

---

**Inc. R1105003TM**

**BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:**

San Salvador, a las nueve horas cuarenta minutos del día veinte de febrero del año dos mil doce.

**VISTOS** en apelación la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día seis de abril del año dos mil once, a nombre del contribuyente -----, mediante la cual se resolvió: **1) DETERMINAR** a cargo del mencionado contribuyente, la cantidad de **CUARENTA Y CUATRO MIL CIENTO VEINTITRÉS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CINCUENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$44,123.56)**, en concepto de impuesto sobre la renta a pagar, respecto del ejercicio impositivo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil ocho; y **2) SANCIONAR** al referido contribuyente, con la cantidad total de **VEINTISÉIS MIL CIENTO OCHENTA Y CUATRO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON TREINTA Y SIETECENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$26.184.37)**, en concepto de multas cometidas a la Ley de Impuesto sobre la Renta y al Código Tributario, según el detalle siguiente: **a)** Evasión Intencional del impuesto respecto del ejercicio impositivo del año dos mil ocho, por la suma de **VEINTIDÓS MIL SESENTA Y UN DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA Y OCHOCENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$22,061.78)**; **b)** Omitir llevar registros de contabilidad, respecto de los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre del año dos mil ocho, por la cantidad de **SETECIENTOS SESENTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON VEINTECENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$769.20)**; **c)** Omitir llevar registro de control de inventarios, respecto de los períodos tributarios comprendidos de mayo a diciembre del año dos mil ocho, por la cantidad de **UN MIL SETECIENTOS TREINTA DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SETENTA CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS**

UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,730.70); **d)** No enterar el anticipo del impuesto sobre la renta, correspondiente al uno punto cinco por ciento (1.5%), respecto de los períodos mensuales comprendidos de abril a diciembre del año dos mil ocho, por la cantidad total de UN MIL SEISCIENTOS VEINTE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON SESENTA Y NUEVECENAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$1,620.69); y **e)** No informar a la Administración Tributaria el extravío de documentos del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, dentro del plazo legal establecido, por la cantidad de DOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$2.00).

**Y CONSIDERANDO:**

**I.-**Que el señor -----, actuando en su calidad personal, expresó no estar de acuerdo con la resolución emitida por las siguientes razones:

**""""RAZONES DE HECHO**

Al examinar el informe de infracción se puede apreciar que en efecto la actividad económica de que realizo consiste principalmente en la fabricación y venta de calzado, que es desarrollada en su establecimiento situado en Residenciales -----, donde se hace referencia a la documentación que sirvió de base para realizar el estudio ordenado y que entregó toda la documentación requerida excepto el sistema de contabilidad formal, cuando se inicio este proceso de auditoría el contador el señor ----- tenía en su poder toda la información, la cual se le solicito en varias ocasiones y fue imposible que la proporcionara, inclusive el señor ----- auditor de la D.G.I.I. me acompañó en varias ocasiones a la oficina del señor ----- para que verificara por su propia cuenta, solamente le logramos dejar recados. Posteriormente me envió con otra persona la documentación relacionada con el IVA, con la que se levantó la auditoria. La información relacionada con la contabilidad no la envió. Después de algún tiempo y con un poco de presión de mi abogado el señor ----- me entregó la información contable. Quiero informar

también que se está por iniciar una demanda ante la fiscalía al señor ----- ya que tomo el dinero del Anticipo a Cuenta del ejercicio 2008.

Este señalamiento abarca la mayor parte de la resolución impugnada, en un esfuerzo pobre, carente de ética y poco técnico de arrancar una valiosa parte de mi patrimonio que con tanto esfuerzo nos ha costado realizar.

Ante la auditoría, lo ocurrido en realidad, es sólo que, por una deficiencia de orden administrativo contable, dado que fue imposible ubicar al contador en esa época tal como se describieron los sucesos anteriormente, aunque sí es reconstruible a partir de los documentos de compra y venta de los productos. Consecuentemente, durante los términos concedidos en la etapa procesal de audiencia y apertura a pruebas ante la D.G.I.I., se solicitó que asignaran un técnico contable y uno jurídico y se realizara de nuevo la auditoria a fin de garantizar que no exista ningún sesgo y prejuicio ya que el Auditor designado por la D.G.I.I. el señor ----- cuando inicio el proceso de auditoría él se ofreció como contador para arreglar el problema que se tenía, pero le manifesté que ya había contratado a alguien. Según el artículo 29 del Código Tributario el personal de la Administración está imposibilitado a llevar contabilidad o a dar asesoría tributaria. En numerosas ocasiones me mencionó la cantidad de \$12,000.00 para sanear el problema a lo que yo no accedí. En el mes de marzo de dos mil diez llego a decirme si yo tenía una casa que le arrendara porque tenía problemas donde vivía, le dije que tenía una casa que era donde vivía mi hija y que ella la había desocupado. Se le alquilo la casa en \$125.00 mensuales ubicada en Residencial ----- y además le dije que no era conveniente que tratara con mi persona sino que se entendiera con mi ex esposa la señora -----, el señor ----- vivió desde el veinte de marzo al seis de noviembre de dos mil diez sin cancelar ningún mes y además me dejo la casa en malas condiciones. Este señor llegaba a mi negocio en una forma desesperada preguntándome si yo conocía a personas que prestaran dinero, así fue como lo lleve a presentarlo con dos personas las cuales no le prestaron dinero, porque estas personas querían que yo me hiciera responsable de la deuda y yo no acepte. Tanta fue la insistencia del señor ----- que le preste \$200.00 el once de junio de dos mi

diez, con cheque # 645 de la cuenta corriente de mi propiedad número... este cheque fue cambiado por el señor ----- el doce de junio de dos mil diez... Lo anterior me permite solicitar desde ya, que ese Honorable Tribunal nombre perito para que efectúe un análisis serio y libre de vicios de la documentación y los registros reconstruidos y a partir de la documentación fidedigna se llegue a la verdad material de los hechos.

Oportunamente, en la etapa de audiencia y apertura a pruebas ante la Dirección General de Impuestos Internos, solicitamos se nombrara una nueva auditoría ya que por las argumentaciones antes descritas (...)''''''

''''''El agravante de la no aceptación de la prueba aportada, y no verificada *in situ*, conlleva a que la Dirección General ni siquiera dio oportunidad a considerar la atenuante conforme al artículo 261 del Código Tributario, pues se está tratando con abuso al *iusimperium* y *iuspuniendi* del estado.

### **RAZONES DE DERECHO**

Al examinar las justificaciones vertidas en el informe de auditoría, retomadas en la resolución impugnada, se puede advertir la violación de principios y derechos como se expresa a continuación:

### **VERDAD MATERIAL**

Principio contenido en el artículo 3 del Código Tributario, referido a que las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos.

En este contexto, la actuación de la Administración Tributaria, realizada por medio de su auditor, es contraria a lo regido por el citado principio, ya que lo actuado por el auditor designado por la D.G.I.I. fue en una forma arbitraria tratando de intimidar al contribuyente, no fue objetivo ya que no considero ciertos costos, gastos y que los ingresos los aumento porque considero los fletes y seguros que son

únicamente para efecto de trámites de aduana, cuando en su oportunidad se justificó como estaban estos documentos, el ligero análisis de las razones expresadas en la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, dejó de lado la solicitud de realizar un estudio libre de vicios.

## **PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

En el contenido del artículo 3 del Código Tributario, se establecen los principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria, entre estos el principio de legalidad que dice lo siguiente:

**"Art. 3.- Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales:...**

### **c) Legalidad...**

**...En razón del principio de legalidad la administración tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento..."**

**Es importante advertir, que ambos principios, no apoderan o facultan a la Administración Tributaria, para que cumpla de manera potestativa con dichas reglas, *sino que le mandan de forma genérica y obligatoria.(...)"***

**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 de fecha veintisiete de junio del año dos mil once, justificando su actuación en los términos siguientes:

**""a) EN CUANTO A QUE SE INFORMÓ AL AUDITOR QUE EFECTUÓ LA FISCALIZACIÓN QUE LA FALTA DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN FUE PORQUE EL CONTADOR TENÍA EN SU PODER LA MISMA.**

Al respecto es importante manifestar, que el único responsable ante la Administración Tributaria, por sus obligaciones es el propio contribuyente; en el presente caso el hecho que el contador tuviese documentación o información del contribuyente apelante es una situación que no puede oponerse ante la Administración Tributaria y en ningún caso las irregularidades que se presenten por el actuar del contador puede ser excusa para justificar incumplimientos de obligaciones.

El Código Tributario ha establecido obligaciones que deben ser cumplidas por parte de los contribuyentes, para lo cual primeramente se cita el artículo 39 de dicho cuerpo legal,... asimismo, el artículo 85 del citado Código establece que: "Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto"; lo anterior conlleva a establecer que la Ley menciona en forma objetiva y general las circunstancias y presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo, es decir, la situación contemplada por la Ley se concreta y exterioriza en cada caso en particular; en tal sentido, es obligación de los contribuyentes acatar lo dispuesto en la ley tributaria respecto de cada hecho en concreto, el cual para el presente caso se configura en llevar contabilidad formal. (...)"

"De lo que puede apreciarse que si el apelante es contribuyente, de conformidad a lo establecido en los artículos 435 y 437 del Código de Comercio en relación con el artículo 139 incisos primero y segundo del Código Tributario, está obligado a llevar contabilidad formal, por lo que no puede ser alegado ante esta Oficina el hecho que el contador no llevase la contabilidad, ya que lo pactado pertenece a la esfera privada del contribuyente recurrente y su inobservancia forma parte de los riesgos empresariales que pudiera afrontar. (...)"

**""b) Con relación a lo peticionado que se efectúe una nueva auditoría libre de vicios en la documentación, prueba que fue aportada y no fue verificada in situ, por lo que ni siquiera se le dio la oportunidad de la atenuante del artículo 261 del Código Tributario.**

Con relación a este punto, es importante señalar que tal como se detalla en la resolución, la base utilizada para realizar la liquidación de oficio del impuesto es sobre base cierta debido a que se utilizó información que proporcionó el apelante, parte de ésta se señala a continuación:

1. Declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil ocho.
2. Declaraciones Mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta, correspondientes a los períodos mensuales comprendidos de enero a diciembre de dos mil ocho.
3. Comprobantes de crédito Fiscal, Notas de Crédito, Facturas de Exportación y Declaraciones de Mercancías con los documentos de soporte respectivos, emitidas por el contribuyente fiscalizado para respaldar las rentas gravadas obtenidas durante el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil ocho. (...)"

""La documentación antes señalada fue exhibida por el apelante en atención al auto emitido a las ocho horas treinta minutos del día once de enero de dos mil diez,... lo cual se hizo constar por medio de actas levantadas a las quince horas veinte minutos del día cinco de marzo y a las quince horas veinte minutos del día veintisiete de abril, ambas fechas de dos mil diez, suscritas por ----- y -----, en sus calidades de contribuyente fiscalizado y auditor designado por esta Dirección General, respectivamente.

Además de lo anterior, sirvió de base la información y documentación proporcionada por el recurrente en respuesta a los requerimientos hechos por esta Dirección General (...)"

“““En razón a lo cual es de señalarse que las determinaciones se han efectuado en base a documentación que posee el impetrante, así como la obtenida al interior de esta Administración Tributaria, por lo que no puede alegarse que sea carente de objetividad o que se haya realizado un análisis poco técnico, en el Informe de Auditoría de fecha cuatro de marzo de dos mil once (...)”““.

“““Con relación a que la falta de verificación in situ no permitió que se le brindara la atenuante del artículo 261 del Código Tributario, es de acotar, que esta Administración Tributaria, mediante auto emitido a las ocho horas del día siete de marzo de dos mil once le requirió que subsanará las infracciones consistentes en: 1) Evasión Intencional del Impuesto... 2) Omitir llevar Registros de Contabilidad... 3) Omitir llevar Registro de Control de Inventarios... 4) No Enterar el Anticipo del Impuesto sobre la Renta Correspondiente al...(1.5%)... sin embargo el impetrante no atendió dicho requerimiento por lo que no se aplicó la atenuante respectiva.

Asimismo argumenta el recurrente que la falta de la verificación in situ y la falta de aplicación de la atenuante establecida en el artículo 261 del Código Tributario, es un abuso del *iusimperium* y del *iuspuniendi* del Estado.

Respecto a este punto, es de señalar que el Estado en base a su *iusimperium*, cuenta con legitimidad -social y jurídica-, para proceder a verdaderas intrusiones en el ámbito de los derechos fundamentales. La admisión de dicha potestad, ha de sustentarse en un acto de plena soberanía, que es delegada por los comunitarios a partir a los órganos de gobierno, mediando los procedimientos y mecanismos previstos en la Ley. Dicha coacción estatal adquiere la mayor intensidad, cuando el Estado hace uso del *iuspuniendi*, a fin de tutelar los bienes jurídico fundamentales, cuando se pone en peligro la coexistencia pacífica de la sociedad, cuya meta es la prevención de la criminalidad, poniendo énfasis en la intimidación y disuasión del colectivo y, desde otro plano, en cuanto una perspectiva individual, en cuanto a la enmienda del sujeto infractor; esto quiere decir, que ante una conducta infractora de la norma, surge de forma inmediata la reacción estatal, que ha de manifestarse con una pena y/o medida de seguridad. (...)”““



“Dicho lo anterior, hemos de definir primero el ámbito de incidencia de las normas del Derecho Administrativo sancionador: dicha esfera del Derecho Público, ha de significar la reacción jurídico-estatal ante aquellos comportamientos antijurídicos (“acción u omisión”) que reporten una contravención a normas de orden administrativo. Normas que contienen determinadas prohibiciones conductivas, a su vez, mandatos normativos, que obligan al funcionario y/o servidor a la realización de acciones dirigidas a salvaguardar la buena marcha de la Administración o, su defecto, a la realización de prestaciones a cargo del administrado. (...)”

“De lo antes expuesto, podemos concluir que el iusimperium y el iuspuniendi en este caso para la Administración Tributaria, se encuentra traducido en la capacidad sancionadora de la que se encuentra revestida, siempre limitada por el Principio de Legalidad.

En ese sentido tal como se expuso en el auto emitido a las ocho horas del día veintinueve de marzo de dos mil once, por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, de esta Dirección General, la realización de una nueva auditoría no era posible en la etapa procesal solicitada, asimismo el Informe de Auditoría ilustra de forma suficiente los hallazgos determinados y su respectivo soporte; y con tal acto administrativo no se ha extralimitado en sus facultades esta Oficina.

**c) La investigación no está apegada a la verdad material del artículo 3 del Código Tributario, debido a que no consideró ciertos costos y gastos y los ingresos los aumentó porque consideró los fletes y seguros que son únicamente para efectos de trámites de aduana.**

De conformidad a lo determinado por el artículo 3 inciso primero literal h) inciso noveno del Código Tributario, las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos, en tal sentido, esta Dirección General, ha verificado plenamente los hechos que sirvieron de motivo para establecer las determinaciones plasmadas en el

Informe de Auditoría, para lo cual recabó todas las pruebas necesarias autorizadas por la ley para establecer tales determinaciones, por lo que de ninguna manera se ha violentado el mencionado principio, por lo cual no es procedente lo argüido por el impetrante.

Es así que se advierte, que el actuar de esta Administración Tributaria lo ha sido de conformidad a las facultades de fiscalización e investigación establecidas en el artículo 173 del Código Tributario, las cuales han sido desplegadas a través de los diferentes requerimientos efectuados al recurrente, que permitieron obtener la información y documentación que sustentan el hallazgo determinado durante la fiscalización y que consta en el Informe de Auditoría de fecha cuatro de marzo de dos mil once, además, se han cumplido los lineamientos básicos que exige los principios precedentes, ya que los medios empleados han sido los idóneos, se ha verificado la necesidad de los mismos y ha existido ponderación de los intereses de esta Oficina y los del impetrante, a fin de determinar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del mismo; en tal sentido, esta Administración al desplegar su accionar, lo ha hecho con respeto al Estado Constitucional de Derecho por una parte y los derechos individuales por la otra; y por tanto el impetrante no se vio en modo alguno afectado por los requerimientos efectuados los que sirvieron para la obtención de insumos para la realización del trabajo encomendado a los auditores designados para ello, puesto que el apelante en todo momento supo del actuar de éstos y comprendía a cabalidad la información que se le requirió, así como de la inclusión de la misma en el expediente del Impuesto en estudio que a su nombre lleva esta Oficina, así también, el apelante brindó la colaboración necesaria para llevar a cabo la investigación y sobre todo dispuso de la oportunidad en todo momento, para manifestar sentirse afectado o inseguro por alguna de las actuaciones de esta Administración Tributaria.

Con relación a los costos y gastos objetados, de conformidad al artículo 28 inciso segundo y 29-A numeral 18) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con los artículos 139, 203 inciso primero, 206 inciso primero y 209 del Código Tributario, en razón a que no obstante que se encuentran documentados con

los documentos idóneos... dichos valores no se encontraban registrados contablemente, al no haberse proporcionado los registros contables y al haber manifestado el recurrente que no llevó contabilidad formal, en atención a lo cual no puede aceptarse por esta Oficina por no cumplir el requisito de encontrarse asentados en la contabilidad del contribuyente recurrente; ya que para que proceda la deducción de dichos costos y gastos no es suficiente que éstos se encuentren respaldados con los documentos idóneos sino que también deben constar las anotaciones respectivas en la contabilidad formal.

Respecto a los fletes y seguros se efectuó inspección física de los documentos de ventas relativos a Comprobantes de Crédito Fiscal, Facturas de Exportación y Notas de Crédito, que fueron exhibidos por el impetrante, determinándose que la factura de exportación número ciento ocho (108) no se encontraba en los archivos de documentos puestos a disposición para la verificación correspondiente, por lo que mediante auto emitido a las ocho horas diez minutos del día ocho de marzo de dos mil diez,... en el numeral 4) de su literal c) se requirió al apelante aclarar si dicho documento fue emitido, en caso afirmativo que proporcionara fotocopia del mismo; si fue extraviado que manifestara si en su oportunidad se informó a la Administración Tributaria dicha situación, de lo cual se obtuvo respuesta mediante acta levantada el día seis de abril de dos mil diez, en la que el contribuyente manifestó lo siguiente: "*...que se le extravió, sin embargo no fue informada dicha situación a la Administración Tributaria*", por lo que de conformidad con el artículo 199 del Código Tributario se determinó que el apelante no declaró rentas gravadas con el Impuesto sobre la Renta provenientes de la venta de calzado y de sus partes, debido a que de conformidad a la citada disposición legal se presume que los documentos que no hayan sido registrados en los libros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y no se haya comunicado su pérdida o extravío, han sido emitidos para documentar transferencias de bienes o prestaciones de servicios gravadas, y el valor resultante constituirá renta gravada, por lo que la cantidad de **QUINIENTOS OCHENTA Y SEIS DÓLARES CUARENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$586.40)** constituye Impuesto sobre la Renta.

Con relación al Principio de Legalidad es preciso señalar que esta Administración Tributaria, se encuentra sometida a dicho principio de conformidad al artículo 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador y 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario, lo que implica que en el ejercicio de la función administrativa ésta no posee más potestades que las que la ley expresamente le reconoce. En tal sentido, la Administración Tributaria solo puede actuar cuando la ley la faculte y en los términos que la misma le delimite.

Pudiendo afirmar, que las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de la Administración Pública para la consecución de sus fines, están expresamente consignados en la normativa jurídica reguladora de la actividad pública que están llamados a desarrollar; en consecuencia, los titulares de las mismas, tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la ley; puesto que caso contrario, conllevaría transgresiones a la ley y por supuesto, violación al Principio de Legalidad, situación que en el presente caso no ha sucedido, ya que, los auditores designados durante el proceso de fiscalización verificaron la documentación que el apelante proporcionó y sus actuaciones dentro del aludido proceso no han desbordado los parámetros establecidos en la ley. (...)"

**III.-** Dando trámite al incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las once horas trece minutos del día cinco de julio del año dos mil once, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, derecho del cual hizo uso el apelante, al presentar a esta oficina escrito el día veinticinco de julio del mismo año, por medio del cual solicitó el nombramiento de analista tributario adscrito a este Tribunal, para que verificara los registros contables reconstruidos, los cuales reconoció expresamente no haberlos proporcionado ante la Dirección General, por lo que este ente contralor, por medio de auto de las trece horas del día quince de agosto del año dos mil once, le aclaró al recurrente que de conformidad al artículo 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento de este Tribunal, sólo se podrá conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el apelante, siempre y cuando hayan sido previamente deducidas ante la autoridad recurrida o cuando tratándose

de la aportación de nuevas pruebas hayan sido justificadas ante la autoridad correspondiente como no disponibles, por lo que en el mismo acto se mandó a oír en alegaciones finales al impetrante, derecho del cual hizo uso al presentar escrito a este Tribunal el día siete de septiembre del mismo año; quedando el presente incidente en estado para emitir sentencia.

**IV.-** Luego de lo expuesto por el apelante 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. RESPECTO A QUE EL CONTADOR NO ENTREGÓ AL APELANTE LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD.**

Manifiesta el recurrente que cuando se inició el procedimiento de fiscalización, el señor -----, contador del contribuyente, tenía en su poder toda la información contable, la cual se le solicitó en varias ocasiones pero fue imposible que la proporcionara.

Al respecto es importante mencionar, que el artículo 39 del Código Tributario establece que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por dicho Código o por las leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar.

Asimismo, el artículo 85 del Código Tributario indica que son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea el pago del impuesto.

A lo anterior se abona, que el artículo 139 en sus incisos 7º y 8º del citado Código señala que la contabilidad podrá llevarse en forma manual o mediante sistemas mecanizados, para lo cual no será necesario obtener autorización previa de

la Administración Tributaria, bastando con cumplir las normas relativas a la conservación de los respectivos archivos y programas y, que los sujetos pasivos están obligados a exhibir la contabilidad en las oficinas de la casa matriz o en el lugar que hayan informado que la mantendrán.

Por lo que resulta importante señalar, que según acta levantada a las nueve horas veinte minutos del día seis de abril del año dos mil diez (fs. 53 y 54 del expediente administrativo), suscrita por el contribuyente y por el auditor designado -----, se constató mediante lo manifestado por el mismo recurrente que el valor al que ascendió su activo para el ejercicio del año dos mil ocho, fue por la cantidad total de SETENTA Y CINCO MIL CIENTO NOVENTA Y NUEVE DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA CON CUARENTA Y CUATRO CENTAVOS DE DÓLAR DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$75,199.44).

De las premisas anteriores, se advierte que el ahora impetrante se encontraba obligado a llevar contabilidad formal durante el ejercicio fiscalizado, de conformidad a lo establecido en los artículos 435 y 437 del Código de Comercio, y a exhibir la misma en sus oficinas o en el lugar que hubiese informado a la Administración Tributaria que la mantendría, según lo dispuesto en el artículo 139 incisos 7° y 8° del Código Tributario.

El hecho que el contador del recurrente no le proporcionara los registros de contabilidad, no justifica el incumplimiento de las obligaciones legales a cargo del contribuyente, como son exhibir y conservar la contabilidad.

Aunado a que es contradictoria la afirmación del contribuyente respecto a que su contador no le proporcionó los registros de contabilidad, ya que en acta de fecha cinco de marzo del año dos mil diez (fs. 13 al 20 del expediente administrativo), suscrita por el mismo contribuyente y por el auditor designado, se expresa que no exhibe resolución de autorización del sistema contable, libro de estados financieros legalizado, libro diario mayor, libros auxiliares o especiales de contabilidad y partidas de diario, debido a que no lleva contabilidad formal.

Por todo lo anterior, debe desestimarse el agravio expuesto por el apelante en relación al presente punto.

**2. RESPECTO A QUE SOLICITÓ A LA DGII EN LA ETAPA DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS, SE REALIZARA NUEVAMENTE LA AUDITORÍA.**

El contribuyente expuso en su escrito de apelación, que solicitó a la Administración Tributaria se realizara nuevamente la auditoría a fin de garantizar que no existiera ningún prejuicio por parte del auditor que llevó a cabo la fiscalización, ya que según manifiesta el apelante el auditor designado le solicitó dinero a cambio de subsanar los problemas con los registros contables, así también expresa que le alquiló una vivienda al auditor y que le prestó la cantidad de DOSCIENTOS DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (\$200.00).

En relación a lo anterior, este Tribunal tiene a bien señalar lo siguiente:

a) Que el artículo 186 del Código Tributario, desarrolla el procedimiento de audiencia y apertura a pruebas, con el fin de garantizarle a los administrados el ejercicio de sus derechos constitucionales de audiencia y de defensa, establecidos en los artículos 11 y 12 de la Constitución de la República.

b) Que el legislador dispuso en el referido artículo 186, por una parte, el plazo para la audiencia, cinco días, y para la apertura a pruebas, diez días, señalando que dichos plazos son perentorios, es decir, transcurrido el plazo precluye la oportunidad procesal, y por la otra, definir en qué consistiría cada etapa, la de audiencia, para manifestar *"su conformidad o no con el resultado de la auditoría"*, y la de apertura a pruebas, para *"aportar aquellas pruebas que fueren idóneas y conducentes que amparen la razón de su inconformidad"*.

c) Que la Dirección General únicamente como aplicador de la norma, en el caso de mérito, ha procedido a darle cumplimiento a lo establecido en el artículo 186

del Código Tributario, concediendo las oportunidades procesales y los plazos ahí señalados (fs. 161-166 del expediente), a fin de que el contribuyente tuviera la oportunidad de desvirtuar las objeciones establecidas en fiscalización.

d) que no debe olvidarse que la determinación oficiosa del impuesto se realiza por medio de las fases de fiscalización y de liquidación de oficio del impuesto (etapa de audiencia y apertura a pruebas), cuyos alcances han sido delimitados: la fiscalización, entendida como el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, que se inicia con la notificación del auto de designación de auditor y finaliza con la emisión del correspondiente informe de auditoría, y la etapa de audiencia y apertura a pruebas, que es la fase contradictoria y de liquidación propiamente dicha del tributo.

e) Que en el caso de autos, el informe de auditoría base de la liquidación no se observa que adolezca de deficiencias y que por lo tanto no instruya lo suficiente para una justa liquidación o que no se ajuste a la realidad de la investigación, no pudiendo en ese sentido retrotraerse las etapas procesales del proceso de determinación oficiosa del impuesto.

Ante tales hechos, este Tribunal considera que la Administración Tributaria ha actuado de forma legal al ejecutar lo que señala el citado artículo 186 del Código Tributario, limitándose a analizar y valorar los alegatos y pruebas presentadas por el contribuyente, por lo que debe desestimarse el alegato del recurrente.

Finalmente, este Tribunal tiene a bien aclarar al contribuyente que si éste en el procedimiento de fiscalización, fue objeto de chantajes económicos por parte del auditor designado debió haber interpuesto una denuncia ante la Dirección General o ante la Fiscalía General de la República, para efectos de que la autoridad correspondiente tomara las medidas pertinentes; no obstante lo anterior, se recalca que los hallazgos determinados en la etapa de fiscalización tienen un soporte legal que los hace procedentes, es decir, conforme a derecho.



### **3. SOBRE LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL.**

Expresa el recurrente en su escrito de apelación, que la Administración Tributaria ha infringido el principio de verdad material debido a que no consideró ciertos costos y gastos y porque aumentó los ingresos considerando los valores detallados en las facturas de exportación en concepto de fletes y seguros.

En cuanto a lo expuesto por el recurrente, este Tribunal tiene a bien señalar que en virtud del principio de verdad material las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad que resulte de los hechos investigados y conocidos.

En el caso de autos, los costos y gastos que no se reconoce su deducción es por el hecho de no estar registrados en la contabilidad formal, de ahí que es preciso apuntar que el artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscalizado, cita: *""La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para la producción de la renta y para la conservación de su fuente que esta ley determine, así como las deducciones que la misma establezca.*

*En todo caso, los costos y gastos y demás deducciones deberán cumplir con todos los requisitos que esta ley y el Código Tributario estipulan para su deducibilidad"".*

Asimismo, el artículo 29-A numeral 18) de la ley de la materia señala, que no son deducibles de la renta obtenida: *""Los costos y gastos que no se encuentren debidamente documentados y registrados contablemente"".*

En lo que respecta a la exigencia de respaldo documental y registro en la contabilidad, para la procedencia de la deducción de los costos y gastos, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia en sentencia proveída a las quince horas y cinco minutos del día siete de mayo del año dos mil dos,

identificada con la referencia 153-A-99, ha manifestado: *""...la renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente y los que esta Ley permite. Sobre este punto el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que los costos y gastos, además de ser necesarios para obtener y mantener la fuente de ingresos también deben estar individualizados y documentados. Esto significa que además de considerar necesarios los costos y gastos incurridos por el contribuyente, deben estar respaldados documentalmente y anotados en los respectivos registros contables; de lo contrario éstos podrían ser desestimados por la autoridad tributaria (...)"*

Por lo que en virtud de lo anterior, es procedente que se registren en la contabilidad los costos y gastos que pretenden deducirse de la renta obtenida, situación que en el presente caso no se ha cumplido, por lo que la contribuyente no tiene derecho a deducirse los costos y gastos que no han sido contabilizados.

Asimismo, en cuanto a los ingresos no declarados determinados por la Administración Tributaria, estos fueron producto de comparar los valores documentados mediante facturas de exportación y comprobantes de crédito fiscal contra los montos incorporados en la declaración de impuesto sobre la renta, de tal suerte, que el artículo 210 del Código Tributario, señala que *""Cuando exista contradicción entre la información suministrada en las declaraciones de impuestos y la obtenida de los estados financieros del sujeto pasivo, prevalecerá la segunda respecto de la declarada. De igual manera prevalecerá la contenida en los libros contables respecto de la consignada en los estados financieros; y **la de los soportes contables** respecto de la comprendida en los libros de contabilidad; lo anterior es sin perjuicio de las informaciones que hubieren sido desvirtuadas por otros medios de prueba""*.

De la norma transcrita, se denota el orden de prelación que ha sido estipulado por el legislador, a efecto de valorar los medios probatorios sobre los cuales los contribuyentes sustentan las aseveraciones contenidas en las declaraciones de impuestos respectivos; en este sentido, es evidente que los documentos de

soportedeun contribuyente, constituyen un elemento *primordial* en la determinación y comprobación de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias.

Dado lo anterior, es claro el motivo por el cual el legislador enfoca en parte el proceso de fiscalización, al cual se hace referencia en los artículos 173 y 174 del Código Tributario, a la investigación y comprobación de la información contenida en los libros de contabilidad y su documentación de soporte que sustenta las anotaciones contables realizadas en los respectivos libros; esto, con el ánimo de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos.

En principio, la información contenida en la declaración de un impuesto determinado, deberá guardar correspondencia con la información documental, que es la que permite identificar con claridad los hechos generadores de las obligaciones tributarias previamente descritas en la ley.

Así pues, el artículo 210 del Código Tributario plantea en el caso de divergencias existentes entre la información documental, y la consignada por los contribuyentes en la declaración respectiva, la preeminencia de la utilización de los soportes documentales en poder de los sujetos pasivos, en tanto, que es en ella, en la cual se comprueban plenamente los hechos declarados.

En vista de lo expuesto, es claro que la Administración Tributaria ha actuado conforme a lo prescrito por el artículo 210 del Código Tributario, en tanto frente a las diferencias constatadas en las declaraciones del impuesto señalado, frente a la documentada por el impetrante, se ha dado preferencia a ésta última, como medio idóneo a fin de establecer la auténtica situación tributaria del contribuyente.

Por lo antes dicho, este Tribunal considera que en el presente caso no ha existido en el accionar de la Administración Tributaria, vulneración del principio antes mencionado contenido en el Código Tributario, por consiguiente, debe desestimarse el alegato de la parte en alzada.

#### **4. SOBRE LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

Dicho principio se encuentra consagrado en el artículo 86 de nuestra Constitución, y se erige para la Administración Pública no como un mero límite de la actuación administrativa, sino como el legitimador de todo su accionar. El referido artículo en su inciso tercero dispone que los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley, en el mismo se establece el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y éste se constituye como la directriz habilitante para el desarrollo de toda actuación de la Administración Pública.

Por ello del análisis de la resolución recurrida, se observa que la objeción de costos y gastos por no estar registrados en la contabilidad, y la determinación de rentas gravadas no declaradas, producto de comparar los valores documentados contra los montos declarados, se encuentran en concordancia con las disposiciones jurídicas contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario, por lo que lo actuado por la Administración Tributaria se encuentra apegado al Principio de Legalidad invocado.

#### **5. DE LA MULTA POR EVASIÓN INTENCIONAL DEL IMPUESTO.**

Expresa el recurrente en su escrito de alegaciones finales, que la Dirección General no ha demostrado la intencionalidad de evadir el impuesto a título de dolo, culpa o negligencia.

Al respecto, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las quince horas y cinco minutos del día doce de octubre del año dos mil cuatro, ha expresado que: *"el nexa de culpabilidad de que se trata se determina con base a las valoraciones hechas a los razonamientos y pruebas que aporte el administrado, lo cual no implica que sea él quien tenga que probar la falta de su culpabilidad sino los motivos que lo indujeron a incurrir en el*

*ilícito y justificar así las causas sean estas de fuerza mayor o caso fortuito, que lo eximan de dolo, culpa o negligencia (...)*”.

De lo anterior, este Tribunal reconoce que una de las potestades esenciales del Estado es la denominada *IusPuniendi*, la cual no es más que la facultad que posee éste para imponer sanciones o condenas, siempre y cuando exista una prueba de garantía y solvencia, que acredite la realización, por parte del sujeto infractor del ilícito. En atención a lo anterior, este ente contralor revisó el expediente del impuesto respectivo y ha constatado lo siguiente:

a) Que la Administración Tributaria, por medio del informe de auditoría de fecha cuatro de marzo del año dos mil once, ha relacionado y comprobado la infracción imputada al recurrente.

b) A folios 161 al 166 del expediente administrativo, consta auto emitido a las ocho horas del día siete de marzo del año dos mil once, en el cual se concede audiencia por cinco días y apertura a pruebas por diez días; lo anterior conforme al artículo 186 del Código Tributario.

c) Que el acta de notificación de fecha ocho de marzo del año dos mil once, que corre agregada a folios 174 vuelto del expediente administrativo, del auto que concede audiencia y apertura a pruebas se ha realizado en legal forma.

d) Que el contribuyente presentó escritos los días quince y veintiuno de marzo del año dos mil once, en los cuales expresó las razones de su inconformidad.

De lo anterior se evidencia que, previo a la imposición de la multa por evasión intencional se aplicó el procedimiento regulado en el Código Tributario, del cual se desprende que la Administración Tributaria ha respetado el derecho de presunción de inocencia del contribuyente, al darle a conocer el informe de fiscalización y concederle todas las garantías para que precisara el aspecto subjetivo de su conducta.

Por cuanto, este Tribunal estima que ante la falta de prueba suficiente y pertinente para desvirtuar el incumplimiento por parte del apelante, impide a la Dirección General de Impuestos Internos e incluso a este ente colegiado hacer valoraciones de la conducta del sujeto pasivo, a fin de considerar la posibilidad de eximirla o dispensarla de la multa impuesta; advirtiéndose que la citada Dirección General ha sido garante de los derechos fundamentales del recurrente para que éste expusiera los motivos que lo indujeron a incurrir en el ilícito y que justificara así las causas que lo eximieran de responsabilidad. Desde esta perspectiva, la Administración Tributaria en aras de respetar el principio de presunción de inocencia está en la obligación de valorar las razones y pruebas que el contribuyente presentare, a fin de establecer si de ellas se desprenden causas razonables que exoneren de la inobservancia de la norma o negligencia al contribuyente.

De ahí, que este Tribunal evidencia la configuración de la presunción de evasión intencional del impuesto, que se estipula en el Art. 254 inciso primero y segundo letra e) del Código Tributario, la que no ha logrado ser desvirtuada por el recurrente, razón por la cual es procedente desestimar el alegato expuesto por el impetrante. Lo anterior es conforme con sentencia emitida por este Tribunal a las diez horas del día veintiuno de junio del año dos mil diez, con referencia R0905015TM. Por otra parte, dado que el contribuyente no ha expresado razón de inconformidad alguna con las demás multas impuestas, este Tribunal procederá a confirmarlas por estar conforme a derecho.

**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:** ----- la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del día seis de abril del año dos mil once, a nombre de -----, por los conceptos y montos citados al inicio de la presente sentencia.

Emítanse los mandamientos de ingreso correspondientes.

Certifíquese esta resolución y acta de notificación y vuelvan junto con el expediente administrativo a nombre del contribuyente -----, a la Dirección General de Impuestos Internos. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---M. E. dRUBIO.---R. CARBALLO.---J. MOLINA.---C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.--RUBRICADAS.**

**Corresponde a datos personales o confidenciales: -----**