



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



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

**INFORME DE EXAMEN ESPECIAL A LA GESTIÓN DE LA
DIRECCIÓN DE FISCALIZACIÓN DEL MINISTERIO DE
HACIENDA POR EL PERIODO DEL 1 DE ENERO DE 2014
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2015**

SAN SALVADOR, 05 DE MARZO DE 2018



INDICE

CONTENIDO	PAG.
I PARRAFO INTRODUCTORIO.....	1
II OBJETIVOS DEL EXAMEN ESPECIAL.....	1
III ALCANCE DEL EXAMEN.....	1
IV PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS.....	2
V RESULTADOS DEL EXAMEN.....	2
VI CONCLUSION DEL EXAMEN.....	28
VII ANÁLISIS DE INFORMES DE AUDITORIA INTERNA Y FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORIA.....	28
VIII SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIAS ANTERIORES.....	29
IX PÁRRAFO ACLARATORIO.....	29





Señor
Viceministro de Ingresos
Ministerio de Hacienda
Presente

I. PARRAFO INTRODUCTORIO

De conformidad al Artículo 195 atribuciones 1ª y 9ª 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. 10/2017 de fecha 14 de febrero de 2017, hemos realizado Examen Especial a la Gestión de la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda por el período del 1 de enero 2014 al 31 de diciembre de 2015.

II. OBJETIVOS DEL EXAMEN ESPECIAL

A. GENERAL

Realizar examen especial y emitir una conclusión sobre la gestión realizada por la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, durante el período del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015, sobre la ejecución de los planes de fiscalización e informes emitidos en el proceso de Fiscalización realizadas por las unidades ejecutoras Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes (SIGC), Subdirección de Medianos Contribuyentes (SMC) y Subdirección de Otros contribuyentes (SOC).

B. ESPECÍFICOS

- 1) Verificar el cumplimiento de los planes de Fiscalización.
- 2) Comprobar que la ejecución de las fiscalizaciones se desarrolle de acuerdo a su marco normativo.
- 3) Constatar la oportunidad del proceso de fiscalización.
- 4) Confirmar el cumplimiento de las funciones asignadas al personal de la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes, Subdirección de Medianos Contribuyentes y Subdirección de Otros Contribuyentes.
- 5) Verificar el proceso de producción de fiscalización y la oportunidad de la ejecución de los planes de Fiscalización por las unidades ejecutoras.
- 6) Comprobar el cumplimiento de objetivos y metas del Plan Anual de Fiscalización y los Planes Específicos de Fiscalización programados por las unidades ejecutoras.
- 7) Verificar el uso transparente de 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 gestiones realizadas por las unidades ejecutoras de la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes, Subdirección de Medianos Contribuyentes y la Subdirección de Otros Contribuyentes.



durante los períodos del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2015, en el cumplimiento de los planes de fiscalización, cumplimiento de objetivos y metas programadas en el plan anual de Fiscalización y producción esperada, así como el cumplimiento de disposiciones legales y regulatorias relacionadas a la Dirección de Fiscalización, la oportunidad del proceso de fiscalización, uso transparente de los sistemas informáticos, control de casos programados y resultados obtenidos. De conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

IV PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS

Los procedimientos aplicados en la auditoría fueron los siguientes:

- 1) Verificamos la preparación del programa de fiscalización.
- 2) Cotejamos que los casos ejecutados por las unidades fiscalizadoras, corresponden a la programación asignada.
- 3) Comprobamos la oportunidad de las fiscalizaciones programadas.
- 4) Verificamos el cumplimiento de funciones del personal asignado a las unidades fiscalizadoras.
- 5) Constatamos el proceso de producción de fiscalización.
- 6) Verificamos el uso de los sistemas informáticos y control de casos programados.
- 7) Comprobamos el cumplimiento de la programación de auditorías.
- 8) Comprobamos el cumplimiento de las disposiciones legales en el proceso de la auditoría.

V RESULTADOS DEL EXAMEN

1. DEFICIENCIAS EN EL PLAZO DE REMISION DE LOS CASOS DE FISCALIZACION A LA UNIDAD DE AUDIENCIA Y TASACIONES.

Comprobamos que las Unidades Fiscalizadoras, enviaron los casos de fiscalización a la Unidad de Audiencia y Tasaciones, en fechas próximas a la caducidad de las facultades de fiscalización, limitando su tiempo de revisión previo a la emisión de la respectiva resolución de tasación, incumpliendo el plazo de envío de seis meses de anticipación al día que marca la caducidad de la facultad de fiscalización y liquidación, como lo establece su normativa, según detalle:

No.	NIT	EXPEDIENTE	IMPUESTO	AÑO OBLIGACION	FECHA DE CADUCIDAD	FECHA DE INFORME NOTIFICADO	FECHA DE TRASLADO A UAT	MESES PREVIO A LA CADUCIDAD
1	06140806720015	1000001639	RENTA	2010	30/04/2014	14/02/2014	14/02/2014	2 meses y 16 días
2	06140404600015	1000001727	RENTA	2010	30/04/2014	23/01/2014	24/01/2014	3 meses y 8 días
3	06142303911015	1000002347	RENTA	2010	30/04/2014	05/03/2014	31/03/2014	1 mes y un día



No.	NIT	EXPEDIENTE	IMPUESTO	AÑO OBLIGACION	FECHA DE CADUCIDAD	FECHA DE INFORME NOTIFICADO	FECHA DE TRASLADO A UAT	MESES PREVIO A LA CADUCIDAD
4	96422206810012	PCA102012013 00001	RENTA	2011	30/04/2015	30/01/2015	30/01/2015	3 meses y dos días
5	06142410901022	PCA102012013 00008	RENTA	2011	30/04/2015	30/01/2015	02/02/2015	2 meses y 27 días
6	06141411690013	1000001730	RENTA	2010	01/05/2014	18/02/2014	18/02/2014	3 meses y 12 días
7	06142102971044	1000001440	RENTA	2010	01/05/2014	07/02/2014	10/02/2014	2 meses y 20 días

El Art.3 literal d) inciso 5° del Código Tributario, establece: "Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales: d) Celeridad; En cuanto al principio de celeridad, la Administración Tributaria procurará que los procesos sean ágiles y se tramiten y concluyan en el menor tiempo posible".

El Art.175 literal a) del Código Tributario, establece: "Las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por este Código caducarán: 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. En cinco años para la fiscalización, liquidación del tributo y aplicación de sanciones conexas en los casos en que no se haya presentado liquidación;"

El Art.3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "Las funciones básicas de la Dirección General de impuestos internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima."

El Romano VII Normas para Estandarizar los Procesos de Auditoría Sustantivas, Enfocadas a Disminuir los Tiempos y los Costos de Ejecución, numeral 2) Tiempo de Ejecución y Revisión del Estudio por parte de la Unidad Fiscalizadora y de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, literal b) Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, sección i de la Normativa de Procedimientos para Estandarizar Los Procesos de Auditoría Sustantivas, Enfocadas a Disminuir los Tiempos y los Costos de Ejecución, establece: "Los plazos para revisión de los casos con caducidad próxima serán los siguientes: Envío del caso por parte de la Unidad Fiscalizadora a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se hará como mínimo con seis meses de anticipación al día que marca la caducidad de la facultad de fiscalización y liquidación. Excepcionalmente puede recibirse un expediente con plazo menor a seis meses de la caducidad, situación que dependerá de la complejidad del caso, lo cual deberá ser avalado por escrito por el Coordinador de la Oficina Regional o el Subdirector de la



Unidad Fiscalizadora, con conocimiento al Director de Fiscalización expresando cuales son las causas por las que se remite a esa fecha.”

El Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes:

- b) Llevar acabo 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, registro de contribuyentes y procesamiento de datos;
- e) Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

El Manual de Organización Consolidado de la DGII, en su numeral 2.16 “Dirección de Fiscalización”, establece:

“Objetivos, funciones, Base Legal y Estructura Organizativa

Funciones de la Dirección de Fiscalización

- Analizar y evaluar avances del desarrollo de los procesos de fiscalización y demás actividades, a fin de proponer cambios o mejoras a estos.
- Cumplir y hacer cumplir lo establecido en la normativa interna y legal, relacionada con el Sistema de Gestión de Seguridad de la Información, Sistema de Gestión de la Calidad, Ética Gubernamental y prevención de riesgos en los lugares de trabajo.”

Subdirecciones y Oficinas Regionales de Occidente y Oriente

- “Cumplir y hacer cumplir la normativa interna y legal sobre ética, disciplina, seguridad y salud ocupacional, sistema de seguridad de la información y sistema de gestión de la calidad.”

El numeral 14. 4 Políticas, Plan Anual de Fiscalización Anual 2015, establece: “Las Unidades Ejecutoras deberán remitir por los casos Fiscalizados, los expedientes con los Autos de Audiencia y Apertura a Prueba notificados, a la Unidad de Audiencia y Tasaciones, en un plazo no menor a seis meses antes de la fecha de caducidad. ”

El numeral 13, 5 Políticas del Plan Anual de Fiscalización 2014, establece: “Por los casos Fiscalizados las Unidades Ejecutoras deberán remitir a la Unidad de Audiencia y Tasaciones los expedientes con los Autos de Audiencia y Apertura a Prueba notificados en un plazo no menor a seis meses de la fecha de caducidad.”

El numeral 16, 5- Políticas del Plan Anual de Fiscalización 2014, establece: “Es responsabilidad de cada Unidad Ejecutora realizar las revisiones y actualizaciones periódicas en los procedimientos técnicos u operativos utilizados, así como de coordinarse con la Unidad de Selección de Casos y otras Unidades con las que se tenga una relación directa por los cambios efectuados.”

La deficiencia se debe a que el Director de Fiscalización y el Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, no se aseguraron de darle cumplimiento a la normativa interna, tomando medidas para evitar que se den casos en los cuales no sea posible cumplir con los seis meses establecidos en su normativa para trasladar los casos a la Unidad de Audiencia y Tasaciones, así como el proponer los cambios necesarios



está. Asimismo, el Subdirector General de Impuestos Internos, no ejerció el control adecuado para asegurarse del cumplimiento de tales plazos.

La falta de remisión de los casos de fiscalización a la Unidad de Audiencia y Apertura, con un mínimo de tiempo de seis meses de anticipación al día que marca la caducidad de la facultad de fiscalización y liquidación, ocasionó, el incumplimiento del marco normativo de los plazos establecidos.

Comentarios de la Administración

Mediante nota 10001-NEX-0461-2017 de fecha 6 de octubre de 2017, el Subdirector General de Impuestos Internos, Director de Fiscalización y Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes que actuaron durante el periodo de examen, manifestaron: "Ver respuesta a numeral 4 y anexo en archivo adjunto: Anexo Justificaciones Hallazgos requerimiento 49."

"NIT 06140806720015... expediente 1000001639. Explicación: el caso requirió de mucho trabajo, análisis y dedicación por parte del equipo designado, para procesar y validar el gran volumen de operaciones complejas que realizó la contribuyente, y considerando que se trata de uno de los bancos más grandes en dicho año auditado. El estudio requirió inversión de tiempo de trabajo en los casos de fiscalización, en días y horas inhábiles, este tiempo adicional no se ve reflejado en las horas aplicadas, si no estas serían incluso mayores, además su utilizó abundante información en medios magnéticos, lo cual sin embargo en los equipos informáticos asignados no tienen la suficiente capacidad de procesamiento, lo cual ocasionó que el proceso fuera lento, por otra parte no existió una colaboración oportuna de parte de la contribuyente lo que originó tomar medidas alternas a efectos de recopilar la evidencia probatoria al ampliar la muestra de clientes y proveedores compulsados, entre otras circunstancias, que originaron que las horas programadas resultaran insuficientes, por no guardar concordancia con la magnitud de información y de procedimientos a realizar, así como la realización de una actividad compleja para auditar como lo es el rubro bancario. Todos estos elementos incidieron en el retraso del caso y en tener que evaluarlo fuera del plazo administrativo interno de los 6 meses, no obstante el fin recaudatorio se cumplió, al haber tasado un impuesto por la cantidad de 2, 955,390.00 y haber impuesto la multa por evasión intencional.

NIT 06140404600015... expediente 1000001727. Se aclara que si bien es cierto que el caso no fue enviado con seis meses de anticipación a la caducidad a la unidad de audiencia y apertura a pruebas, se debe considerar que los procesos de fiscalización son finalizados hasta que se corren los últimos procedimientos con el fin de mantener los hallazgos de parte de la administración tributaria; considerando que los volúmenes de información proporcionados por la empresa fiscalizada dedicadas a la compra venta de petróleo en medio magnético e impresos son cantidades elevados, en cuanto al tiempo de entrega para los casos para cada unidad interna existe comunicación en la cual se expone las circunstancias por las cuales los casos no será posible enviarlos en el tiempo establecido en la normativa interna con el fin de que los casos vayan robustecidos con la información necesaria que guarde el interés fiscal y pueda ser sostenido en las diferentes etapas posteriores al proceso de fiscalización, considerando



que los hallazgos y los montos de impuesto son importantes para disminuir la evasión y contribuir así a la recuperación de dichos valores, por tanto la unidad fiscalizadora y la unidad de audiencia y apertura a pruebas cumplieron con la notificación antes de la caducidad plazo que establece el Código Tributario, garantizando el interés fiscal de la administración, situación que es comprobable ya que el caso paso a otra instancia posterior.

NIT 06142303911015... expediente 1000002347. El caso fue programado de forma tardía, y debido al volumen de operaciones y documentación que se manejó, implicó invertir más tiempo en la validación y recopilación de pruebas de los hallazgos encontrados, así como también se realizó otra auditoría de renta 2010 al mismo tiempo, abonado a ello la poca colaboración de la sociedad en proporcionar la información y documentación requerida, durante los meses en que se realizó la auditoría ya que el caso se notificó el día 13 de mayo de 2013 limitando el margen de tiempo para concluirlo antes de los 6 meses de la caducidad, pues se requirió pruebas hasta el día 18 de enero de 2014, aclarando que el lapso de 6 meses de envío a la UAT es el resultado de un acuerdo o criterio administrativo institucional adoptado entre las unidades involucradas y el envío del caso entre ese tiempo no ha afectado el plazo legal de caducidad que establece la ley, asimismo se aclara que el caso fue enviado a la UAT el día 05-03-2014, lo cual consta en envío número 313721 el cual se agrega impreso y en medio magnético, por lo cual no es correcta la aseveración que el caso se haya enviado en 1 mes y 1 día como menciona dicha observación.

NIT 96422206811112 ... expediente PCA10201201300004. Explicación: el retraso del envío del caso se debió en primer momento por la revisión y validación de la valoración voluminosa de la prueba de cada uno de los hallazgos determinados, y debido a que el caso fue programado en plan conjunto con DGA, una vez finalizado el informe de auditoría en el mes de mayo, este debía consolidarse junto con los procedimientos desarrollados por DGA y posteriormente debía ser aprobado por el personal técnico y la unidad jurídica de la DGA, lo cual retrasó el envío del caso a la UAT.

NIT 06142410901022 ... expediente PCA10201201300008. Explicación: el retraso del envío del caso se debió en primer momento por la revisión y validación de la valoración voluminosa de la prueba de cada uno de los hallazgos determinados, y debido a que el caso fue programado en plan conjunto con DGA, una vez finalizado el informe de auditoría, este debía consolidarse junto con los procedimientos desarrollados por DGA y posteriormente debía ser aprobado por el personal técnico y la unidad jurídica de la DGA, lo cual retrasó el envío del caso a la UAT.

NIT 06141411690013 ... expediente 1000001730. Explicación: la investigación requirió de utilizar más tiempo adicional del asignado, debido a que este caso fue uno de los primeros del sector de aseguradoras que fiscalizábamos, es decir que no existían antecedentes ni criterios definidos sobre el tratamiento de las diferentes reservas reclamadas por dichas compañías, lo cual generó que el estudio necesitará de realizar diferentes análisis, investigaciones y procedimientos extraordinarios con diferentes instituciones involucradas, a fin de comprender la operatividad de las operaciones que estas realizan, aunado al volumen de información que debió analizarse y procesarse.



para determinar y cuantificar los referidos hallazgos y también el realizar consultas y reuniones internas con las áreas jurídicas de la DGII, a fin de sentar criterio al respecto.

NIT 06142102971044 ... expediente 1000001440. La contribuyente no respondió ni proporcionó en los plazos otorgados, la documentación e información requerida, solicitando plazos adicionales que fueron otorgados parcialmente. Por otra parte al responder los requerimientos, sus repuestas no fueron claras y concretas para definir y cuantificar los hallazgos por lo que fue necesario volverle a requerir explicaciones y documentación adicional.

Mediante nota 10001-NEX-0523-2017 de fecha 24 de noviembre de 2017, los señores Subdirector General Impuestos Internos, Director de Fiscalización, Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes y Subdirector de Medianos Contribuyentes que actuaron durante el periodo de examen, manifestaron lo siguiente: "Es importante que el Equipo de Corte de Cuentas centre su análisis en el contexto para el cual fue creada la Normativa de Procedimientos para Estandarizar los Procesos de Auditoría Sustantivas, enfocadas a disminuir los Tiempos y los Costos de Ejecución; la cual en el Literal b), del numeral 2), romano VII establece:

"Los plazos para la revisión de los casos con caducidad próxima serán los siguientes: envío del caso por parte de la Unidad Fiscalizadora a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se hará como mínimo con 6 meses de anticipación al día que marca la caducidad de la facultad de fiscalización y liquidación, Excepcionalmente puede recibirse un expediente con plazo menor a seis meses de la caducidad, situación que dependerá de la complejidad del caso..."

En relación a la complejidad de los casos, en la respuesta a las comunicaciones se les explicó uno a uno cada fiscalización, mostrando que son estudios que requieren análisis diferentes a los que normalmente se realizan, con la cual se logran importantes determinaciones de impuestos, por consiguiente aplica la excepción a que alude la Normativa antes citada.

Sin embargo es importante recalcar que la sentencia "Los plazos para revisión...", está dentro de un contexto que refleja la situación real al momento de enviar los casos a la Unidad de Audiencia, debido a que dicha Norma fue establecida cuando el proceso consistía en que una vez finalizada la fiscalización, se remitía el expediente con su informe a la Unidad de Audiencia y era esta la que revisaba el contenido técnico y legal previo a notificar la Audiencia al Contribuyente; en ese contexto, era indispensable que contara con un tiempo prudencial para la labor de revisión, puesto que de encontrar oportunidades de mejorar el trabajo, era devuelto a la Unidad Fiscalizadora respectiva, para su correspondiente corrección.

Pero esa doble acción de revisora y de valorar los argumentos y pruebas del contribuyente, ponía en riesgo la independencia de la Unidad; razón por la cual a las ocho horas del día dos de diciembre de 2011 se emitió el acuerdo No. 1/2011, en el cual se delega en los Subdirectores de Fiscalización y Jefes de Oficinas Regionales de la Unidad de Investigación Penal Tributaria y de la Sección Gestión de Cartera para que notifiquen las Audiencias una vez concluida la fiscalización, remitiendo a la Unidad



de Audiencia y Tasaciones de manera inmediata las diligencias porque el plazo legal de ese proceso ya estaba corriendo.

Con lo anterior la Unidad de Audiencia dejó de revisar los casos y por lo tanto, no tiene sentido el plazo de los 6 meses.

Como podrá observarse los casos señalados fueron concluidos posterior a la fecha del acuerdo en el que se designa para notificar la audiencia a las Unidades Fiscalizadoras.

Aunado a lo anterior la reforma al artículo 174 del Código Tributario vigente desde 2014, deja inoperante los ya varias veces mencionado 6 meses, por lo tanto, a pesar que es una normativa que compete a la División Jurídica, es esta Dirección de fiscalización la que ha solicitado se revise y actualice según corresponda.

Comentario de los Auditores

Los comentarios y evidencia presentados por la Administración, han sido analizados y determinamos que no remitieron en el tiempo establecido los casos a la Unidad de Audiencia y Tasaciones (UAT), sin embargo, se trata de situaciones pasadas y no han presentado evidencia de estar tomando acciones para eliminar las causas que provocaron el desfase en el tiempo establecido.

De acuerdo a la Normativa de Procedimientos para Estandarizar los Procesos de Auditorias Sustantivas, Enfocada a Disminuir los Tiempos y Costos de Ejecución, los envíos de los casos de la Unidad Fiscalizadora a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, se hará como mínimo con seis meses de anticipación al día que marca la caducidad, detallando a su vez tal como lo mencionan en sus comentarios la Administración que excepcionalmente puede recibirse un expediente con un plazo menor a seis meses de anticipación, sin embargo la normativa establece que en estos casos, deberá ser avalado por escrito por el Coordinador de la Oficina Regional o el Subdirector de la Unidad Fiscalizadora, con conocimiento al Director de Fiscalización expresando cuales son las causas por las que se remite a esa fecha; sin embargo a pesar que la Administración en su respuesta presentó explicación de los casos mediante archivo Excel, no presentan evidencia que demuestre que los casos detallados en la condición, fueron avalados de forma escrita, como lo establece su normativa.

Asimismo, manifiestan que actualmente ya no tiene sentido el plazo de 6 meses, sin embargo, este plazo se encuentra establecido en su normativa, la cual no ha sido modificada, por lo que debe dársele cumplimiento.

Con relación al Art. 174 del Código Tributario, este se relaciona con la designación del cuerpo de auditores por la Administración Tributaria, así como la elaboración del correspondiente informe, por lo que no existe contradicción con el criterio citado.

En memorando Ref. 10004DF-MEMO42/2017 de fecha 23 de noviembre de 2017, el Director de Fiscalización convoca a reunión a la Jefatura de la División Jurídica, para definir actualización de envío de casos a la Unidad de Audiencia y Tasaciones



embargo, no presentaron documentación adicional que demuestre los acuerdos tomados, y acciones encaminadas a la modificación de la normativa, razón por lo cual la condición señalada se mantiene

2. DEFICIENCIA EN LA BASE LEGAL DE LOS HECHOS GENERADORES NO DECLARADOS (UN CONTRIBUYENTE).

Comprobamos que en la Fiscalización de las Obligaciones contenidas en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios del Contribuyente con NIT 06141503540020 y Número de expediente 100002256, en el Informe de Auditoría de fecha 25 de junio de 2014, no se configuró correctamente la base legal de los hechos generadores no declarados, no obstante haberse confirmado que la contribuyente fiscalizada había omitido declarar operaciones internas gravadas y su respectivo debito fiscal, por lo que en resolución No. 10006-TAS-0237-2014, de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, se excluyó de la liquidación de Oficio la determinación de ingresos gravados no declarados en las declaraciones de IVA por un valor de \$11,532,363.20, que generaban un Débito Fiscal de \$1,499,207.22, tal como se detalla a continuación:

PERIODOS TRIBUTARIOS 2012	DETERMINADOS EN AUDITORIA FISCAL EN INFORME DE AUDITORIA DEL 25/06/2014		DETERMINADOS EN UAT		DESVIRTUADOS EN UAT	
	OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS NO DECLARADAS	DEBITO FISCAL NO DECLARADO	OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS NO DECLARADAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TRANSPORTE INICIADOS EN EL PAIS	DEBITO FISCAL	OPERACIONES INTERNAS GRAVADAS	DEBITO FISCAL
ENERO	\$ 1,444,128.15	\$ 187,736.66	\$ 234,346.89	\$ 30,465.10	\$ 1,209,781.26	\$ 157,271.56
FEBRERO	\$ 1,144,899.05	\$ 148,836.88	\$ 231,759.06	\$ 30,128.68	\$ 913,139.99	\$ 118,708.20
MARZO	\$ 1,308,849.57	\$ 170,150.44	\$ 276,526.70	\$ 35,948.47	\$ 1,032,322.87	\$ 134,201.97
ABRIL	\$ 1,181,835.18	\$ 153,638.57	\$ 231,109.94	\$ 30,044.29	\$ 950,725.24	\$ 123,594.28
MAYO	\$ 1,125,589.32	\$ 146,326.61	\$ 246,702.85	\$ 32,071.37	\$ 878,886.47	\$ 114,255.24
JUNIO	\$ 1,254,068.11	\$ 163,028.85	\$ 263,953.49	\$ 34,313.95	\$ 990,114.62	\$ 128,714.90
JULIO	\$ 1,331,596.37	\$ 173,107.53	\$ 295,165.27	\$ 38,371.49	\$ 1,036,431.10	\$ 134,736.04
AGOSTO	\$ 1,367,078.15	\$ 177,720.16	\$ 271,429.19	\$ 35,285.79	\$ 1,095,648.96	\$ 142,434.37
SEPTIEMBRE	\$ 963,791.65	\$ 125,292.91	\$ 214,807.00	\$ 27,924.91	\$ 748,984.65	\$ 97,368.00
OCTUBRE	\$ 926,889.36	\$ 120,495.62	\$ 231,535.56	\$ 30,099.62	\$ 695,353.80	\$ 90,396.00
NOVIEMBRE	\$ 1,110,482.55	\$ 144,362.73	\$ 263,357.59	\$ 34,236.49	\$ 847,124.96	\$ 110,126.24
DICIEMBRE	\$ 1,381,412.45	\$ 179,583.62	\$ 247,563.17	\$ 32,183.21	\$ 1,133,849.28	\$ 147,400.41
TOTAL	\$14,540,619.91	\$1,890,280.59	\$ 3,008,256.71	\$391,073.37	\$ 11,532,363.20	\$ 1,499,207.22

Nota: valores tomados de informe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, Resolución No. 10006-TAS-0237-2014

El Art. 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece:
"El Director General, Subdirector General, Los Auditores o Peritos y demás empleados"



de la Dirección General serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al fisco o a los contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencias en sus dictámenes y resoluciones. Si se determinare que la actuación del funcionario, Auditor, Perito o empleado fuere maliciosa, se estará a lo dispuesto en el Código Penal, sin perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que establezcan las distintas leyes.

El Director General, el Subdirector General, los Auditores, los Peritos y los empleados de la Dirección General, serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionen al fisco o a los contribuyentes como consecuencia de negligencia, malicia o impericia de sus actuaciones, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente."

El Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "Las funciones básicas de la Dirección General de impuestos internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima."

El Art. 6, literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, 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 Capítulo II, Marco Conceptual, Sección 2: Normas de Auditoria Aplicables en el proceso de Fiscalización, literal a) Normas Personales, Cuidado y Diligencia Profesional, párrafo 2° y 3° del Manual para la Planificación y Ejecución de la Fiscalización, establece: "Los hallazgos y las conclusiones deben estar basados en una revisión objetiva y apegada a lo que establece el Código Tributario, su Reglamento de Aplicación y demás leyes y reglamentos aplicables; siendo importante considerar a su vez los criterios vertidos por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y por las Salas de lo Contencioso Administrativo y Constitucional ambas de la Corte Suprema de Justicia.

La falta de cuidado y diligencia profesional puede originar las sanciones establecidas en el artículo 8 inciso segundo de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos."

El Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes:

b) Llevar acabo 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, registro de contribuyentes y procesamiento de datos;

e) Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.”

El Manual de Organización DGII Consolidado, en su apartado 2.16 Dirección de Fiscalización.

“Funciones de la Dirección de Fiscalización

- Analizar y evaluar avances del desarrollo de los procesos de fiscalización y demás actividades, a fin de proponer cambios o mejoras a estos

Subdirecciones y Oficinas Regionales de Occidente y Oriente

Funciones

- Brindar apoyo técnico en los procesos de fiscalización y demás actividades de las áreas bajo su responsabilidad.”

La deficiencia se debe a que el Director de Fiscalización y el Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, no brindaron el apoyo técnico necesario para configurar correctamente la base legal de los hechos generadores no declarados, en el Informe de Auditoría. Asimismo el Subdirector General de Impuestos Internos, no ejerció el adecuado control y seguimiento de dicha configuración.

La falta de configuración de la base legal de los hechos generadores no declarados, ocasionó, que la Administración Tributaria, dejara de percibir impuestos provenientes de ellos.

Comentarios de la Administración

Mediante Nota 10001-NEX-0461-2017 de fecha 6 de octubre de 2017, el Subdirector General de Impuestos Internos, Director de Fiscalización y el Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes que actuaron durante el periodo de examen, manifestaron:

“... Debemos hacer alusión a que la expresión de la observación por Auditoría de la Corte de Cuentas en sentido que “no se configuró correctamente la base legal de los hechos generadores no declarados” NO ES CORRECTA; ya que en el Informe de auditoría están plenamente identificados los diferentes Hechos Generadores, mismos que fueron confirmados en la etapa de Audiencia y Apertura a pruebas.

Cabe advertir que el valor de \$3,008,256.71 detraídos por la UAT en la etapa procesal lo hizo de oficio, a pesar de ni siquiera alegarlo en la forma cómo lo razonó el contribuyente tal como se desprende del contenido a página 65 de la Resolución de Tasación 10006-TAS-0237-2014, en el que claramente expone “No obstante lo antes expuesto, se aclara que a pesar que en el mencionado artículo 74 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se encuentra regulado que los servicios prestados por la contribuyente en concepto de transporte aéreo de pasajeros provenientes de boletos aéreos emitidos en el exterior por diferentes aerolíneas y que iniciaron su vuelo en el exterior, en el cual la contribuyente únicamente realizó parte de la ruta del servicio en El Salvador, por tratarse de una continuación del servicio originado fuera del territorio salvadoreño



encuentren gravados con la tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de acuerdo a lo establecido en el artículo 54 de la Ley que regula el citado Impuesto y se configure plenamente el hecho generador establecido en el artículo 17 inciso primero literal m) de la citada Ley".

No obstante lo anterior, en la Etapa de Aportación de Pruebas la contribuyente proporcionó a la UAT información complementaria que probaba que algunos servicios no iniciaron en el país, sino desde el exterior, por lo que UAT consideró que "a pesar de haberse constatado la verdad material de la situación tributaria de la contribuyente, no se configuró adecuadamente en el Informe de Auditoría la figura jurídica ni se aplicó la normativa correspondiente establecida en el artículo 74 inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios para establecer que dichos servicios efectivamente constituyen operaciones internas gravadas que debieron ser declaradas por la contribuyente para los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil doce, lo anterior debido a que en el citado informe de auditoría, se estableció que la prestación de servicios de transporte aéreo a pasajeros, prestados por la contribuyente a otras aerolíneas inició en El Salvador, no obstante haber establecido por medio de la información y documentación proporcionada por la contribuyente en la etapa procedimental de apertura a pruebas que parte de la prestación de servicios se originó en el exterior y por consiguiente parte de los servicios prestados por la contribuyente corresponden a una conexión o continuación de los servicios originados en el exterior" y en razón de lo anterior advirtió que "no se aplicó como complemento del artículo 19 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, lo establecido en el artículo 74 inciso segundo de la relacionada Ley"

Confirmamos entonces que esta Oficina determinó correctamente la base imponible relacionada a los Hechos Generadores, por haberlo así confirmado el TAIJA, en sentencia emitida a las nueve horas del día veintitrés de mayo de dos mil dieciséis, con referencia I1511009TM correspondiente a la Sociedad Contribuyente ..., y Sentencia I1512007TM a las nueve horas veinte minutos del día nueve de febrero de dos mil diecisiete de la sociedad contribuyente ...; ambas sentencias relacionadas con la determinación de ingresos por prestación de servicios de transporte aéreo brindado a otras aerolíneas que es el punto analizado por lo que esta Oficina sostiene la posición que el inciso 2 del Artículo 74 de la Ley en referencia y art. 19, es un precepto no indispensable para que la Unidad de Audiencia y Tasaciones haya excluido la determinación de dichos ingresos en el presente caso, ya que fue en esta etapa procesal que la contribuyente ofreció documentación complementaria, por la cual UAT consideró que en el informe debió incluirse la base legal del artículo 19 como complemento al artículo 74; situación que ya ha sido retomada para ejercicios posteriores al verificado..."



Mediante nota 10001-NEX-0523-2017 de fecha 24 de noviembre de 2017, el Subdirector General de Impuestos Internos, Director de Fiscalización y el Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes que actuaron durante el periodo de examen manifestaron: "Mediante nota 1001-NEX-0461-2017 de fecha 6 de octubre del corriente año, se explicó ampliamente la situación jurídica de este caso; principalmente el rol que desempeña la Unidad de Audiencia y Tasaciones.

Se explicó ampliamente que dicha Unidad por mandato de Ley tiene la facultad de confirmar, modificar o desestimar el contenido del informe de fiscalización, en virtud del análisis de los alegatos y pruebas que en esa etapa presenten los contribuyentes. Siendo esa situación la que ocurrió en el presente caso, que la UAT producto de la valoración de pruebas aportada por el contribuyente modificó la tasación. Sin embargo, el equipo de Corte de Cuentas manifiesta que no se supera lo señalado porque no se proporcionó evidencia de lo explicado.

En ese sentido, para cerrar definitivamente este señalamiento se proporciona el escrito presentado por el contribuyente en la etapa de Audiencia y Apertura a Pruebas y la tasación realizada por la UAT, luego de valorar lo manifestado por el contribuyente."

Comentarios de los Auditores

Los comentarios presentados por la Administración, han sido analizados, explicando que la contribuyente presentó posteriormente ante la Unidad de Audiencia y Tasaciones (UAT) información adicional, situación que permitió que esta Unidad concluyera que no se configuró adecuadamente en el Informe de Auditoría la figura jurídica ni se aplicó la normativa correspondiente establecida en el Art. 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, sin embargo la información presentada, no desvirtúa la condición señalada, ya que hacemos las consideraciones siguientes:

1. La evidencia presentada, no demuestra cuáles fueron los documentos que sirvieron de base para que la Unidad de Audiencia y Tasaciones modificara la tasación.
2. En el proceso de fiscalización los auditores fiscales constataron la verdad material de los hechos: "Omitir declarar operaciones internas gravadas por la cantidad de \$14,540,619.91, provenientes de la prestación de servicios en concepto de transporte aéreo de pasajeros, prestados a otras aerolíneas y que consisten en llevar pasajeros por boletos vendidos por ellas", sin embargo sus valoraciones se limitaron a señalar los vuelos que iniciaron en El Salvador, cuando la mayoría de vuelos provenían del exterior y fueron conexión con El Salvador, que plenamente están regulados por el Artículo 74 del Código Tributario y que no fue considerado por los Auditores de la Administración Tributaria.
3. No es correcta la afirmación de la Administración en relación a que la aportación de información complementaria modificó la tasación, la información había sido proporcionada por la contribuyente en el transcurso de la fiscalización; además, ello se comprueba en las consideraciones que hace la Unidad de Audiencias y Tasaciones en el contenido de su informe, página 63 de la Resolución 10006-TAS



0237-2014 en el que se afirma que las valoraciones y comprobación de hechos generadores por los servicios prestados por la contribuyente que iniciaron en el extranjero y que hacen conexión en El Salvador se efectuó a partir de las impresiones de boletos emitidos por otras aerolíneas que fueron proporcionadas en la etapa procedimental de apertura a prueba y en el Informe de Auditoría. Razón por lo cual la condición señalada se mantiene.

3. NO SE ESTABLECIÓ EN INFORME DE AUDITORIA LA MULTA CORRESPONDIENTE POR LA SANCIÓN.

Comprobamos que en la fiscalización realizada a los contribuyentes, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), identificó hechos constitutivos de infracción tributaria señalados en los Informes de Auditoría relacionados con omisión de ingresos, costo de venta deducido indebidamente, ajustes improcedentes; estableciendo, multa por Evasión no Intencional, correspondiente al 25% del tributo a pagar, a pesar de que dichas infracciones cumplieran con las condiciones para ser calificada como Evasión Intencional, no aplicando la multa correspondiente del 50%, hasta por la suma de \$2,208,052.30, según detalle:

NIT	Expediente	Impuesto	Multa 25%	Multa 50%	Diferencia	Observación
06142809600020	1000002371	\$5,857,793.60	\$1,464,448.40	\$2,928,896.80	\$1,464,448.40	La DGII constató la omisión de ingresos en la Declaración de Impuesto Sobre la Renta 2011, mediante ajuste improcedente de ingresos, por lo que debió configurarse evasión intencional del impuesto, para casos de fiscalización con determinación de hechos constitutivos similares y su respectiva Sentencia del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, se configura como Evasión Intencional.
06141812981018	1000002323	\$2,981,077.79	\$ 746,935.00	\$1,490,538.90	\$ 743,603.90	La DGII comprobó omisión de ingresos en la declaración de Impuesto Sobre la Renta del ejercicio 2011.
Total					\$2,208,052.30	

El Artículo 195 de la Constitución de la República de El Salvador, establece: "La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Órgano Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República, y que tendrá las siguientes atribuciones: 1ª. Vigilar la recaudación, la custodia, el compromiso y la erogación de los fondos públicos; así como la liquidación de impuestos, tasas, derechos y demás contribuciones, cuando la ley lo determine."



Ley de la Corte de Cuentas de la República en sus artículos 2 y 3 establecen:

Art. 2: La Corte es independiente del Órgano Ejecutivo, en lo funcional, administrativo y presupuestario.

La independencia de la Corte se fundamenta en su carácter técnico, y sus actuaciones son totalmente independientes de cualquier interés particular.

Art. 3: Están sujetas a la fiscalización y control de la Corte todas las entidades y organismo de sector público y sus servidores, sin excepción alguna.

El Artículo 86 inciso 3° de la Constitución de la República, establece: "... Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley"

El Artículo 235 de la Constitución de la República, establece: Todo funcionario civil o militar; antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor, ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen prometiendo, además, el exacto cumplimiento de los deberes que el cargo le imponga, por cuya infracción será responsable conforme a las leyes.

El Art. 254 literal e) del Código Tributario, Evasión Intencional, establece: "El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de nueve salarios mínimos mensuales.

Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

e) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;"

El Art. 3 literal c) inciso 4° del Código Tributario, establece "En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento"

El Art. 3 literal h) inciso 9° del Código Tributario, establece "Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos"

El Art. 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "El Director General, Subdirector General, Los Auditores o Peritos y demás empleados de la Dirección General serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al fisco o a los contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencias en sus dictámenes y resoluciones. Si se determinare que la actuación del funcionario, Auditor, Perito o empleado fuere maliciosa, se estará a lo dispuesto



el Código Penal, sin perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que establezcan las distintas leyes.

El Director General, el Subdirector General, los Auditores, los Peritos y los empleados de la Dirección General, serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionen al fisco o a los contribuyentes como consecuencia de negligencia, malicia o impericia de sus actuaciones, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente."

El Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "Las funciones básicas de la Dirección General de impuestos internos serán las de aplicar y hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le estén asignados por la ley y en general la asistencia al contribuyente, la recepción y fiscalización de declaraciones, en su caso; el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados, etc. Todo mediante un sistema de operaciones que deberán complementarse con los sistemas normativos, de apoyo, de planificación y demás pertinentes para efectuar todas estas actividades en forma óptima."

El Art. 92 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, "Obligación de declarar y pagar", establece: "Todo el que conforme a esta ley sea sujeto del impuesto, esté registrado o no, está obligado a formular, por cada ejercicio impositivo, ante la Dirección General de Impuestos Internos, liquidación de sus rentas y del impuesto respectivo y pago del mismo, por medio de declaración jurada en los formularios suministrados por la misma dirección General, o por quien haya sido especialmente autorizado por la misma para tal efecto."

El Art. 7 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes:

e) Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas."

El Art. 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, 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 Capítulo II, Marco Conceptual, Sección 2: Normas de Auditoria Aplicables en el proceso de Fiscalización, literal a) Normas Personales, Cuidado y Diligencia Profesional, párrafo 2° y 3° del Manual para la Planificación y Ejecución de la Fiscalización, establece: "Los hallazgos y las conclusiones deben estar basados en una revisión objetiva y apegada a lo que establece el Código Tributario, su Reglamento de Aplicación y demás leyes y reglamentos aplicables; siendo importante considerar a su vez los criterios vertidos por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y por las Salas de lo Contencioso Administrativo y Constitucional ambas de la Corte Suprema de Justicia.



La falta de cuidado y diligencia profesional puede originar las sanciones establecidas en el artículo 8 inciso segundo de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.”

El Manual de Organización DGII Consolidado, en su apartado 2.16 Dirección de Fiscalización.

“Funciones de la Dirección de Fiscalización

- Analizar y evaluar avances del desarrollo de los procesos de fiscalización y demás actividades, a fin de proponer cambios o mejoras a estos Subdirecciones y Oficinas Regionales de Occidente y Oriente

Funciones

- Brindar apoyo técnico en los procesos de fiscalización y demás actividades de las áreas bajo su responsabilidad.”

La deficiencia se debe a que el Director de Fiscalización y Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, no realizaron los análisis correspondientes, a fin de aplicar las multas por evasión intencional. Además, el Subdirector General de Impuestos Internos, no ejerció el adecuado control que asegurara haber realizado los análisis necesarios y la debida justificación de la conclusión en los informes.

La falta de aplicación de multas por evasión intencional ocasionó que la Administración Tributaria, dejara de percibir fondos en concepto de multas.

Comentarios de la Administración

Mediante nota 10001-NEX-0461-2017 de fecha 6 de octubre de 2017, el Subdirector General de Impuestos Internos, Directores de Fiscalización, Subdirectores de Medianos Contribuyentes, Subdirectores Integral de Grandes Contribuyentes, que actuaron durante los años 2014 y 2015, manifestaron:

“Es muy importante que los señores auditores de la Corte de Cuentas, tomen en consideración que el proceso de fiscalización, una vez emitido el informe de auditoría, pasa a un proceso de audiencia y apertura a pruebas, donde se pone a prueba una serie de aspectos como contables, de aportación de pruebas, pero sobre todo de valoración jurídica de los alegatos planteados por los contribuyentes que han hecho uso de su derecho a ser oídos.

Además, otro elemento que es muy necesario que deben tomar en cuenta los auditores asignados de Corte de Cuentas, es en la aplicación de criterios y jurisprudencia que prevalece en la definición de las determinaciones de impuesto pendiente de pago y en la aplicación de las sanciones.

Pues como será demostrado en cada uno de los casos, que en el requerimiento nos ejemplifican como parte del hallazgo señalado contra nuestras actuaciones, podrán reconocer que no existen ningún tipo de las conductas que indica el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, invocado por los auditores de Corte de Cuentas, pues como quedará demostrado en cada caso, existe una



explicación técnica tributaria, fundamentada jurídicamente, que sustenta por qué no se consideró la aplicación de las supuestas sanciones.

Además, consideramos que cada uno de los procesos señalados, contiene la evidencia documental y el ejercicio de facultades ha sido realizado con apego al debido proceso, guardando el sumo cuidado de no perjudicar el interés fiscal ni mucho menos, obedece la definición de los resultados a una conducta impropia de nuestros auditores designados a cada caso.

Consideramos con toda certeza, que no hay ninguna evidencia que indique la posible manifestación de negligencia, malicia o impericia de actuaciones, ni por el auditor, supervisor o Coordinador o Jefe de Departamento, asignado al caso. Es más consideramos, que por justicia, vale mencionar todo el esfuerzo que día a día se pone de manifiesto en su desempeño, para lograr realizar un proceso de fiscalización con estricto apego a la Ley tributaria y administrativa, que rige para nosotros como funcionarios y empleados de la Dirección General de Impuestos Internos."

... Caso NIT 6142809600020
Expediente 1000002371

En el estudio realizado a la contribuyente se determinaron los siguientes hallazgos: (1) ingresos \$3,618,998.73, (2) objeciones a costo de ventas base cierta \$17,629,333.73, (3) objeciones a costo de ventas base estimativa (precios de transferencia) \$45,188,439.00, (4) objeciones a gastos de operación base cierta \$ 4,349,544.96. haciendo un total de objeciones a gastos por valor de \$ 67,167,317.69, y un total de hallazgos de \$70,786,316.42, del total de hallazgos determinados los ingresos representan solamente el 5.11%, la objeción al costo de ventas por precios de transferencia el 63.84%, la objeción al costo de ventas y a los gastos de operación por base cierta ascienden representan el 31.05%.

Es importante considerar que en el informe de auditoría en el apartado de: "base para la liquidación de oficio del impuesto", se expresa lo siguiente: "...que para efectos de la liquidación oficiosa del impuesto, es procedente que la misma se realice sobre base mixta, es decir, en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa, conforme a lo establecido en el artículo 184 literal c) del código tributario". Situación que los auditores de la Corte de Cuentas no observaron.

El elemento que nos llevó a considerar la liquidación de oficio del impuesto sobre base estimativa es la objeción al costo de venta por: "ajuste al costo de venta por operaciones con sujetos relacionados", que asciende al valor de \$45,188,439.00, por lo que de excluir dicho valor nos queda como base cierta la cantidad de 25,597,877.42, con dicho valor nos queda la liquidación de la siguiente manera:

Operaciones determinadas	Valores
total de ingresos gravados declarados	917,176,093.35
ingresos omitidos	3,618,998.73
total de ingresos determinados	920,795,092.08



Deducciones declaradas	924,845,419.87
(-) objeciones a las deducciones	
Costo de ventas	17,629,333.73
Gastos de operación	4,349,544.96
Total de objeciones	21,978,878.69
Deducciones determinadas	902,866,541.18
Renta imponible	17,928,550.90
Impuesto determinado renta ordinaria	4,482,137.73
Impuesto de ganancia de capital	3,717.74
total de impuesto determinado	4,485,855.47
(-) retenciones liquidadas contra impuesto computado en la declaración original	4,772.10
(-) pago a cuenta liquidado contra impuesto sobre la renta computado en declaración	9,920,399.51
excedente determinado	5,439,316.14

De la anterior liquidación se determina como resultado una disminución al excedente a devolver por lo que al no determinar impuesto complementario no se le puede imputar ningún tipo de evasión. por lo anteriormente expuesto se evidencia que para determinarle a la contribuyente impuesto complementario era necesario tomar en cuenta todos los hallazgos, a partir de que los ingresos representan solamente el 5.11% y las objeciones a costos y gastos el 94.89% (base mixta) de los cuales el 63.84% es sobre estimativa y el 31.05% sobre base cierta, por lo que esta oficina es del criterio que la sanción debió ser por evasión no intencional; basándonos además en orientación recibida de la unidad de audiencia y tasaciones (se adjunta correo que comprueba lo aseverado) quien a su vez era la encargada de interpretar la norma legal previo a la creación de la actual "unidad normativa".- otro elemento importante en el presente estudio son los principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria los que se encuentran contenidos en el artículo 3, del cual retomamos el literal e) proporcionalidad, que establece lo siguiente: "en cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar." Por lo que a partir del principio de proporcionalidad en el presente estudio tomando en consideración que la proporción de costos y gastos objetados es mayor que los ingresos en un 89.78% (94.89% - 5.11% = 89.78%), por lo tanto son mayores las objeciones a costos y gastos que los ingresos determinados, esta administración respetuosa de la disposición legal antes citada tuvo este otro elemento para incorporar como sanción la evasión no intencional y no la evasión intencional como pretenden los auditores de la Corte de Cuentas.

A todo lo antes expuesto, se suma el hecho que la Ley Orgánica de la Dirección



General de Impuestos Internos en el artículo 2, estatuye que la Dirección General de impuestos internos es un "organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado".

NIT 6141812981018

Expediente 1000002323

El análisis planteado sobre la aplicación de las multas no ha considerado el hecho de que los criterios emanados del TAIIA, son cambiantes de un caso a otro, en ese sentido es conveniente referirnos al hecho de que el criterio manejado antes de la sentencia del presente estudio requería otros requisitos para poder configurar la evasión como intencional, sin embargo, es pertinente considerar y analizar los criterios que han sido manejados en casos anteriores al presente para conocer la realidad sobre la tipificación de evasión no intencional. De lo contrario podría interpretarse que han basado su análisis en la sentencia del presente caso en estudio emitida por el TAIIA, situación que implicaría valorar el principio de retroactividad de la ley o la aplicación de la leyes en el tiempo, que para el presente caso dicho criterio no está vigente para ese momento lo que implicaría que no podríamos estar aplicando criterios jurisprudenciales de fechas posteriores a casos fiscalizados en años anteriores, más cuando ha habido un cambio de criterio por parte de la autoridad que ha emitido dicha sentencia, por lo cual el principio de legalidad se ve vulnerado a legalidad de la forma en la que los auditores CCR quieren aplicar dicho criterio. Asimismo otro elemento importante en el presente estudio son los principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria los que se encuentran en el artículo 3 del cual retomamos el literal e) proporcionalidad, que establece lo siguiente: "en cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar."

En el presente el total de costos y gastos objetados es mayor que los ingresos en un 5.82% ($52.91\% - 47.09\% = 5.82\%$), por lo tanto son mayores las objeciones a costos y gastos que los ingresos determinados, esta administración respetuosa de la disposición legal antes citada tuvo este otro elemento para incorporar como sanción la evasión no intencional y no la evasión intencional como pretenden los auditores de la Corte de Cuentas; aunado al hecho de que tal orientación fue pronunciada por la unidad de audiencia y tasaciones (se adjunta correo respectivo) que era la encargada de interpretar la norma legal previo a la creación de la actual "unidad normativa".

A todo lo antes expuesto, se suma el hecho que la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos en el artículo 2, estatuye que la Dirección General de impuestos internos es un "organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales



admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado”.

Mediante nota 10001-NEX-0523-2017 de fecha 24 de noviembre de 2017, el Subdirector General de Impuestos Internos, Directores de Fiscalización, Subdirectores de Medianos Contribuyentes, Subdirectores Integral de Grandes Contribuyentes, que actuaron durante los años 2014 y 2015, manifestaron: “El equipo de Corte de Cuentas no aceptó nuestras explicaciones dadas a las comunicaciones por lo siguiente:

Expediente 1000002371:

“Debido a que el incumplimiento identificado de omisión de ingresos se determinó sobre base cierta, encaja en los enunciados del art. 254 inciso primero y segundo literal e) del Código Tributario, por lo tanto debió aplicarse la multa por evasión intencional”.

... Por el contrario, porque se hicieron los análisis correspondientes se aplicó la sanción no intencional, debido a que esta Administración debe actuar apegada a Derecho. Inobservando el equipo de Corte de Cuentas que en este caso se aplicó la base MIXTA, producto de la cual se determinó impuesto complementario a pagar, y este no puede fraccionarse cuanto proviene de base cierta y cuanto de base presunta o inicial, para de esa forma también fraccionar la multa.

Es más, si así fuera el caso como pretende Corte de Cuentas, No se hubiera impuesto sanción alguna, porque producto de la aplicación de la base cierta, en el presente caso, **NO RESULTARIA IMPUESTO A PAGAR**, sino que solo reducción del saldo a favor que declaró la contribuyente. Tómese en cuenta que la sanción sustantiva Intencional o no intencional se aplica sobre el impuesto a pagar, por lo tanto, si no hay impuesto **NO HAY SANCIÓN**.

A continuación se demuestra lo antes explicado:

En el estudio realizado a la contribuyente se determinaron los siguientes hallazgos:

Ingresos	\$ 3,618,998.73,
Objeciones a Costo de Ventas - Base Cierta	\$17,629,333.73,
Objeciones a Gastos de Operación - Base Cierta	\$ 4,349,544.96,
Objeciones a Costo de Ventas - Base Estimativa	<u>\$45,188,439.00,</u>
Total de hallazgos	\$70,786,316.42,

El total de objeciones a costos y gastos fue por valor de \$67,167,317.69, es decir un 94.89% del total de hallazgos determinados, y los ingresos representan solamente el 5.11%.

Además, la objeción al costo de ventas por vía estimativa representa el 63.84% del total de hallazgos, y la objeción a costos y gastos por base cierta representan el 31.05%.



DETERMINACIÓN EN LA FISCALIZACIÓN SOBRE LA BASE CIERTA

OPERACIONES DETERMINADAS	
TOTAL DE INGRESOS GRAVADOS DECLARADOS	\$ 917,176,093.35
INGRESOS OMITIDOS	\$ 3,618,998.73
TOTAL DE INGRESOS DETERMINADOS	\$ 920,795,092.08
DEDUCCIONES DECLARADAS	
(-) OBJECIONES A LAS DEDUCCIONES	\$ 924,845,419.87
COSTO DE VENTAS	\$ 7,629,333.73
GASTOS DE OPERACIÓN	\$ 4,349,544.96
TOTAL DE OBJECIONES	\$ 21,978,878.69
DEDUCCIONES DETERMINADAS	\$ 902,866,541.18
RENTA IMPONIBLE	\$ 17,928,550.90
IMPUESTO DETERMINADO RENTA ORDINARIA	\$ 4,482,137.73
IMPUESTO DE GANANCIA DE CAPITAL	\$ 3,717.74
TOTAL DE IMPUESTO DETERMINADO	\$ 4,485,855.47
(-) RETENCIONES LIQUIDADAS CONTRA IMPUESTO COMPUTADO EN DECLARACIÓN ORIGINAL	\$ 4,772.10
(-) PAGO A CUENTA LIQUIDADO EN DECLARACION ORIGINAL	\$ 9,920,399.51
EXCEDENTE A FAVOR DETERMINADO	\$ 5,439,316.14

De la anterior liquidación se determina como resultado una disminución al excedente a devolver por lo que al no determinar impuesto complementario no se le puede imputar ningún tipo de evasión.

Y en el artículo 254 establece lo siguiente: El contribuyente que intentare producir, o el tercero que facilitare la evasión total o parcial del tributo, ya sea por **omisión**, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, **será sancionado con una multa del cincuenta por ciento del tributo a pagar.**

Y tal como se ha demostrado sobre los hallazgos sobre base cierta no se determina impuesto a pagar si no una disminución del excedente a devolver, por lo tanto no encaja en que se debió imponer la sanción de Evasión Intencional, como dicen los Auditores de la Corte de Cuentas.

Otro elemento es que la sentencia R1205038TM invocada por los Auditores de la Corte de Cuentas es sobre base cierta y en el presente estudio es **sobre base mixta.**

DETERMINACIÓN EN LA FISCALIZACIÓN SOBRE LA BASE MIXTA

OPERACIONES DETERMINADAS		VALORES
TOTAL DE INGRESOS GRAVADOS DECLARADOS		\$ 917,176,093.35
INGRESOS OMITIDOS		\$ 3,618,998.73
TOTAL DE INGRESOS DETERMINADOS		\$ 920,795,092.08
DEDUCCIONES DECLARADAS		\$ 924,845,419.87
(-) OBJECIONES A LAS DEDUCCIONES		
COSTO DE VENTA SOBRE LA BASE CIERTA		\$ 17,629,333.73
COSTO DE VENTAS SOBRE BASE ESTIMATIVA		\$ 45,188,439.00
GASTOS DE OPERACIÓN		\$ 4,349,544.96
TOTAL DE OBJECIONES		\$ 67,167,317.69
DEDUCCIONES DETERMINADAS		\$ 857,678,102.18



RENTA IMPONIBLE	\$ 63,116,989.90
IMPUESTO DETERMINADO RENTA ORDINARIA	\$ 15,779,247.48
IMPUESTO DE GANANCIA DE CAPITAL	\$ 3,717.74
TOTAL DE IMPUESTO DETERMINADO	\$ 15,782,965.22
(-) RETENCIONES LIQUIDADAS CONTRA IMPUESTO COMPUTADO EN DECLARACIÓN ORIGINAL	\$ 4,772.10
(-) PAGO A CUENTA LIQUIDADO CONTRA IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMPUTADO EN DECLARACION	\$ 9,920,399.51
IMPUESTO A PAGAR	\$ 5,857,793.60

De la anterior liquidación se determina como resultado un impuesto complementario a pagar, pero para obtener dicho resultado, fue necesario incluir el hallazgo sobre base estimativa, ya que de no haber existido dicho hallazgo, no se determina impuesto a pagar como se mostró anteriormente.

Por lo que esta oficina sostiene y con certeza que la sanción aplicable debió ser por Evasión No Intencional, tal como se hizo en el presente caso.

EXPEDIENTE 1000002323

Los auditores de la Corte de Cuenta manifiestan que "la Administración Tributaria en sus respuestas presenta impresión de correo en la cual detallan que para los casos de renta el criterio ha sido en primer lugar verificar si las determinaciones por ingresos son mayores a las objeciones se aplica la evasión intencional, esto siempre y cuando el mayor monto de los ingresos determinados provenga de la base cierta y no de presunciones; Observando que para este caso la base de liquidación utilizada ha sido la base cierta, así como los ingresos identificando ingresos no declarados por \$5,628,112.06, siendo el total de ingresos determinados por los auditores de \$137,937,046.02 y un total de objeciones de Costo de lo Vendido y Gasto de Operación por \$81,210.53, identificando a su vez ajustes improcedentes por \$6,241,637.23.

De acuerdo a estos datos los costos y gastos objetados suman \$81,210.53, no correspondiendo a los datos presentados por la Administración en sus comentarios. Dicho correo se encuentra respaldado con ninguna normativa".

Los Auditores de la Corte de Cuentas han interpretado de una forma parcializada el total de objeciones de Costo de lo Vendido y Gasto de Operación por valor de \$81,210.53, ya que si observan el apartado del informe de auditoría denominado "PROCEDENCIA DE LA LIQUIDACIÓN DE OFICIO DEL IMPUESTO", páginas 6, 7 y 8, dicho apartado incorpora Seis hallazgos, los cuales totalizan las objeciones de Costo de lo Vendido y Gasto de Operación por valor de \$6,322,847.76, dejan de fuera en la sumatoria de las objeciones de gastos de Operación los hallazgos 5 y 6, por valores de \$5,453,983.23 y \$787,654.00, respectivamente, lo cual incide en la conformación del total de objeciones de costos y gastos y por ende en la configuración de la multa no intencional.

Los Auditores de la Corte de Cuentas en sus comentarios, manifiestan que: dicho correo se encuentra respaldado con ninguna normativa y la Administración en sus respuestas, no ha presentado ninguna normativa que justifique, no considerar como evasión intencional estos casos. Sobre este último comentario no se comprende como los auditores CCR han llegado a dicha conclusión, ya que no se puede presentar



ninguna normativa específica para justificar lo que pretenden los Auditores de la Corte de Cuentas, debido a que lo que se ha hecho ES LA APLICACIÓN DE LA LEY de forma integral, encausando los preceptos legales a los hechos acontecidos en el presente caso, como lo es la aplicación del Código Tributario y la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, el análisis planteado sobre la aplicación de las multas no ha considerado el hecho de que los criterios emanados del TAIIA, son cambiantes de un caso a otro, en ese sentido es conveniente referirnos al hecho de que el criterio manejado antes de la sentencia del presente estudio requería otros requisitos para poder configurar la evasión como intencional, sin embargo, es pertinente considerar y analizar los criterios que han sido manejados en casos anteriores al presente para conocer la realidad sobre la tipificación de evasión no intencional. De lo contrario podría interpretarse que han basado su análisis en la sentencia del presente caso en estudio emitida por el TAIIA, situación que implicaría valorar el principio de retroactividad de la ley o la aplicación de la leyes en el tiempo, que para el presente caso dicho criterio no está vigente para ese momento lo que implicaría que no podríamos estar aplicando criterios jurisprudenciales de fechas posteriores a casos fiscalizados en años anteriores, más cuando ha habido un cambio de criterio por parte de la autoridad que ha emitido dicha sentencia, por lo cual el principio de legalidad se ve vulnerado en la forma en la que los auditores CCR quieren aplicar dicho criterio. Asimismo otro elemento importante en el presente estudio son los principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria los que se encuentran en el artículo 3 del cual retomamos el literal e) proporcionalidad, que establece lo siguiente: "en cumplimiento al principio de proporcionalidad, los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos, debiendo escogerse para tal fin entre las alternativas posibles las menos gravosas para los administrados, y en todo caso, la afectación de los intereses de éstos debe guardar una relación razonable con la importancia del interés colectivo que se trata de salvaguardar."

En el presente el total de costos y gastos objetados es mayor que los ingresos en un 5.82% (52.91% - 47.09% = 5.82%), por lo tanto son mayores las objeciones a costos y gastos que los ingresos determinados, esta administración respetuosa de la disposición legal antes citada tuvo este otro elemento para incorporar como sanción la evasión no intencional y no la evasión intencional como pretenden los auditores de la corte de cuentas; aunado al hecho de que tal orientación fue pronunciada por la unidad de audiencia y tasaciones (se adjunta correo respectivo) que era la encargada de interpretar la norma legal previo a la creación de la actual "unidad normativa". A todo lo antes expuesto, se suma el hecho que la ley orgánica de la dirección general de impuestos internos en el artículo 2, estatuye que la dirección general de impuestos internos es un "organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado".

En la Carpeta "Evidencia Reparó 12" se adjuntó el archivo "TRASLADO (DEFENSA ANTE EL TRIBUNAL DE APELACIONES DIVISION JURIDICA)", donde



en la página 33 podrán apreciar la defensa de la sanción No Intencional ante dicho Tribunal, por parte de la Sección Traslados Administrativos y Jurisdiccionales, perteneciente a la División Jurídica, donde se confirma el criterio que se utiliza para establecer el tipo de sanción.”

Comentario de los Auditores

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

Con respecto a los comentarios del Art. 2 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, el Art. 195, numeral 1 de la Constitución de la República, establece la independencia de la Corte de Cuentas de la República, como máximo ente fiscalizador del Estado Salvadoreño, dicha independencia es desarrollada en sus artículos 2 y 3 de su Ley especial.

Como ente rector del sistema nacional de control y auditoría de la gestión pública, están sujetas a la fiscalización y control de la Corte de Cuentas, todas las entidades y organismos del sector público, sin excepción alguna.

Resulta materialmente imposible que la Dirección General de Impuestos Internos se circunscriba como un organismo excepcional que no deba ser fiscalizado por la Corte de Cuentas.

Con relación a los casos detallados en la condición, hacemos las siguientes consideraciones:

Caso NIT 6142809600020
Expediente 1000002371

En las valoraciones bridadas con respecto al criterio utilizado para la determinación de la Sanción como evasión no intencional, estos no hacen relación a la base legal correspondiente.

No obstante, consideramos que la utilización de la base mixta para la liquidación de oficio como es el caso que analizamos, es legítima y se encuentra autorizada en el Art. 184 literal c) del Código Tributario, por lo tanto, no son cuestionados ni se le debe restar importancia a los resultados del informe de auditoría, el cual presenta un impuesto a pagar de \$5,857,793.60.

Observamos que los ingresos omitidos, de acuerdo a su informe, fueron determinados mediante la realización de procedimientos de verificación de operaciones registradas en la cuenta contable “Ventas Normal Producto Registroautom”, verificación de notas de crédito, comprobación de notas de crédito, realización de compulsas. Siendo por lo tanto el ingreso determinado como omitido, producto de una base cierta.

Al efectuar análisis al informe de auditoría, observamos que los Auditores Fiscales demostraron que la Sociedad infringió lo establecido en el Art. 92 inciso primero de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, al omitir declarar ingresos gravados, realizando



ajustes de manera improcedente, lo que permitió que la contribuyente omitiera declarar ingresos por la cantidad de \$ 3,618,998.73.

Para este caso la Administración, no ha considerado el principio de tipicidad, ya que este es una aplicación del principio de legalidad y exige la delimitación concreta de las conductas reprochables que ameritan la imposición de una sanción determinada y tal como lo establece el principio de legalidad en el Art. 3 literal c) inciso 4 del Código Tributario "La Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento." Debido a que el incumplimiento identificado de omisión de ingresos, determinado sobre la base cierta encaja en los enunciados del Art. 254 inciso primero y segundo literal e) del Código Tributario, por tratarse de omisión de ingresos gravados.

Con respecto a los comentarios de la Administración posteriores a la lectura de borrador de informe, estos carecen de sustento legal; ya que el Código Tributario y la Ley de Impuesto Sobre la Renta no condicionan la imposición de sanciones a la utilización de las diferentes bases definidas en el Art. 184 del Código Tributario.

Sus argumentos hacen referencia a que, de no incorporar las objeciones determinadas sobre la base estimativa no hubiese resultado impuesto a pagar, de ahí que su análisis para imponer la sanción por EVASIÓN NO INTENCIONAL es una mera suposición, no obstante su obligación es dar cumplimiento al principio de verdad material que establece el Art.3 del Código Tributario que literalmente dice: "Las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos", en ese sentido el análisis debe partir de la verdad de los hechos, además de efectuar únicamente las facultades que expresamente les da la ley de acuerdo a lo que establece el Artículo 86 inc.3° Constitución de la Republica.

Respecto de la tipicidad la Sala Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que "la exigencia de la tipicidad... se traduce en que para la imposición de una sanción administrativa se requiere la necesaria existencia de una norma previa en la que se describa de manera clara, precisa e inequívoca la conducta objeto de sanción." (Sentencia con referencia 67- V-2001, de fecha veinte de febrero del año dos mil seis). Para el presente caso de fiscalización la Administración comprobó claramente la omisión de ingresos no gravados conducta tipificada en el Art.254 inciso segundo literal e) del Código Tributario como EVASIÓN INTENCIONAL.

NIT 6141812981018

Expediente 1000002323

Las valoraciones manifestadas por la Administración en sus respuestas, con respecto al criterio utilizado para la determinación de la sanción como evasión no intencional, éstos no hacen relación a la base legal correspondiente.

De acuerdo al informe de auditoría, la base para la liquidación de oficio del impuesto, fue la base cierta, identificando en su análisis que la Sociedad infringió lo establecido en el Art. 92 inciso primero de la Ley de Impuesto Sobre la Renta al no declarar como ingresos gravados del ejercicio, valores facturados por la cantidad de \$5,628,112.06.



Para este caso la Administración no ha considerado el principio de tipicidad, ya que este es una aplicación del principio de legalidad y exige la delimitación concreta de las conductas reprochables que ameritan la imposición de una sanción determinada y tal como lo establece el principio de legalidad en el Art. 3 literal c) inciso 4 del Código Tributario "La Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento." Debido a que el incumplimiento identificado de omisión de ingresos, determinado sobre la base cierta encaja en los enunciados del Art. 254 inciso primero y segundo literal e) del Código Tributario, por tratarse de omisión de ingresos gravados.

La Administración en sus respuestas presenta impresión de correo en la cual detallan que para los casos de renta el criterio ha sido en primer lugar verificar si las determinaciones por ingresos son mayores a las objeciones se aplica la evasión intencional, esto siempre y cuando el mayor monto de los ingresos determinados provenga de la base cierta y no de presunciones; Observando que para este caso la base de liquidación utilizada ha sido la base cierta, así como los ingresos identificando ingresos no declarados por \$5,628,112.06, siendo el total de ingresos determinados por los auditores de \$ 137,937,046.02 y un total de objeciones de Costo de lo Vendido y Gasto de Operación por \$ 81,210.53, identificando a su vez ajustes improcedentes por \$6,241,637.23.

De acuerdo a esto datos los costos y gastos objetados suman \$ 81,210.53, no correspondiendo a los datos presentados por la Administración en sus comentarios. Dicho correo se encuentra respaldado con ninguna normativa.

La Administración en sus respuestas, no ha presentado ninguna normativa que justifique, no considerar como evasión intencional estos casos.

Con respecto a las respuestas posteriores a lectura de borrador de informe, los razonamientos de la Administración sobre las cuales basa sus análisis son discrecionales, ya que existe una norma que describe la conducta objeto de sanción y que dicha conducta fue comprobada durante la fiscalización, que es omitir declarar ingresos gravados, no fue considerada por ello la aplicación del principio de proporcionalidad que argumentan haber aplicado ya que no era adecuado para el presente caso, porque se está obviando lo que establece el Art. 3 del código Tributarios, literal c) inciso 4° "En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento"

Así mismo, para el presente caso de fiscalización en etapa de apelación se revocó la sanción por evasión no intencional, según sentencia del Inc.R1505019TM del TAIIA pronunciada el día 25 de octubre de 2016, entre los razonamientos del Tribunal en página 107, se expone: "Ahora bien, en la Resolución impugnada la Administración Tributaria no expone las **razones y fundamentos jurídicos** que la motivaron y llevaron a considerar que la conducta de la sociedad apelante encajaba en el supuesto de evasión no intencional del impuesto, y no en la conducta de evasión intencional; por consiguiente, este Tribunal advierte que el acto administrativo apelado carece de motivación e imposición de la multa, pues la Dirección General al existir en el presente



caso omisión de ingresos, a efectos de imponer la misma, tuvo que haber realizado un análisis del artículo 254, previo a la aplicación del artículo 253, ambos del Código Tributario, a efectos de determinar la disposición legal a aplicar y fundamentar así, con elementos fácticos y jurídicos, por qué impuso la sanción respectiva, es decir, debió hacer un análisis de discriminación entre una conducta típica y la otra, ya que en el caso en estudio está obligada a explicar por qué correspondía sancionar a la apelante social por evasión no intencional del impuesto y no atribuirle una conducta de evasión intencional del mismo cuando ha determinado una omisión de ingresos gravados por la cantidad de CINCO MILLONES SEISCIENTOS VEINTIOCHO MIL CIENTO DOCE DÓLARES SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$5,628,112.06)”

Con sus respuestas, la Administración no le está dando cumplimiento al Art. 86 de la Constitución de la República de El Salvador, en su inciso 3º al estar efectuando análisis discrecionales que no se encuentran expresamente en la ley, así como al Art. 235 que les obliga a cumplir la Constitución atendiéndose a su texto.
Por lo anterior expuesto la condición señalada no se da por superada.

VI CONCLUSION DEL EXAMEN

En base a los resultados obtenidos en la auditoría, concluimos que la Dirección de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, es la responsable del proceso de fiscalización, por lo que desempeña un papel fundamental en la determinación de impuestos a pagar por los contribuyentes, sin embargo presenta algunas deficiencias relacionadas principalmente con el incumplimiento de los tiempos para la presentación de los casos a la Unidad de Audiencia y Tasaciones y la falta de establecimiento de multas en los informes de auditoría.

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

Efectuamos análisis a los informes de Auditoría Interna e Informes de Calidad de la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda, según detalle:

Auditoría Interna:

Examen a la Gestión y al proceso de Fiscalización de la Oficina Regional de Oriente – DGII; periodo del 1 de octubre de 2015 al 30 de septiembre de 2016.

Examen a la Gestión y al proceso de Fiscalización de la Subdirección de Otros Contribuyentes – DGII. Período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2014.

Examen a la Gestión de la Subdirección de Medianos Contribuyentes – DGII. Período del 1 de marzo de 2015 al 29 de febrero de 2016.

Examen a la Gestión de la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes – DGII, Período del 1 de marzo de 2014 al 31 de marzo de 2015.

Auditoría de Calidad:

Informe Auditoría de la Calidad de 20014 y seguimiento de Acciones Correctivas de Auditorías anteriores en la Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes, de fecha 29 de mayo de 2015

Auditoría de Calidad 2015 y seguimiento de Acciones Correctivas de Auditoría anterior, de fecha 12 de mayo de 2015.



Auditoria de Calidad 2015 y seguimiento de Acciones Correctivas de Auditoria anterior, de fecha 29 de mayo de 2015.

Como resultado del análisis efectuado se determinó incorporar en nuestros procedimientos, aquellas situaciones que llamaron nuestra atención.

Como resultado del análisis con respecto a los informes de Auditoria Interna e Informes de la Calidad, no se incorporó ningún hallazgo de auditoría al presente Informe.

VIII SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIAS ANTERIORES

La Dirección de Auditoría Uno de la Corte de Cuentas de la República, no ha emitido informe de auditoría relacionados con el examen, razón por lo cual no existen recomendaciones a las que se deba dar seguimiento.

IX PÁRRAFO ACLARATORIO

El presente Informe se refiere al Examen Especial a la Gestión de la Dirección de Fiscalización del Ministerio de Hacienda, período del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 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 de 2018

DIOS UNIÓN LIBERTAD


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



