

364-2020

Amparo

Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San Salvador, a las doce horas con veinte minutos del día diecinueve de enero de dos mil veintidós.

Se tienen por recibidos: (i) el escrito presentado vía correo electrónico y firmado por el señor Luis Ernesto Cañas Pacheco, en calidad de Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda (DGII), por medio del cual rinde el informe solicitado de conformidad con el art. 26 de la Ley de Procedimientos Constitucionales (LPC) y anexa documentación; (ii) el escrito presentado vía correo electrónico y firmado por el señor Miguel Ángel Sandoval Reyes, en calidad de Subdirector de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de la DGII (SGC-DGII), por medio del cual rinde el informe solicitado de conformidad con el art. 26 de la LPC y anexa documentación; y (iii) el escrito presentado vía correo electrónico y firmado por el señor Carlos Alberto Cruz Luna, en calidad de Jefe del Departamento de Fiscalización I de la SGC-DGII, por medio del cual rinde el informe solicitado de conformidad con el art. 26 de la LPC y anexa documentación.

Previo a continuar con la tramitación del presente proceso de amparo, se deben realizar las siguientes consideraciones:

I. Del contenido de los escritos y documentos presentados por el Subdirector General de la DGII, el Subdirector de la SGC-DGII y el Jefe del Departamento de Fiscalización I de la SGC-DGII, se advierte que estos han acreditado las calidades con las que comparecen en este proceso de amparo, *por lo que deberá tenerse por rendidos los informes que se les requirió de conformidad con el art. 26 de la LPC.*

II. 1. A. El presente proceso de amparo fue promovido por la sociedad Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable (Mol, S.A. de C.V.), en contra del Subdirector General de la DGII, el Subdirector de la SGC-DGII y el Jefe del Departamento de Fiscalización Sectorial de la SGC-DGII (actualmente el Jefe del Departamento de Fiscalización I de la SGC-DGII), por la presunta vulneración de sus derechos a la seguridad jurídica, protección no jurisdiccional –por una parte, con relación al debido proceso, específicamente en cuanto a los derechos de audiencia y defensa; y por otra, referido al derecho a obtener una resolución de fondo, motivada y congruente– y de acceso a los medios impugnativos, así como por la probable afectación al principio de legalidad penal, en su aplicación, como principio que limita el poder

punitivo del Estado.

B. La sociedad actora sostuvo en su demanda que le atribuye a las autoridades demandadas la presunta omisión de emitir una resolución de fondo en el procedimiento de fiscalización del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio impositivo 2017.

Al respecto, manifestó que la DGII le realizó diversos requerimientos, siendo el último acto administrativo –en ese momento– la resolución con ref. 20530-NEX-0611- 2020, en la que se concedió un plazo final de tres días hábiles para entregar cierta información.

Ahora bien, explicó que, a la fecha de la interposición de la demanda de amparo, no se había recibido notificación por parte de la DGII relativa al resultado del procedimiento de fiscalización; no obstante, señaló que había tenido conocimiento que el caso fue remitido a la Fiscalía General de la República (FGR), con el objetivo de que se indagara sobre la posible comisión del delito de "evasión de impuestos" por la presunta declaración de información falsa o inexacta –tipificado en los arts. 249 letra a) y 249-A inc. 1° n° 3 del Código Penal (CP), en perjuicio de la Hacienda Pública–. Así, la FGR emitió una "certificación" en la que se hizo constar que existía "un expediente penal activo [con ref.] 00666-DEUP-2020-SS contra la sociedad [Mol, S.A. de C.V.] por el delito de evasión de impuestos".

En consideración a ello, argumentó que, para el caso específico del delito de "evasión de impuestos por declarar información falsa o inexacta", el art. 251-A del CP regula, como un requisito indispensable, que el procedimiento administrativo culmine con una resolución de fondo sobre el asunto, por lo que la DGII debió continuar el trámite normal de investigación administrativo–tributaria, lo que habría habilitado su participación en las fases de "audiencia y apertura a pruebas", así como la eventual interposición de medios de impugnación ante una resolución desfavorable –tal como el recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas del Ministerio de Hacienda–.

C. Por su parte, el Subdirector General de la DGII, el Subdirector de la SGC-DGII y el Jefe del Departamento de Fiscalización I de la SGC-DGII, sostuvieron que no se vulneraron los derechos de la sociedad Mol, S.A. de C.V.

a. Así, manifestaron que durante el procedimiento de fiscalización del Impuesto Sobre la Renta, según el art. 23 del Código Tributario (CT), se determinó que la sociedad demandante defraudó al fisco: (i) al no haber declarado ingresos gravados, que correspondían a incremento patrimonial no justificado originado a partir de los depósitos realizados a cuentas bancarias

registradas en su contabilidad y que no poseían justificación alguna, los cuales ascendían a la cantidad de \$15,319,956.12 de dólares; y (ii) al no haber cumplido con sus obligaciones tributarias, debido a que se dedujo indebidamente Gastos de Venta por \$290,179.16 dólares y Gastos de Administración por \$677,400.00 dólares, ascendiendo el total de gastos impropcedentes a \$967,579.16 dólares; por lo que se determinó una disminución del saldo a favor o excedente de Impuesto sobre la Renta declarado y dejado de pagar por el valor de \$179,406.57 dólares e Impuesto Sobre la Renta por pagar por la cantidad de \$4,706,854.01 dólares. En ese sentido, se consideró que se había presentado una declaración con información falsa respecto del ejercicio impositivo de 2017 y se interpuso en la FGR el aviso con ref. "10005-NEX-00072-2020" de 13 de agosto de 2020.

En razón de lo anterior, alegaron que la DGII persigue la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, según lo dispone el art. 173 inc. 1° del CT, por lo que la determinación-calificación de un supuesto tributario no se hace de forma arbitraria o antojadiza, sino que es el resultado de la realización de procedimientos que permiten generar una certera y razonable opinión apegada al contenido de las leyes de la materia.

b. Asimismo, aclararon que la Administración Tributaria, según los resultados de la fiscalización, tiene dos vías de actuación: (i) el agotamiento de la vía administrativa, que conlleva la fiscalización, la etapa de audiencia y apertura a pruebas, la tasación de los impuestos y la etapa de impugnación (apelación y procesos contenciosos); o (ii) aplicar el principio de prejudicialidad cuando se identifique una conducta presumiblemente constitutiva de delito, lo que implica que en tal caso se suspende el proceso normal de agotamiento de la vía administrativa y se trasladan todas las actuaciones a la FGR, la cual investiga el ilícito y, en caso de estar debidamente fundamentado, impulsa el proceso penal ante el juez competente.

En razón de ello, sostuvieron que el art. 249-A inc. 1° n° 3 del CP contiene dos supuestos distintos, que a su vez conllevan a la aplicación de las dos vías de actuación o procedimientos disímiles antes mencionados, establecidas en el art. 251-A del CP: ante el supuesto de "declarar información falsa" debe aplicarse el principio de prejudicialidad, dar aviso a la FGR y someterlo al conocimiento del juez penal; y en el caso de "declarar información inexacta" debe agotarse la vía administrativa.

c. Consecuentemente, consideraron que se dio cumplimiento a las disposiciones legales

que determinan cuando un caso de defraudación al fisco deber ser sometido al conocimiento de la FGR, ya que se realizó un análisis de los requisitos básicos de procedibilidad que señala el art. 251-A del CP, en relación con la aplicación del principio de prejudicialidad contenido en los arts. 23, 150, 175 y 186 del CT. Es por ello que, en el presente caso, cumplieron con el principio de legalidad, ya que la ley no faculta a la DGII para emitir una resolución previa a remitir el aviso la FGR.

2. Delimitado el reclamo que es objeto de conocimiento en este proceso, se debe realizar una breve referencia a la imposibilidad que tiene esta Sala para conocer de asuntos que no posean relevancia constitucional, lo que la jurisprudencia ha denominado *asuntos de mera legalidad (A)*, para, posteriormente, examinar si la pretensión adolece de un vicio que impediría realizar un pronunciamiento de fondo sobre la queja planteada en este proceso (*B*).

A. En el amparo las afirmaciones de la parte actora deben justificar que su reclamo posee relevancia constitucional, pues, si aquella plantea aspectos puramente judiciales o administrativos que no revelan una posible vulneración de sus derechos fundamentales, su queja no podría ser juzgada en esta sede. En ese sentido, desde el punto de vista de la competencia material de esta Sala, la proposición de lo que la jurisprudencia califica como "*asuntos de mera legalidad*" se interpreta como un defecto absoluto en la facultad de juzgar, lo que representa un óbice para examinar el fondo de la queja planteada. Y es que esta Sala es incompetente, en razón de lo establecido en su marco normativo de actuación, para conocer de cuestiones que tienen una exclusiva base infraconstitucional, dado que su regulación y determinación está prevista exclusivamente en normas de rango inferior a la Constitución.

La situación señalada motiva el rechazo de la demanda o la terminación del proceso por falta de competencia objetiva sobre el caso, ya que decidir sobre lo propuesto en ella, cuando carece de un auténtico fundamento constitucional, significaría invadir la esfera de la legalidad, obligando a esta Sala a revisar desde esa perspectiva las actuaciones de funcionarios o autoridades que han actuado de acuerdo a sus atribuciones, para lo cual no se encuentra jurídicamente habilitada.

B. a. En el presente caso, se advierte que la sociedad demandante manifestó que la DGII inició procedimiento de fiscalización en relación con el impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2017, pero que no se le comunicó el resultado debido a que el caso fue remitido a la FGR, con el objetivo de que se indagara sobre la posible comisión del delito de "evasión de

impuestos" por la presunta declaración de información falsa o inexacta –arts. 249 letra a) y 249-A inc. 1° n° 3 del CP–. En este contexto, la FGR inició la investigación con ref. 666-DEUP-2020, por la probable comisión del delito antes referido, la cual se encuentra actualmente activa y sin judicializar.

b. Teniendo en cuenta lo anterior, se advierte que la sociedad peticionaria pretende que se examine la interpretación que de la normativa secundaria realizaron las autoridades demandadas para arribar a la conclusión de que la DGII, en el ejercicio de la facultad fiscalizadora que el ordenamiento jurídico le atribuye, debe abstenerse de continuar tramitando el procedimiento administrativo respectivo ante el posible cometimiento de un delito y proceder a dar aviso a la FGR para que inicie la investigación de la infracción penal y, en caso de estimarlo procedente, ejerza la acción judicial que corresponda.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la interpretación y aplicación de las disposiciones contenidas en la legislación secundaria es una labor que le compete realizar a las autoridades ordinarias en el ejercicio de sus funciones y no a esta Sala. Llevar a cabo esta actividad implicaría la realización de un análisis infraconstitucional del asunto, que finalizaría señalándole a la autoridad demandada cuál es la normativa secundaria aplicable al caso sometido a su conocimiento o la forma en que debe interpretarla. Por el contrario, la competencia material de esta Sala consiste en verificar si los actos reclamados fueron o no emitidos en contravención de la normativa constitucional, a efecto de brindar una protección reforzada de los derechos fundamentales.

Así, según las circunstancias del caso, se observa que los arts. 249 letra a) y 249-A inc. 1° n° 3 del CP regulan el delito de evasión de impuestos por la presunta declaración de información falsa o inexacta. Ahora bien, *según el contenido del art. 251-A del CP, ante una declaración de información falsa y/o de una inexacta existe un modo de proceder diferenciado, ya que, cuando se trate del primer supuesto, la administración tributaria deberá abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo, elaborará el informe respectivo y comunicará dicha situación a la FGR; y, en el segundo supuesto, es requisito indispensable de procedibilidad que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existan juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas.*

Es por ello que, ante la remisión de un aviso a la FGR para que investigue la posible

comisión de un delito –de conformidad con los arts. 23 del CT y 251-A inc. 2° del CP– existe la posibilidad de que, una vez finalizadas las investigaciones fiscales, se concluya que es procedente la suspensión del ejercicio de la acción penal mientras se finaliza la vía administrativa correspondiente –art. 30 del Código Procesal Penal (CPP)– o el archivo de las diligencias de investigación –art. 293 del CPP–. Asimismo, de conformidad con la legislación procesal penal vigente, el juez debe verificar el cumplimiento de las condiciones que legalmente deben satisfacerse para proceder en contra de quien ha infringido una norma penal, por lo que, aunque la FGR haya ejercitado la acción penal sin cumplir con los mencionados requisitos de procedibilidad, es posible que el proceso sea posteriormente sobreesido por esa razón o que las personas imputadas sean absueltas de responsabilidad. Y es que los imputados tienen la oportunidad real de ejercer los mecanismos de defensa que establece la ley secundaria dentro del proceso e incluso interponer los recursos que estimen pertinentes para impugnar en sede ordinaria las decisiones que les causan un agravio antijurídico.

De esta forma, parece que lo que la sociedad demandante pretende es que en este proceso de amparo se evalúe si en el caso concreto se han cumplido con ciertos requisitos de procedibilidad penal, a pesar de que esta Sala carece de competencia para conocer asuntos que reflejen una simple inconformidad con el contenido de las actuaciones u omisiones impugnadas, tanto por la aplicación que las autoridades competentes realicen de normas infraconstitucionales como por la valoración que estas efectúen de las circunstancias particulares de los casos sometidos a su conocimiento.

De ahí que examinar *si las autoridades de la DGII debían o no emitir una resolución que finalizara los procedimientos de fiscalización correspondientes antes de remitirlos a la FGR, desde la perspectiva propuesta por la sociedad actora, implicaría que se utilice la regulación infraconstitucional como parámetro de control, lo cual desnaturalizaría el ámbito material de conocimiento que corresponde a esta Sala.*

C. En consecuencia, se colige que el argumento externado por la sociedad actora, en lo referente a la vulneración de sus derechos constitucionales, se reduce a un asunto de mera legalidad que refleja una simple inconformidad con las actuaciones de las autoridades demandadas. En ese sentido, resulta procedente *sobreeser el presente proceso de amparo, de conformidad con el art. 31 n° 3 de la LPC.*

III. 1. En virtud del pronunciamiento anterior, *resulta procedente ordenar el cese de la*

medida cautelar adoptada y confirmada en las resoluciones de 19 de febrero de 2021 y 24 de mayo de 2021, respectivamente, mediante la cual se ordenó la suspensión de los efectos de la situación impugnada, lo cual derivó en que la FGR se abstuviera de presentar requerimientos referentes al delito de "evasión de impuestos por declaración de información falsa o inexacta" relacionados con el presunto aviso enviado por la DGII en el contexto del procedimiento de fiscalización administrativa del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 2017 de la sociedad demandante.

2. Ahora bien, en atención al informe rendido por el entonces titular de la FGR relativo al cumplimiento de la citada medida cautelar, se advierte que existen hechos que no habían sido puestos en conocimiento de esta Sala y, por ello, no pudieron valorarse al momento de adoptar la aludida medida precautoria, ya que dicha autoridad informó que el expediente fiscal 666-DEUP-2020 se encuentra actualmente en etapa de investigación –es decir, que aún no se ha ejercido la acción penal– y, particularmente, que han comparecido dos abogados en representación de la sociedad demandante a la sede fiscal, a los que se les ha proporcionado acceso a las diligencias de investigación en virtud del derecho de defensa técnica. En ese sentido, *es necesario aclarar en el presente auto los efectos que producirá el cese de la referida medida cautelar.*

Así, en cuanto a la fiscalización del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 2017, *el efecto que produce el cese de la medida cautelar en comento se traduce en que el titular de la FGR valorará si es procedente o no presentar el requerimiento correspondiente, a efecto de que se judicialice la investigación que ha llevado a cabo en torno al delito de evasión de impuestos, conforme a las facultades que el ordenamiento jurídico le confiere.*

POR TANTO, con base en las razones expuestas y las disposiciones legales citadas, esta Sala **FALLA:**

1. *Tiénense* por rendidos los informes presentados, de conformidad con el art. 26 de la Ley de Procedimientos Constitucionales, por el Subdirector General, el Subdirector de la Subdirección de Grandes Contribuyentes y el Jefe del Departamento de Fiscalización I de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, todos de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, quienes acreditaron debidamente las calidades con las que comparecen.

2. *Sobreséese* el presente proceso de amparo promovido por la sociedad Molinos de El Salvador, Sociedad Anónima de Capital Variable, en contra del Subdirector General, el

Subdirector de la Subdirección de Grandes Contribuyentes y el Jefe del Departamento de Fiscalización I de la Subdirección de Grandes Contribuyentes (antes Jefe del Departamento de Fiscalización Sectorial de la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes), todos de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, por la supuesta vulneración de sus derechos a la seguridad jurídica, protección no jurisdiccional –por una parte, con relación al debido proceso, específicamente en cuanto a los derechos de audiencia y defensa; y por otra, referido al derecho a obtener una resolución de fondo, motivada y congruente– y de acceso a los medios impugnativos, así como por la probable afectación al principio de legalidad penal, en su aplicación, como principio que limita el poder punitivo del Estado, de conformidad con el art. 31 n° 3 de la Ley de Procedimientos Constitucionales.

3. *Cesen* los efectos de la medida cautelar adoptada y confirmada mediante las resoluciones de 19 de febrero de 2021 y de 24 de mayo de 2021, respectivamente.

4. *Tome nota* la Secretaría de esta Sala del medio técnico proporcionado por el Subdirector General, el Subdirector de la Subdirección de Grandes Contribuyentes y el Jefe del Departamento de Fiscalización I de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, todos de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, para recibir los actos procesales de comunicación.

5. *Comuníquese* la presente resolución a la Fiscalía General de la República para que tenga conocimiento del contenido de esta resolución y, particularmente, de los efectos que produce el cese de la medida precautoria decretada, conforme a lo expresado en el Considerando III de esta resolución.

6. *Notifíquese.*

“””””””””

-----A. L. J. Z.-----DUEÑAS-----J. A. PÉREZ-----LUIS JAVIER SUÁREZ MAGAÑA-----
-----PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS QUE LO SUSCRIBEN-----
-----RENÉ ARÍSTIDES GONZÁLEZ BENÍTEZ-----SECRETARIO-----RUBRICADAS-----
-----”””””””””