



**CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA**



**DIRECCIÓN DE AUDITORÍA UNO  
SUBDIRECCIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS**

**INFORME DE EXAMEN ESPECIAL A LA GESTIÓN DE LA  
UNIDAD DE SELECCIÓN DE CASOS DEL MINISTERIO DE  
HACIENDA, POR EL PERIODO DEL 1 DE ENERO DE 2014 AL  
31 DE DICIEMBRE DEL 2015**

**SAN SALVADOR, 5 DE MARZO DE 2018.**



## INDICE

CONTENIDO	PAG.
I PARRAFO INTRODUCTORIO.....	1
II OBJETIVOS DEL EXAMEN ESPECIAL.....	1
III ALCANCE DEL EXAMEN .....	2
IV PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICADOS.....	2
V RESULTADOS DEL EXAMEN .....	3
VI CONCLUSION DEL EXAMEN.....	54
VII ANÁLISIS DE INFORMES DE AUDITORÍA INTERNA Y FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORÍA.....	54
VIII SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORÍA ANTERIORES .....	55
IX PÁRRAFO ACLARATORIO.....	55
ANEXOS.....	56





Señor  
Vice Ministro de Ingresos  
Ministerio de Hacienda  
Presente

## I PÁRRAFO INTRODUCTORIO

De conformidad al Artículo 195 atribución 1ª. de la Constitución de la República y a los Artículos 5, 30 y 31 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, según orden de trabajo No. 6/2017 de fecha 16 de enero de 2017, hemos realizado Examen Especial a la gestión de la Unidad de Selección de Casos del Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.

## II OBJETIVOS DEL EXAMEN ESPECIAL

### A. GENERAL

Emitir una conclusión sobre la gestión realizada por la Unidad de Selección de Casos de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, durante el periodo del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015, verificando el plan de fiscalización, el seguimiento de los resultados obtenidos, la programación de los diferentes casos a fiscalizar, el cumplimiento de las funciones asignadas al personal, la aplicación del marco normativo, el uso de los sistemas informáticos, el análisis de antecedentes de contribuyentes sujetos a programación de fiscalización.

### B. ESPECÍFICOS

- Comprobar la elaboración del Plan Anual de Fiscalización y los Planes Específicos de Fiscalización por la Unidad de Selección de Casos.
- Comprobar que la Unidad de Selección de Casos (USC), ha realizado seguimiento de los resultados obtenidos en el proceso de selección y que los casos seleccionados han sido los adecuados.
- Constatar la creación de vectores de error de Renta e IVA, así como su actualización, elaboración de informes y realización de pruebas.
- Comprobar la programación de los casos a fiscalizar y/o gestionar a través de los Planes de Fiscalización de las Unidades Ejecutoras.
- Verificar el grado alcanzado en base a los objetivos y metas propuestos por la Unidad de Selección de Casos con relación a los resultados obtenidos.



- Comprobar el cumplimiento de las funciones asignadas al personal de la Unidad de Selección de Casos.
- Determinar que los procedimientos realizados para la selección de casos y programación a fiscalizar sea transparente y a la vez garantizar la trazabilidad de los resultados.
- Comprobar que se realizaron análisis de antecedentes, a efecto de determinar los aspectos básicos para la investigación de los casos (peticiones, denuncias, fedatarios y punto fijo etc.)
- Verificar el cumplimiento del marco normativo aplicable
- Constatar los sistemas informáticos, así como el control de casos programados y los resultados obtenidos.

### III. ALCANCE DEL EXAMEN

El alcance del examen especial, está determinado por las funciones y productos generados por la Unidad de Selección de Casos, el alcance y naturaleza de los procedimientos a realizar, en base a la muestra para los distintos planes de fiscalización, los análisis efectuados, la efectividad de los casos seleccionados, su seguimiento y análisis de los resultados obtenidos, atención a solicitudes de usuarios internos, así como la determinación y actualización de los vectores de error, durante los periodos del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015, de conformidad con Normas de Auditoria Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

### IV. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS

Los procedimientos de auditoría que se realizaron son los siguientes:

- Identificación y análisis de los vectores que fueron programados para fiscalización, identificando su programación en los planes específicos.
- Verificamos los vectores que no fueron programados, identificando su importancia y motivos por lo que no fueron considerados.
- Analizamos los vectores de error verificando si los que presentan mayor interés corresponde a los programados para fiscalización.
- Comprobamos el cumplimiento de criterios de selección de los contribuyentes seleccionados para programación y su adecuada selección.
- Verificamos los procesos de selección de muestra en el Módulo Control de Gestión y Sistema de Selección y Administración de Casos (por sus siglas en ingles CSMS).
- Comprobamos que los casos seleccionados a fiscalizar fueron generados a partir de la muestra.
- Identificamos la incorporación a los planes de fiscalización, de casos que corresponden a peticiones de la Unidad de Defensoría del Contribuyente.



## V. RESULTADOS DEL EXAMEN

### 1. CONTRIBUYENTES CON INCUMPLIMIENTOS DE CARÁCTER SUSTANTIVO QUE NO FUERON PROGRAMADOS EN LOS PLANES DE FISCALIZACION.

Comprobamos que la Unidad de Selección de Casos, no efectuó un análisis de los casos de contribuyentes, para que fueran programados en planes de fiscalización de acuerdo a la información que reflejan las declaraciones tributarias en el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), ya que éstos poseen incumplimientos de carácter sustantivos y fueron programados en planes masivos, dejando de percibir en concepto de Renta la cantidad de \$58,098.53 y en concepto de IVA \$227,876.21, sumando un monto de \$ 285,974.74 sin incluir multas ni intereses, según detalle:

NIT	Renta	IVA	Observación
06140612101041		\$ 8,368.80	Impuesto potencial aproximado dejado de percibir por la Administración Tributaria (sin incluir multa ni intereses) correspondiente a ejercicio 2013 Ver Anexo 1, caso 1.
06141502121060		\$ 6,605.72	Impuesto potencial aproximado dejado de percibir por la Administración Tributaria (sin incluir multas ni intereses) correspondiente a ejercicio 2013 y 2014. Ver Anexo 1, caso 2.
06141911091059	\$ 24,790.10		Impuesto potencial aproximado dejado de percibir por la Administración Tributaria correspondiente a los ejercicios fiscales 2013 y 2014 (sin incluir multas ni intereses). Ver Anexo 1, caso 3.
05113008751029	\$ 33,308.43	\$ 212,901.69	Impuesto potencial aproximado dejado de percibir por la Administración Tributaria (sin incluir multas ni intereses correspondientes a los ejercicios fiscales 2013 y 2014). Ver Anexo 1, caso 4.
<b>Total</b>	<b>\$ 58,098.53</b>	<b>\$ 227,876.21</b>	

El Art. 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Son atribuciones propias del Director General, establece: "Desarrollar y vigilar el sistema normativo, ya sea proponiendo las oportunas reformas legales en caso de ameritar modificaciones, o ya en lo referente a manuales de aplicación, normas de interpretación, normas de programación y sistemas de trabajo".

El PRT-067 ELABORACION DE VECTORES DE ERROR en su paso # 15, establece: El Jefe de la Unidad de Selección de Casos "Recibe, revisa y analiza los resultados de la base de Vectores con el Técnico de Selección de Casos o Auditor Tributario Analista a efecto de evaluar, si hay vectores que requieren análisis para programar, considerando que cumplan los siguientes criterios generales para analizar las inconsistencias los cuales se detallan a continuación:

- ✓ Mayores inconsistencias por interés fiscal en los valores declarados en Renta.
- ✓ Montos de ingresos no declarados.



- ✓ Mayor frecuencia de contribuyentes que les aplica vector en análisis.
- ✓ Mayor impuesto potencial.
- ✓ Agentes de retención con inconsistencias en las retenciones realizadas.”

El Manual de Organización Consolidado de la DGII, numeral 2.3 UNIDAD DE SELECCIÓN DE CASOS del capítulo 2

Objetivos, Funciones, Base Legal y ESTRUCTURA Organizativa Establece:

“OBJETIVOS

- Contribuir al incremento en la recaudación de los ingresos tributarios, mediante la implementación de la estrategia de fiscalización a nivel nacional, que facilite la ejecución de las facultades de verificación, control y fiscalización, para lograr el cumplimiento tributario de los contribuyentes, a través de la selección de casos con riesgo tributario aplicando criterios transparentes y automatizados, utilizando información endógena y exógena.
- Seleccionar y programar contribuyentes con riesgo tributario utilizando criterios transparentes y automatizados, que faciliten la ejecución de las facultades de verificación, control y fiscalización, para lograr el cumplimiento tributario de los contribuyentes, incrementando con ello la recaudación de los ingresos tributarios.”

“FUNCIONES

- Mantener un seguimiento permanente de los resultados obtenidos en el proceso de Selección de casos para evaluar si se han seleccionado los programas, planes y contribuyentes adecuados los cuales se fiscalizan en las diferentes Unidades que desarrollan la Gestión de Fiscalización y Apoyo a Fiscalización.
- Cumplir y hacer cumplir lo establecido en los documentos del Sistema de Gestión de Seguridad de la Información, Sistema de Gestión de la Calidad ISO 9001 y Ley de Ética Gubernamental”.

El Perfil del Jefe de la Unidad de Selección de Casos Funciones/Actividades Básicas numerales 5 y 6, establece:

5. “Coordinar la recopilación y procesamiento de la información necesaria que sirva de base en la elaboración y seguimiento de los distintos planes y programas de fiscalización, que son almacenados a través del Módulo de Selección y Administración de Casos del CSMS y Módulo Control de Gestión, utilizando información ya sea de la base interna como información externa.
6. Dirigir el procedimiento de selección de casos a fiscalizar, bajo estándares técnicos, que garanticen transparencia en la selección y programación de casos a fiscalizar”.

El Art. 151 párrafos 1ro. 5to. y 6to. del Código Tributario, ANTICIPO A CUENTA DEL IMPUESTO, establece: “El sistema de recaudación del Impuesto sobre la Renta por medio del anticipo a cuenta, consiste en enteros obligatorios hechos por personas naturales titulares de empresas mercantiles contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, sucesiones, fideicomisos, transportistas y por personas jurídicas de derecho privado y público, domiciliadas para efectos tributarios, con excepción de las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas ganaderas, aunque para el ejercicio próximo anterior, no hayan computado impuesto e liquidación de impuesto sobre la renta.



Las cantidades enteradas se acreditarán al determinarse el impuesto al final del ejercicio de que se trate. Si en esta liquidación resulta una diferencia a favor del contribuyente, este podrá solicitar la devolución del excedente o podrá acreditarlo contra el pago de impuestos de renta pasados o futuros a opción de aquel.

A este último efecto, el contribuyente podrá utilizar el remanente para acreditar en el siguiente ejercicio, el valor del anticipo correspondiente a cada mes hasta agotar el remanente. Si éste fuera menor que el anticipo mensual respectivo, habrá que pagar la diferencia, y si fuere mayor habrá un nuevo excedente que podrá ser utilizado en el mes siguiente y así sucesivamente hasta su agotamiento. Para los efectos de la devolución o acreditamiento aludidos, no será necesaria una fiscalización previa”.

El Art. 173 literal q) del Código Tributario, FACULTADES DE INVESTIGACION Y FISCALIZACION, establece: “La administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gozan de exenciones, franquicias o incentivos tributarios. En el ejercicio de sus facultades, la administración tributaria podrá especialmente: q) En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos.”

El Art. 41 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, establece: “Las personas jurídicas, uniones de personas, sociedades irregulares o de hecho, domiciliadas o no, calcularán su impuesto aplicando a su renta imponible la tasa del treinta por ciento (30%); se exceptúan los sujetos pasivos que hayan obtenido rentas gravadas menores o iguales a ciento cincuenta mil dólares (US\$ 150,000), los cuales aplicaran la tasa del veinticinco por ciento (25%)”.

El Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: “El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes: b) Llevar a cabo la ejecución de los planes, programas y proyectos establecidos por el Director General, mediante la realización plena del Sistema operativo, contando para ello con las funciones de apoyo necesarias, entre otras de las estadísticas, registros de contribuyentes y procesamiento de datos”.

La deficiencia se debe a que el Jefe de la Unidad de Selección de Casos, no se aseguró que al dirigir el proceso de selección, se realizaran los análisis adecuados, para seleccionar y programar contribuyentes con riesgo tributario para fiscalización, asimismo el señor Subdirector General de Impuestos Internos, no se aseguró de la programación de los contribuyentes en los planes adecuados.

La falta de selección y programación de fiscalización de contribuyentes que poseen incumplimientos de carácter sustantivos, ocasionó, que no se incrementara la recaudación de los ingresos tributarios de Renta e IVA por un monto de \$ 285,974.74.

### **Comentarios de la Administración**

En nota 10002-NEX-0110-2017 de fecha 29 de agosto de 2017 el Subdirector General de Impuestos Internos y el Jefe de la Unidad de Selección de Casos, manifiestan:



“Primeramente, es necesario señalar que de conformidad a lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, la función básica de esta institución es la de aplicar y hacer cumplir las Leyes referente a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le están asignados por Ley, para lo cual se desarrollan entre otros, una serie de procedimientos encaminados a que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias en forma voluntaria, haciendo uso de planes masivos o extensivos, cuyo objetivo es el verificar que los contribuyentes con inconsistencias detectadas a través de cruces de información, sean persuadidos a efectuar las subsanaciones pertinentes en forma voluntaria, ello debido a que para toda Administración Tributaria es humanamente imposible fiscalizar al cien por ciento (100%) de los contribuyentes y realizar las liquidaciones de oficio de los diferentes tributos, en particular para nuestro caso considerando que la cantidad de contribuyentes activos en IVA para 2014 fueron 170,340 y para 2015, fueron 177,904 y el recurso humano consistente en Auditores para Fiscalizaciones Sustantivas asignado a la Dirección de Fiscalización para el año 2014 fue de 247 Auditores y en 2015 de 224 Auditores, por lo cual no es proporcional a la cantidad de contribuyentes a fiscalizar; de ahí que a través de los planes masivos o extensivos se busca brindar atención inmediata y lograr que los contribuyentes cumplan en forma voluntaria con sus obligaciones tributarias. A continuación se presenta la cantidad de Auditores Tributarios para Fiscalizaciones Sustantivas por Unidad Fiscalizadora, de acuerdo a los Planes Anuales de Fiscalización de los años 2014 y 2015:

UNIDAD EJECUTORA	AUDITORES DE FISCALIZACIONES SELECTIVAS	
	2014	2015
Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes	79	62
Subdirección de Medianos Contribuyentes	72	68
Subdirección de Otros Contribuyentes	44	43
Oficina Regional de Occidente	32	32
Oficina Regional de Oriente	20	19
TOTAL	247	224

**Nota:** Información obtenida del Apartado 7 – Recurso Humano Disponible por Unidad, contenido en los Planes Anuales de Fiscalización de los años 2014 y 2015.

En ese contexto es oportuno indicar que, si como resultado de los referidos planes masivos se establece que persisten las inconsistencias que afectan el interés fiscal, se procede a realizar su respectiva programación para practicar la fiscalización respectiva, priorizando como criterios de selección del ejercicio auditado, aquellos contribuyentes que reflejaban mayor cantidad de pago, puesto que los contribuyentes que reflejaban devoluciones de Impuesto sobre la Renta, ya tienen como prerrequisito la verificación previa en caso que se solicite devolución de impuesto, conforme lo regulan los artículos 212 y 214 del Código Tributario, en tal sentido para efectos de programación de fiscalización se aplica un criterio de prevalencia a aquellos contribuyentes que reflejaban inconsistencias que impliquen disminución de su porcentaje de tributación.



Adicional a lo anterior, es de considerar que debido a la relación cantidad de Contribuyentes por Auditor Tributario, ninguna Administración Tributaria del mundo, aún las de los países más avanzados tienen la capacidad de fiscalizar al cien por ciento (100 %) de los contribuyentes con incumplimientos, valiéndose para ello de otro tipo de controles como la Fiscalización Masiva y controles indirectos como emisión de Solvencias, autorización de Devoluciones, entre otros; a efecto de lograr la modificación voluntaria de los contribuyentes, debido a la imposibilidad física de ampliar la cobertura de contribuyentes a fiscalizar, dado el reducido número de Auditores Tributarios en relación al Total de Contribuyentes a Fiscalizar; es por ello que aquellos Contribuyentes que no subsanan de manera voluntaria en las etapas persuasivas (Fiscalización Masiva) son programados en atención a la priorización de riesgo tributario y monto de impuesto potencial adeudado. Para ampliar sobre lo expuesto, a continuación se explica la capacidad máxima de fiscalizaciones que puede realizar un Auditor Tributario durante un año, dedicándose al 100% para la realización de fiscalizaciones sustantivas:

1. La cantidad de horas laborales anuales por Auditor para el año 2015 fueron de 1,673 horas (7 horas efectivas diarias por 239 días hábiles del año).
2. El tiempo administrativo autorizado durante todo el año ascendió al 15% de las horas totales, resultando tiempo administrativo de 250 horas (1,673 horas totales por 15%).
3. Como resultado de lo anterior, el tiempo efectivo disponible por Auditor fue un total de 1,423 horas efectivas (1,673 horas totales por 85%), para aplicar a los casos de fiscalización, verificación y otras tareas adicionales que le fueren asignadas.
4. Partiendo de las horas programadas para los casos de fiscalización sustantiva de las Unidades Fiscalizadoras (horas efectivas de Auditor), la cantidad máxima de casos sustantivos (dedicándose exclusivamente a dichos casos) que un Auditor Tributario puede cumplir en un año es la siguiente:

Unidad Fiscalizadora	Cantidad de Horas Efectivas en el Año	Horas programadas por caso de Fiscalización Sustantiva	Cantidad de Casos a cubrir en el año
Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes	1,423	600	2.4
Subdirección de Medianos Contribuyentes	1,423	405	3.5
Subdirección de Otros Contribuyentes	1,423	300	4.7

Nota: Las horas programadas por caso de Fiscalización Sustantiva detalladas en el cuadro anterior corresponden únicamente al Auditor, debido a que las horas de Supervisor equivalen al 15% adicional.

Tomando en cuenta lo expuesto, la cantidad de contribuyentes a quienes la Administración Tributaria tiene la capacidad de fiscalizar durante un año, representa un bajo nivel de porcentaje respecto a la totalidad de contribuyentes inscritos en IVA, que para 2014 fueron 170,340 y para 2015 fueron de 177,904; de ahí la necesidad imperiosa de toda Administración Tributaria de utilizar otras estrategias como la Fiscalización Masiva y otros controles indirectos (emisión de solvencias, autorización de devoluciones, entre otros) para ejercer las facultades de inspección, investigación y control, sobre el resto de contribuyentes por quienes no tiene capacidad de cobertura para fiscalizarlos.

Aclarado lo anterior, a continuación, se procede a brindar las explicaciones pertinentes en cuanto a las observaciones planteadas por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas respecto a cada uno de los Casos señalados en su requerimiento:

**CASO 1**

**(Contribuyente: NIT: 06140612101041)**

- 1) Acreditamiento de Pago a Cuenta en las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2011, 2012, 2013 y 2014 por un monto total de trescientos setenta y ocho mil doscientos setenta y cuatro 83/100 dólares (\$378,274.83) y haber cancelado por el concepto antes mencionado únicamente la cantidad de un mil ciento cincuenta y dos 82/100 dólares (\$1,152.82); a continuación se detallan los Pagos a Cuenta acreditados por año:

Ejercicio de Imposición	Número de Declaración de ISR	Fecha de Presentación	Monto Acreditado en concepto de Pago a Cuenta	Crédito Aplicable del Ejercicio Anterior	Total a Devolver
2011	111080102402	24/04/2012	\$ 8,622.59	\$ 0.00	\$ 8,622.59
2012	111090257670	29/04/2013	\$ 111,471.68	\$ 0.00	\$ 40,593.79
2013	111100484966	30/04/2014	\$ 129,157.77	\$ 40,593.79	\$ 128,741.12
2014	111700756499	29/04/2015	\$ 137,645.38	\$ 128,741.12	\$ 214,175.55
<b>Total</b>			<b>\$ 378,274.83</b>		

Según registros que muestra el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) así como el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP) el contribuyente en mención, desde el año 2011 (la sociedad fue constituida en el mes de diciembre del año 2010) únicamente ha cancelado a la Administración Tributaria en concepto de Pago a Cuenta el monto total de un mil ciento cincuenta y dos 82/100 dólares (\$1,152.82), según se muestra a continuación:

Periodo Tributario	Número de Declaración de Pago a Cuenta	Fecha de Presentación y Pago	Monto Pagado en concepto de Pago a Cuenta	Comentarios
Abril 2011	114080189702	17/05/2011	\$ 3.74	
Mayo 2011	114080566792	14/06/2011	\$ 8.99	
Julio 2011	114090387634	03/07/2014	\$ 533.95	Declaración extemporánea, no pagó multa ni intereses
Agosto 2011	114090509732	03/07/2014	\$ 606.14	Declaración extemporánea, no pagó multa ni intereses
<b>Total</b>			<b>\$ 1,152.82</b>	

- 2) El contribuyente refleja como impuesto computado en su liquidación anual de impuesto sobre la renta entre los años 2012 y 2014 un monto total de ciento sesenta y cuatro mil noventa y nueve 28/100 dólares (\$ 164,099.28) el cual fue acreditado en cada uno de los ejercicios de imposición con Pagos a Cuenta y con Créditos Aplicables de



Ejercicios Anteriores los cuales no fueron efectivamente pagados a la Administración Tributaria según se detalla a continuación:

Ejercicio de Imposición	Número de Declaración de ISR	Fecha de Presentación	Impuesto Computado	Monto Acreditado en concepto de Pago a Cuenta	Crédito Aplicable del Ejercicio Anterior
2012	111090257670	29/04/2013	\$ 70,877.89	\$ 111,471.68	\$ 0.00
2013	111100484966	30/04/2014	\$ 41,010.44	\$ 129,157.77	\$ 40,593.79
2014	111700756499	29/04/2015	\$ 52,210.95	\$ 137,645.38	\$ 128,741.12
<b>Total</b>			<b>\$ 164,099.28</b>	<b>\$ 378,274.83</b>	<b>\$ 169,334.91</b>

#### Comentario de la Administración Tributaria Numerales 1 y 2 del CASO 1

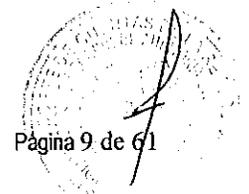
Respecto a las observaciones señaladas en los numerales 1 y 2 del CASO 1 (a nombre de la contribuyente ... NIT: 06140612101041), en el sentido que se ha dejado de percibir el impuesto, es imperativo señalar que el referido impuesto no se dejará de percibir y podrá ser recuperado en cualquier tiempo por parte de esta Administración Tributaria, debido a que el legislador previó situaciones en las cuales no opera el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a esta Oficina, al regular en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario lo siguiente:

“La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. Tampoco opera, cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los períodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.”

Por lo tanto, al determinarse por parte de esta Oficina que los contribuyentes han consignado en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, anticipos a cuenta como derechos a favor, los cuales no han sido enterados al Fisco de la República en cada uno de los períodos mensuales, se considera que han reclamado derechos inexistentes, cumpliéndose con el presupuesto legal aludido, puesto que han realizado actos por medio de los cuales se han reclamado derechos, beneficios o saldos a favor improcedentes, por lo que se procedió a realizar la programación de las fiscalizaciones respectivas y se procederá a la correspondiente liquidación de oficio del impuesto respectivo, en atención a lo dispuesto en dicha disposición legal.

Es de señalar que con relación a la aplicación del artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 361-2008 del día 4 de mayo de 2011, se ha pronunciado de la siguiente manera:

“Esos saldos aparentemente favorables son los que se han pretendido valer por la sociedad demandante en la pretensión de devolución; los cuales, considerados aisladamente por cada declaración jurada, han caducado. No obstante, las declaraciones juradas presentan una variante que hacen reconsiderar a la caducidad: la acreditación ininterrumpida.



La denominación de acreditación ininterrumpida no es sino el producto de ejercicio de la característica de la neutralidad del impuesto en estudio. De tal forma que la sociedad demandante ha trasladado esos saldos en las posteriores, e inmediatas, declaraciones juradas.

Según lo ha manifestado la sociedad demandante, en la demanda, y la autoridad demandada, en el informe justificativo, la acreditación de los saldos aparentemente favorables se ha realizado aún después de junio de dos mil cuatro. Además, conforme la certificación de folio 82, la parte actora se ha acreditado, en la declaración correspondiente a julio de dos mil cuatro, la cantidad que en esta oportunidad solicita su devolución. Por último, la solicitud de devolución fue bifurcada en dos lapsos: el primero, desde diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro – lapso del que se conoce en el presente proceso -; y, el segundo, desde julio de dos mil cuatro hasta, según lo manifiesta la parte actora en la demanda junio de dos mil seis.

La sociedad demandante se ha acreditado esos supuestos saldos favorables desde diciembre de dos mil uno hasta la fecha de la petición de devolución (al margen de otras acreditaciones posteriores) lo que, conforme con el artículo 214 del Código Tributario, hace necesario verificar todas las declaraciones para determinar la existencia y cuantía del saldo cuya devolución se solicita y de los demás hechos y circunstancias que determinen la procedencia de la misma.

La acreditación de los supuestos saldos favorables, como resultado del mecanismo de traslación y deducción, no permiten que las declaraciones comprendidas de diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro caduquen, debido a que no se puede tener por cierto los saldos posteriores ya que guardan una relación directa cada una de las declaraciones en las que se han acreditado. De ahí que, la Dirección, no debió bifurcar, en los referidos lapsos, el conocimiento de la petición de devolución que hiciera la actora.

Igual consideración ha realizado el Legislador en el segundo inciso del artículo 175 del Código Tributario al establecer que la facultad de fiscalización no caduca cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.”

De lo anterior, se evidencia que el impuesto potencial que se manifiesta en requerimiento de mérito, ha sido dejado de percibir puede ser recuperado en cualquier tiempo, al no operar el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización y liquidación de oficio respecto de las declaraciones presentadas por la sociedad contribuyente..., debido a que se ha determinado que la sociedad ha utilizado derechos en concepto de anticipos a cuenta del Impuesto sobre la Renta inexistentes en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, dado que la contribuyente ha enterado un monto menor de anticipo a cuenta respecto de los valores acreditados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios impositivos de 2012, 2013 y 2014, y como consecuencia de dicha situación ha reflejado saldos a favor improcedentes como Excedentes de Impuesto sobre la Renta a devolver, los cuales fueron acreditados contra pagos a cuentas futuros, al enfrentar derechos inexistentes en sus declaraciones ha implicado un pago de impuesto menor al debido, por lo que con dicha circunstancia se configuran los supuestos establecidos por el legislador para que esta Dirección General proceda a las fiscalizaciones respectivas y determine la verdadera situación



tributaria del contribuyente, aplicando las multas e intereses respectivos respecto de los actos realizados en cualquier tiempo, puesto que no opera la caducidad.

En virtud de lo cual se procedió a programar las fiscalizaciones respectivas a la mencionada sociedad, lo cual se documenta mediante memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017, de fecha 5 de julio de 2017, dirigido al señor Subdirector General y suscrito por el Licenciado ..., en su calidad de Jefe de la Unidad de Selección de Casos, del cual se adjunta fotocopia.

No se omite mencionar, que en otros casos en los cuales se determinó que los contribuyentes realizaron actos que reunieron los presupuestos contemplados en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, se procedió a emitir los autos de designación que ordenaban ejercer las facultades de fiscalización correspondientes y se efectuaron las liquidaciones de oficio de mérito, tal son los casos de las contribuyentes ..., en las cuales el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, emitió sentencias con referencias I1208007T de fecha 13 de septiembre de 2012, I1309003T del día 27 de octubre de 2014, I1401001T del 28 de abril de 2016, I1209007TM del 30 de abril de 2015, siendo en sentencia con referencia I1202036T del 27 de marzo de 2015, señalando en lo pertinente el citado Tribunal lo siguiente:

"C) Que de conformidad al artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la caducidad no opera cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remantes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los períodos o ejercicios en los que estos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afectan.

D) Que respecto de los períodos tributarios comprendidos de diciembre de dos mil ocho, hasta junio de dos mil nueve, la sociedad apelante en su Declaración de IVA ha declarado saldos a favor en concepto de remanente de crédito fiscal.

Por lo que de conformidad a lo anterior, este tribunal tiene a bien señalar; primero, que la Resolución impugnada no ha modificado la situación jurídico tributaria de la sociedad apelante respecto del período tributario de diciembre de dos mil ocho, por lo que no se puede sostener que la Administración Tributaria haya fiscalizado y liquidado oficiosamente dicho período tributario; y segundo, no opera la caducidad respecto de las autodeterminaciones en que se hayan declarado saldos a favor en concepto de remanente de crédito fiscal tal como ocurre en el presente caso..."

Concluyendo de todo lo anterior, que no es procedente la observación realizada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, en cuanto al impuesto potencial dejado de percibir, debido a que por cumplir con los preceptos señalados anteriormente, la Administración Tributaria puede fiscalizar en cualquier tiempo los ejercicios impositivos 2012, 2013 y 2014, puesto que no opera la caducidad, asimismo dichos ejercicios ya están siendo objeto de las fiscalizaciones respectivas.

### Requerimiento Numeral 3 CASO 1

- 1) El contribuyente refleja diferencias entre los ingresos que reflejan las declaraciones de IVA con respecto a las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2012, 2013 y 2014 por un monto total de quinientos ochenta y un mil doscientos ochenta y cuatro 41/100 dólares (\$ 581,284.41) según se detalla a continuación:

Ejercicio de Imposición	Ingresos según declaraciones de IVA	Ingresos según declaraciones de ISR	Diferencias	Comentarios
2012	\$ 7,129,440.30	\$ 7,087,789.22	\$ 41,651.08	a
2013	\$ 17,156,173.95	\$ 17,221,036.31	(\$ 64,862.36)	b
2014	\$ 16,663,449.59	\$ 16,058,953.90	\$ 604,495.69	c
Total	\$ 40,949,063.84	\$ 40,367,779.43	\$ 581,284.41	

- a) Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA superan a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta, en \$41,651.08, correspondiendo esto a un impuesto Sobre la Renta por \$ 12,495.32 ( $\$41,651.08 \times 30\%$ ).
- b) Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$ 64,862.36 implica un impuesto complementario de IVA por \$ 8,432.11 ( $\$ 64,862.36 \times 13\%$ ).
- c) Diferencia en los ingresos según declaraciones de IVA versus declaraciones de impuesto sobre la Renta (ingresos en IVA, superan a los ingresos según declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, en el año 2013 en \$604,495.69, lo cual implicaría un impuesto complementario de \$ 181,348.71 ( $\$ 604,495.69 \times 30\%$ ))

#### Comentario de la Administración Tributaria Numeral 3 CASO 1

Se establece que la contribuyente ... ha dejado de percibir un impuesto sobre la Renta potencial de \$193,844.03 al haber determinado que las ventas declaradas en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios son superiores en \$646,146.77 con relación a las declaradas en el Impuesto sobre la Renta, según los valores siguientes:

Nombre de Contribuyente	Diferencia en Ventas declaradas en IVA respecto de las ventas declaradas en Impuesto sobre la Renta			
	2012	2013	2014	Total
06140612101041	\$ 41,651.08	\$ 0.00	\$ 604,495.69	\$ 646,146.77
Impuesto potencial dejado de percibir 30% del ISR	\$ 41,651.08	\$ 0.00	\$ 604,495.69	\$ 646,146.77

Respecto a este punto es importante mencionar que la experiencia en fiscalización tributaria ha demostrado que es incorrecto pretender aplicar directamente las diferencias de ingresos entre los valores declarados en IVA e Impuesto sobre la Renta como ingresos omitidos para cada impuesto, dado que pueden presentarse situaciones que expliquen tales diferencias, por lo cual para realizar tal aseveración es indispensable efectuar previamente una adecuada investigación del origen de tales diferencias, dado que de lo contrario es una afirmación apresurada; a manera de ejemplo, algunos de los motivos que originan diferencias entre los valores de las declaraciones de IVA y Renta, son los siguientes:

- a) Venta de inmuebles adquiridos durante los 12 meses anteriores a su venta, los cuales constituyen Rentas gravadas para efectos de impuesto sobre la renta pero no constituyen hechos generadores para efectos de IVA.



- b) Otras Rentas gravadas obtenidas por parte del contribuyente como: intereses financieros, premios, adjudicaciones judiciales, entre otras, las cuales no constituyen hechos generadores para efectos de IVA.
- c) En algunas oportunidades las ventas por cuenta de terceros son declaradas como Ventas gravadas para efectos de IVA por parte del consignatario, sin embargo no constituyen Rentas gravadas para efectos de Impuesto sobre la Renta por no corresponder al contribuyente, siendo su ingreso únicamente la comisión que recibe.
- d) Las ventas al crédito para efectos de Impuesto sobre la Renta se declaran en atención al sistema de acumulación y son reconocidas como Rentas del Ejercicio, sin embargo para efectos de IVA algunos contribuyentes las declaran durante los meses de vigencia del crédito.

Una vez aclarado lo anterior, es pertinente mencionar que al ejercerse las facultades de fiscalización respecto del Impuesto sobre la Renta de los ejercicios impositivos 2012 y 2014 a la contribuyente ... se procederá a determinar en atención al Principio de Verdad Material, los verdaderos montos de los ingresos, costos y gastos que le correspondía declarar a la contribuyente y por consiguiente, de conformidad a los resultados obtenidos de dicha fiscalización se liquidará de oficio el impuesto que corresponda.

En cuanto al Impuesto a la Transferencia de Bienes y a la Prestación de Servicios, se establece que existe un impuesto potencial aproximado dejado de percibir por valor de \$ 8,432.11 respecto a los períodos tributarios 2013, al haberse constatado que las ventas declaradas en el Impuesto sobre la Renta del año citado son mayores a las reportadas en las declaraciones de IVA, según se resumen en el siguiente cuadro:

CONTRIBUYENTE	AÑOS	INGRESOS SEGÚN DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	VENTAS SEGÚN DECLARACIONES DE IVA	DIFERENCIA NO DECLARADA EN IVA	DEBITO FISCAL NO DECLARADO SEGÚN CORTE DE CTA
06140612101041	2013	\$ 17,221,036.31	\$ 17,156,173.95	\$ 64,862.36	\$ 8,432.11

Con el propósito de determinar la procedencia de la diferencia determinada, de manera preliminar se verificó el Dictamen Fiscal de la contribuyente correspondiente al ejercicio impositivo de 2013 elaborado por el licenciado ... y presentado a esta Dirección General, el día 2 de junio de 2014, en el cual se consigna que para los períodos tributarios de enero, abril y julio de 2014, la sociedad efectuó anulación de Facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal, los cuales fueron contabilizados y declarados como ingresos para el Impuesto sobre la Renta, según se detalla a continuación:

PERIODO TRIBUTARIO 2013	DOCUMENTO ANULADO	VALOR
ENERO	Factura No. 292	\$ 884.96
ABRIL	Factura No. 191	\$ 4,424.86
JULIO	Factura No. 157	\$ 23,183.63
	CCF No. 314	\$ 10,000.00
TOTAL ANULADO EN IVA		\$ 38,493.45

Asimismo, se estableció de la sumatoria que las ventas declaradas en IVA respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2013, que éstas ascienden al monto de \$ 17,156,660.95 y no al valor de \$ 17,156,173.95 como se consignó en el requerimiento, por lo que se ajusta la diferencia no declarada en IVA por el monto de \$487.00. No obstante lo anterior, es de mencionar que tal como se señaló anteriormente el resto de la diferencia existente entre la declaración de Impuesto sobre la Renta y las declaraciones de IVA correspondientes al año 2013, por valor de \$ 25,881.91 (Diferencia establecida por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas \$ 64,862.36 menos el monto de documento Anulados por \$ 38,493.45, menos diferencia en sumatoria de las declaraciones de IVA por \$487.00); no puede ser atribuida como una omisión de ingresos para efectos de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, hasta que no se hayan identificado e individualizado los hechos generadores de los cuales provienen; razón por la cual a través de la programación de Fiscalización del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo 2013, se determinará si dicha diferencia realmente proviene de hechos generadores para efectos de IVA, en cuyo caso se programarán los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2013, períodos para los cuales no opera la caducidad y pueden ser fiscalizados en cualquier tiempo, dado que la contribuyente ..., reclama Remanentes de Crédito Fiscal en cada uno de ellos, situación en la cual no opera el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a esta Oficina, regulado en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, tal como fue explicado anteriormente

A continuación, se detallan las declaraciones de IVA correspondientes a los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2013, en los cuales la sociedad ha declarado Remanentes de Crédito Fiscal en cada uno de ellos:

Períodos Tributarios 2013	Valores Declarados							
	Ventas	Débito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal	Menos: Crédito por Devoluciones, Rebajas, Descuentos u Otras Deducciones sobre Compras	Remanente de Crédito Fiscal Período Anterior	Remanente de Crédito Fiscal Próximo Período	No. de Declaración
Enero	\$ 1,408,502.13	\$ 183,105.28	\$ 1,400,025.68	\$ 183,428.91	\$ 1,425.57	\$ 51,181.20	\$ 50,079.26	107030613794
Febrero	\$ 1,406,243.34	\$ 182,811.63	\$ 1,064,933.54	\$ 142,517.79	\$ 4,076.43	\$ 50,079.26	\$ 5,708.99	107030389645
Marzo	\$ 1,109,945.18	\$ 144,292.87	\$ 1,087,367.89	\$ 141,357.83	\$ -	\$ 5,708.99	\$ 2,773.95	107030396394
Abril	\$ 1,020,436.53	\$ 132,666.75	\$ 1,371,388.32	\$ 178,280.48	\$ -	\$ 2,773.95	\$ 48,397.68	107030566790
Mayo	\$ 1,096,823.05	\$ 142,587.00	\$ 727,095.61	\$ 94,522.43	\$ -	\$ 48,397.68	\$ 333.11	107030513782
Junio	\$ 1,785,555.8	\$ 232,122.25	\$ 1,860,600.76	\$ 241,878.10	\$ -	\$ 333.11	\$ 10,088.96	107030291295
Julio	\$ 1,853,108.35	\$ 214,904.09	\$ 1,692,441.17	\$ 220,017.35	\$ -	\$ 10,088.96	\$ 15,202.22	107030315350
Agosto	\$ 1,896,165.57	\$ 246,501.53	\$ 2,037,180.01	\$ 264,833.40	\$ -	\$ 15,202.22	\$ 33,534.09	107030180180
Septiembre	\$ 1,514,060.33	\$ 196,905.85	\$ 1,527,847.86	\$ 199,005.62	\$ 385.40	\$ 33,534.09	\$ 35,248.46	107030112411
Octubre	\$ 1,478,607.48	\$ 192,218.98	\$ 1,482,538.76	\$ 192,730.04	\$ -	\$ 35,248.46	\$ 35,759.52	107030542805
Noviembre	\$ 1,129,444.51	\$ 146,827.78	\$ 1,074,742.97	\$ 139,716.59	\$ -	\$ 35,759.52	\$ 28,648.34	107030149301
Diciembre	\$ 1,657,168.68	\$ 215,431.93	\$ 1,571,252.41	\$ 205,062.60	\$ 799.79	\$ 28,648.34	\$ 17,479.22	107030084210
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 17,156,660.95</b>	<b>\$ 2,230,365.94</b>	<b>\$ 16,897,414.98</b>	<b>\$ 2,203,351.14</b>				

**Complemento de observación según Requerimiento – CASO 1**

**Total Caso 1 Renta**

Impuesto computado en su liquidación anual de impuesto sobre la renta entre los años 2012 y 2014	\$ 164,099.28
Diferencia en los ingresos según declaraciones de IVA versus declaraciones de impuesto sobre la Renta (ingresos en IVA, superan a los ingresos según declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, en el año 2012.	\$ 12,495.32
Diferencia en los ingresos según declaraciones de IVA versus declaraciones de impuesto sobre la Renta (ingresos en IVA, superan a los ingresos según declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, en el año 2013 en \$604,495.69, lo cual implicaría un impuesto complementario de \$181,348.71 (\$ 604,495.69 X 30%).	\$ 181,348.71
Pago a cuenta pagado por el contribuyente	\$ 1,152.82 (-)
Total	\$ 356,790.49

**Total caso 1 IVA**

Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$ 64,862.36 implica un impuesto complementario de IVA por \$ \$ 8,432.11 (\$ 64,862.36 X 13%).	\$ 8,432.11
Total	\$ 8,432.11

Según el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) el contribuyente refleja períodos tributarios omisos de Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido; así como ejercicios de imposición omisos para efectos de impuesto sobre la renta según se detalla a continuación:

**Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta Omisas**

Ejercicio de Imposición	Comentarios
2015	Contribuyente no presentó declaración de impuesto sobre la renta a pesar que las declaraciones de IVA de enero a noviembre de 2015 reflejan ingresos por un monto total de diez millones quinientos veintinueve mil novecientos setenta y dos 32/100 dólares (\$ 10,529,972.32)
2016	Las declaraciones de IVA de enero a noviembre de 2016 no reflejan ingresos.

**Comentarios de la Administración Tributaria respecto a las declaraciones de Impuesto sobre la Renta Omisas**

Referente a las declaraciones de Impuesto sobre la Renta omisas de los ejercicios impositivos de 2015 y 2016, se advierte que las facultades de fiscalización que le competen a esta Oficina respecto de dichos ejercicios impositivos caducan en 5 años contados a partir de la fecha de vencimiento de la presentación de las referidas declaraciones, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 175 inciso primero literal a) del Código Tributario.

Es de señalar que el plazo de presentación para las declaraciones de Impuesto sobre la Renta según lo prescribe el artículo 51 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es el siguiente: "El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, mediante el mandamiento de ingreso elaborado por el contribuyente en formulario proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos.", por lo que los plazos de presentación y de caducidad para las declaraciones del relacionado impuesto, que se encuentren omitidas de presentar son los siguientes:

Ejercicio Impositivo	Vencimiento del Plazo de Presentación	Fecha de Caducidad Declaraciones No presentadas (omisas)
2015	2 de Mayo de 2016	30 de Abril de 2021
2016	2 de Mayo de 2017	2 de Mayo de 2022

En virtud de lo antes expuesto, se programó la fiscalización respectiva del ejercicio impositivo de 2015 de la sociedad antes relacionada, lo que se demuestra con memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017 antes referido. Se aclara que no se ha incluido el ejercicio impositivo de 2016 para las fiscalizaciones de Impuesto sobre la Renta, debido a que se observa que las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios respecto de los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2016 no reflejan ventas, pero si como resultado de la Fiscalización programada para efectos de IVA correspondiente a los periodos tributarios de enero a diciembre de 2016 se establece que la contribuyente ha realizado hechos generadores de los diferentes impuestos, se procederá a extender las facultades o a emitir el auto de designación respectivo, incluyéndose lo referente al ejercicio impositivo de 2016 para efectos de Impuesto sobre la renta.

No obstante lo anterior, es de mencionar que la presentación de las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de los años 2015 y 2016, se encuentra fuera del alcance del periodo de la auditoría de la Corte de Cuentas, la cual comprende del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.

#### Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Omisas

Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2016	Año 2017
Septiembre	Enero	Enero	Enero	Diciembre	Enero
Octubre	Febrero	Febrero	Febrero		Febrero
Noviembre	Marzo	Marzo	Marzo		Marzo
Diciembre	Mayo	Junio			Abril
	Junio	Julio			
	Julio	Agosto			
	Agosto	Septiembre			
	Septiembre	Octubre			
	Octubre	Noviembre			
	Noviembre				
	Diciembre				



Comentario de la Administración Tributaria respecto a las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Omisas

Sobre las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido omisas se procederá a determinar las sanciones respectivas como resultado de los procedimientos de fiscalización que se realicen, por el incumplimiento a la obligación de enterar el anticipo a cuenta conforme lo regulado en el artículo 151 del Código Tributario, lo cual es sancionado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 247 del referido cuerpo legal, considerando lo dispuesto en el artículo 175 inciso primero literal c) del Código Tributario, el cual prescribe:

"Artículo 175. Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:

(...)

c) En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones de las leyes tributarias y este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del tributo, retenciones o pago a cuenta."

CASO 2

(Contribuyente: NIT: 06141502121060)

1) El contribuyente refleja como impuesto computado en su liquidación anual de impuesto sobre la renta entre los años 2012 y 2014 un monto total de tres mil seiscientos ochenta y nueve 12/100 dólares (\$ 3,689.12) el cual fue acreditado en cada uno de los ejercicios de imposición con Pagos a Cuenta los cuales no fueron efectivamente pagados a la Administración Tributaria según se detalla a continuación:

Ejercicio de Imposición	Número de Declaración de ISR	Fecha de Presentación	Impuesto Computado	Monto Acreditado en concepto de Pago a Cuenta	Total a Devolver
2012	111090633175	30/04/2013	\$ 794.96	\$ 2,063.41	\$ 1,268.45
2013	111100486140	30/04/2014	\$ 1,780.57	\$ 4,741.01	\$ 2,960.44
2014	111100361610	30/04/2015	\$ 1,113.59	\$ 4,809.87	\$ 3,696.28
Total			\$ 3,689.12	\$ 11,614.29	\$ 7,925.17

Comentario de la Administración Tributaria Numeral 1 – CASO 2

Respecto a este señalamiento es imprescindible señalar que el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas considera que el impuesto potencial dejado de percibir para el caso de la contribuyente ..., ascendía al monto de Once Mil Seiscientos Catorce 29/100 dólares (\$11,614.29), no obstante, al verificar los valores de entero a cuenta acreditados contra el Impuesto sobre la Renta en los ejercicios impositivos de 2012, 2013 y 2014 la contribuyente únicamente enfrentó contra el impuesto computado el valor de Tres Mil Seiscientos Ochenta y Nueve 12/100 dólares (\$ 3,689.12), el cual corresponde al impuesto que debió pagar, puesto que la diferencia es reflejada como excedente a devolver en cada una de las declaraciones presentadas, tal y como se muestra en el mismo cuadro presentado en el numeral 1)

identificado como CASO 2 del anexo al requerimiento realizado por los Auditores de la Corte de Cuentas, según se detalló anteriormente.

No obstante lo anterior, en relación a la observación efectuada en el sentido de que se ha dejado de percibir el impuesto, es indispensable señalar que el referido impuesto no se dejará de percibir y podrá ser recuperado en cualquier tiempo por parte de esta Administración Tributaria, debido a que el legislador previó situaciones en las cuales no opera el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a esta Oficina, el regular en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario lo siguiente:

“La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. Tampoco opera, cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.”

Por lo tanto, al determinarse por parte de esta Oficina que los contribuyentes han consignado en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, anticipos a cuenta como derechos a favor, los cuales no han sido enterados al Fisco de la República en cada uno de los periodos mensuales, se considera que han reclamado derechos inexistentes, cumpliéndose con el presupuesto legal aludido, puesto que han realizado actos por medio de los cuales se han reclamado derechos, beneficios o saldos a favor improcedentes, por lo que se procedió a realizar la programación de las fiscalizaciones respectivas y se procederá a la correspondiente liquidación de oficio del impuesto respectivo, en atención a lo dispuesto en dicha disposición legal.

Es de señalar que con relación a la aplicación del artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 361-2008 del día 4 de mayo de 2011, se ha pronunciado de la siguiente manera:

“Esos saldos aparentemente favorables son los que se han pretendido valer por la sociedad demandante en la pretensión de devolución; los cuales, considerados aisladamente por cada declaración jurada, han caducado. No obstante, las declaraciones juradas presentan una variante que hacen reconsiderar a la caducidad: la acreditación ininterrumpida.

La denominación de acreditación ininterrumpida no es sino el producto de ejercicio de la característica de la neutralidad del impuesto en estudio. De tal forma que la sociedad demandante ha trasladado esos saldos en las posteriores, e inmediatas, declaraciones juradas.

Según lo ha manifestado la sociedad demandante, en la demanda, y la autoridad demandada, en el informe justificativo, la acreditación de los saldos aparentemente favorables se ha realizado aún después de junio de dos mil cuatro. Además, conforme la certificación de folio 82, la parte actora se ha acreditado, en la declaración correspondiente a julio de dos mil cuatro, la cantidad que en esta oportunidad solicita su devolución. Por último, la solicitud de devolución fue bifurcada en dos lapsos: el primero, desde diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro – lapso del que se conoce en el presente proceso; y, el segundo, desde julio de dos mil cuatro hasta, según lo manifiesta la parte actora en la demanda junio de dos mil seis.

La sociedad demandante se ha acreditado esos supuestos saldos favorables desde diciembre de dos mil uno hasta la fecha de la petición de devolución (al margen de otras acreditaciones



posteriores) lo que, conforme con el artículo 214 del Código Tributario, hace necesario verificar todas las declaraciones para determinar la existencia y cuantía del saldo cuya devolución se solicita y de los demás hechos y circunstancias que determinen la procedencia de la misma.

La acreditación de los supuestos saldos favorables, como resultado del mecanismo de traslación y deducción, no permiten que las declaraciones comprendidas de diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro caduquen, debido a que no se puede tener por cierto los saldos posteriores ya que guardan una relación directa cada una de las declaraciones en las que se han acreditado. De ahí que, la Dirección, no debió bifurcar, en los referidos lapsos, el conocimiento de la petición de devolución que hiciera la actora.

Igual consideración ha realizado el Legislador en el segundo inciso del artículo 175 del Código Tributario al establecer que la facultad de fiscalización no caduca cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta."

De lo anterior, se evidencia que el impuesto potencial que se manifiesta en requerimiento de mérito, ha sido dejado de percibir puede ser recuperado en cualquier tiempo, al no operar el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización y liquidación de oficio respecto de las declaraciones presentadas por la sociedad contribuyente ..., debido a que se ha determinado que la sociedad ha utilizado derechos en concepto de anticipos a cuenta del Impuesto sobre la Renta inexistentes en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, dado que la contribuyente no ha enterado anticipo a cuenta respecto de los valores acreditados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios impositivos de 2012, 2013 y 2014, y como consecuencia de dicha situación ha reflejado saldos a favor improcedentes como Excedentes de Impuesto sobre la Renta a devolver, los cuales fueron acreditados contra pagos a cuentas futuros, al enfrentar derechos inexistentes en sus declaraciones ha implicado un pago de impuesto menor al debido, por lo que con dicha circunstancia se configuran los supuestos establecidos por el legislador para que esta Dirección General proceda a las fiscalizaciones respectivas y determine la verdadera situación tributaria del contribuyente, aplicando las multas e intereses respectivos respecto de los actos realizados en cualquier tiempo, puesto que no opera la caducidad.

En virtud de lo cual se procedió a programar las fiscalizaciones respectivas a la mencionada sociedad, lo cual se documenta mediante memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017, de fecha 5 de julio de 2017, dirigido al señor Subdirector General y suscrito por el Licenciado ..., en su calidad de Jefe de la Unidad de Selección de Casos, del cual se adjunta fotocopia.

No se omite mencionar, que en otros casos en los cuales se determinó que los contribuyentes realizaron actos que reunieron los presupuestos contemplados en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, se procedió a emitir los autos de designación que ordenaban ejercer las facultades de fiscalización correspondientes y se efectuaron las liquidaciones de oficio de mérito, tal son los casos de las contribuyentes ..., en las cuales el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, emitió sentencias con referencias I1208007T de fecha 13 de septiembre de 2012, I1309003T del día 27 de octubre de 2014, I1401001T del 28 de abril de 2016, I1209007TM del 30 de abril de 2015, siendo en sentencia con referencia I1202036T del 27 de marzo de 2015, señalando en lo pertinente el citado Tribunal lo siguiente:

"C) Que de conformidad al artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la caducidad no opera cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remantes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que estos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afectan.

D) Que respecto de los periodos tributarios comprendidos de diciembre de dos mil ocho, hasta junio de dos mil nueve, la sociedad apelante en su Declaración de IVA ha declarado saldos a favor en concepto de remanente de crédito fiscal.

Por lo que de conformidad a lo anterior, este tribunal tiene a bien señalar; primero, que la Resolución impugnada no ha modificado la situación jurídico tributaria de la sociedad apelante respecto del periodo tributario de diciembre de dos mil ocho, por lo que no se puede sostener que la Administración Tributaria haya fiscalizado y liquidado oficiosamente dicho periodo tributario; y segundo, no opera la caducidad respecto de las autodeterminaciones en que se hayan declarado saldos a favor en concepto de remanente de crédito fiscal tal como ocurre en el presente caso..."

Concluyendo de todo lo anterior, que no es procedente la observación realizada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, en cuanto al impuesto potencial dejado de percibir, debido a que por cumplir con los preceptos señalados anteriormente, la Administración Tributaria puede fiscalizar en cualquier tiempo los ejercicios impositivos 2012, 2013 y 2014, puesto que no opera la caducidad, asimismo dichos ejercicios ya están siendo objeto de las fiscalizaciones respectivas.

### **Requerimiento Numeral 2 – CASO 2**

- 2) El contribuyente presenta diferencias entre los ingresos que reflejan las declaraciones de IVA con respecto a las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2012, 2013 y 2014 por un monto total de ciento noventa y nueve mil setecientos veinticinco 53/100 dólares (\$ 199,725.53) según se detalla a continuación:

Ejercicio de Imposición	Ingresos según declaraciones de IVA	Ingresos según declaraciones de ISR	Diferencias	Comentarios
2012	\$ 0.00	\$ 117,920.28	(\$ 117,920.28)	a
2013	\$ 220,115.33	\$ 270,928.58	(\$ 50,813.25)	b
2014	\$ 243,857.78	\$ 274,849.78	(\$ 30,992.00)	c
Total	\$ 463,973.11	\$ 663,698.64	(\$ 199,725.53)	

#### **Notas explicativas:**

- a) Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$117,920.28 durante el año 2012, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 15,329.64 ( $\$117,920.28 \times 13\%$ ).
- b) Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$50,813.25 durante el año 2013, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 6,605.72 ( $\$50,813.25 \times 13\%$ ).



- c) Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$30,992.00 durante el año 2014, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 4,028.96 (\$30,992.00 X 13%).

**Comentario de la Administración Tributaria Numeral 2 – CASO 2**

Se establece que la contribuyente... se ha dejado de percibir un Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios potencial por un valor de \$25,964.32, respecto de los periodos tributarios 2012, 2013 y 2014, al haberse constatado que las ventas declaradas en el Impuesto sobre la Renta de los años citados son mayores a las reportadas en las declaraciones de IVA en los referidos años, según se resumen en el siguiente cuadro:

CONTRIBUYENTE	AÑOS	INGRESOS SEGÚN DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	VENTAS SEGÚN DECLARACIONES DE IVA	DIFERENCIA NO DECLARADA EN IVA	DEBITO FISCAL NO DECLARADO SEGÚN CORTE DE CTA
06141502121060	2012	\$ 117,920.28	\$ 0.00	\$ 117,920.28	\$ 15,329.64
	2013	\$ 270,928.58	\$ 220,115.33	\$ 50,813.25	\$ 6,605.72
	2014	\$ 274,849.78	\$ 243,857.78	\$ 30,992.00	\$ 4,028.96

Respecto a este punto es importante mencionar que la experiencia en fiscalización tributaria ha demostrado que es incorrecto pretender aplicar directamente las diferencias de ingresos entre los valores declarados en IVA e Impuesto sobre la Renta como ingresos omitidos para cada impuesto, dado que pueden presentarse situaciones que expliquen tales diferencias, por lo cual para realizar tal aseveración es indispensable efectuar previamente una adecuada investigación del origen de tales diferencias, dado que de lo contrario es una afirmación apresurada; a manera de ejemplo, algunos de los motivos que originan diferencias entre los valores de las declaraciones de IVA y Renta, son los siguientes:

- Venta de inmuebles adquiridos durante los 12 meses anteriores a su venta, los cuales constituyen Rentas gravadas para efectos de impuesto sobre la renta, pero no constituyen hechos generadores para efectos de IVA.
- Otras Rentas gravadas obtenidas por parte del contribuyente como: intereses financieros, premios, adjudicaciones judiciales, entre otras, las cuales no constituyen hechos generadores para efectos de IVA.
- En algunas oportunidades las ventas por cuenta de terceros son declaradas como Ventas gravadas para efectos de IVA por parte del consignatario, sin embargo no constituyen Rentas gravadas para efectos de Impuesto sobre la Renta por no corresponder al contribuyente, siendo su ingreso únicamente la comisión que recibe.
- Las ventas al crédito para efectos de Impuesto sobre la Renta se declaran en atención al sistema de acumulación y son reconocidas como Rentas del Ejercicio, sin embargo para efectos de IVA algunos contribuyentes las declaran durante los meses de vigencia del crédito.

Una vez aclarado lo anterior, es de mencionar que se ha verificado cada una de las declaraciones de Impuesto la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

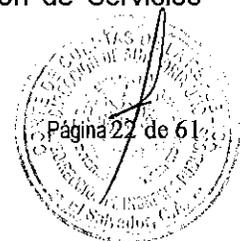
que encuentran registradas en el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) de esta Dirección General, constatándose que la contribuyente declaró en suma ventas respecto de los periodos tributarios de noviembre y diciembre de 2012, el valor de \$ 117,909.13 y su correspondiente débito fiscal por valor de \$ 15,328.19 y respecto de los periodos tributarios de enero a diciembre de 2014, el valor de \$ 274,849.78 y débito fiscal por valor de \$ 35,730.48. Lo cual se demuestra con la certificación de las declaraciones de los relacionados periodos tributarios y cuyo resumen se muestra a continuación:

PERIODOS TRIBUTARIOS 2012	VALORES DECLARADOS	
	VENTAS	DEBITO FISCAL
Noviembre	\$ 50,443.58	\$ 6,557.67
Diciembre	\$ 67,465.55	\$ 8,770.52
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 117,909.13</b>	<b>\$ 15,328.19</b>
PERIODOS TRIBUTARIOS 2014	VALORES DECLARADOS	
	VENTAS	DEBITO FISCAL
Enero	\$ 26,139.66	\$ 3,398.16
Febrero	19,554.52	2,542.09
Marzo	22,188.06	2,884.45
Abril	23,852.45	3,100.82
Mayo	26,455.22	3,439.18
Junio	24,386.37	3,170.23
Julio	26,589.78	3,456.67
Agosto	36,060.75	4,687.90
Septiembre	12,856.12	1,671.29
Octubre	13,740.19	1,786.22
Noviembre	19,583.92	2,545.91
Diciembre	23,442.74	3,047.56
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 274,849.78</b>	<b>\$ 35,730.48</b>

Como resultado de una verificación previa a las diferencias declaradas de menos para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios con relación a los ingresos declarados para el Impuesto sobre la Renta, establecidas por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, se desvirtúan las diferencias establecidas para los años 2012 y 2014, según se detalla a continuación:

CONTRIBUYENTE	AÑOS	INGRESOS SEGÚN DECLARACION DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	VENTAS SEGÚN DECLARACIONES DE IVA	DIFERENCIA NO DECLARADA EN IVA	DEBITO FISCAL NO DECLARADO SEGÚN CORTE DE CTA
06141502121060	2012	\$ 117,920.28	\$ 117,909.13	\$ 11.15	\$ 1.45
	2013	\$ 270,928.58	\$ 220,115.33	\$ 50,813.25	\$ 6,605.72
	2014	\$ 274,849.78	\$ 274,849.78	\$ 0.00	\$ 0.00

En cuanto a la diferencia de ingresos establecida para el año 2013 por valor de \$ 50,813.25, es importante señalar que ésta no puede ser atribuida como una omisión de ingresos para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios



hasta que no se hayan identificado e individualizado los hechos generadores de los cuales provienen; razón por la cual a través de la programación de Fiscalización del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal 2013, se determinará si dicha diferencia realmente proviene de hechos generadores para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en cuyo caso se programarán los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año 2013, periodos para los cuales no opera la caducidad y pueden ser fiscalizados en cualquier tiempo, dado que la contribuyente ..., reclama Remanentes de Crédito Fiscal en cada uno de ellos, situación en la cual no opera el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a esta Oficina, regulado en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, tal como fue explicado anteriormente.

A continuación, se detallan las declaraciones de IVA correspondientes a los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2013, en los cuales la sociedad ha declarado Remanentes de Crédito Fiscal en cada uno de ellos:

Periodos Tributarios 2013	Valores Declarados						No. de Declaración
	Ventas	Débito Fiscal	Compras	Crédito Fiscal	Remanente de Crédito Fiscal Período Anterior	Remanente de Crédito Fiscal Próximo Período	
Enero	\$ 119.39	\$ 15.52	\$ 4,089.27	\$ 526.38	\$ -	\$ 510.86	107030621975
Febrero	\$ 21,579.62	\$ 2,805.35	\$ 48,520.37	\$ 6,307.65	\$ 144.40	\$ 3,646.70	107030322375
Marzo	\$ 17,566.08	\$ 2,283.59	\$ 7,860.38	\$ 1,021.85	\$ 3,646.70	\$ 2,384.96	107030194643
Abril	\$ 15,161.08	\$ 1,970.94	\$ 1,782.82	\$ 231.77	\$ 2,384.96	\$ 645.79	107030593126
Mayo	\$ 14,868.69	\$ 1,932.93	\$ 15,472.50	\$ 2,011.43	\$ 645.79	\$ 724.29	107030378743
Junio	\$ 12,907.46	\$ 1,677.97	\$ 9,572.04	\$ 1,244.37	\$ 724.29	\$ 290.69	107030394186
Julio	\$ 21,612.11	\$ 2,809.57	\$ 33,814.40	\$ 4,395.87	\$ 290.69	\$ 1,876.99	107030053645
Agosto	\$ 19,655.28	\$ 2,555.19	\$ 15,426.17	\$ 2,005.40	\$ 1,876.99	\$ 1,327.20	107030191825
Septiembre	\$ 17,432.76	\$ 2,266.26	\$ 7,735.03	\$ 1,005.55	\$ 1,327.20	\$ 66.49	107030410112
Octubre	\$ 21,833.31	\$ 2,838.33	\$ 22,829.10	\$ 2,967.78	\$ 66.49	\$ 195.94	107030343576
Noviembre	\$ 24,187.28	\$ 3,144.35	\$ 36,137.02	\$ 4,697.81	\$ 195.94	\$ 1,749.40	107030506581
Diciembre	\$ 33,192.27	\$ 4,315.00	\$ 35,466.66	\$ 4,610.67	\$ 1,749.40	\$ 2,045.07	107030038814
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 220,115.33</b>	<b>\$ 28,615.00</b>	<b>\$ 238,705.79</b>	<b>\$ 31,026.53</b>			

Nota: Existe diferencia en la declaración correspondiente al mes de febrero de 2013, debido a que el Remanente de Crédito Fiscal del Período Anterior no coincide con el Remanente de Crédito Fiscal de la declaración del mes de enero de 2013.

Complemento de observación según Requerimiento – CASO 2

Total Diferencia Renta

Monto acreditado de los pagos a cuenta en declaraciones de impuesto Sobre la Renta de los años 2012, 2013 y 2014 (1)	\$ 11,614.29
<b>Total</b>	<b>\$ 11,614.29</b>

Total Diferencias IVA

Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$117,920.28 durante el año 2012, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 15,329.64 (\$ 117,920.28 X 13%).	\$ 15,329.64
Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$50,813.25 durante el año 2013, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 6,605.72 (\$ 50,813.25 X 13%).	\$ 6,605.72
Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$30,992.00 durante el año 2014, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 4,028.96 (\$ 30,992.00 X 13%).	\$ 4,028.96
Total	\$ 25,964.32

Según el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) el contribuyente refleja periodos tributarios omisos de Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido, Declaraciones de IVA; así como ejercicios de imposición omisos para efectos de impuesto sobre la renta según se detalla a continuación:

Declaraciones de Impuesto sobre la Renta Omisas

Ejercicio de Imposición	Comentarios
2015	Contribuyente no presentó declaración de impuesto sobre la renta a pesar que las declaraciones de IVA de enero a julio de 2015 reflejan ingresos por un monto total de ciento setenta y dos mil doscientos seis 61/100 dólares (\$ 172,206.61)
2016	Las declaraciones de IVA de enero a mayo de 2016 no reflejan ingresos.

Comentario de la Administración Tributaria respecto a las declaraciones de Impuesto sobre la Renta Omisas

Referente a las declaraciones de Impuesto sobre la Renta omisas de los ejercicios impositivos de 2015 y 2016, se advierte que las facultades de fiscalización que le competen a esta Oficina respecto de dichos ejercicios impositivos caducan en 5 años contados a partir de la fecha del vencimiento de la presentación de las referidas declaraciones, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 175 inciso primero literal a) del Código Tributario.

Es de señalar que el plazo de presentación para las declaraciones de Impuesto sobre la Renta según lo prescribe el artículo 51 de la Ley de Impuesto sobre la Renta es el siguiente: "El pago del impuesto autoliquidado deberá efectuarse dentro del plazo de cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o periodo de imposición de que se trate, mediante el mandamiento de ingreso elaborado por el contribuyente en formulario proporcionado por la Dirección General de Impuestos Internos.", por lo que los plazos de presentación y de caducidad para las declaraciones del relacionado impuesto, que se encuentren omitidas de presentar son los siguientes:



Ejercicio Impositivo	Vencimiento del Plazo de Presentación	Fecha de Caducidad Declaraciones No presentadas (omisas)
2015	2 de Mayo de 2016	30 de Abril de 2021
2016	2 de Mayo de 2017	2 de Mayo de 2022

En virtud de lo antes expuesto, se programó la fiscalización respectiva del ejercicio impositivo de 2015 de la sociedad antes relacionada, lo que se demuestra con memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017 antes referido. Se aclara que no se ha incluido el ejercicio impositivo de 2016 para las fiscalizaciones de Impuesto sobre la Renta, debido a que se observa que las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios respecto de los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2016 no reflejan ventas, pero si como resultado de la Fiscalización programada para efectos de IVA correspondiente a los periodos tributarios de enero a diciembre de 2016 se establece que la contribuyente ha realizado hechos generadores de los diferentes impuestos, se procederá a extender las facultades o a emitir el auto de designación respectivo, incluyéndose lo referente al ejercicio impositivo de 2016 para efectos de Impuesto sobre la renta.

No obstante lo anterior, es de mencionar que la presentación de las declaraciones de Impuesto sobre la Renta de los años 2015 y 2016, se encuentra fuera del alcance del período de la auditoría de la Corte de Cuentas, la cual comprende del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.

#### Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Omisas

Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015	Año 2016	Año 2017
Noviembre	Febrero	Agosto	Enero	Junio	Enero
Diciembre	Marzo	Septiembre	Febrero	Julio	Febrero
	Abril	Octubre	Marzo	Agosto	Marzo
	Mayo	Noviembre	Abril	Septiembre	Abril
	Junio	Diciembre	Mayo	Octubre	
	Julio		Junio	Noviembre	
	Agosto		Julio	Diciembre	
	Septiembre				
	Octubre				
	Noviembre				
	Diciembre				

#### Comentario de la Administración Tributaria respecto a las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Omisas

Sobre las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido omisas se procederá a determinar las sanciones respectivas como resultado de los procedimientos de fiscalización que se realicen, por el incumplimiento a la obligación de enterar el anticipo a cuenta conforme lo regulado en el artículo 151 del Código Tributario, lo cual es sancionado de conformidad a lo dispuesto en el artículo 247 del referido cuerpo legal, considerando lo dispuesto en el artículo 175 inciso primero literal c) del Código Tributario, el cual prescribe:

“Artículo 175.- Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:

(...)

En tres años para la imposición de sanciones aisladas por infracciones cometidas a las disposiciones de las leyes tributarias y este Código, contados desde el día siguiente al que se cometió la infracción o en el plazo de cinco años en los casos que no se hubieren presentado liquidación del tributo, retenciones o pago a cuenta.”

#### Declaraciones de IVA Omisas

Año 2012	Año 2016	Año 2017
Febrero	Junio	Enero
Marzo	Julio	Febrero
Abril	Agosto	Marzo
	Septiembre	Abril
	Octubre	
	Noviembre	
	Diciembre	

#### Comentario de la Administración Tributaria respecto a las declaraciones de IVA Omisas

Respecto a la observación efectuada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, es importante señalar que la contribuyente social se inscribió para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en fecha 4 de mayo de 2012, razón por la que la sociedad no estaba obligada a presentar las declaraciones de IVA correspondientes a los períodos tributarios de Febrero, Marzo y Abril de 2012, por lo cual se desvirtúan dichas omisiones, iniciando su obligación de declarar IVA en el mes de Mayo de 2012. (se presenta pantalla de consulta efectuada al Módulo de Registro Único de Contribuyentes del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), donde se comprueba la fecha de inscripción en el Registro de Contribuyentes de IVA).

Respecto a los períodos tributarios de Junio a Diciembre de 2016 y de Enero a Abril de 2017, es importante reiterar que la Administración Tributaria dispone de cinco años para ejercer las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, en los casos que no se hubiere presentado liquidación del tributo, de acuerdo a los establecido en el artículo 175 inciso primero literal c) del Código Tributario.

Adicional a lo anterior, mediante memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017, de fecha 5 de julio de 2017 se informó la programación a nombre de la contribuyente social... para el impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondiente a los periodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de 2016.

No obstante lo anterior, es de mencionar que la presentación de las declaraciones de IVA correspondientes a los períodos tributarios de 2016 y 2017, se encuentran fuera del alcance del período de la auditoría de la Corte de Cuentas, la cual comprende del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015.



**CASO 3**

**(Contribuyente: NIT: 06141911091059)**

1) Acreditamiento de Pago a Cuenta en las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2012, 2013 y 2014 por un monto total de cincuenta y cuatro mil novecientos cuarenta y uno 89/100 dólares (\$ 54,941.89) y haber cancelado por el concepto antes mencionado únicamente la cantidad de dieciocho mil ochocientos ochenta y siete 18/100 dólares (\$18,887.18); a continuación, se detallan los Pagos a Cuenta acreditados por año:

Ejercicios de Imposición	Número de Declaración	Fecha Presentación	Impuesto Determinado	Pago a Cuenta	Total a Pagar
			(casilla 310)	(casilla 320)	(casilla 350)
2012	111090082153	26/04/2013	\$ 30,304.55	\$ 15,362.24	\$ 14,942.31
2013	111100003280	28/04/2014	\$ 36,663.85	\$ 18,505.15	\$ 18,158.70
2014	111100216736	16/04/2015	\$ 37,080.17	\$ 21,074.50	\$ 16,005.67
<b>Totales</b>			<b>\$ 104,048.57</b>	<b>\$ 54,941.89</b>	<b>\$ 49,106.68</b>

Según registros que muestra el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) así como el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP) el contribuyente en mención, entre los años 2012 y 2014 únicamente ha cancelado a la Administración Tributaria en concepto de Pago a Cuenta el monto total de dieciocho mil ochocientos ochenta y siete 18/100 dólares (\$18,887.18), según se muestra a continuación:

Periodos Tributarios	Pagos a Cuenta Efectivamente Pagados		
	Año 2012	Año 2013	Año 2014
Enero	\$ 1,414.52		\$ 1,974.20
Febrero	\$ 1,334.21		\$ 1,843.20
Marzo	\$ 1,348.90		\$ 1,673.18
Abril			\$ 1,253.78
Mayo			\$ 1,977.86
Junio			\$ 1,879.71
Julio			\$ 1,965.25
Agosto			\$ 1,232.42
Septiembre			
Octubre			
Noviembre			
Diciembre		\$ 989.95	
<b>Total</b>	<b>\$ 4,097.63</b>	<b>\$ 989.95</b>	<b>\$ 13,799.60</b>



### Total Diferencia Renta

Pago a cuenta según declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2012, 2013 y 2014	\$ 54,941.89
Pago a cuenta realmente pagado por el contribuyente correspondiente a los años 2012 \$ 4,097.63; 2013 \$ 989.95; y 2014 \$ 13,799.60	\$ 18,887.18 (-)
<b>Total</b>	<b>\$ 36,054.71</b>

### Comentario de la Administración Tributaria CASO 3

Sobre la aseveración realizada de que se ha dejado de percibir el impuesto, es de señalar que el referido impuesto no se dejará de percibir y podrá ser recuperado en cualquier tiempo por parte de esta Administración Tributaria, debido a que el legislador previó situaciones en las cuales no opera el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a esta Oficina, al regular en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario lo siguiente:

"La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. Tampoco opera, cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta."

Por lo tanto, al determinarse por parte de esta Oficina que la contribuyente ha consignado en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, anticipos a cuenta como derechos a favor, los cuales no han sido enterados al Fisco de la República en cada uno de los periodos mensuales, se considera que han reclamado derechos inexistentes, cumpliéndose con el presupuesto legal aludido, puesto que ha realizado actos por medio de los cuales se han reclamado derechos, beneficios o saldos a favor improcedentes, por lo que se procede a realizar la programación de la fiscalización respectiva y la correspondiente liquidación de oficio del impuesto, en atención a lo dispuesto en dicha disposición legal.

Es de señalar que con relación a la aplicación del artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 361-2008 del día 4 de mayo de 2011, se ha pronunciado de la siguiente manera:

"Esos saldos aparentemente favorables son los que se han pretendido valer por la sociedad demandante en la pretensión de devolución; los cuales, considerados aisladamente por cada declaración jurada, han caducado. No obstante, las declaraciones juradas presentan una variante que hacen reconsiderar a la caducidad: la acreditación ininterrumpida.

La denominación de acreditación ininterrumpida no es sino el producto del ejercicio de la característica de la neutralidad del impuesto en estudio. De tal forma que la sociedad demandante ha trasladado esos saldos en las posteriores, e inmediatas, declaraciones juradas.



Según lo ha manifestado la sociedad demandante, en la demanda, y la autoridad demandada, en el informe justificativo, la acreditación de los saldos aparentemente favorables se ha realizado aún después de junio de dos mil cuatro. Además, conforme la certificación de folio 82, la parte actora se ha acreditado, en la declaración correspondiente a julio de dos mil cuatro, la cantidad que en esta oportunidad solicita su devolución. Por último, la solicitud de devolución fue bifurcada en dos lapsos: el primero, desde diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro – lapso del que se conoce en el presente proceso -; y, el segundo, desde julio de dos mil cuatro hasta, según lo manifiesta la parte actora en la demanda junio de dos mil seis.

La sociedad demandante se ha acreditado esos supuestos saldos favorables desde diciembre de dos mil uno hasta la fecha de la petición de devolución (al margen de otras acreditaciones posteriores) lo que, conforme con el artículo 214 del Código Tributario, hace necesario verificar todas las declaraciones para determinar la existencia y cuantía del saldo cuya devolución se solicita y de los demás hechos y circunstancias que determinen la procedencia de la misma.

La acreditación de los supuestos saldos favorables, como resultado del mecanismo de traslación y deducción, no permiten que las declaraciones comprendidas de diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro caduquen, debido a que no se puede tener por cierto los saldos posteriores ya que guardan una relación directa cada una de las declaraciones en las que se han acreditado. De ahí que, la Dirección, no debió bifurcar, en los referidos lapsos, el conocimiento de la petición de devolución que hiciere la actora.

Igual consideración ha realizado el Legislador en el segundo inciso del artículo 175 del Código Tributario al establecer que la facultad de fiscalización no caduca cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta."

De lo anterior, se evidencia que el impuesto potencial que se manifiesta en la observación realizada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, ha sido dejado de percibir puede ser recuperado en cualquier tiempo, al no operar el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización y liquidación de oficio respecto de las declaraciones presentadas por la contribuyente relacionada, ya que se ha determinado que la sociedad ha utilizado derechos en concepto de anticipos a cuenta del Impuesto sobre la Renta inexistentes en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, debido a que la contribuyente no ha enterado la totalidad del anticipo a cuenta reclamado respecto de los ejercicios impositivos de 2012, 2013 y 2014, y como consecuencia de dicha situación al enfrentar derechos inexistentes en sus declaraciones ha implicado un pago de impuesto menor al debido, por lo que con dicha circunstancia se configura el supuesto establecido por el legislador para que esta Dirección General proceda a las fiscalizaciones respectivas y determine la verdadera situación tributaria de la contribuyente, aplicando las multas e intereses respectivos respecto de los actos realizados en cualquier tiempo, puesto que no opera la caducidad.

En virtud de lo cual se procedió a programar fiscalización a la Unidad de Investigación Penal Tributaria para el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de 2012, lo cual se hizo del conocimiento del señor Subdirector General mediante memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017, de fecha 5 de julio de 2017, suscrito por el Licenciado ..., en su calidad de Jefe de la Unidad de Selección de Casos; respecto al Impuesto sobre la Renta de los ejercicios impositivos de 2013 y 2014, serán fiscalizados por parte de la Unidad

de Investigación Penal Tributaria una vez finalizado el ejercicio 2012, tomando en cuenta que para dichos ejercicios no opera la caducidad.

No se omite mencionar, que en otros casos en los cuales se determinó que los contribuyentes realizaron actos que reunieron los presupuestos contemplados en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, se procedió a emitir los autos de designación que ordenaban ejercer las facultades de fiscalización correspondientes y se efectuaron las liquidaciones de oficio de mérito, tal son los casos de las contribuyentes ..., en las cuales el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, emitió sentencias con referencias I1208007T de fecha 13 de septiembre de 2012, I1309003T del día 27 de octubre de 2014, I1401001T del 28 de abril de 2016, I1209007TM del 30 de abril de 2015, siendo en sentencia con referencia I1202036T del 27 de marzo de 2015, señalando en lo pertinente el citado Tribunal lo siguiente:

“C) Que de conformidad al artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la caducidad no opera cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remantes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que estos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afectan.

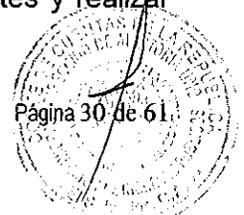
D) Que respecto de los periodos tributarios comprendidos de diciembre de dos mil ocho, hasta junio de dos mil nueve, la sociedad apelante en su Declaración de IVA ha declarado saldos a favor en concepto de remanente de crédito fiscal.

Por lo que de conformidad a lo anterior, este tribunal tiene a bien señalar; primero, que la Resolución impugnada no ha modificado la situación jurídico tributaria de la sociedad apelante respecto del periodo tributario de diciembre de dos mil ocho, por lo que no se puede sostener que la Administración Tributaria haya fiscalizado y liquidado oficiosamente dicho periodo tributario; y segundo, no opera la caducidad respecto de las autodeterminaciones en que se hayan declarado saldos a favor en concepto de remanente de crédito fiscal tal como ocurre en el presente caso...”

Concluyendo de todo lo anterior, que no es procedente la observación realizada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, en cuanto al impuesto potencial dejado de percibir, debido a que el mismo puede ser liquidado en cualquier momento, dado que no opera el instituto de la caducidad y ya está siendo objeto de las fiscalizaciones respectivas.

Mediante nota 10002-NEX-0122-2017 de fecha 8 de septiembre de 2017 el Subdirector General de Impuestos Internos y el Jefe de la Unidad de Selección de Casos que actuó durante el periodo de examen; manifiestan:

“Primeramente, es necesario señalar que de conformidad a lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, la función básica de esta institución es la de aplicar y hacer cumplir las Leyes referente a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control le están asignados por Ley, para lo cual se desarrollan entre otros, una serie de procedimientos encaminados a que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias en forma voluntaria, haciendo uso de planes masivos o extensivos, cuyo objetivo es el verificar que los contribuyentes con inconsistencias detectadas a través de cruces de información, sean persuadidos a efectuar las subsanaciones pertinentes en forma voluntaria, ello debido a que para toda Administración Tributaria es humanamente imposible fiscalizar al cien por ciento (100%) de los contribuyentes y realizar



las liquidaciones de oficio de los diferentes tributos, en particular para nuestro caso considerando que la cantidad de contribuyentes activos en IVA para 2014 fueron 170,340 y para 2015, fueron 177,904 y el recurso humano consistente en Auditores para Fiscalizaciones Sustantivas asignado a la Dirección de Fiscalización para el año 2014 fue de 247 Auditores y en 2015 de 224 Auditores, por lo cual no es proporcional a la cantidad de contribuyentes a fiscalizar; de ahí que a través de los planes masivos o extensivos se busca brindar atención inmediata y lograr que los contribuyentes cumplan en forma voluntaria con sus obligaciones tributarias. A continuación, se presenta la cantidad de Auditores Tributarios para Fiscalizaciones Sustantivas por Unidad Fiscalizadora, de acuerdo a los Planes Anuales de Fiscalización de los años 2014 y 2015:

UNIDAD EJECUTORA	AUDITORES DE FISCALIZACIONES SELECTIVAS	
	2014	2015
Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes	79	62
Subdirección de Medianos Contribuyentes	72	68
Subdirección de Otros Contribuyentes	44	43
Oficina Regional de Occidente	32	32
Oficina Regional de Oriente	20	19
<b>TOTAL</b>	<b>247</b>	<b>224</b>

Nota: Información obtenida del Apartado 7 – Recurso Humano Disponible por Unidad, contenido en los Planes Anuales de Fiscalización de los años 2014 y 2015.

En ese contexto es oportuno indicar que, si como resultado de los referidos planes masivos se establece que persisten las inconsistencias que afectan el interés fiscal, se procede a realizar su respectiva programación para practicar la fiscalización respectiva, priorizando como criterios de selección de selección del ejercicio auditado, aquellos contribuyentes que reflejaban mayor cantidad de pago, puesto que los contribuyentes que reflejaban devoluciones de Impuesto sobre la Renta, ya tienen como prerrequisito la verificación previa en caso que se solicite devolución de impuesto, conforme lo regulan los artículos 212 y 214 del Código Tributario, en tal sentido para efectos de programación de fiscalización se aplica un criterio de prevalencia a aquellos contribuyentes que reflejaban inconsistencias que impliquen disminución de su porcentaje de tributación.

Adicional a lo anterior, es de considerar que debido a la relación cantidad de Contribuyentes por Auditor Tributario, ninguna Administración Tributaria del mundo, aún las de los países más avanzados tienen la capacidad de fiscalizar al cien por ciento (100 %) de los contribuyentes con incumplimientos, valiéndose para ello de otro tipo de controles como la Fiscalización Masiva y controles indirectos como emisión de Solvencias, autorización de Devoluciones, entre otros; a efecto de lograr la modificación voluntaria de los contribuyentes, debido a la imposibilidad física de ampliar la cobertura de contribuyentes a fiscalizar, dado el reducido número de Auditores Tributarios en relación al Total de Contribuyentes a Fiscalizar; es por ello que aquellos Contribuyentes que no subsanan de manera voluntaria en las etapas persuasivas (Fiscalización Masiva) son programados en atención a la priorización de riesgo tributario y monto de impuesto potencial adeudado. Para ampliar sobre lo expuesto, a continuación, se explica la capacidad máxima de fiscalizaciones que puede realizar un Auditor

Tributario durante un año, dedicándose al 100% para la realización de fiscalizaciones sustantivas:

1. La cantidad de horas laborales anuales por Auditor para el año 2015 fueron de 1,673 horas (7 horas efectivas diarias por 239 días hábiles del año).
2. El tiempo administrativo autorizado durante todo el año ascendió al 15% de las horas totales, resultando tiempo administrativo de 250 horas (1,673 horas totales por 15%).
3. Como resultado de lo anterior, el tiempo efectivo disponible por Auditor fue un total de 1,423 horas efectivas (1,673 horas totales por 85%), **para aplicar a los casos de fiscalización, verificación y otras tareas adicionales que le fueren asignadas.**
4. Partiendo de las horas programadas para los casos de fiscalización sustantiva de las Unidades Fiscalizadoras (horas efectivas de Auditor), la cantidad máxima de casos sustantivos (dedicándose exclusivamente a dichos casos) que un Auditor Tributario puede cumplir en un año es la siguiente:

Unidad Fiscalizadora	Cantidad de Horas Efectivas en el Año	Horas programadas por caso de Fiscalización Sustantiva	Cantidad de Casos a cubrir en el año
Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes	1,423	600	2.4
Subdirección de Medianos Contribuyentes	1,423	405	3.5
Subdirección de Otros Contribuyentes	1,423	300	4.7

Nota: Las horas programadas por caso de Fiscalización Sustantiva detalladas en el cuadro anterior corresponden únicamente al Auditor, debido a que las horas de Supervisor equivalen al 15% adicional.

Tomando en cuenta lo expuesto, la cantidad de contribuyentes a quienes la Administración Tributaria tiene la capacidad de fiscalizar durante un año, representa un bajo nivel de porcentaje respecto a la totalidad de contribuyentes inscritos en IVA, que para 2014 fueron 170,340 y para 2015 fueron de 177,904; de ahí la necesidad imperiosa de toda Administración Tributaria de utilizar otras estrategias como la Fiscalización Masiva y otros controles indirectos (emisión de solvencias, autorización de devoluciones, entre otros) para ejercer las facultades de inspección, investigación y control, sobre el resto de contribuyentes por quienes no tiene capacidad de cobertura para fiscalizarlos.

Aclarado lo anterior, a continuación, se procede a brindar las explicaciones pertinentes en cuanto a las observaciones planteadas por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas respecto a cada uno de los Casos señalados en su requerimiento:

### CASO No. 3

**NIT del Contribuyente: 05113008751029**

1) Acreditamiento de Pago a Cuenta en las Declaraciones de Impuesto sobre la Renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2013 y 2014 por un monto total de ciento siete mil doscientos cincuenta y seis 13/100 dólares (\$107,256.13) y haber enterado (por medio de acreditamiento) cancelado por el concepto antes mencionado la cantidad de setenta y tres mil



novecientos cuarenta y siete 70/100 dólares (\$73,947.70); a continuación, se detallan los Pagos a Cuenta acreditados por año:

Ejercicios de Imposición	Número de Declaración	Fecha de Presentación	Pago a Cuenta	Total Pagos a Cuenta según declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido	Diferencia
			(casilla 320)	(casilla 45)	
2013	111100367646	30/07/2014	\$ 53,717.74	\$ 37,586.86	\$ 16,130.88
2014	111100401562	30/04/2015	\$ 53,538.39	\$ 36,360.85	\$ 17,177.54
<b>Totales</b>			<b>\$107,256.13</b>	<b>\$ 73,947.71</b>	<b>\$ 33,308.42</b>

Pago a cuenta según declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2013 y 2014.	\$ 107,256.13
Pago a cuenta correspondiente a los años 2013 y 2014 los cuales fueron acreditados en las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido correspondiente a los años 2013 y 2014.	\$ 73,947.70 (-)

### COMENTARIO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA NUMERAL 1 DEL CASO No. 3

En cuanto a la observación señalada en el numeral 1 del CASO No. 3 (a nombre del contribuyente ... con NIT: 05113008751029), en el sentido que se ha dejado de percibir el impuesto, es imperativo señalar que el referido impuesto no se dejará de percibir y podrá ser recuperado en cualquier tiempo por parte de esta Administración Tributaria, debido a que el legislador previó situaciones en las cuales no opera el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas a esta Oficina, al regular en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario lo siguiente:

“La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. Tampoco opera, cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.”

Por lo tanto, al determinarse por parte de esta Oficina que el contribuyente ha consignado en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, anticipos a cuenta como derechos a su favor, los cuales no han sido enterados al Fisco de la República en cada uno de los periodos mensuales, se considera que ha reclamado derechos inexistentes, cumpliéndose con el presupuesto legal aludido, puesto que ha realizado actos por medio de los cuales se ha reclamado derechos, beneficios o saldos a favor improcedentes, por lo que se procederá a realizar la programación de las fiscalizaciones respectivas y se procederá a la correspondiente



liquidación de oficio del impuesto respectivo, en atención a lo dispuesto en dicha disposición legal.

Es de señalar que con relación a la aplicación del artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 361-2008 del día 4 de mayo de 2011, se ha pronunciado de la siguiente manera:

“Esos saldos aparentemente favorables son los que se han pretendido valer por la sociedad demandante en la pretensión de devolución; los cuales, considerados aisladamente por cada declaración jurada, han caducado. No obstante, las declaraciones juradas presentan una variante que hacen reconsiderar a la caducidad: la acreditación ininterrumpida.

La denominación de acreditación ininterrumpida no es sino el producto de ejercicio de la característica de la neutralidad del impuesto en estudio. De tal forma que la sociedad demandante ha trasladado esos saldos en las posteriores, e inmediatas, declaraciones juradas.

Según lo ha manifestado la sociedad demandante, en la demanda, y la autoridad demandada, en el informe justificativo, la acreditación de los saldos aparentemente favorables se ha realizado aún después de junio de dos mil cuatro. Además, conforme la certificación de folio 82, la parte actora se ha acreditado, en la declaración correspondiente a julio de dos mil cuatro, la cantidad que en esta oportunidad solicita su devolución. Por último, la solicitud de devolución fue bifurcada en dos lapsos: el primero, desde diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro – lapso del que se conoce en el presente proceso -; y, el segundo, desde julio de dos mil cuatro hasta, según lo manifiesta la parte actora en la demanda junio de dos mil seis.

La sociedad demandante se ha acreditado esos supuestos saldos favorables desde diciembre de dos mil uno hasta la fecha de la petición de devolución (al margen de otras acreditaciones posteriores) lo que, conforme con el artículo 214 del Código Tributario, hace necesario verificar todas las declaraciones para determinar la existencia y cuantía del saldo cuya devolución se solicita y de los demás hechos y circunstancias que determinen la procedencia de la misma.

La acreditación de los supuestos saldos favorables, como resultado del mecanismo de traslación y deducción, no permiten que las declaraciones comprendidas de diciembre de dos mil uno a junio de dos mil cuatro caduquen, debido a que no se puede tener por cierto los saldos posteriores ya que guardan una relación directa cada una de las declaraciones en las que se han acreditado. De ahí que, la Dirección, no debió bifurcar, en los referidos lapsos, el conocimiento de la petición de devolución que hiciere la actora.

Igual consideración ha realizado el Legislador en el segundo inciso del artículo 175 del Código Tributario al establecer que la facultad de fiscalización no caduca cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.”

De lo anterior, se evidencia que el impuesto potencial que se manifiesta en requerimiento de mérito, ha sido dejado de percibir puede ser recuperado en cualquier tiempo, al no operar el instituto de la caducidad de las facultades de fiscalización y liquidación de oficio respecto de las declaraciones presentadas por el contribuyente ..., debido a que se ha determinado que el contribuyente ha utilizado derechos en concepto de anticipos a cuenta del Impuesto sobre la



Renta inexistentes en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, dado que el contribuyente ha enterado un monto menor de anticipo a cuenta respecto de los valores acreditados en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios impositivos de 2013 y 2014, y como consecuencia de dicha situación ha resultado un impuesto a pagar menor al que realmente le correspondía para el año 2013 y ha reflejado saldo a favor improcedente como Excedente de Impuesto sobre la Renta a devolver para el año 2014, el cual fue acreditado contra pagos a cuenta futuros, al enfrentar derechos inexistentes en sus declaraciones ha implicado un pago de impuesto menor al debido, por lo que con dicha circunstancia se configuran los supuestos establecidos por el legislador para que esta Dirección General proceda a las fiscalizaciones respectivas y determine la verdadera situación tributaria de la contribuyente, aplicando las multas e intereses respectivos respecto de los actos realizados en cualquier tiempo, puesto que no opera la caducidad.

No se omite mencionar, que en otros casos en los cuales se determinó que los contribuyentes realizaron actos que reunieron los presupuestos contemplados en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, se procedió a emitir los autos de designación que ordenaban ejercer las facultades de fiscalización correspondientes y se efectuaron las liquidaciones de oficio de mérito, tal son los casos de las contribuyentes ..., en las cuales el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, emitió sentencias con referencias I1208007T de fecha 13 de septiembre de 2012, I1309003T del día 27 de octubre de 2014, I1401001T del 28 de abril de 2016, I1209007TM del 30 de abril de 2015, siendo en sentencia con referencia I1202036T del 27 de marzo de 2015, señalando en lo pertinente el citado Tribunal lo siguiente:

"C) Que de conformidad al artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la caducidad no opera cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remantes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que estos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afectan.

D) Que respecto de los periodos tributarios comprendidos de diciembre de dos mil ocho, hasta junio de dos mil nueve, la sociedad apelante en su Declaración de IVA ha declarado saldos a favor en concepto de remanentes de crédito fiscal.

Por lo que de conformidad a lo anterior, este tribunal tiene a bien señalar; primero, que la Resolución impugnada no ha modificado la situación jurídico tributaria de la sociedad apelante respecto del periodo tributario de diciembre de dos mil ocho, por lo que no se puede sostener que la Administración Tributaria haya fiscalizado y liquidado oficiosamente dicho periodo tributario; y segundo, no opera la caducidad respecto de las autodeterminaciones en que se hayan declarado saldos a favor en concepto de remantes de crédito fiscal tal como ocurre en el presente caso..."

No obstante todo lo expuesto, es importante señalar que el contribuyente... fue programado en Fiscalizaciones de Impuesto sobre la Renta para los ejercicios impositivos de 2012 y 2014, durante el periodo examinado en la Auditoría efectuada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas (comprendido del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015), según se detalla a continuación:

Ejercicio impositivo Programado	Plan en que fue Programado	Impuesto Programado	No. de Expediente	Fecha de Programación	Unidad Fiscalizadora	Fecha de Cierre	Producción	No. de Renglón en el Informe Mensual de Carga de Trabajo de Diciembre 2014 SMC	No. de Renglón en el Informe Mensual de Carga de Trabajo de Diciembre 2015 SOC
2012	FISCALIZACION SELECTIVA RENTA	Renta	10000003237	10/10/2014	SUBDIRECCION DE MEDIANOS CONTRIBUYENTES	18/3/2016	\$ 1,949,294.09	2144	-
2014	PLAN CHOQUE CONTRA LA EVASION	Renta	PCE17000201 50000123011	15/7/2015	SUBDIRECCION DE OTROS CONTRIBUYENTS	Pendiente	Pendiente	-	647

La información anterior puede ser verificada en cualquier momento por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, a través de consulta en el Sistema de Selección y Administración de Casos (CSMS), asimismo puede ser verificado a través de los Informes Mensuales de Diciembre de 2014 y Diciembre de 2015, elaborados por la Unidad de Selección de Casos y que les fueron proporcionados mediante nota con referencia 10002-NEX-0046-2017, de fecha 7 de marzo de 2017, en respuesta al numeral 9 del requerimiento REF-DAUNO-SIP-EEDGII/USC-19/2017, de fecha 23 de febrero del corriente año. (se presenta tutorial sobre la ubicación de los archivos proporcionados y una impresión de la pantalla sobre la identificación de los casos). Adicionalmente para documentar la programación de las Fiscalizaciones de Impuesto sobre la Renta de 2012 y 2014 se presentan fotocopias de los Autos de Designación debidamente notificados, según se detallan a continuación:

Ejercicio Impositivo	Impuesto	No. de Referencia de Auto de Designación de Fiscalización	Fechas de Emisión de Autos de Designación	Fechas de Notificación de Autos de Designación
2012	Renta	40001-NEX-0147-2015	16 de febrero de 2015	17 de febrero de 2015
2014	Renta	17000-NEX-0467-2015	9 de julio de 2015	13 de julio de 2015

Respecto a la Fiscalización del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de 2013, se procedió a programar fiscalización a cargo de la Unidad de Investigación Penal Tributaria, la cual fue notificada mediante Auto de Designación con Referencia 10014-NEX-1933-2017, emitido en fecha 14 de agosto de 2017 y notificado en fecha 16 de agosto de 2017, encontrándose dicho caso en proceso de ejecución...

Concluyendo de todo lo anterior, que no es procedente la observación realizada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, en cuanto al impuesto potencial dejado de percibir, debido a que respecto al ejercicio impositivo de 2012 la Administración Tributaria liquidó oficiosamente un impuesto complementario de \$ 1,949,294.09, y para los años 2013 y 2014 se está fiscalizando al contribuyente y se procederá a la liquidación del impuesto correspondiente; siendo relevante mencionar que por cumplir con los preceptos señalados en el artículo 175 inciso segundo del Código Tributario, la Administración Tributaria puede fiscalizar en cualquier en cualquier tiempo los ejercicios impositivos 2013 y 2014, puesto que no opera la caducidad.



**REQUERIMIENTO NUMERAL 2 CASO No. 3**

- 1) Existe diferencia entre el monto que refleja la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012 con lo que reflejan las declaraciones de IVA del mismo año; ya que en el primero de los casos, la declaración de impuesto sobre la renta refleja ingresos por un monto total de \$ 2,225,583.03 y las declaraciones de IVA suman en total de ingresos la cantidad de \$ 12,608,286.45; existiendo una diferencia de \$10,382,703.42 de mas según declaraciones de IVA.

Impuesto sobre la renta correspondiente al año 2012 por diferencia en ingresos de \$ 10,382,703.42 (Las declaraciones de IVA correspondientes al año 2012 suman \$ 12,608,286.45 y la declaración de impuesto sobre la renta refleja ingresos totales por \$ 2,225,583.03). El monto del impuesto complementario ha sido calculado de acuerdo a la tabla contenida en el art. 37 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y sin considerar costos o gastos relacionados con la diferencia en los ingresos antes mencionada (\$ 10,382,703.42).	\$ 3,114,811.03
--	-----------------

**COMENTARIO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA NUMERAL 2 DEL CASO No. 3**

En cuanto a esta observación es importante señalar que la aseveración efectuada por parte del Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, en el sentido de que no se programó Fiscalización del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio impositivo de 2012 a nombre del contribuyente ..., es totalmente incorrecta, debido a que en el informe mensual de carga de trabajo del mes de Diciembre de 2014 correspondiente a la Subdirección de Medianos Contribuyentes, el cual les fue proporcionado mediante nota con referencia 10002-NEX-0046-2017, de fecha 7 de marzo de 2017, en respuesta al numeral 9 del requerimiento REF-DAUNO-SIP-EEDGII/USC-19/2017, de fecha 23 de febrero del corriente año; se encuentra detallada la Fiscalización de Impuesto sobre la Renta 2012 programada al contribuyente en fecha 10 de octubre de 2014, según se detalla a continuación:

Ejercicio Impositivo Programado	Plan en que fue Programado	Impuesto Programado	No. de Expediente	Fecha de Programación	Unidad Fiscalizadora	Fecha de Cierre	Producción	No. de Renglón en el Informe Mensual de Carga de Trabajo de Diciembre 2014 SMC
2012	FISCALIZACION SELECTIVA RENTA	Renta	10000003237	10/10/2014	SUBDIRECCION DE MEDIANOS CONTRIBUYENTES	18/3/2016	\$ 1,949,294.09	2144

Dicha información puede ser verificada en cualquier momento por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, a través de consulta en el Sistema de Selección y Administración de Casos (CSMS)...

Adicionalmente para documentar la programación de la Fiscalización de Impuesto sobre la Renta 2012, se presenta fotocopia del Auto de Designación debidamente notificado, según se detallan a continuación:

Ejercicio Impositivo	Impuesto	No. de Referencia de Auto de Designación de Fiscalización	Fechas de Emisión de Autos de Designación	Fechas de Notificación de Autos de Designación
2012	Renta	40001-NEX-0147-2015	16 de febrero de 2015	17 de febrero de 2015

Por lo expuesto anteriormente, el señalamiento efectuado por parte del Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas es totalmente incorrecto, así como también el supuesto monto de impuesto dejado de percibir, el cual se convierte en una mera especulación, debido a que carece de mayor criterio técnico, dado que tal como se señala en el requerimiento efectuado: “El monto del impuesto complementario ha sido calculado de acuerdo a la tabla contenida en el art. 37 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y sin considerar costos o gastos relacionados con la diferencia en los ingresos antes mencionada”; siendo importante mencionar que como resultado de la Fiscalización del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de 2012, esta Administración Tributaria liquidó un impuesto complementario por valor de \$1,949,294.09...

### REQUERIMIENTO NUMERAL 3 CASO No. 3

- 2) Existe diferencia entre el monto que refleja la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013 con lo que reflejan las declaraciones de IVA del mismo año; ya que en el primero de los casos, la declaración de impuesto sobre la renta refleja ingresos por un monto total de \$ 11,966,379.02, y las declaraciones de IVA suman en total de ingresos la cantidad de \$ 10,328,673.72; existiendo una diferencia de \$ 1,637,705.30 de menos según declaraciones de IVA.

#### Total Diferencia IVA

Diferencia de ingresos entre las declaraciones de IVA y la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013; los ingresos en las declaraciones de IVA suman \$ 10,328,673.72 y los ingresos en la declaración de impuesto sobre la renta es por \$ 11,966,379.02 ( $11,966,379.02 - 10,328,673.72 = 1,637,705.30 \times 13\% = 212,901.69$ ).	\$ 212,901.69
<b>Total</b>	<b>\$ 212,901.69</b>

### COMENTARIO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA NUMERAL 3 DEL CASO No. 3

Con respecto a esta observación es importante mencionar que la experiencia en fiscalización tributaria ha demostrado que es incorrecto pretender aplicar directamente las diferencias de ingresos entre los valores declarados en IVA e Impuesto sobre la Renta como ingresos omitidos para cada impuesto, dado que pueden presentarse situaciones que expliquen tales diferencias, por lo cual para realizar tal aseveración es indispensable efectuar previamente una adecuada investigación del origen de tales diferencias, dado que de lo contrario es una afirmación apresurada; a manera de ejemplo, algunos de los motivos que originan diferencias entre los valores de las declaraciones de IVA y Renta, son los siguientes:

- a) Venta de inmuebles adquiridos durante los 12 meses anteriores a su venta, los cuales constituyen Rentas gravadas para efectos de impuesto sobre la renta pero no constituyen hechos generadores para efectos de IVA.



- b) Otras Rentas gravadas obtenidas por parte del contribuyente como: intereses financieros, premios, adjudicaciones judiciales, entre otras, las cuales no constituyen hechos generadores para efectos de IVA.
- c) En algunas oportunidades las ventas por cuenta de terceros son declaradas como Ventas gravadas para efectos de IVA por parte del consignatario, sin embargo no constituyen Rentas gravadas para efectos de Impuesto sobre la Renta por no corresponder al contribuyente, siendo su ingreso únicamente la comisión que recibe.
- d) Las ventas al crédito para efectos de Impuesto sobre la Renta se declaran en atención al sistema de acumulación y son reconocidas como Rentas del Ejercicio, sin embargo para efectos de IVA algunos contribuyentes las declaran durante los meses de vigencia del crédito.

Una vez aclarado lo anterior, es de mencionar que la diferencia existente entre la declaración de Impuesto sobre la Renta y las declaraciones de IVA correspondientes al año 2013, no puede ser atribuida directamente como una omisión de ingresos para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, hasta que no se hayan identificado e individualizado los hechos generadores de los cuales provienen; razón por la cual al ejercerse las facultades de fiscalización respecto del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de 2013, a través de la Auditoría que actualmente se encuentra realizando la Unidad de Investigación Penal Tributaria mediante Auto de Designación con Referencia 10014-NEX-1933-2017, emitido en fecha 14 de agosto de 2017 y notificado el día 16 del mismo mes y año), se determinará si dicha diferencia realmente proviene de hechos generadores para efectos de IVA, en cuyo caso se programará Fiscalización IVA para los periodos tributarios correspondientes de 2013; ya que de lo contrario el inferir directamente que tal diferencia constituye una omisión de ingresos para efectos de IVA se convierte en una mera especulación sin ningún fundamento técnico.”

Mediante nota 10002-NEX-0186-2017 de fecha 14 de noviembre de 2017, el Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos y el Jefe de la Unidad de Selección de Casos que actuó durante el periodo de examen, presentaron los comentarios siguientes:

En relación a esta observación, tal como se ha planteado en notas de respuestas identificadas con referencias **10002-NEX-0110-2017** y **10002-NEX-0122-2017**, de fechas 29 de agosto y 8 de septiembre de 2017, **es indispensable reiterar nuevamente** los siguientes aspectos:

- 1) **NO** existe Administración Tributaria en el mundo que tenga la capacidad de fiscalizar al cien por ciento (100%) de los contribuyentes con incumplimientos tributarios y realizar las liquidaciones de oficio de los diferentes tributos; razón por la cual éstas hacen uso de diversas estrategias para incrementar su cobertura de contribuyentes, entre las cuales se pueden mencionar: Fiscalización Masiva o Extensiva y otros controles indirectos como Autorizaciones de Devoluciones de Impuestos, Emisión de Solvencias Tributarias, entre otras, con las cuales se ejerce control a un mayor número de contribuyentes.
- 2) En el caso de la Administración Tributaria de nuestro país la relación Cantidad de Contribuyentes por Auditor Tributario es sustancialmente baja, partiendo del hecho que la cantidad de Contribuyentes Activos en IVA, ascendió a 170,340 para el año 2014 y 177,904

para el año 2015; siendo la cantidad de Auditores con la que contó la Administración Tributaria, la siguiente:

UNIDAD EJECUTORA	AUDITORES DE FISCALIZACIONES SELECTIVAS	
	2014	2015
Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes	79	62
Subdirección de Medianos Contribuyentes	72	68
Subdirección de Otros Contribuyentes	44	43
Oficina Regional de Occidente	32	32
Oficina Regional de Oriente	20	19
<b>TOTAL</b>	<b>247</b>	<b>224</b>

- 3) Como ya fue demostrado al Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas en reiteradas oportunidades, la capacidad máxima de fiscalizaciones que puede realizar un Auditor Tributario durante un año, dedicándose al 100% para la realización de fiscalizaciones sustantivas es sumamente limitada, según se muestra a continuación.

Unidad Fiscalizadora	Cantidad de Horas Efectivas en el Año	Horas programadas por caso de Fiscalización Sustantiva	Cantidad de Casos a cubrir en el año
Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes	1,423	600	2.4
Subdirección de Medianos Contribuyentes	1,423	405	3.5
Subdirección de Otros Contribuyentes	1,423	300	4.7

- 4) De ahí la necesidad imperiosa de utilizar otras estrategias como la Fiscalización Masiva y controles indirectos (emisión de solvencias, autorización de devoluciones, entre otros), para ejercer control sobre los contribuyentes que no alcanza a fiscalizar.
- 5) El Art. 175 del Código Tributario establece una **POTESTAD ESPECIAL PARA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA**, respecto a la facultad de fiscalización para aquellos contribuyentes que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, de acuerdo a lo establecido en el inciso segundo, el cual literalmente dice:

**Caducidad de la Facultad Fiscalizadora y Sancionatoria**

Artículo 175.- Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán:

...

La caducidad a que se refiere este artículo no opera respecto de los agentes de retención y percepción que no han enterado las cantidades retenidas o percibidas ni para la imposición de sanciones a que hubiere lugar respecto de los actos ilícitos incurridos por ellos. **Tampoco opera, cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o**



**cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.**

- 6) En atención a la disposición legal antes citada, esta Administración Tributaria se encuentra ejerciendo la facultad de fiscalización para los 5 contribuyentes señalados en la Observación No. 1 del Borrador del Informe, a efecto de comprobar los potenciales incumplimientos señalados, es decir que se han programado las fiscalizaciones correspondientes, tal como pudo ser comprobado por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas; por lo tanto, tomando en cuenta que la Administración Tributaria **puede fiscalizar en cualquier momento los supuestos impuestos dejados de percibir, NO ha existido ninguna afectación a las Arcas del Estado**, tal como ha sido señalado por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas.
- 7) Conscientes de dicha situación el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas reconocen que las inconsistencias planteadas en el Borrador de Informe, hasta no ser comprobadas en el proceso de fiscalización respectivo, constituyen solamente un indicio que puede confirmarse, disminuirse o desvirtuarse, prueba de ello es que en sus comentarios expresan lo siguiente:
- a) "...nos referimos a que los **impuestos potenciales** no fueron percibidos por la AT desde la fecha en que correspondía pagar los impuestos hasta la fecha de la comunicación preliminar."
  - b) "También reconocemos que basados en el inciso segundo del artículo 175 del Código Tributario **los valores mencionados se pueden recuperar en cualquier momento**; siempre y cuando se compruebe que los contribuyentes en mención no han cumplido con sus obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria, lo cual se determinará por medio de una fiscalización."
  - c) "Producto de los comentarios y las evidencias presentadas por la AT, los incumplimientos sustantivos se podrían clasificar en:
    - i. Valores de los cuales existen **fuertes posibilidades de recaudación, y**
    - ii. Valores donde **podría existir un impuesto potencial** a percibir."
  - d) "...sabemos que los datos reportados constituyen impuestos potenciales dejados de pagar a la AT; **los cuales podrían confirmarse, aumentarse, disminuirse o desvanecerse una vez se ejecuten las fiscalizaciones** correspondientes y se concluya si existen omisiones de ingresos o no en las respectivas declaraciones de Impuesto sobre la Renta..."
  - e) "Se hizo la consulta en el CSMS II para verificar las programaciones de fiscalización, lo cual pudo comprobarse que efectivamente se hizo programación de Fiscalización Selectiva Renta..."

- f) "Es de señalar, que la Administración Tributaria puede fiscalizar en cualquier tiempo el ejercicio impositivo de 2013, puesto que no opera la caducidad, así mismo dicho ejercicio ya está siendo objeto de fiscalización respectiva."

Tal como es reconocido por el mismo Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, las inconsistencias señaladas corresponden a "impuestos potenciales", "valores con fuertes posibilidades de recaudación", "valores donde podría existir un impuesto potencial" y "los valores mencionados se pueden recuperar en cualquier momento"; razón por la cual **NO** resulta coherente la aseveración efectuada en la Observación No. 1 del Borrador del Informe, al señalar que se ha dejado de percibir en concepto de Renta la cantidad de \$ 446,384.13 y en concepto de IVA \$ 227,876.21, sumando un monto de \$674,260.52.

- 8) A pesar del **reconocimiento expreso** por parte del Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, en el sentido que las **inconsistencias identificadas pueden o no confirmarse**, que establecen un **impuesto potencial que puede o no determinarse**, que la Administración Tributaria puede ejercer la **facultad de fiscalización en cualquier momento** y que los **casos ya fueron programados** a las Unidades Fiscalizadoras correspondientes; los Auditores sostienen lo siguiente:

**"RAZON POR LA CUAL LA CONDICION SEÑALADA SE MANTIENE**

A pesar de que el caso en mención actualmente ya fue programado para fiscalización, no ha existido **oportunidad en dicha programación**, lo cual contraviene una de las funciones de la Unidad de Selección de Casos, de efectuar la programación oportuna de contribuyentes a fiscalizar por cada unidad ejecutora."

- 9) Ante tal aseveración efectuada por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, surge la siguiente interrogante:

**¿CUAL ES EL INDICADOR QUE DETERMINA LA OPORTUNIDAD EN UNA PROGRAMACION DE FISCALIZACION?**

El indicador que define la oportunidad en una programación de fiscalización es el Art. 175 del Código Tributario. (**Caducidad de la Facultad Fiscalizadora y Sancionatoria**), dado que en este Artículo se establecen los plazos en los que caducan las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por el Código Tributario, según se detalla a continuación:

- a) En tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas dentro de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, así como para la imposición de sanciones conexas.

**¿CUANDO ES OPORTUNO? = ANTES DE TRES AÑOS**

**¿CUANDO ES INOPORTUNO? = DESPUES DE LOS TRES AÑOS**



**Nota:** Para efectos de programación el tiempo señalado debe considerar como mínimo 12 meses antes de la caducidad (6 meses para la Fiscalización y 6 meses en la UAT), salvo casos excepcionales.

- b) En cinco años para la fiscalización, liquidación del tributo y aplicación de sanciones conexas en los casos en que no se haya presentado liquidación;

¿CUANDO ES OPORTUNO? = ANTES DE CINCO AÑOS

¿CUANDO ES INOPORTUNO? = DESPUES DE LOS CINCO AÑOS

**Nota:** Para efectos de programación el tiempo señalado debe considerar como mínimo 12 meses antes de la caducidad (6 meses para la Fiscalización y 6 meses en la UAT), salvo casos excepcionales.

- c) La caducidad a que se refiere este artículo ... Tampoco opera, cuando los contribuyentes invoquen o realicen actos en los que reclamen beneficios, deducciones, saldos a favor, remanentes de crédito fiscal o cualquier otro derecho, respecto de los periodos o ejercicios en los que éstos se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta.

¿CUANDO ES OPORTUNO? = ¿ ?

¿CUANDO ES INOPORTUNO? = ¿ ?

Por lo tanto, el espíritu del Legislador al plantear de esa forma el inciso segundo del Art. 175 del Código Tributario, es permitirle a la Administración Tributaria determinar la oportunidad en realizar la Fiscalización, en atención a la capacidad de sus recursos disponibles.

En consecuencia, surgen nuevas interrogantes:

- i. ¿PUEDEN DEFINIRSE TERMINOS DE OPORTUNIDAD E INOPORTUNIDAD DIFERENTES A LOS ESTABLECIDOS EN EL ARTICULO 175 DEL CODIGO TRIBUTARIO?
- ii. ¿DE SER POSIBLE, CUAL ES EL FUNDAMENTO LEGAL QUE DEFINE LOS NUEVOS TERMINOS DE OPORTUNIDAD E INOPORTUNIDAD Y QUE PREVALECE SOBRE LO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 175 DEL CODIGO TRIBUTARIO?

- 11) Otro de los aspectos que llama poderosamente la atención es que el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas en el apartado "Comentarios de los Auditores" del Borrador del Informe, NO emiten opinión alguna sobre la documentación y evidencias presentadas por esta Administración Tributaria respecto a las posibles inconsistencias atribuidas al contribuyente ... con NIT: 0511-300875-102-9, ante lo cual surge la inquietud de si toda la documentación y explicaciones brindadas han sido analizadas y valoradas.

Por el razonamiento jurídico realizado y la POTESTAD especial atribuida a la Administración Tributaria en el segundo inciso del Artículo 175 del Código Tributario, que le permite a ésta determinar la oportunidad en la realización de este tipo de

Fiscalizaciones, en atención a la capacidad de sus recursos disponibles, la Observación No. 1 del Borrador del Informe de Auditoría es COMPLETAMENTE IMPROCEDENTE.

### Comentarios de los Auditores

Los comentarios y evidencias emitidos por la Administración, han sido analizados y consideramos lo siguiente:

Con respecto a los contribuyentes con NIT 06140612101041; NIT 06141502121060; NIT 06141911091059, y NIT 05113008751029, la Administración no ha presentado evidencia que demuestre haber realizado análisis que justifique la inclusión de estos contribuyentes en los planes adecuados para dar respuesta a las situaciones en las cuales incurrió el contribuyente. Observando que en los planes que fueron incluidos no les permitió detectar la falta de pago o pagos en cantidades inferiores al impuesto que legalmente les correspondía.

Cuando manifestamos que los contribuyentes "poseen incumplimientos de carácter sustantivos y fueron programados en planes masivos, dejando de percibir en concepto de Renta la cantidad de \$ 69,363.14 y en concepto de IVA \$ 227,876.21, sin incluir multas ni intereses...", nos referimos a que los impuestos potenciales, no fueron percibidos por la Administración Tributaria desde la fecha en que correspondía pagar los impuestos hasta la fecha de la comunicación preliminar. También reconocemos que basados en el inciso segundo del artículo 175 del Código Tributario los valores mencionados se pueden recuperar en cualquier momento; siempre y cuando se compruebe que los contribuyentes en mención no han cumplido con sus obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria, lo cual se determinará por medio de una fiscalización.

Producto de los comentarios y las evidencias presentadas por la Administración Tributaria, los incumplimientos sustantivos se podrían clasificar en:

- a) Valores de los cuales existen fuertes posibilidades de recaudación, y
- b) Valores donde podría existir un impuesto potencial a percibir.

#### Contribuyente con NIT 0614-061210-104-1

#### Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios

Descripción	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)			Acciones tomadas por la Administración Tributaria
	Monto Reportado	Monto Desvanecido	Monto cuya observación se mantiene	
Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al 2013 por \$ 64,862.36, implica un impuesto complementario	\$ 8,368.80	\$ 0.00	\$ 8,368.80	La Administración Tributaria, a través de la programación de Fiscalización del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo 2013, determinará si dicha diferencia realmente proviene de hechos generadores para efectos de IVA, en cuyo caso se programarán los periodos



Descripción	Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA)			Acciones tomadas por la Administración Tributaria
	Monto Reportado	Monto Desvanecido	Monto cuya observación se mantiene	
de IVA por \$ 8,368.80 (\$64,375.36 X 13%).				tributarios comprendidos de enero a diciembre del año 2013.

A pesar de que la Administración menciona en su respuesta que se verificó el Dictamen Fiscal de la contribuyente, correspondiente al ejercicio impositivo del 2013, el cual fue presentado a la Administración Tributaria con fecha 2 de junio de 2014 y en el cual se consigna que para los períodos tributarios de **enero, abril y julio de 2014** (probablemente se quiso escribir 2013), la sociedad efectuó anulación de Facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal, los cuales fueron contabilizados y declarados como ingresos para el Impuesto sobre la Renta por un valor total de \$ 38,493.45, según se detalla a continuación, no se nos presentó evidencia del informe fiscal para constatar lo manifestado por el Auditor Fiscal.

PERIODO TRIBUTARIO 2013	DOCUMENTO ANULADO	VALOR
ENERO	Factura No. 292	\$ 884.96
ABRIL	Factura No. 191	\$ 4,424.86
JULIO	Factura No. 157 CCF No. 314	\$ 23,183.63 \$ 10,000.00
<b>TOTAL ANULADO EN IVA</b>		<b>\$ 38,493.45</b>

En lo que respecta a las diferencias en ingresos según declaraciones de IVA y según declaraciones de impuesto sobre la renta en las cuales los ingresos en declaraciones de Impuesto sobre la Renta superan a los ingresos según declaraciones de IVA por un monto de \$ 64,375.36 (con un impuesto potencial en IVA de \$ 8,368.80) correspondiente al ejercicio impositivo 2013, estamos conscientes de que los datos reportados constituyen impuestos potenciales dejados de pagar a la Administración Tributaria; los cuales podrían confirmarse, aumentarse, disminuirse o desvanecerse una vez se ejecuten las fiscalizaciones correspondientes y se concluya si existen omisiones de ingresos o no en las respectivas declaraciones de impuesto de IVA correspondiente al ejercicio impositivo 2013.

Con respecto a la diferencia de los \$ 64,375.36 la Administración en sus comentarios manifestó que estos correspondían a al ejercicio impositivo del 2013, el cual fue presentado a la Administración Tributaria con fecha 2 de junio de 2014 y en el cual se consigna que para los períodos tributarios de **enero, abril y julio de 2014** (probablemente se quiso escribir 2013), la sociedad efectuó anulación de Facturas y Comprobantes de Crédito Fiscal, los cuales fueron contabilizados y declarados como ingresos para el Impuesto sobre la Renta por un valor total de \$ 38,493.45, según se detalla a continuación:

PERIODO TRIBUTARIO 2013	DOCUMENTO ANULADO	VALOR
ENERO	Factura No. 292	\$ 884.96
ABRIL	Factura No. 191	\$ 4,424.86
JULIO	Factura No. 157 CCF No. 314	\$ 23,183.63 \$ 10,000.00
<b>TOTAL ANULADO EN IVA</b>		<b>\$ 38,493.45</b>

Por lo que la consideran que dicha diferencia puede ser de \$ 25,881.91, sin embargo, la Administración no presentó en sus comentarios, evidencia del informe fiscal para constatar lo manifestado por el Auditor Fiscal.

Posterior a lectura de borrador de informe, la Administración presentó memorándum REF. 10128-mem-0233-2017 de fecha 05 de julio de 2017, en el que se programó la Fiscalización Selectiva Renta para los años 2012, 2013, 2014, 2015.

En relación a la Fiscalización Selectiva IVA, únicamente se ha programado el año 2016, no así para el año 2013 a la que corresponde la observación.

Contribuyente con NIT 0614-150212-106-0

**Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**

Descripción	Monto Observado	Acciones tomadas por la Administración Tributaria
Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de Impuesto sobre la Renta por \$50,813.25 durante el año 2013, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 6,605.72 (\$ 50,813.25 X 13%).	\$ 6,605.72	Según lo manifestado por la Administración Tributaria, a través de la programación de Fiscalización del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal 2013, se determinará si dicha diferencia realmente proviene de hechos generadores para efectos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en cuyo caso se programarán los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre del año 2013.
<b>Totales</b>	<b>\$ 6,605.72</b>	

En lo que respecta a las diferencias en ingresos según declaraciones de IVA y según declaraciones de impuesto sobre la renta en las cuales los ingresos en declaraciones de impuesto sobre la renta superan a los ingresos según declaraciones de IVA por un monto de \$ 50,813.25 (con un impuesto potencial en IVA de \$ 6,605.72) correspondiente al ejercicio impositivo 2013, sabemos que los datos reportados constituyen impuestos potenciales dejados de pagar a la Administración Tributaria; los cuales podrían confirmarse, aumentarse, disminuirse o desvanecerse una vez se ejecuten las fiscalizaciones correspondientes y se concluya si existen omisiones de ingresos o no en las respectivas declaraciones de impuesto de IVA correspondiente al ejercicio impositivo 2013.

Posterior a lectura de borrador de informe, la Administración remitió memorándum, REF. 10128-mem-0233-2017 de fecha 05 de julio de 2017 mediante el cual se programó Fiscalización Selectiva Renta para los años 2012 al 2015,

En relación a Fiscalización Selectiva IVA, únicamente se ha programado el año 2016, no así para el año 2013.



Contribuyente con NIT 0614-191109-105-9

Descripción	Monto observado	Acciones tomadas por la Administración Tributaria
Pago a cuenta según declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2013.	\$ 18,505.15	La Administración Tributaria, procedió a programar fiscalización a la Unidad de Investigación Penal Tributaria para el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio impositivo de 2012, lo cual se hizo del conocimiento del señor Subdirector General mediante memorándum con referencia 10128-MEM-0233-2017, de fecha 5 de julio de 2017, suscrito por el Licenciado ....., en su calidad de Jefe de la Unidad de Selección de Casos; respecto al Impuesto sobre la Renta de los ejercicios impositivos de 2013 y 2014, serán fiscalizados por parte de la Unidad de Investigación Penal Tributaria una vez finalizado el ejercicio 2012.
Pago a cuenta según declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2014.	\$ 21,074.50	
Pago a cuenta realmente pagado por el contribuyente correspondiente al año 2013.	(\$ 989.95)	
Pago a cuenta realmente pagado por el contribuyente correspondiente al 2014.	(\$ 13,799.60)	
<b>Totales</b>	<b>\$ 24,790.10</b>	

A pesar de que la Administración manifiesta "que puede ser liquidado en cualquier momento, dado que no opera la caducidad, ya fue programada para fiscalización (para el ejercicio fiscal 2012 y posteriormente se programarán los ejercicios 2013 y 2014 según lo manifestado por la Administración), la contribuyente no fue programada durante los años 2014 y 2015, en los planes de fiscalización que permitieran detectar los hallazgos que han sido reportados.

Posterior a lectura de borrador de informe, la Administración remitió memorándum REF. 10128-mem-0233-2017 de fecha 05 de julio de 2017 en el que informa que el ejercicio 2012, del Impuesto Sobre la Renta, está siendo fiscalizado, sin embargo, los años 2013 y 2014 no han sido programados.

Contribuyente con NIT 05113008751029

Con el caso del contribuyente, NIT 0511-300875-102-9, mediante nota 10014-NEX-1933-2017 de fecha 14 de agosto de 2017, se designó a los Auditores que realizarían fiscalización al cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento, Código Tributario y su Reglamento, por el ejercicio impositivo de enero a diciembre de 2013, sin embargo no se ha considerado el año 2014.

Con respecto al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios (IVA) estos no han sido programados.

En relación al comentario sobre las evidencias presentadas, estas efectivamente fueron analizadas, debido a lo cual la cantidad detallada en la comunicación preliminar como Impuesto Sobre la Renta por \$ 3,148,119.46, ha disminuido a \$ 33,308.43 detallado en el borrador de informe, correspondiendo esta última cantidad a montos en concepto de Pago a Cuenta determinados en exceso en las declaraciones de impuesto sobre la renta para los ejercicios de imposición de 2013 y 2014.

En relación al impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios por un monto de \$ 212,901.69; dicho valor corresponde a la diferencia entre el monto que refleja

la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013 con lo que reflejan las declaraciones de IVA del mismo año; ya que en el primero de los casos, la declaración de impuesto sobre la renta refleja ingresos por un monto total de \$11,966,379.02 y las declaraciones de IVA suman en total de ingresos la cantidad de \$ 10,328,673.72; existiendo una diferencia de \$1,637,705.30 de menos según declaraciones de IVA.

Llama mucho la atención que a la fecha no se haya cerrado la fiscalización para el ejercicio impositivo 2014 programado en el "PLAN CHOQUE CONTRA LA EVASION" (Expediente PCE1700020150000123011 el cual fue programado con fecha 15 de julio de 2015 asignado a la Subdirección de Otros Contribuyentes. Según archivo de carga de trabajo del 27 de noviembre de 2015 al 23 de diciembre de 2015, para el plan antes detallado se le programaron 100 horas y al cierre del año 2015 únicamente se le había aplicado un total de 21 horas (18 horas del auditor y 3 horas del supervisor); actualmente, este caso ya acumuló un total de 778 horas (715 horas para el auditor y 63 horas para el supervisor) a pesar de que las horas programadas fueron 100.

Los contribuyentes observados, habían sido programados en fiscalizaciones masivas, sin embargo los planes en los que fueron programados, correspondían principalmente a llamadas preventivas para presentación de formularios, dichos planes no permiten detectar la falta de pago del impuesto correspondiente, no siendo programados en planes diferentes, asimismo la Administración no presentó evidencias que demuestren los análisis realizados que justifiquen haber incluido a estos contribuyentes en los planes adecuados para dar respuesta a las situaciones en las que incurrieron los contribuyentes.

Con relación al Art.175 del Código Tributario, aunque efectivamente, la Administración Tributaria aún tenía tiempo para programar las fiscalizaciones, los contribuyentes señalados habían sido reincidentes, sin haber programado ninguna fiscalización, asimismo la Administración no dio explicaciones de los motivos por los cuales se les seguía programando para planes masivos y no para fiscalizaciones, ya que a pesar de poder recuperar los impuestos no pagados, para su determinación es necesaria la realización de fiscalización.

La interpretación efectuada por la Administración Tributaria en relación al inciso segundo del artículo 175 del Código Tributario sobre el espíritu del Legislador en la cual textualmente manifiesta que "por el razonamiento jurídico realizado y la POTESTAD especial atribuida a la Administración Tributaria en el segundo inciso del Artículo 175 del Código Tributario, que le permite a ésta determinar la oportunidad en la realización de este tipo de Fiscalizaciones, en atención a la capacidad de sus recursos disponibles, la Observación No. 1 del Borrador del Informe de Auditoría es COMPLETAMENTE IMPROCEDENTE." es una interpretación muy propia de la Administración; al respecto consideramos que el espíritu del Legislador se refiere a una prevención para los contribuyentes en el sentido de abstenerse de la realización de prácticas improcedentes y maliciosas con el objeto de determinar impuestos en menor cantidad de la que legalmente le corresponde o solicitar devoluciones o remanentes de impuestos inexistentes ya que en estos casos nunca caducará la facultad fiscalizadora y sancionatoria.

Con respecto al comentario referente a que las situaciones planteadas por los auditores corresponden a indicios y no ha hechos comprobados, consideramos que en la fase de



análisis para programación, únicamente se cuenta con indicios, no es posible que la Administración Tributaria tenga en esta etapa hechos comprobados.

Consideramos a su vez que el hecho que la Administración haya programado para fiscalización algunos de los períodos de los contribuyentes observados, es prueba de que estos cumplían con los criterios para ser seleccionados para programación de fiscalización.

Con respecto al comentario relacionado con la oportunidad en la programación para fiscalización de los casos cuestionados, nos referimos al hecho de que los análisis que se realizan por medio de los vectores de error son efectuados después del vencimiento del plazo para presentar la declaración de impuesto sobre la renta (la cual debe de presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate según lo establecido en el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta); siendo así, los contribuyentes programados para fiscalización en el año 2014, fueron el resultado de los análisis de los vectores de error a las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 2013; de igual forma, los contribuyentes programados para fiscalización durante el año 2015, fueron producto del análisis de los vectores de error a que fueron sometidas las declaraciones de impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal 2014; bajo ese contexto, la información que se requirió para establecer los contribuyentes a fiscalizar para los dos años que han sido sujetos al examen especial (años 2014 y 2015), ya fue analizada y en su oportunidad se establecieron los contribuyentes a incluir en los diferentes planes de fiscalización quedando excluidos de los planes adecuados los contribuyentes detallados en la observación número 1 del Borrador de Informe.

La deficiencia no se da por superada.

## 2. DEFICIENCIA EN LA INFORMACION PROPORCIONADA YA QUE ESTA NO DEMUESTRA LA TRAZABILIDAD CON LA SELECCIÓN DE CASOS A FISCALIZAR.

Comprobamos que la información proporcionada en archivos formato Excel, no demuestran la trazabilidad de la selección de casos a fiscalizar, presentando las siguientes deficiencias:

- a) No se identificó la muestra extraída de los formatos Excel que cumpla con el objetivo trazado, para ser incluida en los planes específicos, presentando únicamente la totalidad de los contribuyentes analizados.

Año	Archivo	Consideraciones
2014	Base General Rentas Diversas 2013 El universo se encuentra en la hoja Excel "Rentas Diversas 2013" presentando un total de 44,730 contribuyentes	No fue posible identificar la muestra, ya que en sus respuestas iniciales la Administración la identifica en la hoja "Rentas Diversas 2013 (2)" y posteriormente identifica la muestra en la hoja "No programada" por lo que llama la atención el nombre que fue identificada la muestra a programar en los diferentes planes. Asimismo en ambas respuestas varía el criterio de selección.
2015	Detalle de Renta Diversas 2014 25032015 El universo se encuentra en	No fue posible identificar la muestra, ya que en su respuesta la Administración detalla que esta se encuentra en la hoja "RENTAS DIVERSAS (IN SCT. NO IN SC)" utilizando como criterio de selección



Año	Archivo	Consideraciones
	la hoja Excel "Rentas Diversas" presentando un total de 40,372 contribuyentes.	contribuyentes con una estimación de costos y gastos del 50% de los ingresos y un monto a pagar mayor de \$ 50.00, observando que el archivo Excel proporcionado no presenta el criterio correspondiente al 50% de costos y gastos, detallando en su lugar el 10%

- b) No detalla el plan específico en el que se incorporaron algunos contribuyentes seleccionados en la muestra. Ver anexo # 2

El Art. 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Son atribuciones propias del Director General, establece: "Desarrollar y vigilar el sistema normativo, ya sea proponiendo las oportunas reformas legales en caso de ameritar modificaciones, o ya en lo referente a manuales de aplicación, normas de interpretación, normas de programación y sistemas de trabajo.

En el PRT-033 SELECCIÓN Y PROGRAMACION DE CONTRIBUYENTES EN MODULO DE CONTROL DE GESTION SIIT Y CSMS; numeral 6.1. SELECCIÓN DE CASOS A PROGRAMAR EN EL MODULO CONTROL DE GESTION, paso 8 el técnico de Selección de Casos, establece: "Efectúa la validación y depuración de la información de acuerdo con los criterios de selección previamente establecidos, selecciona una muestra que cumplan con el objetivo trazado del plan, posteriormente presenta o traslada la muestra al Jefe de la Unidad de Selección de Casos para la respectiva revisión."

El PRT-033 numeral 6.5. SELECCIÓN DE MUESTRA A TRAVES DEL CSMS, paso 1: el técnico de Selección de Casos, establece: "Analiza los criterios previamente establecidos para la selección de la muestra, identificando las casillas de las declaraciones e informes tributarios a utilizar para definir las reglas y variables" y en paso 12 el Técnico de Selección de Casos "Recibe confirmación e informa la programación mediante correo electrónico al Jefe de la Unidad Fiscalizadora con copia al Jefe Unidad de Selección de Casos y adjunta la información complementaria correspondiente, especificando los criterios o motivos de selección por los cuales amerita ser fiscalizado cada contribuyente, ..."

El Manual De Organización de la DGII Consolidado; edición 01; Capítulo 2, Numeral 2.3 Unidad de Selección de Casos; Objetivos, Funciones, Base Legal y Estructura Organizativa establece:

#### Funciones

- "Mantener un procedimiento de selección de casos a fiscalizar, bajo estándares técnicos, que garanticen transparencia en la selección y programación de casos a fiscalizar."

#### Objetivos del Área de Selección de Casos:

- "Seleccionar contribuyentes a fiscalizar mediante la aplicación estándares técnicos, que garanticen transparencia en la selección, utilizando el sistema automatizado de selección



de casos en el componente correspondiente del CSMS, lo cual hará más eficiente el desarrollo de las actividades de fiscalización y control realizadas por la DGII.”

El Perfil del Jefe de la Unidad de Selección de Casos Funciones/Actividades Básicas, numeral 6 establece:

“Dirigir el procedimiento de selección de casos a fiscalizar, bajo estándares técnicos, que garanticen transparencia en la selección y programación de casos a fiscalizar”.

El Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: “El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes: b) Llevar a cabo la ejecución de los planes, programas y proyectos establecidos por el Director General, mediante la realización plena del Sistema operativo, contando para ello con las funciones de apoyo necesarias, entre otras de las estadísticas, registros de contribuyentes y procesamiento de datos.

La deficiencia se debe a que el Jefe de la Unidad de Selección de Casos, al dirigir el procedimiento de selección de casos a fiscalizar, no dejó establecida la trazabilidad de los casos observados, para identificar la muestra a ser incluida en los planes específicos, asimismo el señor Subdirector General de Impuestos Internos, no ejerció un adecuado control, asegurándose de la trazabilidad en la selección de muestra y programaciones.

La falta de información que demuestre la trazabilidad de la selección de casos a fiscalizar, podría, incrementar el riesgo de que la selección de casos, en los planes específicos, no sea confiable.

#### Comentarios de la Administración

Mediante nota 10002-NEX-0186-2017 de fecha 14 de noviembre de 2017, el Subdirector General de Impuestos Internos y el Jefe de la Unidad de Selección de Casos manifestaron:

“... Respecto a los supuestos 219 archivos señalados por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas en la Observación 3 del Borrador del Informe de Auditoría, es importante señalar que **en realidad son 145 archivos y carpetas**, debido a que algunos se repiten en el mismo Anexo y entre varios Anexos; de los 145 archivos y carpetas, 5 nombres detallados en los Anexos de la referida observación corresponden a **NOMBRES DE CARPETAS DE ARCHIVOS**, según se detallan a continuación:

No.	Nombre de Carpetas (No corresponden a Archivos)
1	VEC
2	PLAN OMISOS IVA
3	GRANDES
4	MEDIANOS
5	OTROS

Para facilitar la verificación por parte del Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas, se ha identificado los números correlativos de cada uno de los Anexos del Borrador del Informe,

donde se encuentran los nombres de las Carpetas detallados en el cuatro anterior, que como ya se dijo **NO SON ARCHIVOS** sino **CARPETAS QUE CONTIENEN ARCHIVOS** con Bases de Excel, según se detalla a continuación:

Literal a)

AÑO	ANEXO	NOMBRE	NUMERO CORRELATIVO PRESENTADO EN ANEXO
2014	4	GRANDES	75
2014	4	MEDIANOS	76
2014	4	OTROS	77
2015	4	VEC	10

Literal b)

AÑO	ANEXO	NOMBRE	NUMERO CORRELATIVO PRESENTADO EN ANEXO
2014	5	PLAN OMISOS IVA	88
2014	5	GRANDES	93
2014	5	MEDIANOS	94
2014	5	OTROS	95
2015	5	VEC	18

Asimismo, se determinó que algunos nombres de archivos detallados por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas en los diferentes Anexos de la Observación número 3 del Borrador de Informe, se encuentran repetidos según detalle:

Literal a)

LAS BASES SE REPITEN DOS VECES		
2014		1
2015		1
2014 - 2015		1

AÑO	ANEXO	NOMBRE	NUMERO CORRELATIVO PRESENTADO EN ANEXO
2014	4	BASE ANALIZADA DE OMISOS IVA	33
2014	4	BASE ANALIZADA DE OMISOS IVA	37
2014	4	INGRESOS CNR GANANCIA DE CAPITAL	69
2015	4	INGRESOS CNR GANANCIA DE CAPITAL	5
2015	4	BASE TARJETAS DE CREDITO 2013	23
2015	4	BASE TARJETAS DE CREDITO 2013	25

Literal b)

LAS BASES SE REPITEN DOS VECES		
2014		1



LAS BASES SE REPITEN DOS VECES	
2015	2
2014 - 2015	1

AÑO	ANEXO	NOMBRE	NUMERO CORRELATIVO PRESENTADO EN ANEXO
2014	5	BASE ANALIZADA DE OMISOS IVA	43
2014	5	BASE ANALIZADA DE OMISOS IVA	47
2014	5	INGRESOS CNR GANANCIA DE CAPITAL	86
2015	5	BASE EXTEMPORANEAS IVA 2013 - 2014 A DEPURAR	8
2015	5	BASE EXTEMPORANEAS IVA 2013 - 2014 A DEPURAR	9
2015	5	INGRESOS CNR GANANCIA DE CAPITAL	12
2015	5	BASE TARJETAS DE CREDITO 2013	34
2015	5	BASE TARJETAS DE CREDITO 2013	36

- a) No se identifica la muestra a ser incluida en los planes específicos, presentando únicamente la totalidad de los contribuyentes analizados.

**ACLARACIÓN:** En cada uno de los 51 Archivos de Análisis de Contribuyentes a Seleccionar que fueron proporcionados, se muestran los contribuyentes seleccionados y los contribuyentes excluidos para cada base, en una columna específica del archivo Excel.

- b) No detalla el plan específico en el que se incorporaron los contribuyentes seleccionados por lo que no es posible verificar la incorporación de éstos en los planes seleccionados.  
Aclaración: Una vez finalizado el análisis de la base de contribuyentes seleccionados, el Técnico de Selección de Casos en atención a la ubicación geográfica del Contribuyente, interés fiscal, Recurso Humano disponible en cada Unidad Ejecutora, procede a programar a los contribuyentes en uno o varios planes específicos de fiscalización.

### Comentarios de los Auditores

Los comentarios y evidencia presentados por la Administración, han sido analizados, manifestamos lo siguiente:

Con respecto al literal a) la Administración presentó anexo en el cual detalla la ruta a seguir para identificar las muestras a ser programadas, posteriormente con respecto a los casos que no fueron identificados, presentó ampliación en la que identifican que estos corresponden a bases del Centro Nacional de Registros y a casos generados por denuncia y solicitados mediante correos electrónicos por las Unidades Fiscalizadoras a la Unidad de Selección de Casos, debido a lo cual no se encontraban en los archivos Excel que fueron presentados inicialmente. No identificándose los casos siguientes:

Año 2014

1. Base General Rentas Diversas 2013

Año 2015

1. Detalle de Renta Diversas 2014 25032015

Con relación al literal b) la Administración en anexos a sus comentarios, manifestaron que la programación de las muestras en los planes específicos, se encontraban en el archivo Excel "DETALLE PROGRAMACIONES 2014 – 2015 REQ 35 29032017 COLUMNA (D), observando que no todos los casos establecidos en las muestras se encuentran programados, a lo que la Administración manifestó que algunos casos quedaron pendientes de programar detallando en cuadro el número de casos, sin identificar el detalle de los contribuyentes no programados, por lo que no es posible verificar su exactitud y control sobre ellos.

## **VI CONCLUSIONES DEL EXAMEN**

En base a los resultados obtenidos en la auditoría, concluimos que la Unidad de Selección de Casos presenta las siguientes deficiencias, según detalle:

La Unidad de Selección de Casos, desempeña un papel fundamental en la selección y programación de los casos a ser incluidos en los planes específicos para fiscalización, siendo esta una de las principales actividades dentro del accionar de la Administración Tributaria, sin embargo, presenta deficiencias relacionadas principalmente con el análisis a los contribuyentes, a efecto de programarlos en los planes específicos adecuados que permitan darle los mejores resultados para la situación de cada uno de ellos, así como la trazabilidad para su programación y constancia de aquellos que no fue posible programar por falta de recursos.

## **VII ANALISIS DE INFORMES DE AUDITORIA INTERNA Y FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORIA**

Realizamos análisis a los informes de Auditoría Interna e Informes de Calidad del Ministerio de Hacienda, practicadas a la Unidad de Selección de Casos, analizando un total 4 Informes de los cuales correspondieron a:

### **Informes de Auditoría Interna**

1. Examen a la Gestión de la Unidad de Selección de Casos, Dirección General de impuestos Internos del 1 de octubre de 2013 al 31 de enero de 2015.
2. Examen a la Gestión de la Unidad de Selección de Casos (USC) Dirección General de Impuestos Internos del 1 de febrero al 31 de diciembre de 2015.

### **Informes de Auditorías de Calidad realizadas a la Unidad de Selección de Casos.**

1. Primera Auditoría de la Calidad de 2014 y Seguimiento de Acciones Correctivas de Auditoría a la Unidad de Selección de Casos de la Dirección General de Impuestos Internos.
2. Primera Auditoría de la Calidad de 2015 y Seguimiento de Acciones Correctivas de Auditoría Anterior a la Unidad de Selección de Casos de la Dirección General de Impuestos Internos

Como resultado del análisis con respecto a los informes de Auditoría Interna, estos no presentaban observaciones por lo que no existen recomendaciones a ser consideradas. En relación a los Informes de la Calidad efectuado, no se incorporó ningún hallazgo de auditoría al presente Informe.



### VIII SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIA ANTERIORES

No hay informes de auditoría relacionados con el examen, razón por lo cual no existen recomendaciones que dar seguimiento.

### IX PARRAFO ACLARATORIO

El presente Informe se refiere al Examen Especial a la Gestión de la Unidad de Selección de Casos, del Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre del 2015, y ha sido elaborado para comunicar a los funcionarios y empleados relacionados y para uso de la Corte de Cuentas de la República.

San Salvador, 5 de marzo del 2018.

**DIOS UNION LIBERTAD**

  
**Subdirector de Ingresos Públicos  
Dirección de Auditoría Uno**



**ANEXO # 1**

**CASO 1**

- 1) El contribuyente refleja diferencias entre los ingresos de las declaraciones de IVA con respecto a las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2013 por un monto total de \$ 64,375.36 según se detalla a continuación:

Ejercicio de Imposición	Ingresos según declaraciones de IVA	Ingresos según declaraciones de ISR	Diferencias
2013	\$ 17,156,660.95	\$ 17,221,036.31	(\$ 64,375.36)
<b>Total</b>	<b>\$ 17,156,660.95</b>	<b>\$ 17,221,036.31</b>	<b>(\$ 64,375.36)</b>

Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$ 64,375.36 implica un impuesto complementario de IVA por \$ 8,368.80 (\$ 64,375.36 X 13%).

**Total caso 1 IVA**

Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$ 64,375.36 implica un impuesto complementario de IVA por \$ 8,368.80 (\$64,375.36 X 13%).	\$ 8,368.80
<b>Total</b>	<b>\$ 8,368.80</b>

Según el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) el contribuyente refleja periodos tributarios omisos de Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido; así como ejercicios de imposición omisos para efectos de impuesto sobre la renta según se detalla a continuación:

**Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta Omisas**

Ejercicio de Imposición	Comentarios
2015	Contribuyente no presentó declaración de impuesto sobre la renta a pesar que las declaraciones de IVA de enero a noviembre de 2015 reflejan ingresos por un monto total de diez millones quinientos veintinueve mil novecientos setenta y dos 32/100 dólares (\$ 10,529,972.32)

**Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Omisas**

Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014
Septiembre	Enero	Enero	Enero
Octubre	Febrero	Febrero	Febrero
Noviembre	Marzo	Marzo	Marzo
Diciembre	Mayo	Junio	
	Junio	Julio	
	Julio	Agosto	
	Agosto	Septiembre	



Año 2011	Año 2012	Año 2013	Año 2014
	Septiembre	Octubre	
	Octubre	Noviembre	
	Noviembre		
	Diciembre		

**CASO 2**

- 1) El contribuyente presenta diferencias entre los ingresos que reflejan las declaraciones de IVA con respecto a las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013 por un monto total de cincuenta mil ochocientos trece 25/100 (\$ 50,813.25) según se detalla a continuación:

Ejercicio de Imposición	Ingresos según declaraciones de IVA	Ingresos según declaraciones de ISR	Diferencias
2013	\$ 220,115.33	\$ 270,928.58	(\$ 50,813.25)
<b>Total</b>	<b>\$ 220,115.33</b>	<b>\$ 270,928.58</b>	<b>(\$ 50,813.25)</b>

**Comentarios:**

- a) Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$50,813.25 durante el año 2013, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 6,605.72 (\$50,813.25 X 13%).

**Total Diferencia IVA**

Diferencia en la cual los ingresos según declaraciones de IVA son inferiores a los ingresos que refleja la declaración de impuesto sobre la renta por \$50,813.25 durante el año 2013, implica un impuesto complementario de IVA por \$ 6,605.72 (\$ 50,813.25 X 13%).	\$ 6,605.72
<b>Total</b>	<b>\$ 6,605.72</b>

Según el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) el contribuyente refleja periodos tributarios omisos de Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido, Declaraciones de IVA; así como ejercicios de imposición omisos para efectos de impuesto sobre la renta según se detalla a continuación:

**Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta Omisos**

Ejercicio de Imposición	Comentarios
2015	Contribuyente no presentó declaración de impuesto sobre la renta a pesar que las declaraciones de IVA de enero a julio de 2015 reflejan ingresos por un monto total de ciento setenta y dos mil doscientos seis 61/100 dólares (\$ 172,206.61)



### Declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Omisos

Año 2012	Año 2013	Año 2014	Año 2015
Noviembre	Febrero	Agosto	Enero
Diciembre	Marzo	Septiembre	Febrero
	Abril	Octubre	Marzo
	Mayo	Noviembre	Abril
	Junio	Diciembre	Mayo
	Julio		Junio
	Agosto		Julio
	Septiembre		
	Octubre		
	Noviembre		
	Diciembre		

### CASO 3

Acreditamiento de Pago a Cuenta en las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2013 y 2014 por un monto total de \$ 39,579.65 y haber cancelado por el concepto antes mencionado únicamente la cantidad de \$14,789.55; a continuación se detallan los Pagos a Cuenta acreditados por año:

Ejercicios de Imposición	Número de Declaración	Fecha Presentación	Impuesto Determinado	Pago a Cuenta	Total a Pagar
			(casilla 310)	(casilla 320)	(casilla 350)
2013	111100003280	28/04/2014	\$ 36,663.85	\$ 18,505.15	\$ 18,158.70
2014	111100216736	16/04/2015	\$ 37,080.17	\$ 21,074.50	\$ 16,005.67
<b>Totales</b>			<b>\$ 73,744.02</b>	<b>\$ 39,579.65</b>	<b>\$ 34,164.37</b>

Según registros que muestra el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) así como el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP) el contribuyente en mención, entre los años 2013 y 2014 únicamente ha cancelado a la Administración Tributaria en concepto de Pago a Cuenta el monto total de \$14,789.55, según se muestra a continuación:

Periodos Tributarios	Pagos a Cuenta Efectivamente Pagados	
	Año 2013	Año 2014
Enero		\$ 1,974.20
Febrero		\$ 1,843.20
Marzo		\$ 1,673.18
Abril		\$ 1,253.78
Mayo		\$ 1,977.86
Junio		\$ 1,879.71



Periodos Tributarios	Pagos a Cuenta Efectivamente Pagados	
	Año 2013	Año 2014
Julio		\$ 1,965.25
Agosto		\$ 1,232.42
Septiembre		
Octubre		
Noviembre		
Diciembre	\$ 989.95	
<b>Total</b>	<b>\$ 989.95</b>	<b>\$ 13,799.60</b>

**Total Diferencia Renta.**

Pago a cuenta según declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2013 y 2014	\$ 39,579.65
Pago a cuenta realmente pagado por el contribuyente correspondiente a los años; 2013 \$ 989.95; y 2014 \$ 13,799.60	\$ 14,789.55 (-)
<b>Total</b>	<b>\$ 24,790.10</b>

**CASO 4**

Acreditamiento de Pago a Cuenta en las Declaraciones de Impuesto sobre la Renta correspondiente a los ejercicios fiscales de 2012 y 2013 por un monto total de ciento siete mil doscientos cincuenta y seis 13/100 dólares (\$107,256.13) y haber enterado (por medio de acreditamiento) cancelado por el concepto antes mencionado la cantidad de setenta y tres mil novecientos cuarenta y siete 70/100 dólares (\$73,947.70); existiendo por lo tanto una diferencia de \$ 33,308.43, según detalle de Pagos a Cuenta acreditados por año:

Ejercicios de Imposición 53717.74	Número de Declaración	Fecha Presentación	Pago a Cuenta	Total Pagos a Cuenta según declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido	Diferencia
			(casilla 320)	(casilla 45)	
2013	111100367646	30/07/2014	\$ 53,717.74	\$ 37,586.85	\$ 16,130.89
2014	111100401562	30/04/2015	\$ 53,538.39	\$ 36,360.85	\$ 17,177.54
<b>Totales</b>			<b>\$ 107,256.13</b>	<b>\$ 73,947.70</b>	<b>\$ 33,308.43</b>

Existe diferencia entre el monto que refleja la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013 con lo que reflejan las declaraciones de IVA del mismo año; ya que en el primero de los casos, la declaración de impuesto sobre la renta refleja ingresos por



un monto total de \$11,966,379.02 y las declaraciones de IVA suman en total de ingresos la cantidad de \$10,328,673.72; existiendo una diferencia de \$1,637,705.30 de menos según declaraciones de IVA.

**Total Diferencia IVA**

Diferencia de ingresos entre las declaraciones de IVA y la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013; los ingresos en las declaraciones de IVA suman \$ 10,328,673.72 y los ingresos en la declaración de impuesto sobre la renta es por \$ 11,966,379.02 (\$ 11,966,379.02 - \$ 10,328,673.72 = \$ 1,637,705.30 X 13% = \$ 212,901.69).	\$ 212,901.69
<b>Total</b>	<b>\$ 212,901.69</b>



**ANEXO # 2**  
**Planes específicos en los que incorporaron los contribuyentes.**

**AÑO 2014**

No.	NOMBRE DEL ARCHIVO EXCEL	Total Muestra	Casos programados	Casos no encontrados en programación *
1	AUDITORES OMISOS EJERCICIO 2012	91	73	18
2	2.BASE INICIAL Declaracion sugerida 25032014 (NUEVA BASE) ultima 26-03-2014	14,382	11,822	2,560
3	Base General Rentas Diversas 2013	9,661	4,896	4,765
4	BASES COMBINADAS RENTAS DIVERSAS F910 Y MAYORES A 4064	8,280	8,042	238
5	BASE DIFERENCIAS F11 Vrs F07 2012 BASE ANALISIS Y PROGRAMACION	1,962	1,932	30
6	BASE ANALISIS DIF F11 VRS F-930	61	47	14

**AÑO 2015**

No.	NOMBRE DEL ARCHIVO EXCEL	Total Muestra	Casos programados	Casos no encontrados en programación *
1	Detalle de Renta Diversas 2014 25032015	40,370	19,739	20,631
2	Análisis base Preventiva Renta 2014	15,219	12,299	2,920
3	BASE CNR VENDEDORES 2014 GENERAL	165	139	26

\* Nota: Los casos no encontrados en programación, se encuentran detallados en papeles de trabajo.



