunción de inocencia, en razón de que los señalamientos realizados por esta Administración Tributaria, no fueron determinados de una manera irrefutable, por el contrario las multas impuestas no son más que el resultado de los incumplimientos que se le dio a conocer en el contenido del Informe de Infracción... sin que la impetrante se manifestara sobre este punto.

En consecuencia, las actuaciones de esta Dirección General se sustentaron en el ordenamiento jurídico vigente, supeditando esta Oficina su actuación al Código Tributario, garantizando plenamente a la apelante social el ejercicio de sus derechos de audiencia y de defensa... afirmando que, en ningún momento las actuaciones de la Administración Tributaria fueron encaminadas a violentar el Principio de Inocencia, sino por el contrario, el hecho que el procedimiento administrativo culminara con una resolución definitiva emitida por esta Oficina... fortaleció aún más tal afirmación, ya que tal providencia se configura como la etapa procesal final de todo procedimiento administrativo, dentro del cual se respetaron los derechos y garantías procesales y constitucionales de la impetrante, garantizando así la seguridad jurídica que los actos administrativos deben ostentar, observándose las formalidades en el Informe de Infracción, el cual fue emitido conforme a las leyes vigentes y al incumplimiento efectuado por la ahora apelante. En consecuencia, lo alegado por la apelante social no tiene fundamento legal, ya que de conformidad con los procedimientos efectuados... se procedió a la imposición de sanciones pertinentes, sin que en ningún

momento esta Oficina haya pretendido discrecionalmente afectar su patrimonio o capital contable... sino por el contrario se demostró fehacientemente la acreditación de la sanción por el incumplimiento... al artículo 120 del mismo Código se impuso la sanción conforme el artículo 241 literal a) donde se le aplicó la atenuante del treinta por ciento... en tal sentido tampoco ha existido violación al Principio de Proporcionalidad, pues las sanciones han sido impuestas conforme al ordenamiento jurídico aplicable.

EN CUANTO A LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE PROPIEDAD OCASIONADO POR LAS INFRACCIONES A LOS CONCEPTOS ANTES APUNTADOS^{**}.**

^{****}De lo expuesto por la impetrante es necesario señalar que el artículo 120 inciso primero del Código Tributario, establece que los sujetos pasivos tienen la obligación de proporcionar a esta Administración Tributaria por los medios, forma y bajo las especificaciones que esta les indique la información, documentación, datos, explicaciones, antecedentes o justificaciones que les solicite... por lo anterior consta en el expediente respectivo... mediante auto... proveído a las ocho horas veinte minutos del día veintiséis de octubre de dos mil quince, se le requirió que proporcionara certificación de los folios del libro de actas de Junta General Ordinaria de Accionistas donde fue registrada el Acta Número veintidós de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, donde consta el nombramiento del auditor... para dictaminar el ejercicio... dos mil trece... concediéndole un plazo de tres días hábiles el cual vencía el día tres de noviembre de dos mil quince, sin embargo a la fecha del Informe de Infracción no fueron proporcionados por la recurrente infringiendo... el artículo 120 del Código Tributario, por lo que, en atención al principio de Verdad Material... esta Oficina ha comprobado el incumplimiento por el que fue sancionada la recurrente, y tal como ya fue ampliamente detallado en justificaciones anteriores... a la impetrante se le otorgaron y respetaron los derechos constitucionales y procesales de audiencia y apertura a pruebas, habiendo tenido la impetrante la oportunidad de hacer uso de ambas etapas, no obstante, la recurrente únicamente hizo uso de la etapa de audiencia, quedando de esta manera nuevamente demostrada la legalidad de las actuaciones de esta Administración Tributaria.

Ahora bien, en cuanto a la violación del Principio de Proporcionalidad... es oportuno hacer referencia a que el citado Principio constituye un principio que ilustra la función tributaria, en el sentido de que de acuerdo al mismo, no se impondrán a los contribuyentes

cargas tributarias, sino en atención a su capacidad contributiva, con el objeto de que se contribuya a los fines sociales del Estado (...)"

"Consecuentemente, en razón de lo anteriormente expuesto, se concluye que no se está afectando el Derecho de Propiedad de la recurrente... sino que únicamente se procedió a exigir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y debido a dicho incumplimiento se hizo acreedora de una sanción mediante los parámetros y sanción pecuniaria que legalmente corresponde y en atención a la aptitud económico social de la recurrente, de manera tal que no se afectó de manera desmedida o injustificada su patrimonio... en tal sentido... la inconforme de ninguna manera estaba sujeta a procedimientos que lindaran con la arbitrariedad, sino que éstos fueron congruentes con los principios jurídicos fundamentales de los cuales no se puede prescindir (...)"

"Por lo antes expuesto, esta Administración Tributaria, estima que los argumentos vertidos por la impetrante resultan improcedentes, ya que esta Oficina actuó de conformidad a lo estipulado por el principio de proporcionalidad, puesto que las actuaciones... fueron encaminadas a establecer la auténtica situación tributaria de la inconforme (...)"

III.- Que este Tribunal proveyó auto de las nueve horas cinco minutos del día diecinueve de agosto del año dos mil dieciséis, mediante el cual se abrió a pruebas el presente Recurso de Apelación, derecho del cual hizo uso la impetrante social, por medio de argumentos de mera legalidad y una prueba testimonial la cual fuera declarada inadmisibile. Posteriormente, este Tribunal mediante auto de las trece horas veinticinco minutos del día siete de septiembre del año dos mil dieciséis, mandó oír en alegaciones finales a la apelante social, derecho del cual utilizó por medio de escrito, quedando el presente Recurso de Apelación en estado de dictar sentencia.

IV.- Que de lo expuesto por la parte recurrente y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante denominada Dirección General o Administración Tributaria, este Tribunal se pronuncia de la siguiente manera:

1. DE LA MULTA POR INFORMAR EL NOMBRAMIENTO DE AUDITOR PARA DICTAMINARSE FISCALMENTE FUERA DEL PLAZO LEGAL.

De la lectura del escrito de interposición del Recurso de Apelación, así como de las oportunidades procesales de apertura a pruebas y alegaciones finales, se advierte que la recurrente social se ha limitado a solicitar la revocatoria de la multa por Informar el Nombramiento de Auditor para dictaminarse fiscalmente fuera del plazo legal, de conformidad con en el artículo 249 letra b) del Código Tributario, respecto del ejercicio tributario comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, sin expresar argumento alguno en el cual sustente dicha revocatoria.

En virtud de lo anterior y del análisis del Expediente Administrativo respectivo se evidencia que la Dirección General sancionó a la recurrente social conforme a derecho, razón por la cual es procedente confirmar de la Resolución objeto de cuestionamiento respecto de la referida multa.

2. RESPECTO DE LA MULTA POR NO PROPORCIONAR LOS DATOS, INFORMES, ANTECEDENTES O JUSTIFICACIONES REQUERIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La Dirección General estableció que la recurrente social no cumplió con la obligación de proporcionar la información, documentación, datos, explicaciones, antecedentes o justificaciones correspondientes al año dos mil trece, que fueron requeridos por la Administración Tributaria mediante el auto con referencia 10103-NEX-458-2015, de fecha veintiséis de octubre del año dos mil quince, para lo cual se le concedió un plazo de tres días hábiles el cual vencía el día tres de noviembre del año dos mil quince, ya que vencido dicho plazo la recurrente social no proporcionó la información requerida consistente en la certificación de los folios del Libro de actas de Junta General Ordinaria de Accionistas de la referida sociedad, donde fue registrada el Acta Número Veintidós de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, en la cual consta el Auditor nombrado para dictaminar el ejercicio del año dos mil trece, infringiendo lo dispuesto en el artículo 120 inciso primero del Código Tributario, incumplimiento que es sancionado conforme a lo establecido en el artículo 241 letra a) del citado Código.

Asimismo, es oportuno advertir que al haber subsanado la apelante social el incumplimiento señalado en el Informe de Infracción dentro de los plazos de la Etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas señalados por la Oficina Fiscalizadora, la sanción se atenuó

en un treinta por ciento (30%) de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 261 número 2) del Código Tributario.

La sociedad apelante expresó su inconformidad con la imposición de la multa por no proporcionar los datos, informes, antecedentes o justificaciones requeridos por la Administración Tributaria debido a las siguientes razones:

A) En cuanto a la violación de los Derechos de Audiencia y de Defensa.

Con relación a este punto, la recurrente social en el escrito de alegaciones finales expresa: *““Definitivamente, la violación al derecho de audiencia y plena defensa... se ha dado porque habiendo llegado en tiempo... ha entregar la documentación requerida- Acta de Nombramiento de Auditor Fiscal, con sus folios anterior y posterior-, su recepción no se efectuó en el acto por la remodelación de la que estaba siendo objeto el local en que se debía entregar lo solicitado.... no es responsabilidad alguna de mi mandante el hecho de que no se le haya querido recibir la documentación apuntada por el impedimento de la remodelación que en su oportunidad se efectuaba. La violación se concreta en que nunca se le solicitó explicación formal en que pudiera alegar tales hechos”“”*.

Sobre lo alegado, este Tribunal a los efectos establecer la procedencia o no de las violaciones alegadas analizó del Expediente Administrativo correspondiente constatando lo siguiente:

a) Que a folios 17 y 18 del Expediente Administrativo, consta Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas del día doce de enero del año dos mil dieciséis, a través del cual se le hace saber a la sociedad apelante los resultados del Informe de Infracción de fecha once de enero del año dos mil dieciséis y se le otorga un plazo de tres días a la apelante social para que mostrara su conformidad o no, con los hechos constitutivos de infracción, así como también se le concede un plazo de ocho días a los efectos de que aportara aquellas pruebas que fueran idóneas y conducentes que ampararan la razón de su inconformidad.

En el citado auto de audiencia, la Dirección General expresa lo siguiente: *““**CONCÉDESE AUDIENCIA** a la sociedad contribuyente... para que dentro del plazo de **TRES DÍAS**... se manifieste de considerarlo pertinente... sobre la conformidad o no con*

relación a los hechos constitutivos de infracción que constan en el Informe de Infracción de fecha once de enero de dos mil dieciséis... Informe de Infracción mediante el cual en la conclusión se resumen cada uno de los incumplimientos determinados por esta Dirección General, mismos que se amplían en los apartados respectivos del citado Informe, producto de lo cual se ha determinado lo siguiente... **2. No proporcionar los datos, informes, antecedentes o justificaciones que sean requeridos por la Administración Tributaria sobre hechos que esté obligado a conocer... circunstancia relacionada en el apartado "DEL REQUERIMIENTO EFECTUADO" del citado Informe de Infracción**, y a la fecha aún no ha sido atendido dicho requerimiento, incumplimiento que es sancionado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 literal a) del citado Código Tributario. **ÁBRENSE A PRUEBAS** las presentes diligencias por el plazo de **OCHO DÍAS**... a efecto de que aporte en dicho lapso, mediante escrito, aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad... En caso que la referida sociedad contribuyente subsane el incumplimiento antes citado... deberá presentar en la Sección de Incumplimientos Tributarios... el referido escrito, debidamente recepcionado por la Oficina encargada de tal gestión en esta Dirección General, demostrando así que se subsanó el incumplimiento antes descrito"" (Énfasis agregado).

b) Que la recurrente social en atención a las oportunidades procesales de audiencia y apertura a pruebas concedidas, y específicamente respecto del incumplimiento antes relacionado, el día dos de febrero del año dos mil dieciséis presentó escrito ante la Dirección General por medio del cual, como la misma sociedad recurrente lo afirma en el relacionado escrito, remite: ""Fotocopia certificada por notario del folio del libro de actas de Junta General de Accionistas donde fue registrada el Acta Número Veintidós, de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, donde consta el nombramiento del Auditor -----, nombrado para dictaminar el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece"", sin expresar argumento alguno que mostrara su conformidad o no, con los hechos constitutivos de infracción.

c) Que en acápite ""**DEL AUTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS**"" (romano VII) de la Resolución objeto de alzada, se lee lo siguiente: ""Que dentro del plazo concedido para la audiencia la contribuyente social... ejerció el derecho de defensa conferido en esta etapa procedimental... al presentar escrito a esta Dirección

General, el día veintiséis de enero de dos mil dieciséis... presentando únicamente la prueba requerida consistente en fotocopia certificada por notario del folio del libro de actas de Junta General de Accionistas donde fue registrada el Acta Número Veintidós de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, donde consta el nombramiento del Auditor... Asimismo, vencido el plazo concedido para la aportación de pruebas la contribuyente social... no hizo uso del derecho de contradicción... al no presentar pruebas de ninguna naturaleza que fueren idóneas y conducentes y que con ellas desvirtuara los incumplimientos señalados en el Informe de Infracción'''' (El subrayado es nuestro).

Asimismo, en el apartado **''''DEL ESCRITO PRESENTADO EN LA ETAPA DE AUDIENCIA Y LA PRUEBA PRESENTADA''''**, consta la valoración de la prueba presentada por la recurrente social.

Expuesto lo anterior, este Tribunal concluye que la recurrente social contó con las oportunidades procesales de audiencia y apertura a pruebas para ejercer sus derechos de reclamación y de defensa, limitándose en la etapa de audiencia únicamente a presentar ante la Dirección General, el día veintiséis de enero de dos mil dieciséis, la prueba requerida consistente en fotocopia certificada por notario del folio del Libro de Actas de Junta General de Accionistas donde fue registrada el Acta Número Veintidós de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, donde consta el Auditor nombrado para dictaminar el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, sin expresar y mucho menos aportar pruebas que sustentaran su afirmación consistente en que la documentación requerida la aportó en tiempo pero la Administración Tributaria no la quiso recibir debido a la remodelación de la que estaba siendo objeto el local en que se debía entregar lo solicitado.

Por consiguiente, este Tribunal no puede aceptar lo argumentado por la impetrante social, de que no se le confirió la oportunidad para explicar las razones que le llevaron a incurrir en el incumplimiento atribuido, también se verifica el cumplimiento de la legalidad en lo actuado por la Dirección General, y se reconoce que al concederse audiencia a la apelante social, se ofreció la oportunidad legal de expresar y aportar pruebas que sustentaran su afirmación, por lo que se desestiman las violaciones alegadas por la impetrante social respecto a este punto.

B) Respetto de la violación al Principio Antiformalista de los Actos Administrativos y al Principio de Proporcionalidad.

Argumenta la recurrente social en la etapa de alegaciones finales, que la Dirección General al conferirle un plazo de tres días para presentar la información requerida consistente en la certificación de los folios del Libro de Actas de Junta General de Accionistas donde fue registrada el Acta Número Veintidós de fecha veintiuno de mayo de dos mil trece, en la cual consta el Auditor nombrado para dictaminar el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, cuando no existe un plazo legalmente previsto para cumplir dicha obligación y no respetarle su derecho a la Presunción de Inocencia ha vulnerado el Principio Antiformalista de los Actos Administrativos.

La afirmación de la recurrente social que la Dirección General ha violado el Principio Antiformalista de los Actos Administrativos al concederle un plazo de tres días cuando no existe un plazo legalmente previsto para presentar la información requerida por la Administración Tributaria, la sustenta en el hecho de que en ninguno de los artículos 120, 173 letras a), f) y h), y 241 letra a) del Código Tributario se establece un plazo específico para la presentación de la información requerida.

En ese sentido, este ente contralor respecto a este punto advierte que las actividades y funciones de la Administración Pública se encuentran reguladas por el ordenamiento jurídico, el cual otorga dos tipos de potestades administrativas, las regladas y las discrecionales.

La potestad reglada, es aquella que como su nombre lo indica, se encuentra reglada o regulada por el ordenamiento jurídico, en consecuencia es la misma ley la que determina, la autoridad, momento y forma para actuar, por lo que este tipo de potestad no admite valoración subjetiva por parte de la Administración Tributaria para proceder; en cuanto a la potestad discrecional, al contrario de la potestad reglada, esta si otorga un margen de subjetividad por parte de la autoridad, ejerciendo sus facultades en casos concretos, sin embargo es preciso recalcar que ese grado de discrecionalidad que posee la autoridad dentro de las potestades discrecionales, no es una potestad extralegal, más bien es una facultad que le confiere el ordenamiento jurídico para desempeñar determinada función.

Asimismo es preciso hacer una distinción entre los términos Discrecionalidad y Arbitrariedad, los cuales son muy diferentes, para ello Guillermo Cabanellas de Torres en su Diccionario de Ciencias Jurídicas define a la Discrecionalidad como: *"" Con discreción, dentro de la libertad y sensatez. La facultad que no se halla sujeta a reglas concretas en su ejercicio; sino que se encomienda al buen criterio de un organismo, autoridad o jefe""* (Página 330), en cuanto a Arbitrariedad la delimita como: *"" Acto, conducta, proceder contrario a lo justo, razonable o legal, inspirado solo por voluntad, el capricho o propósito maligno""* (Página 84).

De lo anterior, se debe entender que la discrecionalidad es el ejercicio de una potestad que posibilita a la Administración una estimación subjetiva para obtener diferentes soluciones, siempre y cuando respetando la ley, así como la finalidad pública de la utilidad o interés general; en cambio la Arbitrariedad está en contra de principios constitucionales como la seguridad pública, imposibilitando al administrado para actuar libremente por el temor de ser sancionado al libre albedrío de la autoridad.

En ese sentido, la potestad discrecional utilizada por la Dirección General en cuanto al plazo que le fue otorgado a la impetrante social en el requerimiento efectuado se encuentra acorde al cumplimiento de las funciones y atribuciones que le son conferidas por ley, no debiendo perder de vista la importancia dentro del procedimiento administrativo del factor tiempo, por cuanto en esa dinámica todas las sucesivas actuaciones de interesados y agentes públicos son realizadas y dirigidas a la obtención de la decisión administrativa, dentro del marco señalado por los principios de celeridad y eficacia.

Como bien lo señala la Dirección General, al tratarse de plazos no reglados la sociedad apelante bien pudo haber justificado la no disponibilidad de la información o documentación requerida, para lo cual hubiese gozado de un nuevo plazo, sin embargo, mostró una actitud pasiva a colaborar con la investigación llevada a cabo por la Oficina Tributaria; lo que no inhibió a dicha oficina de brindar un nuevo plazo, todo con el fin de que el sujeto pasivo proporcionara la información y documentación requerida; siendo que la apelante social desde la notificación del requerimiento hasta la emisión del Informe de Infracción de fecha once de enero del año dos mil dieciséis, contó con un plazo de cuarenta

y seis días hábiles para proporcionar la información, sin embargo no lo hizo, lo que dio paso a la configuración del incumplimiento conforme a lo dispuesto en los artículos 120 inciso primero y 173 letras a), f) y h) ambos del Código Tributario. En consecuencia, lo expuesto por la apelante social carece de sustento legal no siendo procedente la violación alegada.

Lo anterior en lo pertinente es conforme con criterio de sentencias pronunciadas por este Tribunal, a las ocho horas treinta minutos del día veintiuno de diciembre del año dos mil doce, con referencia C1201004M, y a las diez horas treinta minutos del día treinta de mayo del año dos mil trece, con referencia C1112013M.

Sobre la alegada violación a la Presunción de Inocencia, respecto de la infracción por no proporcionar los datos, informes, antecedentes o justificaciones requeridos por la Administración Tributaria, cometida por la apelante social, el artículo 12 de nuestra constitución establece: *“toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa”*.

En lo medular la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha señalado en sentencia de las diez horas treinta minutos del veintidós de abril del año dos mil nueve, con referencia 195-2005, lo siguiente:

*“(...) La presunción de inocencia es un principio plenamente aplicable en el campo de las infracciones y sanciones administrativas; se constituye como una presunción iuris tantum, que exige que toda acusación sea acreditada con la prueba de los hechos en que se fundamenta. Tal garantía constitucional en materia administrativa, acompaña a quien se le imputa la comisión de una falta o infracción, en tanto no exista una sentencia condenatoria firme que establezca su culpabilidad. **La simple instrucción de una causa no constituye una infracción a dicha garantía, pues en la misma se dota al individuo de todas las herramientas para ejercitar su defensa y probar su estado de inocencia (...)**”*
(Énfasis agregado).

Sobre lo anterior, este Tribunal advierte que en el presente caso la imposición de la sanción se ha establecido mediante la Resolución administrativa de las ocho horas del día

once de abril del año dos mil dieciséis, misma que ostenta la calidad de ser recurrible de acuerdo a lo establecido en los artículos 188 del Código Tributario y 7 de la Ley de Organización y Funcionamiento de este Tribunal.

Para el caso de mérito, la interposición del Recurso de Apelación ante este Tribunal, el día dieciocho de mayo del año dos mil dieciséis, evidencia el pleno ejercicio de su derecho Defensa, lo que salvaguarda el Principio de Presunción de Inocencia, puesto que la dilatación de alcanzar un estado de firmeza de la resolución administrativa impide la exigibilidad de la multa impuesta, la cual mantendrá su condición, si la apelante social de acuerdo a sus intereses, todavía hiciera uso de sus derechos mediante interposición de demanda ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, dentro del plazo legal.

Conforme los anteriores razonamientos y disposiciones legales citadas, se refleja que su condición de inocente no se ve atropellada por el hecho de emitirse la resolución donde se le ha impuesto una sanción, la cual aún es objeto de discusión ante este Tribunal, de modo que la firmeza, liquidez y exigibilidad de una deuda no sucede mientras hayan a su disposición herramientas procedimentales de las que el contribuyente haga uso para reclamar su derecho de inocencia y defensa; en ese sentido su derecho de ser inocente se encuentra incólume. Este Tribunal comparte lo expuesto por la Administración Tributaria, en el sentido que la recurrente no cumplió con la obligación de proporcionar la información, documentación, datos, explicaciones, antecedentes o justificaciones correspondientes al año dos mil trece, que fueron requeridos por la Administración Tributaria.

Por consiguiente, carece de fundamento legal lo esgrimido a este respecto por la apelante social, debiendo entonces confirmarse la Resolución Sancionadora venida en apelación, criterio este el cual es congruente con lo establecido en sentencia dictada por este Tribunal, a las once horas treinta minutos del día veintinueve de abril del año dos mil dieciséis, con referencia C1512013M.

En vista de todo lo anterior, se estima que no existe vulneración alguna al Principio Antiformalista de los Actos Administrativos en el actuar de la Dirección General, en consecuencia debe desestimarse el presente punto de agravio, siendo procedente confirmar la multa impuesta.

Por otra parte, la recurrente social en el presente punto también argumenta la violación del Principio de Proporcionalidad al afirmar que: *“si la finalidad de lo requerido se cumplió, al imponer... la sanción... la Administración Tributaria estaría actuando sujeta a principios formalistas, soslayando el principio de proporcionalidad”*.

Al respecto este Tribunal advierte que el Principio de Proporcionalidad, según el artículo 3 letra e) del inciso primero e inciso sexto del Código Tributario se circunscribe a que los actos proveídos por la Administración Tributaria, deben ser: *“cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar”*. El principio citado conlleva entonces, a que las intervenciones de la Administración Tributaria que incidan en la esfera jurídica de los particulares, deben ser acordes a los fines que se persigan, es decir, vinculadas y dirigidas a verificar el efectivo cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, de las obligaciones – *sustantivas y formales*– que al efecto les impone la normativa tributaria.

Desde la óptica de la potestad sancionadora de la Administración Pública, el Principio de Proporcionalidad no es más que la debida adecuación entre el hecho constitutivo de la infracción y la sanción aplicada, lo que conlleva un límite a la actuación represiva del Estado, ya que como señalan José Gargerí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez en su obra *“El Procedimiento Administrativo Sancionador”* (Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, Volumen I, páginas 121 y 122), ésta *“únicamente podrá ser llevada a la Práctica cuando resulte estrictamente necesaria, idónea y proporcionada para obtener los objetivos perseguidos por la misma, de forma que cuando los fines buscados con su adopción puedan ser conseguidos a través de alternativas manifiestamente menos gravosas, habrá de imponerse la utilización de estas últimas”*.

Consecuentemente, para el caso de la infracción señalada en el artículo 241 letra a) del Código Tributario, por el incumplimiento a la obligación formal contenida en el artículo 120 inciso primero del citado Código, esa adecuación necesaria entre la gravedad del hecho ilícito y la sanción correspondiente, no es algo que dependa del arbitrio de la Administración Tributaria, sino que es un aspecto ya establecido de forma clara por el legislador, al estipular

para cada una de las infracciones en comento su respectiva sanción, de acuerdo a la gravedad que representan para la normativa tributaria los citados incumplimientos, sin que se establezcan alternativas en cuanto al monto o tipo de sanción a aplicar, sujetas a discrecionalidad de la Dirección General.

Tomando en consideración lo expuesto, se estima que la Administración Tributaria, no ha incurrido en violación al Principio de Proporcionalidad, ya que la infracción y sanción que ahora se discuten se encuentra plenamente tipificada en el citado Código, siendo así que no ha sido al azar o a discrecionalidad de la Administración Tributaria la imposición de la misma, ya que previamente se establece en nuestra legislación los supuestos de la infracción y la sanción correspondiente al caso concreto; siendo el deber del legislador establecer los parámetros bajo los cuales se impondrán las sanciones en razón de la gravedad de la infracción cometida por la recurrente social, respetando los derechos constitucionales, actuando en el marco de legalidad preestablecido, y no existiendo de tal manera vulneración alguna del Principio de Proporcionalidad alegado por la apelante social, pues los actos realizados por la Dirección General se enmarcan en el ámbito de aplicación que nuestra normativa tributaria le concede, por lo que se desestima el alegato planteado por la recurrente social. Lo antes expuesto es en lo pertinente conforme a criterio precedente emitido por este Tribunal, a las ocho horas del día veintiséis de julio del año dos mil dieciséis con referencia C16040008M.

C) En cuanto a la violación al Derecho de Propiedad.

La apelante social alega en el escrito de interposición del Recurso de Apelación, vulneración del Derecho de Propiedad, por cuanto la Dirección General de Impuestos Internos pretende privarla de la cantidad de DOS MIL OCHOCIENTOS OCHO DÓLARES SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$2,808.07).

Previo al pronunciamiento del caso, este Tribunal tiene a bien señalar:

Que el derecho de propiedad establecido en el artículo 2 de la Constitución de la Republica consiste *“en la facultad que tiene una persona para disponer libremente de sus bienes, en el uso, goce y disfrute, sin ninguna limitación que no sea generada o devenida por*

la Constitución o la ley... debe reconocerse que cualquier acto privativo de ella, sin proceso previo, estaría afectado... de inconstitucional."" (Sentencia de Amparo proveída por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia con referencia 992-2003 de fecha diez de septiembre del año dos mil cinco).

De lo anterior, este Tribunal considera que la Dirección General de Impuestos Internos, no ha soslayado tal derecho ya que mediante Resolución Sancionadora determinó el cometimiento de la infracción al incumplir lo dispuesto en el artículo 120 inciso primero del Código Tributario, que implicó la imposición de la sanción respectiva contenida en el artículo 241 letra a) del citado Código, todo ello como resultado del procedimiento descrito en el apartado ""**DE LA OBLIGACIÓN DE PROPORCIONAR O SUMINISTRAR LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN REQUERIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**"" , de la Resolución objeto de cuestionamiento, aplicando de manera correcta el Principio de Reserva de Ley, denominado Principio de Legalidad, en virtud del cual la Administración debe actuar sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice el ordenamiento de la materia; de ahí, que la Dirección General ha sido una garantista del Principio de Legalidad al imponer la correspondiente sanción conforme a derecho se refiere, sin que con ello se esté violentando el Derecho de Propiedad de la sociedad recurrente.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFÍRMASE** en todas sus partes la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día once de abril del año dos mil dieciséis, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, por los conceptos y montos citados al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Devuélvase el Expediente Administrativo que contiene las diligencias, a nombre de -----, que puede abreviarse -----, a la oficina de su origen.
NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES

**VOCAL QUE LA SUSCRIBEN ---YAGE.---R. HUEZO.---R. CARBALLO.---C. E.
TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----