

**LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL
RECURSO DE APELACIÓN DILIGENCIADO EN EL
TRIBUNAL DE APELACIONES DE IMPUESTOS
INTERNOS Y ADUANAS.**

Lcda. Karen Juanita Santos de López.

En materia administrativa, toda persona tiene derecho a contradecir y aportar los medios probatorios si los estima pertinentes para acreditar sus pretensiones o sus argumentos, dentro de los procedimientos administrativos, iniciados de oficio o a petición de parte y en los cuales estos tengan participación, éstos son resultado de la garantía al debido procedimiento administrativo y audiencia regulados en la Constitución de la República, ley de procedimientos administrativos y código tributario.

En ese sentido, previo a la liquidación oficiosa de tributos y su determinación, la Administración tributaria o aduanera debe habilitar una etapa probatoria, según lo disponen los artículos 186 y 260 del Código Tributario, para que los contribuyentes pueden presentar todos los medios probatorios que estimen oportunos, respetando las reglas probatorias reguladas en los artículos 200 y siguientes del Código Tributario.

Con los resultados obtenidos, si el contribuyente no se encuentra conforme a lo determinado por las Administraciones Tributaria o Aduanera, tiene la oportunidad de controvertir lo resuelto por medio del recurso de apelación, ante el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas -TAIIA-, regulado en el artículo 2 y siguientes de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, en adelante LOFTAIIA, en donde el contribuyente puede contraargumentar lo señalado por la Administración y presentar medios probatorios para ese efecto.

El Art 4 inciso tercero LOFTAIIA, establece: *"...Vencido el término para rendir el informe si la Dirección General de Impuestos Internos o la*

Dirección General de Aduanas, no hubiere devuelto el incidente y el expediente respectivo, se mandarán a recoger. Cuando el Tribunal los haya recibido, con o sin contestación, abrirá a pruebas el incidente por el término perentorio de cinco días hábiles contados a partir de la notificación de la respectiva providencia al apelante, para el solo efecto de que este solicite, dentro de dicho término la producción de las pruebas, por él ofrecidas. El Tribunal ordenará la producción de las pruebas una vez vencido el término anterior, y cuando se hayan producido, mandará oír al apelante, para que presente sus alegaciones finales en el término fatal e improrrogable de ocho días contados a partir del siguiente al de la notificación respectiva...".

Según esta disposición normativa, el término probatorio se abre dentro del diligenciamiento de ley correspondiente, una vez se haya recibido con o sin contestación por parte de las Direcciones, los informes justificativos de sus actuaciones; dicho plazo consta de cinco días hábiles y corre a partir de la notificación del auto emitido al apelante, para efecto que presente dentro el mismo la prueba por él ofrecida en el escrito de interposición del recurso de apelación. Una vez vencido dicho plazo, y de haber solicitado la producción de pruebas, estas se realicen y una vez producidas, se manda a oír al apelante, para que éste presente sus alegaciones finales, por un plazo improrrogable de ocho días hábiles, contados a partir de la notificación respectiva.

Para algunos autores, como Garberí Llobregat y Guadalupe Buitrón Ramírez, en su obra *El Procedimiento Administrativo Sancionador* (2001, 4ª edición, Volumen I), es un derecho a favor del sujeto pasivo, dentro del procedimiento administrativo sancionador, el "derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa", y en el caso que nos ocupa, este se ve materializado a través de la petición realizada por el contribuyente una vez que se ha notificado, la apertura de dicha etapa procesal; ordenando el Tribunal la producción de las mismas, una vez vencido el plazo de los cinco días hábiles.



En la mayoría de los recursos de apelación presentados por los contribuyentes se ratifican los argumentos esgrimidos en el escrito de interposición del Recurso, y solamente en un pequeño porcentaje de los casos, los contribuyentes solicitan producción de pruebas, de conformidad al art. 6 LOFTAIIA, el TAIIA puede conocer de cualquier situación de hecho planteada por los recurrentes, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. De igual manera, el Tribunal puede recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante esta como no disponibles, pues en virtud de la naturaleza del TAIIA, la competencia se materializa en el carácter revisor de las actuaciones de la Administración Tributaria y Aduanera, para conocer de situaciones y pruebas previamente presentadas en el procedimiento administrativo y excepcionalmente conocer de hechos nuevos y pruebas cuya indisponibilidad haya quedado evidenciada en la etapa anterior.

Lo anterior, constituye un dato importante, pues tal como hemos venido señalando, en la etapa procesal de apertura a pruebas si bien es cierto, esta se reconoce como un derecho de los recurrentes, la misma se circunscribe a las reglas establecidas en la norma, es decir que solo puede ofrecerse prueba ante esta instancia, si estas no fueron producidas ante las Direcciones Generales, cuando se justifiquen como no disponibles.

Dicha disposición ha sido reconocida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en reiterada jurisprudencia, siendo su más reciente, a través de sentencia emitida a las doce horas cuarenta y siete minutos del día veintiséis de enero del año dos mil veintitrés, con referencia 194-2017, en la que ante dicha instancia, el recurrente alegó violación al principio de verdad material, violación al principio de responsabilidad objetiva y violación al principio de seguridad jurídica, específicamente porque no fue valorada la prueba aportada, "primeramente ante la Dirección... y posteriormente ante el TAIIA,... basándose en lo regulado por el art. 6 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de

Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas (LOFTAIIA).

En dicha sentencia, **la SCA resuelve:** *"En ese sentido, ante el TAIIA en la etapa de pruebas, la parte apelante, presentó nuevamente el registro control de inventario para que fuera valorado y se tuvieran por cumplidos los requisitos legales, reconociendo que no fue puesto al alcance de la DGII, pero que esas compras eran reales y debían aceptarse conforme al principio de verdad material, el referido Tribunal emitió el acto administrativo ref. 11601007TM [segundo acto impugnado] citado supra, en el cual expuso que conforme lo ordenado por el legislador en el art. 6 LOFTAIIA: "El Tribunal podrá conocer cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General cuando se justificaren ante ésta como no disponibles". (Énfasis suplido).*

Es así que, tales actuaciones según lo dicho por el demandante le causan agravio, pues según expresó sobre la base de los principios de seguridad y verdad material deben valorarse esas compras que están asentadas en el registro control de inventarios.

En este punto esta sala indica que, conforme el art. 4 Código Procesal Civil y Mercantil (CPCM), que instituye: "El sujeto contra quien se dirija la pretensión tiene derecho a defenderse en el proceso, interviniendo en las actuaciones y articulando los medios de prueba pertinentes.

En todo caso, cada parte tiene derecho a contar con la oportunidad de ...argumentación y rebatir la de la contraria, y sólo cuando expresamente lo disponga la ley podrán adoptarse decisiones sin oír previamente a una de las partes '.

De manera que luego de revisar las actuaciones, ha quedado evidenciado que se le han brindado las oportunidades procesales para que aportara durante el desarrollo del procedimiento de



fiscalización.....y en la etapa de audiencia apertura a prueba ante la DGII los elementos obraren a su favor; de tal suerte que cada etapa precluyó sin que el contribuyente aportara en debida forma las pruebas; y sobre todo no expresó una causa justificante de fuerza mayor o caso fortuito que le eximiera de cumplir con la presentación en cada etapa.

En esa línea, al apelar ante el TAIIA de la resolución emitida por la DGII, causa justificante que le impidió dar cumplimiento a su obligación de proporcionar la información, que le era requerida durante el desarrollo del proceso de liquidación oficiosa, a efecto de que la prueba fuera incorporada en debida forma y valorada por el TAIIA, pues caso contrario [como ocurrió en el caso sub júdice] el legislador ya prevé la consecuencia jurídica,que tales pruebas no serán valoradas [art. 6 LOFTAIIAI.

Al presentar la demanda contenciosa administrativa ante este tribunal manera no ha expuesto la causa justificante por fuerza mayor o caso la prueba en la etapa procesal oportuna.” ...

En consecuencia, la jurisprudencia citada de la SCA ratifica lo determinado por la Ley de Organización y Funcionamiento del TAIIA, siendo que en aplicación del artículo 6 en comento, para los casos como el relacionado *supra*, se establece no ha lugar la valoración de prueba presentada ante esta sede, cuando no se justifiquen los motivos por caso fortuito o fuerza mayor, por no encontrarse disponible la misma ante la Administración Tributaria, y por lo tanto, a juicio de la Sala, el legislador ya especificó, para valorar esa prueba no puesta en conocimiento de la Dirección General, debe justificarse en todo caso, los motivos de caso fortuito o fuerza mayor, con el objeto que este ente contralor, se encuentre facultado para valorar en debida forma, la prueba que se ha constatado no estuvo a disposición ante la Dirección General, de manera justificada.

Con relación a lo anteriormente expuesto, con la entrada en vigencia de la Ley de Procedimientos Administrativos, en su art. 163 inciso segundo, excluye de su aplicación, la materia tributaria y aduanal y únicamente resultará aplicable de forma supletoria respecto de cuestiones procedimentales no reguladas en la ley especial que rige las actuaciones del TAIIA; lo anterior puede generar un auge en la invocación de argumentos principalistas en materia sancionadora, y generar diferentes interpretaciones contrarias en algunos casos de lo dispuesto en la ley; sin embargo para el caso que nos atañe en el diligenciamiento del recurso de apelación, esto puede darse en razón que a juicio de algunos autores, la actividad administrativa, dada la diversidad de funciones que cumple en un Estado de Derecho, la Administración Pública, no se ve inhibida de aplicar los principios rectores del *Ius Puniendi*, al ámbito administrativo sancionador. (Henry Alexander Mejía, “Principios Constitucionales que rigen la sanción administrativa”. Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativos, pág. 317).

Al respecto, en las distintas etapas procesales del Recurso de Apelación, se alega muchas veces la violación de principios constitucionales, con el objeto de fundamentar la solicitud de valoración de prueba, que en principio se manifiesta por parte de los recurrentes, que ésta no fue “valorada” o “tomada en cuenta” por la Administración Tributaria”; sin embargo, para tales efectos no siempre se cumple con el presupuesto ordenado en el art. 6 de nuestra ley, que literalmente ordena: “*El Tribunal podrá conocer de cualesquiera situaciones de hecho que plantee el recurrente, siempre que hayan sido previamente deducidas ante la Dirección General. Podrá igualmente recibir pruebas que no fueron producidas ante la Dirección General, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles*”. Y en ese sentido, al no cumplirse dicha formalidad, la petición es declarada sin lugar, y se valoran los extremos de la pretensión, con base a la prueba que se haya ordenado por parte del Tribunal, (si fuere el caso) o con la que consta agregada al



expediente administrativo, proveniente de las Direcciones.

Además, del resultado del examen a la legalidad de las actuaciones de las Direcciones Generales, realizado por este ente contralor, puede configurarse el caso que, en el marco de su competencia ordene de oficio, la producción de prueba, orientada a garantizar el cumplimiento de los derechos y principios jurídicos que le asisten a los contribuyentes, cuando se logren advertir deficiencias dentro de las actuaciones de la Administración, o en el caso que se pretenda ahondar a recabar la verdad histórica de los hechos, en cumplimiento al principio de verdad material.

Finalmente, en un Estado de Derecho la valoración de la prueba, no solo constituye una garantía para los recurrentes dentro del recurso de Apelación, en todas sus etapas, sino que esta necesariamente, desemboca en que la Administración Pública, debe someterse al ordenamiento jurídico competente, con el objeto de garantizar el ejercicio pleno de los derechos y garantías a favor de los administrados.

