



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

---

**DIRECCIÓN DE AUDITORIA UNO  
SUBDIRECCIÓN DE INGRESOS PUBLICOS**

**INFORME DE EXAMEN ESPECIAL AL PROCESO DE  
TRASLADO Y COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA Y  
ADUANERA AL MINISTERIO DE HACIENDA, POR EL  
PERIODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE  
2016.**

**SAN SALVADOR, 21 OCTUBRE DE 2021.**



## INDICE

CONTENIDO	PAG
I. PARRAFO INTRODUCTORIO	1
II. OBJETIVOS DEL EXAMEN	1
III. ALCANCE DEL EXAMEN	2
IV. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS	2
V. RESULTADOS DEL EXAMEN	3
VI. CONCLUSIONES DEL EXAMEN	74
VII. ANALISIS DE INFORMES DE AUDITORIA INTERNA Y FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORIA	75
VIII. SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIAS ANTERIORES	75
IX. PARRAFO ACLARATORIO	75



Señor  
Ministro de Hacienda  
Presente

## I PARRAFO INTRODUCTORIO

De conformidad al Artículo 195 atribución 1ª. de la Constitución de la República y los Artículos 5 numerales 1, 3, 4 el Art. 30 y 31 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, según Orden de Trabajo No. 17/2019, hemos realizado Examen Especial al Proceso de Traslado y Cobro de la Deuda Tributaria y Aduanera al Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre 2016.

## II OBJETIVOS DEL EXAMEN

### A. OBJETIVO GENERAL

Emitir un Informe de Examen Especial al Proceso de Traslado y Cobro de la Deuda Tributaria y Aduanera al Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, a los procedimientos utilizados para la remisión de la deuda tributaria y aduanera por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la Dirección General de Aduanas (DGA) a la Dirección General de Tesorería (DGT) para la recaudación, asimismo al cumplimiento de las diferentes etapas de registro, traslado, recuperación, incobrabilidad, control y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

### B. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Determinar la integridad del traslado de la deuda tributaria y aduanera, efectuada por las Administradoras de Impuestos (DGII y DGA) a la DGT.
2. Evaluar el adecuado registro de la deuda tributaria y aduanera en el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP), de información gerencial de cobranza, monitoreo y control en todas las fases del proceso de cobro.
3. Verificar que los procedimientos utilizados para determinar la incobrabilidad de la deuda tributaria y aduanera fue la adecuada.
4. Constatar el cumplimiento de plazos legales, oportunidad en el traslado y la realización de todas las gestiones de cobro en las diferentes fases del proceso de cobro administrativo.
5. Examinar que la División de cobranzas documentó y efectuó el debido proceso del cobro de la deuda tributaria y aduanera.



- 4
6. Corroborar la oportunidad e integridad del traslado de la deuda tributaria y aduanera judicial a la Fiscalía General de la República (FGR).
  7. Confirmar el cumplimiento de disposiciones legales aplicables.

### III. ALCANCE DEL EXAMEN

El alcance de nuestro trabajo consistió en realizar examen especial al proceso de traslado de la deuda tributaria y aduanera realizada entre las Administradoras de Impuesto (DGII, DGA) y la DGT, específicamente a la División de Cobranzas, el traslado a la FGR, para la cual se aplicaron pruebas de cumplimiento y sustantivas, sobre el proceso de recepción, registro, incobrabilidad y control de la deuda en el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP), así como la gestión de cobro Administrativo y jurídico, que garantice el respaldo y oportunidad en la recuperación de la deuda tributaria y aduanera por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016.

El examen se realizó de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la Republica.

### IV. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS

Durante el desarrollo de la auditoría se aplicaron los siguientes procedimientos:

- Verificar el traslado de la deuda firme, efectuada por las administradoras de impuestos (DGII y DGA) y la registrada en DGT.
- Revisar que los Extractos de deuda registrada, cumplieron con los plazos establecidos en el Código Tributario y Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado. para el cobro de la deuda tributaria y Aduanera, así como la aplicación de medidas cautelares, la investigación patrimonial y otras gestiones permitidas por la Ley.
- Confirmar la recuperación y compensación de la deuda tributaria y aduanera Administrativa y Judicial, efectuando cruces de información, entre las administradoras de impuestos (DGII y DGA), Fiscalía General de la República y la DGT.
- Comprobar los pagos efectuados por los contribuyentes que se encuentran con estado de cancelados en el Sistema Informático SITEP.



- Verificar los extractos de deuda con estado incobrable, que el procedimiento efectuando fue el adecuado, determinando la legalidad de la incobrabilidad.
- Constatar que las certificaciones trasladadas por la DGT a la Fiscalía General de La República, se encuentren en la Cartera de la FGR, a través de cruces de los listados de certificaciones entre ambas carteras.
- Confirmar el cumplimiento de disposiciones legales aplicables.

## V RESULTADOS DEL EXAMEN

### 1. EXISTEN RESOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LAS CUALES NO DEBIERON EMITIRSE.

Comprobamos que la Sección de Devolución de Renta y la Sección de Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emitieron Resoluciones de compensaciones, devoluciones y determinación de saldos a favor del Impuesto sobre la Renta de Contribuyentes, los cuales no eran procedentes, debiendo trasladarse los valores correspondientes al Fondo General de la Nación, según el detalle siguiente:

- a) SalDOS a favor del Contribuyente por Compensación, las cuales, no proceden debido que se excedieron más de dos años en solicitar la compensación, por un monto de \$335, 563.89. ver **ANEXO # 1**.
- b) Excedentes y devolución de Impuesto sobre la Renta, las cuales, no proceden debido a que se excedieron más de dos años en solicitar la compensación, por un valor de \$2,817,839.94, ver **ANEXO # 2**.
- c) Se emitió Resolución por Compensación No. 20108-DEV-72-2016 con fecha 27 de enero de 2016, a la contribuyente con número de NIT 06141906971075, la cantidad de \$ 3,141,695.45, en concepto de excedente del impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil doce y un monto compensado de \$ 327,222.41, en concepto de impuesto sobre la Renta, más multa e intereses moratorios, calculándosele un excedente de \$ 2,817,473.04, sin embargo, la Administración Tributaria resolvió sin ejercer la facultad de fiscalización para comprobar el monto reclamado por la contribuyente.

Asimismo, en dicha Resolución por Compensación existe una diferencia aritmética de \$ 3,000.00 en el monto determinado, así:



Excedente de Impuesto sobre la Renta ejercicio 2012	Total, a Compensar	Monto que debió haberse determinado como excedente en Resolución.	Excedente de Impuesto sobre la Renta ejercicio 2012, determinado en la Resolución.	Diferencia de mas
\$ 3,141,695.45	(\$ 327,222.41)	\$ 2,814,473.04	\$ 2,817,473.04	\$ 3,000.00

El Art. 77 del Código Tributario, Compensación, establece: “La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por ésta, respetando el orden de imputación señalado en este Código”.

El Art. 78 del Código Tributario, Término para solicitar la compensación, establece: “La acción del contribuyente para solicitar la compensación de tributos, caduca en dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor”.

El Art. 79 del Código Tributario, De la aplicación de saldos a favor, establece: “El sujeto pasivo que liquide en su declaración un saldo a favor tendrá derecho a aplicarlo en la declaración del ejercicio o período inmediatamente siguiente a su surgimiento y referida al mismo tipo de impuesto.

Vencida la oportunidad de efectuar la aplicación del saldo a favor, subsistirá el derecho de solicitar la devolución o compensación del mismo, cuando ésta proceda conforme a las disposiciones del presente Código y las leyes especiales vigentes.

Lo establecido en el presente artículo se entenderá sin perjuicio de las reglas sobre determinación y recaudación señaladas en este Código”.

El Art. 80 del Código Tributario, Improcedencia de saldos aplicados, establece: “Cuando la Administración Tributaria establezca la improcedente aplicación de un saldo a favor del contribuyente en ejercicios o períodos subsiguientes, efectuará las correcciones a la autoliquidación del período en el cual el contribuyente determinó dicho saldo a favor, pudiendo liquidar las sanciones a que hubiera lugar. En tal caso, la Administración Tributaria exigirá el reintegro de los saldos aplicados en forma improcedente, incrementados con los respectivos intereses moratorios, cuando haya lugar”.

El Art. 175 inciso segundo del Código Tributario, Caducidad de la Facultad Fiscalizadora y Sancionatoria, establece: “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 estos se originan...”

El Art. 212 párrafo primero del Código Tributario, Procedencia, establece: “Los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias con derecho a devolución según las normas especiales o hubieren efectuado pagos por tributos o accesorios, anticipos, retenciones o percepciones indebidos o en exceso, podrán solicitar su devolución dentro del término de dos años, contado a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original...”

El Art. 213 del Código Tributario, Caducidad de la acción, establece: “Transcurrido el término de que trata el artículo anterior sin que se hubiere efectuado la solicitud de devolución, ni ejercida la aplicación de saldos a favor de que trata el artículo 79 de este Código, cuando ella resulte procedente, caducará la acción para solicitar la misma y los valores correspondientes ingresarán en forma definitiva al Fondo General de la Nación”.

El Art. 48 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, Liquidación, presentación y modificación de la declaración, establece: “El impuesto correspondiente debe liquidarse por medio de declaración jurada, contenida en formulario elaborado por la Dirección General de Impuestos Internos, y que deberá presentarse dentro de los cuatro meses siguientes al vencimiento del ejercicio o período de imposición de que se trate”.

El Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, del Ministerio de Hacienda, 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. 7 literal e, i, y k de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, del Ministerio de Hacienda, establece: “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, i) Vigilar y auditar todas las dependencias de la Dirección General y k) Todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General”.



El Art. 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, del Ministerio de Hacienda, 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 Manual de Organización Consolidado de la DGII, Edición:02, 2.11 División Control de Obligaciones Tributarias, Sección Devolución de Renta, entre las Funciones menciona: "Investigar la situación tributaria del contribuyente que tiene devolución de impuesto sobre la renta, a fin de realizar compensaciones de deudas, Resolver las devoluciones de impuesto sobre la renta menor a los \$5,000.00 para personas naturales que soliciten compensación de deuda, Cumplir con las devoluciones de impuesto sobre la renta de conformidad al marco legal vigente..."

El Manual de Organización Consolidado de la DGII, Edición:02, 2.12 Dirección de Fiscalización, Sección de Asistencia, Facilitación y Control Primarios (Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes), entre las Funciones menciona: "Emitir resoluciones mediante las cuales se autorice o declare sin lugar peticiones diversas relacionadas con devoluciones de cantidades de dinero, compensaciones y/o acreditamientos de impuestos excedentes, pagos indebidos o en exceso y reintegro del IVA vinculado a operaciones de exportación..."

La deficiencia se debe a que:

- a) El Director General de Impuestos Internos y el Subdirector General de Impuestos Internos, son responsables solidarios por actos que realizan sus subalternos en la emisión de resoluciones que ocasionan perjuicios al fisco o al contribuyente, por lo que ambos funcionarios se relacionan con los literales a, b y c.
- b) El Jefe de División de Control de Obligaciones Tributarias y el Jefe de Sección de Devolución de Renta, emitieron resoluciones por compensación de saldos a favor del impuesto sobre la renta contra la deuda tributaria fuera del plazo que establece la Ley, por lo que ambos funcionarios se relacionan con los literales a y b.
- c) El Director de Fiscalización, se relaciona con los literales b y c de la condición, por el hecho de haber dado trámite a solicitudes de compensación de contribuyentes, fuera del tiempo establecido según la normativa



- d) El Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, por no advertir al Director de Fiscalización, que no era procedente darle trámite a la solicitud de compensación, por ser extemporánea.
- e) El Director de Fiscalización, el Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes. y la Jefa de la Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de Impuestos Internos, le dieron trámite a solicitudes fuera de tiempo y además resolvieron un beneficio o saldo a favor y compensación a la contribuyente, sin ejercer las facultades de fiscalización para determinar el monto reclamado.

La deficiencia ocasión que:

- a) La emisión de las resoluciones por compensación de deudas tributarias, fuera del plazo de la caducidad y sin realizar proceso de fiscalización, generó incumplimiento en la aplicación de leyes tributarias, afectando las arcas del estado por un monto de **\$335,563.89**. por haber realizado dichas compensaciones.
- b) La emisión de resoluciones por compensación fuera del plazo de la caducidad y sin haber realizado el proceso de fiscalización, emitidas por el Jefe de Sección de Devolución de Renta, genero devoluciones de impuesto sobre la renta al contribuyente, afectando las arcas del estado, por un monto de **\$336.90**;
- c) Asimismo la emisión de la resolución por compensación fuera del plazo de caducidad y sin proceso de fiscalización, emitida por la Jefa de la Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de Impuestos Internos, genero un saldo a favor del contribuyente, el cual tiene disponible para solicitar la compensación o devolución por un monto de **\$ 2,817,473.04**, afectando las arcas del estado.

## COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Mediante nota Ref. 16102-NEX-219-2019 de fecha 08 de julio de 2019, el Jefe de División Control de Obligaciones Tributarias y el Jefe Sección Devolución Renta de la Dirección General de Impuestos Internos, manifiestan:

Del análisis que se hace de las condiciones establecidas en los literales a y b, se percibe que las observaciones se circunscriben a considerar que tanto las solicitudes de devolución y las de compensación en cada uno de los casos que enlista se menciona, ya habían pasado los dos años que se refiere la ley para efectuar dichas solicitudes sobre lo cal se tiene a bien expresar:

- I. Que si bien es cierto, que tanto para solicitar la devolución y solicitar la compensación, el contribuyente dispone dos años contados a partir del



vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original, en la que liquide el saldo a favor, también lo es el hecho de que para el primer evento mencionado, se refiere al tiempo en el que el contribuyente tiene derecho a solicitar su devolución de conformidad a lo establecido en el artículo 212 de Código Tributario; y para la otra circunstancia, dicho plazo se refiere a la facultad que el contribuyente posee para solicitar a que deuda desea le sea compensada su devolución, de conformidad a lo establecido en los artículos 77 y 78 del Código Tributario.

## II. LA REPETICIÓN O DEVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS

### ➤ PLAZO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Según el artículo 212 del Código Tributario, los contribuyentes que liquidan saldos a favor en sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta, tienen un plazo de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original, para solicitar la devolución de dichos saldos a favor.

### ➤ CADUCIDAD DE LA ACCION PARA SOLICITAR LA DEVOLUCION

Según el artículo 213 del Código Tributario, transcurrido el plazo de los dos años, sin que hubiere efectuado la solicitud de devolución, caducará la acción para solicitar la misma y los valores correspondientes ingresaran al Fondo General de la Nación.

## III. DE LA COMPENSACIÓN

Ahora bien, con relación a las compensaciones que es una forma de extinguir las obligaciones tributarias tal como se encuentra regulado en el artículo 68 literal b) del Código Tributario; estas se **deberán efectuar de oficio o a petición** de parte tal como lo regula el artículo 77 del referido cuerpo legal.

Lo anterior consiste en enfrentar los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente contra los créditos firmes, líquidos y exigibles a favor de la Administración Tributaria. Así mismo, es importante mencionar, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 76 del Código Tributario, los sujetos pasivos determinarán al efectuar el pago a qué deuda debe imputarse ésta, si no lo hicieron la Administración Tributaria determinará a cuál de las obligaciones no prescritas deberá imputarse el pago, para lo cual establece determinadas reglas como la deuda más antigua, primero los intereses, luego a las multas y finalmente a la obligación principal.

Ahora bien, cuando la compensación es solicitada por el contribuyente este tiene únicamente dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que liquide el saldo correspondiente a favor, para determinar qué deuda es la que desea compensar, esto de conformidad al artículo 78 del citado cuerpo legal. No obstante lo anterior, es de tomar en cuenta que la figura de la Compensación, no sólo aplica a petición de parte en la que se cuenta solamente



con 2 años para ejercer la acción, sino que también habilita a la Administración Tributaria, para que deba compensar de oficio y siempre respetando el orden de imputación de pagos que se establecen en los ya mencionados artículos 77 y 76 del Código Tributario y para tal efecto, el citado cuerpo legal no establece plazo de caducidad de acción.

También es importante aclarar, que en virtud de los Principios de Economía, Celeridad, Proporcionalidad y Eficacia que rigen las actuaciones de la Administración Tributaria, de conformidad al artículo 3 del Código Tributario, se ha establecido que el Formulario identificado con número F-11, constituye no solamente la Declaración de impuesto sobre la Renta, sino también, constituye la **Solicitud de Devolución para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diversas y Titulares de Empresas que no enteren Pago a Cuenta, con devolución hasta \$5,000.00**, es decir, que para estos casos la Declaración de Impuesto sobre la Renta, constituye también solicitud de devolución del saldo a favor, por lo que coinciden en la misma fecha de presentación.

En ese sentido, una vez establecido el saldo a favor del contribuyente, la Compensación como una forma de extinción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, procede cuando la deuda como el crédito están firmes, líquidos y exigibles.

Por lo que esta Sección, en relación a anexos 1 y 2 de nota referencia REF.DAUNO-SIP-EE/DEUDA TRIBUTARIA-CR07/2019, manifiesta que ha realizados los procedimientos legales necesarios y suficientes de forma integral para el establecimiento de las solicitudes de devolución y compensación, en cumplimiento a la Constitución de la Republica y a las Leyes Secundarias, salvaguardando el principio de Legalidad, Seguridad Jurídica, así como el derecho de propiedad de la Administración Tributaria y de sus administrados.

Por lo cual, se ha procedido a analizar, cada caso señalado en su oficio, y se ha establecido, como se comprobará en documento anexo a la presente nota, que no ha habido resoluciones emitidas fuera del marco legal, tanto para autorizar las devoluciones solicitadas en el tiempo legal correspondiente, como para compensar los adeudos que ostenten el carácter de líquidos, firmes y exigibles. No debiéndose perder de vista, que quien tiene 2 años para pedir la Compensación y elegir a qué deuda desea que se aplique, es el contribuyente, y que la Administración Tributaria, de oficio deberá compensar en cualquier momento.

De igual manera debe tener presente, que si un contribuyente ha presentado en tiempo su solicitud de devolución y ha llenado los demás requisitos que la ley establece tiene derecho a que se le haga efectiva su devolución, independientemente a las circunstancias de solicitar o no compensación, pues decir lo contrario estaríamos vulnerando principios constitucionales como lo sería, el principio de legalidad, en razón de no aplicar la norma de una manera correcta (artículo 86 de la Constitución de la Republica), y el derecho de propiedad establecido en el artículo 11 de la



Constitución de la Republica; pues el fisco se estaría quedando con lo que no le pertenece, pues así lo ha mencionado la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia con referencia 361-2008, emitida a las doce horas cuarenta y cinco minutos del día cuatro de mayo de dos mil once; lo anterior, en razón de que no se puede mandar al Fondo General de la Nación, cantidades cuya devolución fue legalmente solicitada.

**Mediante nota Ref-20108-NEX-0074-2019 de fecha 16 de julio de 2019, suscrita por la Jefa Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Dirección General de Impuestos Internos, manifiesta:**

“... Asimismo, señalan textualmente los artículos del 77 al 80, del 212 y 313 del Código Tributario, 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 3, 7 y 8 de Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

Además indican que el Manual de Organización Consolidado de la DGII, Edición: 02,2.11 División Control de Obligaciones Tributarias, Sección Devolución Renta, entre las funciones menciona: “investigar la situación tributaria del contribuyente que tiene devolución de Impuesto sobre la Renta, a fin de realizar compensaciones de deuda, resolver las devoluciones del Impuesto sobre la Renta menor a los \$5,000 para personas naturales que soliciten compensación de la deuda, cumplir con las devoluciones de Impuesto sobre la Renta, de conformidad al marco legal vigente...”.

Manual de Organización Consolidado de la DGII, Edición: 02,2.12 Dirección de Fiscalización, Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario (Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes), entre otras funciones menciona: "Emitir resoluciones mediante las cuales se autorice o declare sin lugar peticiones diversas, relacionadas con devoluciones de cantidades de dinero, compensaciones y/o acreditamientos de impuestos excedentes, pagos indebidos o en exceso y reintegro del IVA vinculado a operaciones de exportación ...”

Al respecto, se tiene a bien expresar lo siguiente:

**MODOS DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Que de conformidad a lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario, la obligación sustantiva se extingue por los siguientes modos:

- a) Pago;
- b) **Compensación;**
- c) Confusión; y
- d) Prescripción

Es decir que esas son las únicas maneras que la ley tributaria establece para extinguir las deudas tributarias.

**DE LA COMPENSACIÓN Y SUS REQUISITOS**

La compensación es un modo de extinción de las obligaciones tributarias regulado en los artículos 68 literal b) y 77 del Código Tributario, en el cual se establece que debe existir un saldo acreedor y un saldo deudor del mismo contribuyente, respecto de los



cuales deben concurrir, para que legalmente sea procedente la aplicación del instituto de la compensación, las condiciones siguientes:

- 1) Que se encuentren firmes.
- 2) Que sean líquidos, y
- 3) Que sean actualmente exigibles

Consecuentemente es necesario traer a colación que el marco normativo tributario, plantea la compensación como forma de extinción de una deuda distinta al pago, que es la manera ordinaria del cumplimiento de la obligación tributaria, tal y como se desprende del artículo 77 del Código Tributario, el cual dispone: "La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición de parte, los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando por los más antiguos, y aunque provengan de distintos tributos, siempre que sean administrados por ésta, respetando el orden de imputación señalado en este Código".

En ese contexto, es oportuno tomar en cuenta lo que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en fallo con referencia 196-M-2001, de las quince horas y cuarenta minutos del once de julio de dos mil cinco, estableció respecto de la compensación, así:

"El citado art. 87 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, recoge los requisitos para que proceda la compensación y señala que tanto la deuda como el crédito deben ser "firmes, líquidos y exigibles". Quantum debeatur, cum debeatur an certum est.

El marco normativo actual, plantea la compensación como forma de extinción de una deuda distinta al del pago, que es la manera ordinaria de cumplimiento de la obligación tributaria, tal y como se desprende del artículo 79 de la Ley en comento que dispone: "El pago consiste en la prestación efectiva del impuesto por el sujeto pasivo".

En este sentido, la compensación es una forma de extinción de las deudas tributarias del sujeto pasivo en el caso de que éste sea, además de deudor, acreedor de la Administración Tributaria, es decir que las deudas tributarias pueden ser objeto de compensación con:

Los créditos reconocidos al sujeto pasivo por acto administrativo firme, en virtud de ingresos indebidos por cualquier tributo. Los que se han pagado por productos exentos.

Por créditos reconocidos al contribuyente por impuesto pagado en exceso. Entiéndase más del trece por ciento legalmente establecido; y,

Otros créditos reconocidos por acto administrativo firme a favor del sujeto pasivo."



14

Por lo tanto, aunque el pronunciamiento en comento hace referencia a una disposición derogada, el mismo es aplicable al instituto de la compensación contemplado actualmente en el Código Tributario, y consecuentemente, a efecto de establecer la procedencia o no de una compensación es preciso establecer si ambas deudas se encuentran firmes, liquidadas y exigibles

Dicho lo anterior, también es necesario señalar en cuanto a la firmeza lo establecido por la Sala de lo Contencioso Administrativo, en sentencia con referencia 107-H-2003, emitida a las doce horas del día veintitrés de febrero de dos mil cinco que en lo pertinente expresa:

"Por su parte, los actos firmes deben entenderse como aquellos que ya no pueden ser controvertidos por el administrado en sede administrativa ni ante la jurisdicción contencioso administrativa. El estado de firmeza deviene del transcurso del tiempo que el ordenamiento respectivo establece para la interposición de los respectivos recursos administrativos o de la acción contenciosa, en su caso, sin que se hubiera hecho uso de uno o de la otra, respectivamente.

En el primer supuesto, el administrado deja transcurrir el plazo legal para interponer Un recurso administrativo. Si el administrado no hace uso de los recursos previstos por el ordenamiento tampoco podrá impugnar el acto en sede judicial, pues la propia UCA exige el agotamiento de la vía administrativa como requisito de procesabilidad (art. 7, literal a).

En el segundo supuesto, el administrado se encuentra frente a un acto que no admite recursos administrativos o hace uso de estos, pero luego deja transcurrir el plazo para interponer la acción contenciosa."

Además de lo anterior, es indispensable señalar, en resumen, que un acto firme es aquel que ya no puede controvertirse por el administrado ni en sede administrativa ni en sede jurisdiccional, debido que ya no hay más recurso o juicios en que pueda impugnarse el mismo.

Asimismo, se debe indicar que el otro requisito para que proceda la figura de la compensación es que la deuda sea líquida es decir que se refiera a una deuda con una cuantía dineraria ya determinada, o sea que se tenga conocimiento de los valores adeudados en concepto de impuesto y multas, situación que ocurrió con la emisión de la tasación de referencia 12302-TIR-0208M-2010, de fecha 22 de abril de 2010, notificada a la sociedad el 26 del mismo mes y año; asimismo se requiere que la deuda se firme, es decir, que no exista más posibilidad de impugnación a la misma, lo que ocurrió con la notificación a la contribuyente de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 2 de junio de 2015, según lo dispuesto en el artículo 188 del Código Tributario; finalmente se requiere que la deuda sea exigible, es decir que la Administración Tributaria tenga la facultad de hacer exigible su cumplimiento sea a través del cobro administrativo, coactivo o por los demás medios que autoriza la ley, lo que ocurre el día siguiente a



aquel en que termine el plazo legal para pagar, lo anterior de conformidad a lo establecido en los artículos 74 inciso segundo y 265 del Código Tributario, es decir dos meses después de notificada la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo.

En consecuencia, de cumplir con los requisitos de firmeza, liquidez y exigibilidad de las deudas a compensar ésta será procedente, situación que ocurre en el caso de mérito.

#### DETERMINACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PARTE DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL

Que esta Dirección General, mediante resolución de tasación, anteriormente relacionada, se determinó a cargo de la contribuyente PUMA EL SALVADOR, S.A DE C.V, Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio fiscal de 2006 el monto de CIENTO OCHENTA Y UN MIL CIENTO TRES DÓLARES CON SESENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$181,103.60) y multa por la cantidad de CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CINCO DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$45,275.90), haciendo un valor total de Impuesto sobre la Renta y multa para el ejercicio de 2006 de DOSCIENTOS VEINTISÉIS MIL TRESCIENTOS SETENTA Y NUEVE DÓLARES CON CINCUENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$226,379.50), determinación de impuesto con la que no estuvo de acuerdo dicha contribuyente social, por lo que interpuso el recurso correspondiente ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, el cual confirmó la actuación de esta Oficina mediante resolución con referencia R1005012TM, de fecha 30 de marzo de 2011, respecto de lo cual la contribuyente ejerció la acción contencioso administrativa de impugnar la liquidación de oficio proveída por esta institución ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, habiendo resuelto esta última a favor de la Administración Tributaria, conforme a la sentencia indicada en el apartado anterior, es decir declaró legal la determinación de Impuesto sobre la Renta y multa realizados por la Administración Tributaria, quedando firme la misma, a partir de la fecha indicada en el párrafo que antecede.

#### DE LA PETICIÓN DE COMPENSACIÓN EFECTUADA POR LA CONTRIBUYENTE

Que posteriormente a la notificación recibida el día ocho de septiembre de dos mil quince, de la sentencia emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, la contribuyente presentó escrito el día doce de octubre de dos mil quince, solicitando a esta Dirección General que aplicara la figura de la compensación en consideración a lo regulado en el artículo 77 del Código Tributario, pues manifestó tener un saldo a su favor del Impuesto sobre la Renta del ejercicio de dos mil catorce por la suma de CUATRO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS VEINTIDÓS DÓLARES CON TREINTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR (\$4,554,622.33) que se podría compensar con el Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2006 determinado por la Administración Tributaria.



Siendo pertinente resaltar que previo a la fecha de notificación de la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, del día ocho de septiembre de dos mil quince, a la contribuyente social le era imposible solicitar compensación alguna, pues esa deuda del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2006, no era firme, ni exigible.

DE LA RESOLUCIÓN CON REFERENCIA 20108-DEV-72-2016 EMITIDA A LAS OCHO HORAS DEL DÍA VEINTISEIS DE ENERO DE DOS MIL DIECISEIS.

La citada resolución fue emitida en mi calidad de Jefe de la Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario, de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, en la que se hace constar que el señor KEVIN STEVE VARGAS CALDERON, actuando en calidad de APODERADO GENERAL JUDICIAL de la sociedad PUMA EL SALVADOR, S.A DE C.V. presentó escrito a esta Dirección General, el día doce de octubre de dos mil quince, expresando que en relación a la liquidación de oficio realizada por el Ministerio de Hacienda del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de dos mil seis, se encontraron objeciones respecto de ese ejercicio; y que su representada, no estando de acuerdo con dichas objeciones, interpuso el recurso correspondiente ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

En ese sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, emitió sentencia el día dos de junio del año dos mil quince, la que fue notificada, el día ocho de septiembre del mismo año, dictando la legalidad de las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos y del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas; consecuentemente PUMA EL SALVADOR, S.A. DE C.V., estaba obligada al pago de CIENTO OCHENTA Y UN MIL CIENTO TRES DÓLARES CON SESENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$181,103.60) de Impuesto sobre la Renta para el mencionado ejercicio fiscal y al pago de una multa por la cantidad de CUARENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CINCO DÓLARES CON NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$45,275.90), más los intereses generados.

Además que PUMA EL SALVADOR, S,A DE C.V., tenía a su favor saldo para devolución, correspondiente al Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal del año dos mil catorce, el cual asciende a la suma de CUATRO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS VEINTIDÓS DÓLARES CON TREINTA Y TRES CENTAVOS DE DÓLAR (\$4,554,622.33), por lo que, solicitó se compensara las obligaciones liquidadas, firmes, y exigibles que existen entre las deudas tributarlas del Impuesto sobre la Renta de los ejercicios fiscales dos mil seis, lo anterior según lo establecido en el artículo 77 y siguientes del Código Tributario.

Lo cual se hizo de la siguiente manera:

Se determinó a la contribuyente PUMA EL SALVADOR, S.A. DE C. V, la cantidad de TRES MILLONES CIENTO CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO DÓLARES CON CUARENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$3,141,695.45), en concepto de excedente del Impuesto sobre la Renta



correspondiente al Ejercicio Impositivo de dos mil doce y se compensó con el valor del excedente ya relacionado a favor de la contribuyente en referencia con deuda a su cargo por la cantidad de TRESCIENTOS VEINTISIETE MIL DOSCIENTOS VEINTIDÓS DÓLARES CON CUARENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR (\$327,222.41) en concepto de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo de dos mil seis más multa e Intereses moratorios.

#### DE LA FUNDAMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN

Que la resolución en comento, se ha fundamentado correctamente en el artículo 77 del Código Tributario, pues esta disposición le impone a la Administración Tributaria, la **obligación de compensar de oficio** o a petición de parte los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, **comenzando con los más antiguos**, por lo que en el presente caso se constató que se cumplía con las condiciones expedidas al respecto por el legislador.

En ese contexto, se verificaron las declaraciones del Impuesto sobre la Renta presentadas por la sociedad en referencia, durante los ejercicios impositivos comprendidos de 1999 a 2014, así como las declaraciones de Pago a Cuenta de los períodos tributarios comprendidos de enero de 1999 a diciembre de 2015, registros contables y su documentación de respaldo, evidenciándose que la misma tiene derecho a un excedente del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 2012, por la suma de TRES MILLONES CIENTO CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO DÓLARES CON CUARENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$3,141,695.45), razón por la cual en la resolución 20108-DEV-72-2016, anteriormente señalada, se efectuó el ajuste correspondiente en relación con el monto que la sociedad alegaba como derecho.

En consonancia con lo anterior, debe notarse que el artículo 77 del Código Tributario no señala plazo a la Administración Tributaria para efectuar las compensaciones de oficio, y además indico que se debe de tomar en consideración los saldos más antiguos, lo que implica que siempre se haga la verificación del excedente acumulado.

#### DE LA DETERMINACIÓN DEL SALDO A FAVOR A COMPENSAR

Para conocer el saldo a favor respecto del cual tiene derecho la peticionaria, es necesario considerar lo dispuesto en los artículos 212 y 213 del Código Tributario, en los que se regula la procedencia y el plazo para solicitar la devolución de impuestos, siendo de especial énfasis lo señalado en el artículo 213 que reza: "**Transcurrido el término de que trata el artículo anterior sin que se hubiere efectuado la solicitud de devolución, ni ejercida la aplicación de saldos a favor** de que trata el artículo 79 de este Código, cuando ella resulte procedente, **caducará** la acción para solicitar la misma y los valores correspondientes ingresarán en forma definitiva al Fondo General de la Nación.



En relación, con lo anterior, el artículo 79 antes mencionado señala que los saldos a favor pueden: a) Ser aplicados en la declaración del ejercicio o período inmediatamente siguiente a su surgimiento y referida al mismo impuesto; y b) Vencida la oportunidad de efectuar la aplicación del saldo, subsiste el derecho de solicitar la devolución o compensación.

En atención a lo cual, es importante destacar que el legislador señaló como elemento de procedencia de los saldos favorables, el que éstos sean aplicados en la declaración del ejercicio siguiente al de su surgimiento, así, el saldo que la contribuyente trae a su favor, fue acreditado en sus diversas declaraciones tributarias, lo que implica que la sociedad ha venido ejerciendo su derecho a reclamar saldos a su favor, de tal forma que la sociedad aplicando y haciendo uso de su saldo a favor en las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta y pago a cuenta respectivas, por lo que en ningún momento la sociedad perdió el derecho respecto del saldo a su favor y no es procedente que esta Oficina invalide o ignore que la contribuyente accionó lo dispuesto en la ley de aplicar el saldo y así mantenerlo vigente, sin haber operado caducidad alguna que implique pérdida del mismo, decir lo contrario implicaría actuar fuera del marco integral que la normativa tributaria regula para tal efecto.

En esos términos, cabe señalar que el artículo 78 del Código Tributario determinó que los contribuyentes tienen 2 años a partir del siguiente al del vencimiento de plazo para presentar la declaración, para solicitar la compensación correspondiente. No obstante lo anterior y tal como ya se afirmó en el apartado anterior, la compensación no solamente opera a petición de las partes, sino que también lo es a instancia oficiosa por parte de esta Dirección General, para lo cual es pertinente resaltar que el legislador no ha definido ningún plazo, por lo que para ejercer la potestad de compensar de oficio que le compete a esta institución no opera ni el plazo, ni la caducidad a que se refiere el artículo 78 antes relacionado, pues esta disposición aplica para las peticiones de los contribuyentes.

En ese contexto cabe aclarar que los saldos a favor constituyen ingresos públicos irregulares (v.gr.: ingresos indebidos o en exceso) como los ingresados de una forma regular (v. gr.: las devoluciones en el impuesto sobre la renta como producto que los pagos a cuenta o retenciones son mayores al impuesto computado), lo que se constituye en un crédito a favor del sujeto pasivo y en consecuencia nace por el mismo traslado patrimonial a título de ingreso público con una pretensión de devolución, aplicación del saldo a favor, o como en el presente caso puede llegar hasta la compensación.

Es a partir de este derecho del saldo a favor, que nace la obligación de la Administración Tributaria para restablecer el derecho subjetivo de naturaleza patrimonial que le ha nacido a la sociedad en virtud de lo prescrito en el artículo 131 ordinal sexto de la Constitución de la República, y para restablecer la legalidad de los



montos reflejados en las declaraciones tributarias, elementos estos que se han llevado a cabo para la determinación del monto al que realmente tiene derecho la sociedad.

En consecuencia, debe aclararse que los ingresos públicos percibidos por la Administración Tributaria que le generan al sujeto pasivo un saldo a favor deben ser restablecidos conforme a los procedimientos y normativas que el legislador ha emitido para tal efecto, y en este caso puede incluso llegar a la institución de la compensación, lo que como ya se ha mencionado, puede ser iniciado de oficio o a petición de parte, ello en virtud de la tutela de la capacidad contributiva, el principio de legalidad y de propiedad.

En ese contexto, despojar al contribuyente de su patrimonio, desvirtúa lo prescrito en el artículo 131 de la Constitución de la República, ya que esa actuación configuraría vulneración al derecho de propiedad de los administrados, más aún cuando la administración posee de oficio la facultad para no cometer tal vulneración y al mismo tiempo cumplir conforme al principio de legalidad con la función recaudatoria de un tributo, que como ya se mencionó es firme, líquido y exigible.

En ese contexto, dado que el artículo 77 del Código Tributario, permite a esta Oficina efectuar compensaciones oficiosas de los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, **comenzando con los más antiguos**, esta Oficina, después de las verificaciones correspondiente es decir darle seguimiento al excedente de Impuesto sobre la Renta acumulado y en cumplimiento a dicha disposición procedió a compensar de oficio (para lo cual no hay plazo de caducidad) con el valor de excedente de impuesto sobre la Renta a favor de la contribuyente social en referencia del ejercicio 2012, cumpliendo así con la compensación de los saldos más antiguos lo anterior también en consideración a que la aludida contribuyente tiene derecho a un saldo a su favor que ha venido aplicando y a su vez, compensó en atención a la solicitud de la sociedad lo relativo al 2014 en adelante.

En consecuencia, no es procedente efectuar el análisis y aplicación de las disposiciones legales de manera aislada, pues ello puede conllevar a errores en la interpretación de la normativa y a la incorrección en cuanto a que ha operado una caducidad respecto del derecho subjetivo patrimonial de la sociedad para solicitar la compensación de los saldos reflejados como favorables en las respectivas declaraciones tributarias. Sin embargo, esta Administración está limitada ante todo por el principio de legalidad, en virtud del cual debe interpretar las normas de manera sistemática, es decir, relacionando las disposiciones de la legislación tributaria con el ordenamiento jurídico, conforme lo indica el artículo 2 numeral 4) literal d) del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, de ahí que con los elementos anteriormente invocados, se examinó los acreditamientos efectuados por la sociedad los cuales brindan la oportunidad de efectuar la compensación en los términos que indica la legislación tributaria para hacer la compensación tanto de manera oficiosa como a solicitud del contribuyente.



#### DEL ARTICULO 78 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Consecuentemente no se debe efectuar una interpretación simplista y aislada de lo establecido en el artículo 78 del Código Tributario, pues esta disposición se refiere a la acción que tiene el contribuyente para solicitar la compensación y que tiene un plazo de caducidad de dos años, **contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor.**

Sobre este aspecto es importante mencionar que la sociedad estaba imposibilitada de pedir una compensación de deudas hasta antes del ocho de septiembre de dos mil quince, fecha en la cual le fue notificada la sentencia mediante la cual se declara la legalidad de lo actuado por esta Oficina y por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas, dado que en ese momento ya no contaba con ningún medio impugnativo para interponer contra la referida liquidación de oficio del impuesto, de ahí que la deuda cumplía los requisitos de ser líquida, firme y exigible, para poder ser compensada contra los saldos que la sociedad poseía a su favor, todo lo actuado es dentro del marco del principio de legalidad que rige las actuaciones de esta Oficina.

Consecuentemente no existe lesión al interés fiscal, por el contrario, se ha aplicado correctamente el marco legal.

#### SE TENGA POR EVACUADA LAS OBSERVACIONES REALIZADAS

En virtud de las explicaciones proporcionadas se solicita se tengan por evacuadas las observaciones realizadas, mediante nota con referencia nota con referencia REF. DAUNO- SIP-EE/ DEUDA TRIBUTARIA -CR08/2019, de fecha 25 de junio del presente año, y se deje sin efecto la presunta deficiencia señalada, pues la resolución dictada lo ha sido conforme a derecho, debidamente motivada y se ha garantizado el interés fiscal; habiendo actuado la suscrita en apego al principio de legalidad, no existiendo en ningún momento negligencia, malicia, ni impericia en mis actuaciones respecto del caso en cuestión.

**En nota sin referencia de fecha 10 de julio de 2019, él Director General de Impuestos Internos, manifiesta:**

**...EXISTEN RESOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA LAS CUALES NO DEBIERON EMITIRSE."**

Al respecto, tengo a bien comentar:

Que mediante Acuerdo Ministerial de fecha uno de febrero de dos mil quince, emitido por el entonces Viceministro de Hacienda, fui nombrado Director General de Impuestos Internos, cargo que ejercí hasta el día dieciséis de septiembre de dos mil dieciséis; fecha en que debí retirarme del cargo por motivos de salud.



Que en tal calidad y de conformidad con el artículo 6 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, las atribuciones propias del Director General de Impuestos Internos, son las que a continuación detallo:

- a) "Decidir sobre los objetivos, diseño y control de los diferentes planes, programas y proyectos que se presenten en el desarrollo de las actividades tributarias;
- b) La formulación y adopción de políticas de cumplimiento tributario y el estudio, implementación y control de los métodos de determinación de tributos que deban efectuarse conforme a la Ley en base cierta, o por técnicas presuntivas, tales como elaboración de estándares, coeficientes y demás presunciones de aplicación general y bajo las condiciones normativas;
- c) Coordinar los sistemas operativos y de apoyo a efecto de racionalizar y unificar la administración tributaria;
- d) 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;
- e) Participar conjuntamente con los titulares del Ramo en la formulación de reformas tributarias relacionadas con los impuestos de su competencia;
- f) Actuar como órgano de comunicación ante las distintas entidades que tengan relación con la Dirección General;
- g) La redistribución orgánica de las funciones y tareas encomendadas a los diferentes departamentos secciones de la Dirección General;
- h) Diseñar y proponer políticas de selección, admisión, formación, distribución, remoción y de remuneración del personal de la Dirección General;
- i) Rendir anualmente al Ministerio de Hacienda, informe sucinto de las labores desarrolladas;
- j) Cualquier otra función que determinen las leyes o le sean encomendadas por los titulares del Ramo."

De lo anterior concluyo y comento, en primer lugar, que la función de un Director General, se da en un nivel gerencial "macro"; es decir, le corresponde dirigir la Dirección General de Impuestos en general, formulando planes, programas, políticas y proyectos y, en particular, mediante la observación del sistema tributario salvadoreño, a fin de procurar oportunas reformas legales que lo hagan más robusto y eficaz; por lo general no correspondiendo al Director General conocer y decidir sobre casos específicos; salvo en situaciones que sean útiles para la formulación de criterios y la proyección de políticas a nivel general.

En segundo lugar, a nivel interno le corresponde dirigir la Administración Tributaria, en cuanto a la asignación de funciones y tareas de los Departamentos y Secciones e involucra diseñar políticas generales. No es atingente al Director General la aplicación directa de la normativa tributaria, sea el caso de peticiones o casos específicos de contribuyentes; no obstante, desde su nivel gerencial el Director General mantiene la responsabilidad por la supervisión general de los procedimientos.



Para alcanzar metas de asistencia y atención a peticiones de contribuyentes mediante emisión de los respectivos actos administrativos, se delega el ejercicio de estas funciones legales atinentes a la Dirección General al Subdirector General, según lo dispuesto en el artículo 7 literal e) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos que dice en relación a las funciones del Subdirector General "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;".

Me permito resaltar que durante el periodo que ejercí funciones de Director General de Impuestos Internos, ni ahora cuando me encuentro fuera de la Administración Tributaria, he tenido la posibilidad legal, acaso fáctica, de incidir en casos particulares como los delegados al Subdirector General, y tampoco acerca de lo que se decide en los mismos. Insisto en que no por tal situación elude el Director General el ejercicio de su función rectora de la Dirección General de Impuestos Internos.

En tal sentido asumo que las actuaciones de la Sección de Devoluciones Renta y de la Sección de Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Dirección General de Impuestos Internos- en los casos que se auditan-, fueron proveídos conforme a la ley y criterios de aplicación general al interior de la Dirección General de Impuestos Internos.

En relación al segundo numeral enunciado de la siguiente manera: "II.-RESPECTO DE RESOLUCIONES DE SALDOS A FAVOR DE CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

"... Al respecto me permito reiterar lo expresado en la primera parte de esta respuesta en el sentido que, en mi calidad de Director General, mis funciones no incluían resolver operativamente sobre los asuntos que se indican en los literales a) y b) anteriores.

Así las cosas, PIDO respetuosamente a esa honorable Corte, me tenga por presentado el escrito de respuesta a la nota de referencia REF.DAUNO-SIP-EE/DEUDATRIBUTARIA-CR03/2019, de fecha 25 de junio de 2019, y se considere mi imposibilidad actual para poder otorgarle a esa Institución explicaciones o comentarios fundados, dada mi situación de encontrarme fuera de la Dirección General de Impuestos Internos y no tener por ello, acceso a la información necesaria para tal efecto".

Mediante nota número 16102-NEX-60-2020, de fecha 07 de febrero de 2020, el Jefe Sección Devoluciones Renta de la Dirección General de Impuestos Internos, manifestó:

"...



II. Es oportuno acatar, que siendo como temas álgidos discutidos en la auditoria: El tema de las Devoluciones, caducidad de las mismas, así como las compensaciones, se tiene a bien definir cada una de esas figuras para analizar, su contenido y alcances, lo que se hace de la siguiente manera.

**LA DEVOLUCION.**

Según el tratadista Fernando Serrano Antón, en su obra. "Las Devoluciones Tributarias", sostiene que según el derecho tributario, la devolución se define "como un desplazamiento patrimonial en sentido inverso, que neutraliza los efectos de un pago anterior." se trata de un desequilibrio de la situación económica del deudor, que ha pagado a favor de la hacienda, prestaciones, en todo en parte, objetivamente legítimas desde el principio o a posteriori, correspondiendo así la devolución, teniendo como característica, de que se trata de una relación jurídica que se constituye entre la Hacienda Pública y los particulares, en la cual son estos y no aquella los acreedores, concibiendo a la devolución como un derecho subjetivo o un derecho de crédito a favor del contribuyente como titular de ese derecho, el cual puede ser exigido al estado, lo que implica una situación jurídica activa, y que como todo derecho patrimonial puede compensarse con cualquier otra deuda que se inviertan las posiciones.

La sala de lo Contencioso Administrativo, en sentencia, proveída a las doce horas cuarenta y cinco minutos del día cuatro de mayo de dos mil once, con referencia 361-2008, al respecto ha sostenido que: Las devoluciones derivadas de la aplicación de los tributos se configuran como un conjunto heterogéneo de figuras que tienen como común denominador la obligación tributaria que se constituye entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos con la particularidad que, inversamente a la típica obligación tributaria, son los sujetos pasivos los que ocupan la posición acreedora.

La génesis de las devoluciones es la percepción de un ingreso que, a título público, se percibió por parte de la Administración Pública de una forma irregular o regular.

De ahí, el sujeto pasivo se configura como titular del derecho subjetivo, de naturaleza patrimonial, para reclamar el respectivo reintegro y, por otra parte, la obligación de la Administración Tributaria de reintegrar para, así, restablecer tanto el detrimento patrimonial del sujeto pasivo como para restablecer la legalidad en los montos de la recaudación tributaria.

Con la tutela del derecho patrimonial se logra, primordialmente, el respeto a esa aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales, de forma equitativa, que tienen como fin satisfacer los gastos públicos: la capacidad contributiva (artículo 131 ordinal sexto de la Constitución).

Con respecto al restablecimiento de la legalidad se debe recordar que la vinculación positiva del principio de legalidad (artículo 86 de la Constitución y 3 inciso cuarto del Código Tributario) También se manifiesta en el Derecho Tributario, pues vincula a la Administración Tributaria a recaudar los respectivos tributos en los montos que la ley



Con la emisión de las resoluciones detalladas en el borrador del informe, tampoco he inobservado el artículo 7 literal e) de la Ley Orgánica de la DGII, que establece al Subdirector General de la DGII la función de "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", pues dicha función la realicé a lo largo de los siete años y medio en los que desempeñé el cargo de Subdirector General, a través de un conjunto de decisiones, medidas, lineamientos, instrucciones y acciones, que afectaron a las diferentes unidades operativas y de apoyo que conforman la DGII, para que actuando como un todo, realizaran con eficacia y eficiencia las facultades legales de la institución, respetando el marco legal.

En cuanto al Art. 8 de la Ley Orgánica de la DGII, incisos primero y segundo, citados en el borrador de informe, las responsabilidades allí mencionadas no se deben entender como responsabilidades atribuidas solidariamente o en conjunto, en atención al orden jerárquico, sino como responsabilidades individuales de los funcionarios de acuerdo con sus actuaciones; es decir, las mencionadas responsabilidades no son trasladables a los superiores del funcionario que emitió el acto, tal como lo establece la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en el proceso de amparo con la referencia 649-2001 del 18 de enero de 2002, cuya copia se adjunta.

De lo anterior se colige que mi situación particular no se adecua a lo establecido en los artículos 59, 60 y 100 de la Ley de la Corte de Cuentas, por lo que no es procedente que se me relacione con la observación 2.

También, en notas con referencia 20108-NEX-0023-2020, de fecha 14 de febrero de 2020; 20108-NEX-0024-2020 de fecha 19 de febrero del 2020; y nota 20108-NEX-0025-2020 de fecha 19 de febrero de 2020, de la Jefa Sección Asistencia, Facilitación y control Primario de la Dirección General de Impuestos Internos, manifestó:

" ...

**En cuanto a la emisión de Resolución de compensación, y determinación de saldo a favor del Impuesto sobre la Renta de Contribuyentes, los cuales no eran procedentes, debiendo trasladarse los valores correspondientes al Fondo General de la Nación; se tiene a bien manifestar que el Estado de Derecho descansa en dos principios esenciales: a) La División de Poderes y b) El Principio de Legalidad, este último principio tiene su importancia desde el punto de vista de que en él cobra vida el estamento constitucional de la "Seguridad Jurídica" como limitativo del Poder Tributario, lo cual constituye una garantía del ciudadano contra la Administración Tributaria, misma que no puede excederse en su actuación con quebranto de los derechos y demás garantías de las personas a menos que la Ley lo permita expresamente en ciertos aspectos.**

En ese sentido, el artículo 86 inciso tercero de la Constitución señala que los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que



le permite. De ahí que las cantidades recaudadas en montos diferentes, al igual que los percibidos en menos cuantía, a los establecidos por la Ley son ingresos ilegales.

En consecuencia, y para el particular, los ingresos públicos percibidos por la Administración Tributaria en un monto superior a lo establecido en la Ley son ilegales y su restablecimiento se logra no tan sólo por el ejercicio de un derecho subjetivo, por medio de un procedimiento iniciado de forma dispositiva (artículo 212 del Código Tributario), sino también —además del derecho subjetivo—, por la tutela de la capacidad contributiva y el principio de legalidad, por medio de un procedimiento oficioso ( artículo 175 inciso segundo del mismo cuerpo legal), De ahí, la petición por parte del sujeto pasivo (con lo que da origen al procedimiento de devolución) no es la única forma para la repetición del pago sino, también la fiscalización donde se le debe de poner a disposición el saldo, liquidado oficiosamente, a favor del sujeto pasivo.

#### La Caducidad del Ejercicio del Derecho Subjetivo

El primer inciso del artículo 212, aplicable al presente proceso, del Código Tributario establece: "Los contribuyentes que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias con derecho a devolución según las normas especiales o hubieren efectuado pagos por impuestos o accesorios, anticipos o retenciones indebidos o en exceso, podrán solicitar su devolución dentro del término de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para presentar le correspondiente declaración original o de la fecha de pago indebido"

### III. DE LA COMPENSACION

Ahora bien, con relación a las compensaciones que es una forma de extinguir las obligaciones tributarias tal como se encuentra regulado en el artículo 68 literal b) del Código Tributario; estas se deberán efectuar de oficio o a petición de parte tal como lo regula el artículo 77 del referido cuerpo legal.

Lo anterior consiste en enfrentar los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente contra los créditos firmes, líquidos y exigibles a favor de la Administración Tributaria. Así mismo, es importante mencionar, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 76 del Código Tributario, los sujetos pasivos determinarán al efectuar el pago a qué deuda debe imputarse ésta, si no lo hicieron la Administración Tributaria determinará a cuál de las obligaciones no prescritas deberá imputarse el pago, para lo cual establece determinadas reglas como la deuda más antigua, primero los intereses, luego a las multas y finalmente a la obligación principal.

Ahora bien, cuando la compensación es solicitada por el contribuyente este tiene únicamente dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que liquide el saldo correspondiente a favor, para determinar qué deuda es la que desea compensar, esto de conformidad al artículo 78 del citado cuerpo legal. No obstante lo anterior, es de tomar en cuenta que la figura



de la Compensación, no sólo aplica a petición de parte en la que se cuenta solamente con 2 años para ejercer la acción, sino que también habilita a la Administración Tributaria, para que deba compensar de oficio y siempre respetando el orden de imputación de pagos que se establecen en los ya mencionados artículos 77 y 76 del Código Tributario y para tal efecto, el citado cuerpo legal no establece plazo de caducidad de acción.

En ese sentido, una vez establecido el saldo a favor del contribuyente, la Compensación como una forma de extinción de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, procede cuando la deuda como el crédito están firmes, líquidos y exigibles.

Por lo que esta Sección, manifiesta que ha realizados los procedimientos legales necesarios y suficientes de forma integral para el establecimiento de las solicitudes de devolución y compensación, en cumplimiento a la Constitución de la Republica y a las Leyes Secundarias, salvaguardando el principio de Legalidad, Seguridad Jurídica, así como el derecho de propiedad de la Administración Tributaria y de sus administrados. En ese orden de ideas, puede advertirse que el Artículo 212 del Código Tributario regula el tiempo dentro del cual puede solicitarse la devolución el cual es de dos años; contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración original; por su parte el Artículo 78 del mismo cuerpo legal establece el tiempo, dentro del cual el contribuyente puede solicitar la compensación y es de dos años contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración de tal suerte que, si un contribuyente hace la solicitud de devolución fuera del plazo no tendría derecho a la devolución, ni mucho menos a la a la compensación respectiva, en razón de que su derecho subjetivo no logró nacer, situación está que no ocurre en ninguno de los casos observados, puesto que las peticiones de devolución fueron presentadas en tiempo.

Por lo cual, se ha procedido a analizar, cada caso señalado en su oficio, y se ha establecido, con los respectivos expedientes, que no ha habido resoluciones emitidas fuera del marco legal, tanto para autorizar las devoluciones solicitadas en el tiempo legal correspondiente, como para compensar los adeudos que ostenten el carácter de líquidos, firmes y exigibles. No debiéndose perder de vista, que quien tiene 2 años para pedir la Compensación y elegir a qué deuda desea que se aplique, es el contribuyente, y que la Administración Tributaria, de oficio deberá compensar en cualquier momento.

De igual manera debe tener presente, que si un contribuyente ha presentado en tiempo su solicitud de devolución y ha llenado los demás requisitos que la ley establece tiene derecho a que se le haga efectiva su devolución, independientemente a las circunstancias de solicitar o no compensación, pues decir lo contrario estaríamos vulnerando principios constitucionales como lo sería, el principio de legalidad, en razón de no aplicar la norma de una manera correcta (artículo 86 de la Constitución de la Republica), y el derecho de propiedad establecido en el artículo 11 de la Constitución de la Republica; pues el fisco se estaría quedando con lo que no le



pertenece, pues así lo ha mencionado la Sala de lo Contencioso Administrativo en sentencia con referencia 361-2008, emitida a las doce horas cuarenta y cinco minutos del día cuatro de mayo de dos mil once; lo anterior, en razón de que no se puede mandar al Fondo General de la Nación, cantidades cuya devolución fue legalmente solicitada.

**Mediante nota sin número de referencia, de fecha 14 de febrero de 2020, del Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos, del periodo examinado, en la cual da respuesta a las observaciones 2 y 3:**

" ...

Deseo expresar que no estoy de acuerdo con que se me relacione con esta observación, en primer lugar, porque no he tenido acceso a la información y documentación relacionada con los casos que se están observando, ya que a partir del 1 de junio de 2018, dejé de laborar en la Dirección General de Impuestos Internos, por lo que no he podido conocer los pormenores de los casos a fin de dar las explicaciones o comentarios pertinentes que el equipo de auditores de la Corte de Cuentas me solicitó a través del oficio con referencia DAUNO-SIP-EE/DEUDATRIBUTARIA-CR05/2019, de fecha 25 de junio de 2019, no obstante que pedí a la Directora General, Lcda. Morena Salinas de Mena, la información sobre los casos señalados, respondiendo la funcionaria en comento "que la información y documentación correspondiente la harán los diversos compañeros, dentro del plazo adicional otorgado por la Corte de Cuentas de la República, respuesta que constará en el expediente correspondiente a dicho examen especial." Adjunto copia de nota con referencia 10004DF-NEX0048/2019, de fecha 3 de julio de 2019, en el que consta dicha respuesta.

En segundo lugar, porque el equipo de auditores comprobó que la Sección de Devolución de Renta y la Sección de Asistencia, Facilitación y Control Primario, ambas de la DGII, emitieron las resoluciones detalladas en el mismo borrador de informe y sus anexos; no, que yo, en calidad de Subdirector General de la DGII, las hubiere emitido, lo que indica que no he inobservado ninguna de las normas citadas en el borrador de informe para justificar la observación. Es decir, no es razonable que se me involucre en esta observación, porque no he sido yo quien ha emitido las mencionadas resoluciones.

Ciertamente, las disposiciones del Código Tributario y de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se mencionan en el borrador de informe, contienen reglas para devolver o compensar pagos indebidos o en exceso realizados por los contribuyentes, y los párrafos del Manual de Organización Consolidado de la DGII, que se han citado, hacen referencia a funciones de las secciones de Devolución de Renta y Asistencia, Facilitación y Control Primario. Sin embargo, al no emitir yo las resoluciones cuestionadas, resulta materialmente imposible que yo haya transgredido esta normativa legal.



las que expresamente les da la Ley. Dicho artículo, establece el Principio de Legalidad de la Administración Pública, constituyéndose como la directriz habilitante para el desarrollo de toda actuación de ésta, la cual lo crea y delimita, pudiendo ejecutar sólo aquellos actos que el ordenamiento jurídico le permite y en la forma en que en el mismo se regule.

Aunado a lo anterior, el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario establece que: "Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios generales: c) Legalidad: En razón del Principio de Legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento." Con la regulación y aplicación del mismo, se tiende a garantizar al contribuyente la legitimidad de las actuaciones de los gobernantes, en el sentido de no afectar el patrimonio individual con la imposición de tributos más allá de la obligación a que lo sujeta la Ley. Por lo que se exige, que en materia tributaria este principio por ser de naturaleza sustancial, el legislador lo prescribió de tal forma, que ninguna disposición administrativa pueda vulnerar los preceptos en grado superior.

De esta forma, esa Honorable Sala en el Catálogo de Jurisprudencia, Derecho Constitucional Salvadoreño, expresó respecto a dicho Principio que: "En el Principio de Legalidad, la Administración Pública encuentra su accionar circunscrito a los parámetros que establece la Ley; asimismo, el hecho de que la Administración tenga estrictamente delimitados, su forma y campo de acción, idealmente implicaría que ésta se ajustare siempre a dichas limitantes, y por tanto sus actuaciones deberían ser siempre legales".

En virtud de lo anterior se afirma, que las facultades con que se encuentran revestidos los entes y órganos de esta Administración Tributaria para la consecución de sus fines, están expresamente consignadas en la normativa jurídica reguladora de la actividad pública que están llamados a desarrollar. En consecuencia, los titulares tienen la obligación de supeditar las facultades encomendadas conforme a los lineamientos establecidos en la Ley, a contrario sensu, conllevaría transgresiones a la Ley y por supuesto violación a este principio.

De esta forma, en un Estado de Derecho esta Administración Tributaria actúa conforme a las exigencias que el ordenamiento jurídico aplicable le ordena y que en otros términos significa "sometimiento estricto a la ley". El Principio de Legalidad consagrado en nuestra norma suprema se erige para la Administración Pública, no como un mero límite de la actuación administrativa, sino como el legitimador de todo su accionar.

En razón de lo expuesto, las interpretaciones que se han efectuado en el caso de la contribuyente, han sido conforme a la Constitución y a las leyes tributarias, porque tal como se ha manifestado anteriormente, ésta se encuentra sometida al Principio de



Legalidad no pudiendo actuar arbitraria ni antojadizamente, sino conforme a derecho corresponde.

De lo anterior se colige que la Administración Tributaria puede establecer que la procedencia de un excedente o saldo a favor de la contribuyente este originado de algún ingreso tributario que se considere haya ingresado de una forma indebida o excesiva, debiendo determinar si el ingreso tributario se hizo con respeto al Principio de Legalidad, en la forma y en la cuantía en que la ley lo manda y no porque le causa una merma patrimonial al administrado, ya que los saldos a favor del contribuyente no responden sólo a tutelar el derecho patrimonial del particular sino a establecer la legalidad de los ingresos tributarios.

Así también cabe señalar que, si bien es cierto el artículo 79 del Código Tributario, establece que el contribuyente tiene la oportunidad de solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, la misma disposición señala en su inciso segundo que la misma se efectuará conforme a las disposiciones del Código Tributario y la Legislación Tributaria vigente.

De lo antes dicho, la Dirección General tiene dentro de sus facultades la de verificación de las solicitudes, tal y como lo dispone el artículo 212 del Código Tributario, pudiendo efectuar las comprobaciones necesarias a efecto de determinar la existencia y la cuantía del saldo cuya compensación ha solicitado.

En tal sentido, es preciso traer a cuenta las constataciones realizadas en el proceso de verificación, llevadas a cabo para comprobar si procedía la compensación solicitada por la contribuyente con NIT 06141906971075 el día doce de octubre de dos mil quince.

Es así que consta en el expediente a nombre de la contribuyente con NIT 06141906971075, que se emitió Informe de Verificación de fecha veintiséis de enero de dos mil dieciséis, luego procedió a emitir resolución a las ocho horas del día veintisiete de enero de dos mil dieciséis, en la que consta las disposiciones legales aplicadas, documentación que la misma proporcionó, información solicitada a la contribuyente, y respuesta a dicha información solicitada; asimismo se realizaron los procedimientos y sirvió de base para realizar la verificación la siguiente documentación:

Las declaraciones del Impuesto sobre la Renta, de los ejercicios impositivos de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014; las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido de los períodos tributarios comprendidos de enero de mil novecientos noventa y nueve a diciembre de dos mil doce; Estado de Cuenta de los Impuestos Internos; Además, con la finalidad de verificar la procedencia del monto solicitado en concepto de excedente del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil doce, se emitió requerimiento de información con referencia 20108-NEX0067-2015, de fecha



diez de diciembre de dos mil quince, notificado por medio de Bárbara Melissa Serrano Vallecíos, en calidad de persona comisionada por la peticionaria, el día quince de diciembre del mismo año, por medio del cual se le solicitó la siguiente documentación: Libros de contabilidad formal legalizados y auxiliares donde consten las operaciones de ingresos, costos y gastos de los períodos tributarios de febrero, junio y noviembre de dos mil doce; Libros de compras y de ventas en los que consten las operaciones afectas al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondientes a los períodos tributarios de febrero, junio y noviembre de dos mil doce; declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de dos mil doce; Documentos que respalden los ingresos por actividades comerciales, las compras y gastos efectuados durante los períodos tributarios de febrero, junio y noviembre de dos mil doce; Planillas presentadas al Instituto Salvadoreño del Seguro Social (ISSS) y Administradoras del Fondo de Pensiones(AFP'S) correspondiente a los periodos de febrero, junio y noviembre de dos mil doce; además, proporcionar copia de los documentos siguientes: Estados Financieros (Balance General y Estado de Resultados) debidamente auditados, firmados y sellados con sus anexos, correspondientes al ejercicio impositivo de dos mil doce y cuadro de Depreciación del ejercicio impositivo de dos mil doce.

En respuesta a lo anterior, la contribuyente presentó el día veintiuno de diciembre de dos mil quince, la documentación solicitada, y en el mismo acto, la sociedad presentó escrito por medio del cual solicitó la compensación con el ejercicio 2012, no obstante, la verificación había iniciado con la petición original citada. con la información presentada se realizaron las siguientes verificaciones: De la declaración presentada; la sociedad contribuyente presentó la declaración de Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil doce, habiendo sido presentada dentro del plazo legal establecido en el artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta; en cuanto a los Ingresos gravados declarados para el ejercicio impositivo de dos mil doce, provinieron de la venta de combustible, lubricantes, arrendamiento e intereses; dichos ingresos constituyen hecho generador del Impuesto sobre la Renta, conforme lo establece el artículo 1 de la Ley que rige dicho impuesto; asimismo, constituyen renta obtenida de acuerdo a lo prescrito en los artículos 2 literal b) y 12 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 9 literal c) de su Reglamento; la verificación de los ingresos se realizó mediante muestra selectiva a través de los procedimientos siguientes: comparación de los ingresos declarados en la liquidación anual del Impuesto sobre la Renta del ejercicio impositivo de dos mil doce, con los que constan en los registros y declaraciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, de los períodos tributarios de febrero, junio y noviembre de dos mil doce; y la verificación mediante la muestra selectiva de la documentación de soporte emitida por la venta de combustibles, lubricantes y arrendamiento; de dicha verificación se concluyó que los ingresos obtenidos por la contribuyente para el ejercicio impositivo dos mil doce, fueron declarados conforme a la documentación proporcionada para su verificación.



Asimismo, en cuanto a los costos y gastos para el ejercicio de dos mil doce, la verificación de estos se realizó mediante los procedimientos siguientes: Verificación de costos y gastos declarados en los períodos tributarios de febrero, junio y noviembre de dos mil doce, constatando que éstos fueran necesarios para la producción de la renta o para la conservación de su fuente; asimismo, se verificaron mediante una muestra selectiva, los conceptos en los documentos legales de soporte recibidos y su respectivo registro en el Libro de Compras; comparación de gastos según declaración de Impuesto sobre la Renta y los Estados Financieros correspondientes al ejercicio impositivo de dos mil doce; de la verificación efectuada se concluyó que los gastos efectuados por la contribuyente para el ejercicio impositivo de dos mil doce, fueron declarados conforme a la documentación proporcionada para su verificación.

En cuanto al Pago a Cuenta Declarado, se verificó las declaraciones de pago a cuenta e impuesto retenido renta, presentadas según el Sistema Integral de Información Tributaria de la Dirección General de Impuestos Internos y pagadas según el Sistema del Tesoro Público de la Dirección General de Tesorería, correspondiente a los períodos tributarios comprendidos de enero de dos mil nueve a diciembre de dos mil quince; además, en cuanto a la determinación del saldo a favor, se efectuó seguimiento al excedente de Impuesto sobre la Renta de los ejercicios impositivos de mil novecientos noventa y nueve a dos mil catorce, determinándose que la peticionaria tiene un excedente acumulado al dos mil doce por un monto de TRES MILLONES CIENTO CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO DÓLARES CUARENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$3,141,695.45).

En este punto es importante hacer notar que hubo error aritmético en la presentación de los datos de la resolución y el arrastre del remanente, con una diferencia de \$6000.00, no obstante, se verificó que la sociedad no ha hecho uso de dicho valor, en virtud que, del saldo a favor de la declaración del periodo de mayo 2016, se descontó el valor que le fue compensado, no existiendo modificación de las demás declaraciones presentadas.

Por lo que, se emitió resolución por parte de esta Oficina a las ocho horas del día veintisiete de enero de dos mil dieciséis, la que se ha fundamentado correctamente en el artículo 77 del Código Tributario, pues esta disposición le impone a la Administración Tributaria, la obligación de compensar de oficio o a petición de parte los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, comenzando con los más antiguos, de ahí que, en el presente caso se constató que se cumplía con las condiciones expedidas al respecto por el legislador.

Es importante manifestar, que parte de la información proporcionada por la sociedad fue extraviada en el accidente ocurrido a la oficina en julio de 2017, (libros auxiliares, copias de facturas de compras y ventas) contenidas en la libreta de trabajo, por lo cual se ha imposibilitado proporcionar la documentación que respaldan los procedimientos realizados, no obstante, se proporcionó a los auditores nombrados por la Corte de



Cuentas, la información y documentación que proporcionó la sociedad por las operaciones realizadas según requerimiento de información anteriormente citado, en el ejercicio 2012.

Cabe mencionar que se está en el proceso de reconstruir los procedimientos realizadas, de lo cual parte de ello se adjunta como prueba.

**Manifiesta el Ente Contralor en su informe que la Administración Tributaria resolvió sin ejercer la facultad de fiscalización para comprobar el monto reclamado por la contribuyente,** se manifiesta que, no se puede efectuar una interpretación simplista y aislada de lo establecido en los artículos 212, 213, 214, 215 y 216 en relación con los artículos 77, 78, 79 y 80 todos del Código Tributario, los cuales se complementan entre sí, de tal suerte que el artículo 78 del Código en comento, establece la acción que tiene el contribuyente para solicitar la compensación y que tiene un plazo de caducidad de dos años, contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración en que se liquide el correspondiente saldo a favor.

En tal sentido Honorable Corte de Cuentas, el actuar de esta Administración Tributaria referente a la constatación de la procedencia de la compensación de impuestos, se encuentra precisamente plasmado en una disposición legal que contiene dentro de sí la concesión de facultad discrecional para la Administración, cual es el artículo 214 del Código Tributario, el cual reza: "La Administración Tributaria podrá efectuar las comprobaciones que considere necesarias a efecto de 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, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que le competen a la misma. Dicha verificación deberá efectuarse dentro del plazo establecido para ordenar la respectiva devolución".

Queda claro entonces, de la lectura de la norma antes transcrita que esta Dirección General está facultada por ley para determinar con certeza todos los elementos que revisten su decisión, sin que por ello signifique que se está en presencia de una fiscalización, que se trata de un procedimiento diferente. Tómese en cuenta también que "la discrecionalidad no constituye un círculo de inmunidad, sino el ejercicio de una potestad previa atribuida por el ordenamiento jurídico, es decir solo hay potestad discrecional cuando la norma la constituye de esta manera, no es una potestad extralegal".

De esa manera, el legislador ha previsto que en materia de devoluciones y compensaciones de Impuestos, esta Administración Tributaria debe cerciorarse de facto que signifiquen medular importancia respecto del acto a emitir, habilitándola por medio de facultades discrecionales para que se lleve a cabo; considerándose, que el conjunto de actuaciones efectuadas por esta Administración Tributaria previo a emitirla, subyacen al amparo de lo estipulado en el artículo 214 del Código Tributario, que autoriza a esta Administración Tributaria a verificar los supuestos manifestados:



por la peticionante, notándose que en transcurso del proceso de verificación esta ha intervenido y ha tenido conocimiento de la información que esta Dirección General ha utilizado.

De ahí que Honorable Corte de Cuentas, esta Dirección General, en virtud de las facultades a ella conferidas por los artículos 77,78,79, 212, 213, y 214 del Código Tributario, emitió resolución de las ocho horas del día veintisiete de enero de dos mil dieciséis, en donde determinó la cantidad de TRES MILLONES CIENTO CUARENTA Y UN MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CINCO DÓLARES CUARENTA Y CINCO CENTAVOS DE DÓLAR (\$3,141,695.45), en concepto de excedente del Impuesto sobre la Renta, correspondiente al ejercicio impositivo de dos mil doce, y compensar con el valor del excedente ya relacionado a favor de la contribuyente en referencia con deuda a su cargo por la cantidad de TRESCIENTOS VEINTISIETE MIL DOSCIENTOS VEINTIDÓS DÓLARES CUARENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR (\$327,222.41) en concepto de Impuesto sobre la Renta respecto del ejercicio impositivo de dos mil seis, más multa e intereses moratorios. En consecuencia, las actuaciones de esta Oficina, se encuentran apegadas a derecho.

Por lo que, en virtud de las explicaciones proporcionadas se solicita se tengan por evacuadas las observaciones realizadas, y se deje sin efecto las presuntas deficiencias señaladas, pues la resolución dictada lo ha sido conforme a derecho, debidamente motivada y se ha garantizado el interés fiscal; habiendo actuado la suscrita en apego al Principio de Legalidad, no existiendo en ningún momento negligencia, malicia, ni impericia en las actuaciones respecto del caso en cuestión.

**Se estableció excedente de Impuesto sobre la Renta, las cuales no proceden debido a que se excedieron más de dos años en solicitar la compensación,** esta Oficina consideró lo establecido en los artículos 212 y 213 del Código Tributario, en los que se regula la procedencia y el plazo para solicitar la devolución de impuestos, siendo de especial énfasis lo señalado en el artículo 213 que reza: "Transcurrido el término de que trata el artículo anterior sin que hubiere efectuado la solicitud de devolución, ni ejercida la aplicación de saldos a favor de que trata el artículo 79 de dicho Código, cuando ella resulte procedente, caducará la acción para solicitar la misma y los valores correspondientes ingresarán en forma definitiva al Fondo General de la Nación; estableciéndose de dicha disposición legal antes mencionada que los saldos a favor pueden: a) Ser aplicados en la declaración del ejercicio o período inmediatamente siguiente a su surgimiento y referida al mismo impuesto; y b) Vencida la oportunidad de efectuar la aplicación del saldo, subsiste el derecho de solicitar la devolución o compensación.

De lo antes dicho, es importante destacar que el legislador señaló como elemento de procedencia de los saldos favorables, el que éstos sean aplicados en la declaración del ejercicio siguiente al de su surgimiento, así, el saldo que la contribuyente trae a su favor, fue acreditado en sus diversas declaraciones tributarias, lo que implica que la sociedad ha venido ejerciendo su derecho a reclamar saldos a su favor, de tal forma



que la sociedad aplicando y haciendo uso de su saldo a favor en las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta y pago a cuenta respectivas, por lo que en ningún momento la sociedad perdió el derecho respecto del saldo a su favor y no es procedente que esta Oficina invalide o ignore que la contribuyente accionó lo dispuesto en la ley de aplicar el saldo y así mantenerlo vigente, sin haber operado caducidad alguna que implique pérdida del mismo, decir lo contrario implicaría actuar fuera del marco legal que la normativa tributaria regula para tal efecto.

Se tiene a bien aclarar a ese ente Contralor que los saldos a favor constituyen ingresos públicos irregulares (v.gr.: ingresos indebidos o en exceso) como los ingresados de una forma regular (v.gr.: las devoluciones en el impuesto sobre la renta como producto que los pagos a cuenta o retenciones son mayores al impuesto computado), lo que se constituye en un crédito a favor del sujeto pasivo y en consecuencia nace por el mismo traslado patrimonial a título de ingreso público con una pretensión de devolución, aplicación del saldo a favor, o como en el presente caso puede llegar hasta la compensación.

Siendo para el caso que nos atañe, que es a partir de ese saldo a favor de la contribuyente en comento, que nace la potestad de esta Dirección General para poder restablecer el derecho subjetivo de naturaleza patrimonial que le corresponde a la sociedad en virtud de lo prescrito en el artículo 131 ordinal sexto de la Constitución de la República, y para restablecer la legalidad de los montos reflejados en las declaraciones tributarias, elementos estos que se han llevado a cabo para la determinación del monto al que realmente tiene derecho la sociedad.

La sociedad ha presentado la correspondiente declaración jurada de Impuesto sobre la Renta en los ejercicios de 1999 a 2012, y ha determinado impuesto el cual ha enfrentado con los montos pagados en concepto de anticipo o pago a cuenta, liquidando saldos a favor siendo estos trasladados al ejercicio siguiente, cumpliendo con lo establecido en el artículo 79 del Código Tributario.

Es de aclararse que dichos ingresos públicos percibidos por la Administración Tributaria que le generan al sujeto pasivo un saldo a favor deben ser restablecidos conforme a los procedimientos y normativas que ya el legislador ha emitido para tal efecto, y en este contexto puede incluso llegar a la institución de la compensación, lo que ya se mencionó, puede dar inicio de oficio o a petición de parte, ello en virtud de la tutela de la capacidad contributiva, el principio de legalidad y de propiedad.

Siendo de lo antes dicho, que esta Oficina considera que sería atentatorio despojar a la contribuyente de su patrimonio, esto desvirtúa lo prescrito en el artículo 131 de la Constitución de la República, ya que dicha actuación configuraría una vulneración al derecho de propiedad de los administrados, más cuando la Administración Tributaria posee de oficio la facultad para no cometer tal vulneración y al mismo tiempo cumplir conforme al principio de legalidad con la función recaudatoria de un tributo, que es firme, líquido y exigible.



Así también se trae a cuenta lo manifestado en los argumentos ya presentados a la autoridad contralora, sobre lo prescrito en el artículo 77 del Código Tributario, que permite a esta Oficina, efectuar compensaciones oficiosas de los créditos tributarios firmes, líquidos y exigibles a favor del contribuyente, contra los créditos firmes, líquidos y exigibles de la administración tributaria, comenzando con los más antiguos, esta Oficina, después de las verificaciones correspondientes, procedió a compensar de oficio (para lo cual no hay plazo de caducidad) con el valor de excedente de impuesto sobre la renta del ejercicio 2012, cumpliendo así con la compensación de los saldos más antiguos, lo anterior también en consideración a que la aludida contribuyente tiene derecho a un saldo a su favor que ha venido aplicando, y a su vez, compensó en atención a la solicitud de la sociedad en lo relativo al 2014.

Con respecto a las observaciones relacionadas con: las declaraciones presentadas fuera del plazo legal, las que no fueron presentadas de los meses de julio agosto y septiembre de 1999, se ha verificado su pago en la Dirección General de Tesorería, las cuales fueron presentadas de forma electrónica, y es el caso que este sistema en muchas oportunidades ocasionó que no se enviara por medio de la Institución Bancaria la información al sistema, y es importante aclarar que no puede haber pago e ingreso al Fondo General de la Nación, sin la respectiva declaración; y en cuanto a los valores declarados en dólares y las constancias de pagos en colones, se manifiesta que con el cambio de moneda, el Sistema Integrado de Información Tributaria, modificó toda la información a dólares.

Los valores trasladados en montos superiores en pago a cuenta, se verificó el arrastre de dichos saldos, encontrando únicamente diferencias en el ejercicio 2010 en los traslados de los meses de agosto y octubre, en este ultimo la sociedad trasladó un valor menor al que le correspondía, no afectando el interés fiscal.

Por otra parte, es importante manifestar que la sociedad ha realizado al final de cada ejercicio la liquidación correspondiente, y ha establecido, como ya se acotó, saldos a favor en las declaraciones de renta de los ejercicios 1999 a 2012, llevando cada saldo al ejercicio siguiente, cumpliendo lo establecido en el artículo 79 del Código Tributario.

Finalmente, se manifiesta que en ningún momento la suscrita ha actuado con negligencia o impericia en las resoluciones cuestionadas, sino por el contrario se ha actuado en pleno apego al marco legal y garantía del interés fiscal, respetando los derechos de los administrados conforme el debido proceso que corresponde.

## COMENTARIOS DE LOS AUDITORES

Se revisó y analizo los comentarios y documentación presentada por los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos, con lo que concluimos que:

**El Jefe de Sección Devolución Renta y Jefe de División Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos, relacionados con**



**Literal a) numeral 1 y del numeral 3 al 15, del anexo No.1 y literal b) numeral 1 y 3 del anexo No. 2.**

Es importante mencionar que todos los casos observados corresponden a resoluciones emitidas por la Administración Tributaria a petición de los contribuyentes, en la cual solicitan la aplicación de compensación del Impuesto sobre la Renta a favor contra la deuda tributaria y no de oficio como afirma la administración; además, algunos de los casos observados también se les ha efectuado una devolución del Impuesto sobre la Renta resultante de aplicar la compensación de la deuda tributaria;

Asimismo, la Administración manifiesta que: "si un contribuyente ha presentado en tiempo su solicitud de devolución y ha llenado los demás requisitos que la ley establece tiene derecho a que se le haga efectiva su devolución, independientemente las circunstancias de solicitar o no compensación", sin embargo la Administración ha obviado lo que estipula el Art. 78 del Código Tributario, el cual regula el termino para solicitar la Compensación; además la Administración presenta como evidencia declaraciones del Impuesto sobre la Renta (F11). ya que en la parte superior de dicho formulario se encuentra un párrafo que dice: "También constituye Solicitud para las Personas Naturales Asalariadas, con Rentas Diversas y Titulares de Empresas que no enteran Pago a Cuenta, con devolución hasta \$5,000.00", por lo tanto los auditores procedieron a efectuar la consulta de los contribuyentes observados en el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) para verificar el cumplimiento a esta disposición, sin embargo se encontró que 6 contribuyentes han presentado declaración mensual de pago a cuenta e impuesto retenido Renta (F14). Por lo que dichos contribuyentes no cumplen con la disposición de la leyenda del F11.

Con respecto a la sentencia con referencia 361-2008, emitida por la Sala de lo Contencioso Administrativo (CSJ), en la cual menciona que la Sociedad efectuó una petición de reintegro o devolución de Crédito Fiscal del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, originados por las actividades de exportación; donde la Sala de lo Contencioso Administrativo la CSJ menciona: "Es importante retomar lo expuesto de la característica de neutralidad, una característica fundamental del IVA...", además: **"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, a lo anterior, las declaraciones juradas presentan una variante que hace reconsiderar a la caducidad: la acreditación ininterrumpida.". Por lo tanto, la Sala Falla:

- A. "Declárese ilegal la resolución de las catorce horas treinta y tres minutos del veintinueve de septiembre de dos mil ocho, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos..." y B. "Ordénese, como medida para restablecer el derecho violado, a la Dirección General de Impuestos Internos que se pronuncie sobre la procedencia de la devolución de todos los periodos tributarios incluidos en la petición..."



Por lo que es fundamental mencionar, que dicha sentencia fue emitida sobre una Resolución de un impuesto con características diferentes al impuesto observado, y que además dicha resolución es sobre una acreditación ininterrumpida de un impuesto; no obstante, la presente observación es con respecto a resoluciones emitidas por peticiones de compensación del Impuesto sobre la Renta realizadas por el contribuyente y que estos saldos corresponden a declaraciones juradas independientes.

Además, según el Art. 86 inciso tercero de la Constitución de la Republica de El Salvador, establece: "Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley."; por lo que la Administración Emitió Resolución por petición presentada por el Contribuyente para compensar el saldo a favor del Impuesto sobre la Renta con la deuda tributaria, la cual ha sido emitida fuera del plazo que la Ley establece para realizarla.

También mediante nota con REF-DAUNO-59.5/2020, de fecha 31 de enero 2020, se comunicó Borrador de Informe al Jefe de División Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos, sin embargo, no dio respuesta a dicha comunicación, únicamente dio respuesta a la comunicación preliminar.

**Por lo antes expuesto la observación no se da por desvanecida para el Jefe de Sección Devolución Renta y Jefe de División Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos.**

**Director de Fiscalización, Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes y Jefa de la Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de Impuestos Internos, relacionados con literal a) numeral 2, del anexo No. 1, literal b) numeral 2 del anexo No. 2 y literal c).**

Según lo establece el Art. 77 del Código Tributario "La Administración Tributaria deberá compensar de oficio o a petición...", es importante mencionar que el caso observado corresponde a Resolución emitida por petición efectuada por el contribuyente, en la cual solicita la aplicación de compensación del Impuesto sobre la Renta a favor contra la deuda tributaria determinada en fiscalización del año 2006; en el expediente encontramos 2 peticiones del Contribuyente, la primera de fecha 12 de octubre del 2015, donde solicita que se le compense el Excedente del Impuesto sobre la Renta del año 2014 y la segunda del día 21 de diciembre de 2015, en la cual solicita compensación del Excedente del Impuesto sobre la Renta de los años 2012, y en caso que no llegara a cubrir los montos de 2013 y 2014; por lo que la Administración emitió Resolución de Compensación de la deuda de Impuesto sobre la Renta 2006 por \$181,103.60, Multa por \$45,275.90 e Intereses generados por \$100,842.91, haciendo un total de compensación de \$327,222.41, y además se le determino un Excedente de Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2012 por un monto de \$2,817,473.04 a favor del contribuyente; al hacer el cálculo aritmético del saldo a favor del 2012 determinado en la resolución es por un monto de \$3,141,695.45, menos el monto total a compensar



de la deuda de \$327,222.41 nos da un resultado de \$2,814,473.04, dando una diferencia de \$3,000.00 en el monto determinado como Excedente de Impuesto sobre la Renta ejercicio 2012 a favor del contribuyente; por lo que la Administración, además. emitió una resolución con diferencia en montos; asimismo, cada expediente de petición contiene un documento en el cual el Contribuyente solicita la compensación, por lo que la resolución observada no ha sido efectuada de oficio por la Administración Tributaria, sino, a Petición del Contribuyente.

Con respecto a la aplicación de saldos a favor que establece el Artículo 79 del Código Tributario el cual establece: "El sujeto pasivo que liquide en su declaración un saldo a favor tendrá derecho a aplicarlo en la declaración del ejercicio o periodo inmediatamente siguiente a su surgimiento y referida al mismo impuesto...", la Administración manifiesta en sus comentarios que: "es importante destacar que el legislador señalo como elemento de procedencia de los saldos favorables, el que estos sean aplicados en la declaración del ejercicio siguiente al de su surgimiento, así, el saldo que la contribuyente trae a su favor, fue acreditado en sus diversas declaraciones tributarias, lo que implica que la Sociedad ha venido ejerciendo su derecho a reclamar saldos a su favor, de tal forma que la sociedad aplicando y haciendo uso de su saldo a favor en las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta y pago a cuenta respectivos, por lo que en ningún momento la Sociedad perdió el derecho respecto del saldo a su favor". Por lo que es importante mencionar que la resolución de compensación número 20108-DEV-72-2016, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en fecha veintisiete de enero del 2016, en la cual mencionan que el saldo a favor de la Sociedad lo viene arrastrando desde el año 1999 al 2014, , y la resolución la efectuó sobre los datos de la Declaración de Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2012 original, ya que en ella se refleja que los ingresos gravados declarados ascienden a la cantidad de Quinientos cincuenta y ocho millones doscientos ochenta y nueve mil quinientos setenta y uno 70/100 dólares (\$558,289,571.70) y que los costos y gastos declarados ascienden a la cantidad de Quinientos cincuenta y siete millones ciento noventa y un mil trescientos sesenta y cinco 66/100 dólares (\$557,191,365.66), por lo que en esta Resolución no se consideró que el contribuyente presento 2 modificatorias de la declaración, siendo la declaración que se encuentra Activa en el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) la numero 111090224296, donde el monto que presenta en saldo a favor es por \$3,246,228.25, y que fue modificada en fecha 20 de noviembre de 2013, y los saldos que muestra los ingresos gravados declarados asciendes al monto de Quinientos cincuenta y ocho millones doscientos ochenta y nueve mil quinientos setenta y uno 64/100 dólares (\$558,289,571.64) y el monto reclamado de costos y gastos de operación asciende al monto de Quinientos cincuenta y tres millones ochocientos treinta y seis mil trescientos noventa dos 81/100 dólares (\$553,836,392.81), no obstante, no se da explicación por parte de la Administración del motivo por el cual se tomaron los datos de una declaración inactiva en el Sistema (SIIT), ya que la declaración modificatoria activa fue realizada en noviembre de 2013 y la Resolución fue en enero 2016; también se revisó el informe emitido por los auditores del Ministerio de Hacienda, de fecha 25 de enero de 2016, en la que se observa que la conclusión



no es congruente con el caso observado, ya que se concluye con monto y contribuyente diferente al observado; igualmente en la Resolución mencionan que se efectuó “verificación mediante muestra selectiva de la documentación de soporte emitida por la venta de combustibles, lubricantes y arrendamiento”, “verificación de los costos y gastos declarados en los periodos tributarios de febrero, junio y noviembre de dos mil doce, constatando que estos fueran necesarios para la producción de la renta o para la conservación de su fuente” y “se verificaron, mediante una muestra selectiva, los conceptos en los documentos legales de soporte recibidos y su respectivo registro en el libro de compras”, no obstante en el expediente proporcionado por la Administración por medio del cual se emitió esta Resolución no se encontró evidencia de que se realizaron estos procedimientos, únicamente presentaron cedulas sumarias de ingresos, costos y gastos declarados y detalle de ingresos y costos según estados financieros, estos montos de conformidad a la declaración activa en el Sistema (SITEP), por lo que también no se explica los datos tomados en la Resolución efectuada por la DGII. Además no presentan el respaldo de la información presentada por el Contribuyente ni libreta de trabajo del auditor, que demuestre que se realizó la verificación pertinente.

Respecto a la falta de respaldo la Administración manifiesta que: “fue extraviada en el accidente ocurrido a la oficina en julio de 2017, (libros auxiliares, copias de facturas de compras y ventas) contenidas en la libreta de trabajo, por lo cual se ha imposibilitado proporcionar la documentación que respaldan los procedimientos realizados”, por lo que la Administración no explica cuál fue el accidente ocurrido, sin embargo, si se refiere al incendio ocurrido en la torre 3, el 07 de julio del 2017, es de aclarar que la Subdirección de Grandes Contribuyentes, Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario, se encontraba ubicado físicamente en la torre 2 planta baja; igualmente en la Resolución mencionan que: “es importante advertir, en correspondencia con lo que la doctrina sostiene en el sentido que si el fisco compensa los saldos acreedores de un contribuyente con sus deudas tributarias, ello importa reconocer la existencia de esos saldos acreedores favorables al contribuyente...”, y “acceder a tal petición implicaría afectar negativamente el resultado que podría generarse en una eventual fiscalización...”, por tanto se le debe recordar a la Administración Tributaria que, por tutela de la capacidad contributiva y el principio de legalidad y respecto al carácter subsidiario de la determinación oficiosa del Impuesto conforme al Art. 175 del Código Tributario inciso segundo el cual establece: “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 estos se originan...”, en consecuencia la Administración Tributaria está en la obligación de fiscalizar a la sociedad para dotar de certidumbre jurídica a la obligación tributaria (la fiscalización no tiene como objeto la determinación de impuestos sino darle certidumbre al debeaturo y su quantum que, jurídicamente, puede resultar en la típica



obligación tributaria, su inexistencia o en un saldo a favor del sujeto pasivo), la facultad de fiscalización que tiene la Administración Tributaria 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 se originan, ni de aquellos posteriores a los que afecta; además cabe mencionar que a la Sociedad se le efectuó fiscalización en el periodo 2006 del Impuesto sobre la Renta, donde se determinó que tenía deuda en concepto de impuesto y multas, según tasación de referencia 12302-TRA-0033-2010, de fecha 28 de junio 2010, incidente R1005012TM del TAJIA, confirma el impuesto tasado, con Impuesto sobre la Renta por monto de \$181,103.60 y multa de \$45,275.90, no estando de acuerdo el contribuyente interpuso recurso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, la cual resolvió a favor de la Administración Tributaria, adicionalmente se le realizaron fiscalizaciones en los años 2004, 2005 y 2007, determinando un Impuesto sobre la Renta a pagar para el año 2004 por monto de \$316,313.00, multa por monto de \$79,078.25, para el año 2005 Impuesto sobre la Renta a pagar por monto de \$135,456.53, multa de \$33,864.13 y para el año 2007 Impuesto sobre la Renta a pagar por monto de \$666,630.66 y multa de \$166,657.66; no obstante la Administración Tributaria no ejerció la facultad de fiscalización que establece la Ley para emitir la Resolución de Compensación de deuda con referencia 20108-DEV-72-2016, es importante decir que la facultad de fiscalización debió de realizarla a todos los periodos tributarios en los que haya trasladado los supuestos saldos a favor.

Asimismo, es pertinente mencionar que para que subsista el derecho del contribuyente para efectuar la petición de compensación de saldos a favor, esta acreditación debe efectuarse de forma ininterrumpida, por lo que debe trasladar esos saldos en las posteriores e inmediatas declaraciones juradas, y estas declaraciones deben haberse presentado dentro del plazo que establece la Ley, según el Art. 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el Art. 152 del Código Tributario el cual establece: "La declaración jurada de pago a cuenta deberá presentarse juntamente con el anticipo dentro de los diez días hábiles siguientes al mes calendario que se liquida. La obligación de presentar la declaración subsiste aun cuando ella no dé lugar al entero o anticipo a cuenta respectivo", por lo que al revisar la presentación de las declaraciones de Impuesto sobre la Renta desde el año 1999 al 2012, se encontró que la declaración del Impuesto sobre la Renta del 2003 fue presentada fuera del plazo que la ley establece, también se verificaron las declaraciones de pago a cuenta desde enero de 1999 hasta diciembre de 2012, encontrando que la declaración original de octubre de 2007 no se encuentra presentada en el SIIT, únicamente se encontró modificatoria en fecha 27 de marzo de 2008 de la declaración número 114030108220, y esta no existe en el sistema (SIIT), también las declaraciones de diciembre de 2000 y de los meses de julio, agosto y noviembre de 2006 fueron presentadas fuera del plazo que establece la Ley; asimismo, al verificar los saldos de las declaraciones de pago a cuenta en las casillas de excedente de pago a cuenta periodo anterior y excedente declaración Renta Ejercicio anterior se obtuvo que en los años 2007, 2009 y 2010 el Contribuyente se descontó montos superiores a los que



traía del mes anterior afectando el interés fiscal; de igual forma se encontró que las declaraciones de los meses de enero, febrero, marzo y abril del 2012 fueron modificadas en fecha 13 de julio de 2012, en las cuales el Contribuyente ya no aplico el excedente que traía del ejercicio anterior; por lo que todas estas inconsistencias encontradas en las declaraciones de Impuesto sobre la Renta y Pago a Cuenta conlleva a que el Contribuyente no cumple con lo establecido en el Art. 79 del Código Tributario el cual establece: "El sujeto pasivo que liquide en su declaración un saldo a favor tendrá derecho a aplicar en la declaración del ejercicio o periodo inmediatamente siguiente a su surgimiento y referida al mismo tipo de impuesto.

Vencida la oportunidad de efectuar la aplicación del saldo a favor, subsistirá el derecho de solicitar la devolución o compensación del mismo, cuando esta proceda conforme a las disposiciones del presente Código y las leyes especiales vigentes...".

Por lo que la Administración Tributaria debió pronunciarse sobre la procedencia de la aplicación de Saldos a favor de todos los periodos tributarios incluidos en la petición, así mismo debido al monto de la deuda cuya extinción se pretende y para dotar de certeza a la compensación invocada, es aconsejable que el presente caso se practique la liquidación oficiosa del tributo (fiscalización) a fin de determinar si procede la devolución del saldo a favor autoliquidado por el Contribuyente.

**Por lo antes expuesto la observación no se da por desvanecida para el Director de Fiscalización, Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes y Jefa de la Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Subdirección de Grandes Contribuyentes de Impuestos Internos, todos de la Dirección General de Impuestos Internos.**

**El Director General y Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos, ambos relacionados con los literales a, b y c**

Asimismo, el Subdirector General, manifiesta que no ha tenido acceso a la información y documentación relacionada y que dejo de laborar en la DGII, por lo que no conoce los pormenores de los casos a fin de dar las explicaciones o comentarios pertinentes, sin embargo, según el Art.8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, él es responsable por los prejuicios que ocasionaren al fisco o a los contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencias en sus dictámenes y resoluciones, además según el Art.7 de Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) literal e, establece que debe darle seguimiento y control de la emisión de actos y resoluciones administrativas, también el literal i, establece que vigilara y auditara todas las dependencias de la DGII.

**Por lo antes expuesto la observación no se da por desvanecida para el Director General y Subdirector General de Impuestos Internos.**



Mediante nota con REF-DAUNO-59.2/2020, de fecha 31 de enero 2020, se comunicó Borrador de Informe, al Director General de Impuestos Internos, sin embargo, no presento comentarios ni evidencias al respecto.

Mediante nota con REF-DAUNO-59.8/2020, de fecha 31 de enero 2020, se comunicó Borrador de Informe al Director de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, sin embargo, no dio respuesta a dicha comunicación.

Mediante nota con REF-DAUNO-59.9/2020, de fecha 31 de enero 2020, se comunicó Borrador de Informe al Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, sin embargo, no dio respuesta a dicha comunicación.

## 2. NO EXISTE EVIDENCIA DE LA GESTION DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA A RESPONSABLES SOLIDARIOS DE LAS EMPRESAS.

Comprobamos que la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería (DGT), no cuenta con la evidencia de las gestiones de cobros realizada a los responsables solidarios de las obligaciones de la deuda tributaria. **Ver anexo # 3.**

El Art. 31 del Código Tributario, Solidaridad, establece: "Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria.

En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

Los efectos de la solidaridad son:

- a) El cumplimiento de la obligación puede ser exigido totalmente a cualquiera de los obligados solidarios;
- b) El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados libera a los demás;
- y,
- c) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal expresa se exija que los otros obligados lo cumplan.

El Art. 42 del Código Tributario, Obligado por Deuda Ajena o Responsable, establece: "Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste".

El Art. 85 del Código Tributario, Obligados Formales, establece: "Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la Ley deban dar, hacer o no hacer encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto".

El Art. 268 del Código Tributario, Preferencia del Crédito Tributario, establece: "Los créditos tributarios podrán satisfacerse sobre todos los bienes del deudor o



responsable solidario y tendrán carácter de crédito preferente en cuanto concurra con otros acreedores con excepción de las pensiones alimenticias determinadas por sentencia ejecutoriada, los salarios y prestaciones sociales, pensión, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el Registro Público correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho del Fisco”.

El Art. 270 literal d) del Código Tributario, Procedimiento para el Cobro Administrativo de la Deuda, establece: “La Dirección General de Tesorería deberá iniciar el procedimiento de cobro dentro de los treinta días hábiles, contados a partir del día siguiente de recibidas las deudas firmes, de la manera que a continuación se plantea: (2) (14) ...

d) Si transcurrido el plazo establecido en el literal b) de este Artículo, no se hubiere pagado en su totalidad la deuda o no se encuentren vigentes las condiciones del inciso siguiente del presente literal, y una vez agotada la etapa de Cobro Administrativo, la Dirección General de Tesorería, indistintamente por medio del Director o Subdirector General procederá dentro del plazo de treinta días hábiles contados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el emplazamiento, a certificar y remitir a la Fiscalía General de la República los saldos de deudas pendientes de pago de los ejercicios o períodos respectivos, los que serán acompañados de información relativa al lugar señalado para recibir notificaciones, así como de otras direcciones donde se pueda localizar al deudor si existieren. En el mismo plazo se remitirá si consta en los expedientes y registros que maneja la Administración Tributaria, información sobre la existencia y situación de los bienes y derechos del deudor o responsable solidario o subsidiario, la cual no será requisito para la presentación de la demanda en los Tribunales respectivos. (2) (14) ...”

El Art. 275-A del Código Tributario, Procedimiento para exigir la Responsabilidad Solidaria, establece: “el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

- a) la administración tributaria competente en materia de cobro y recaudación, emitirá acto de declaración de responsabilidad solidaria, en el cual se identificará al sujeto o sujetos responsables, el presupuesto de hecho y jurídico sobre el cual se basa, los períodos tributarios mensuales, ejercicios o períodos de imposición que abarcan la responsabilidad, el importe de la deuda u obligación exigida.
- b) se notificará el acto anterior al o los responsables, entregando copia del acto de declaración de responsabilidad, y otorgando audiencia y apertura a pruebas de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 260 de este código, dictando la resolución correspondiente. contra el acto de declaración podrá impugnarse el presupuesto de hecho y los períodos tributarios mensuales, ejercicios o períodos de imposición que abarcan la responsabilidad, y el importe de la obligación o deuda, sin que puedan ser sujetas de revisión las liquidaciones de oficio o autoliquidaciones que hubieran adquirido firmeza.



- c) una vez notificada la resolución en la que se declare la responsabilidad, en la misma se requerirá el pago del importe de la deuda u obligación por la que se declara responsable, de acuerdo al procedimiento establecido en artículo 270 del presente código. (1)

El Art. 1382 párrafo tercero del Código Civil, de las obligaciones solidarias, establece "La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley".

El Art. 3 Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, establece: "El Sistema de Control Interno, tendrá como finalidad coadyugar con la organización, en el cumplimiento de sus objetivos, fundamentalmente en las categorías siguientes:

- a) Eficiencia, Efectividad y Eficacia de las operaciones;  
b) Confiabilidad, oportunidad y seguridad de la información..."

El Art. 40 Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, establece: "Los titulares, directores y jefes de unidades organizativas, deberán asegurar que la información que se procese sea: Confiable, oportuna, suficiente, pertinente, íntegra, disponible, actualizada y confidencial, cuando lo establezca la Normativa legal correspondiente, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información".

La Determinación, Remisión y Cobro de la Deuda, Edición 01, 7.2 en el PRO-4.1.2.1 establece: "Registro y Cobro Administrativo", Gestor de Cobro, paso 3 y 4 establece: "3. Recibe y revisa la documentación de la mora, inicia la gestión de cobro con todas las acciones legales y administrativas..." 4. "Envía al Archivo General expediente, una vez el Contribuyente haya cancelado, caso contrario remite al Departamento Jurídico de Cobranzas o al Área de Análisis, Certificaciones y Seguimiento de Mora".

El Perfil de Puesto del Jefe de División de Cobranzas, Código:1340108.1, Edición:03, de fecha 28/06/2016, establece:

**"MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:**

Planificar, organizar y dirigir el Proceso de Cobro de la Mora Tributaria en la División de Cobranzas, conforme a los procedimientos y normativa aplicable vigente, con la finalidad de recuperar eficientemente la mora tributaria y no tributaria a favor del Estado".

**FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:**

1. Administrar el Proceso de Cobro de mora Tributaria y no tributaria a favor del Estado, con la finalidad de incrementar la recaudación.



6. Velar por el cumplimiento de plazos legalmente establecidos en el proceso de cobro, para salvaguardar el fiel cumplimiento a la normativa vigente.
7. Autorizar los casos que aplique otras acciones de cobro, para cumplir con la siguiente etapa dentro del proceso de cobro.
8. Presentar a la Dirección Superior los casos a remitir a la Fiscalía General de la Republica, para el inicio del cobro judicial de la mora tributaria.”.

El Perfil de Puesto del Jefe Departamento de Cobro Administrativo, Codigo:134010802.1, Edicion:02, de fecha 28/06/2016, establece:

“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:

Planificar, dirigir y controlar la gestión de cobro administrativo con el objeto de recuperar las obligaciones fiscales pendientes de pago a favor del Estado, de acuerdo a la aplicación de Leyes, Reglamentos y otras disposiciones, atendiendo instrucciones del jefe de División, para la recuperación de la mora tributaria.

FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:

3. Recibir y revisar los informes presentados por el coordinador de gestión de cobro sobre el desarrollo de las acciones ejecutadas de los casos asignados a los gestores de cobro, para dar seguimiento a los plazos establecidos.”.

El Perfil de Puesto del Jefe Departamento Juridico de Cobranzas, Codigo:134010803.1, Edicion:02, de fecha 28/06/2016, establece:

“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:

Administrar y dirigir las actividades y operaciones de la gestión de otras acciones de cobro, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente, aplicando los procedimientos establecidos e instrucciones de la Jefatura de División, para recuperar la mora tributaria de manera eficaz y eficiente.

FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:

1. Planificar, organizar y dirigir la gestión de otras acciones de cobro de forma directa a los contribuyentes o a traves de sus fiadores de acuerdo a las garantías ofrecidas, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente para lograr la recuperación eficiente.”.

El Manual de Funciones de la Dirección General de Tesorería, numeral 11 División de Cobranzas, literal b y g, establece: “b) Aplicar los procedimientos efectivos que permitan alcanzar los niveles máximos de recuperación de los tributos internos y aduaneros y g) Mantener en las diferentes instancias de responsabilidades una “observancia” oportuna de la efectiva aplicación en los procesos de cobro definidos



La deficiencia se debe a que el **Director General de Tesorería**, no ejerció el control en cumplimiento de sus funciones; el **Jefe de la División de Cobranzas**, por no administrar el proceso de cobro de mora tributaria y no tributaria a favor del Estado, con el fin de incrementar la recaudación; el **Jefe del Departamento de Cobro Administrativo** por no dirigir y controlar la gestión de cobro administrativo con el objeto de recuperar las obligaciones fiscales pendientes de pago a favor del Estado; y el **Jefe del Departamento Jurídico de Cobranzas**, por no gestionar otras acciones de cobro de la deuda a los responsables solidarios.

La falta de otras gestiones de cobro de la deuda tributaria y aduanera a los responsables solidarios de los contribuyentes, ocasionó, que no se realizara el cobro de la deuda con el fin de incrementar la recaudación.

### COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Mediante nota DGT-DEX-167-2020, de fecha 14 de febrero de 2020, suscrita por el Director General de Tesorería, Ex Jefe División de Cobranzas, Ex Jefe Departamento Jurídico Cobranza, Ex Jefe Departamento de Cobro Administrativo de Cobranzas .....de la Dirección General de Tesorería, manifiestan:

“...Antes de presentar los argumentos de descargo a la anterior aseveración, con la presente ratificamos todos los comentarios expuestos y pruebas presentadas en la comunicación preliminar.

Por otra parte, es necesario mencionar que el Cuerpo de Auditores en su borrador de informe, mencionan una serie de artículos relacionados al tema de la solidaridad, tomándolos de forma taxativa para establecer la presente observación, sin tomar en cuenta algunos aspectos jurídicos que pueden superar la observación realizada en esta etapa de la auditoria, por tal motivo es necesario realizar un análisis de cada uno de los artículos citados.

El artículo 31 inciso primero y segundo del Código Tributario (C.T.) establece lo siguiente:

“Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. Cada deudor solidario lo será del total de la obligación tributaria.

En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley”.

Para el análisis del primer inciso del anterior artículo, es necesario tener clara la definición del concepto Hecho Generador.

El artículo 58 del Código Tributario define el concepto de Hecho Generador de la siguiente manera:



“El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

Por otra parte, la doctrina expone que el Hecho Imponible o Hecho Generador, es importante para fijar las siguientes nociones:

- a) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal;
- b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria;
- c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención (hechos gravados, no sujetos y exentos);
- d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base del cálculo, exenciones, etc.;
- e) distinción de los tributos "in genere",
- f) distinción de los tributos específicos;
- g) clasificación de los impuestos en directos e indirectos, entre otros.

Teniendo definido el concepto de Hecho Generador y su connotación jurídica respecto a su orden de prioridad, es importante traer a colación el tema de la Competencia, ya que todos los elementos intrínsecos que conlleva su definición no son atribuibles en el proceso de cobro de la deuda tributaria, ya que la verificación a la cual se refiere el artículo 31 del C.T. es un acto previo a la determinación de la obligación tributaria sustantiva y ésta se determina en los procesos de verificación o fiscalización que realizan la Dirección General de Impuestos Internos (DGI) y la Dirección General de Aduana (DGA), en el caso de la Dirección General de Tesorería para el tema que nos ocupa, sus funciones se limitan en ejercer el proceso de cobro administrativo de las deudas tributarias y no tributarias, las cuales han reunido las tres características para su cobro, "liquida, firme y exigible".

Además, es importante diferenciar entre lo que es Obligación Tributaria y Deuda Tributaria.

La Obligación Tributaria, es el vínculo que se establece por ley entre el Sujeto Activo (Estado) y el Sujeto Pasivo (contribuyente), cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria ya sea ésta, formal o sustantiva, ésta última se refiere a la prestación pecuniaria.

La Deuda Tributaria se refiere a un monto de dinero determinado voluntariamente por el Sujeto Pasivo o de forma oficiosa por la Administración Tributaria, el cual vencido los plazos ordinarios para su pago es exigible y cuya función es que un agente económico (persona o empresa), debe pagar a la administración pública.

De lo anterior se debe tomar en cuenta que con la verificación de los Hechos Generadores se pretende determinar la obligación tributaria, al sujeto pasivo y el monto de la obligación sustantiva u obligación formal, en el caso de la deuda tributaria



es el resultado del incumplimiento de la obligación sustantiva en su estado de exigibilidad.

Por tal razón, no es competencia de la DGT, intervenir previo a la existencia de la Deuda, y mucho menos atribuírsele una facultad que la misma ley no le confiere, ello basado en el Principio de Legalidad, en consonancia con el Art. 86 inciso tercero Constitución de la República (Cn.) que dispone que los funcionarios no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley.

Respecto al segundo inciso del artículo 31 C.T., establece que **"En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley"**, lo que significa que la única excepción a esta regla de carácter general, es el inciso primero del artículo en comento y como ya se expuso en los párrafos que preceden los entes competentes para declararla son las administradoras del impuesto (DGII y DGA), ya que son actos previos a la constitución de la deuda tributaria.

El Artículo 42 del Código Tributario establece:

Se considera responsable quien, aún sin tener el carácter de contribuyente, debe disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a éste. (LO subrayado es nuestro)

Artículo 85 del Código Tributario establece:

Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva o sea del pago del impuesto. (Lo subrayado es nuestro)

En el mismo orden de ideas planteadas anteriormente, las disposiciones legales citadas, de forma literal hacen alusión a la regla general, que para determinar responsable debe estar previamente establecido en la ley, para el caso de la deuda tributaria la única responsabilidad establecida se encuentra en el artículo 273-A, del C. T., cuando en su inciso cuarto establece:

"Los sujetos a quienes mediante resolución se les ordene efectuar retenciones sobre los pagos que efectúen, a deudores del Fisco, responderán solidariamente por sus incumplimientos. Las retenciones deben ser practicadas sobre los pagos parciales o totales que se efectúen después de notificada la resolución, hasta cancelar la deuda que el deudor tributario tenga con el Fisco."

Para declarar la responsabilidad solidaria conforme al inciso de la disposición legal citada, los pagadores debían incumplir la orden girada mediante la resolución correspondiente, o sea, dejar de retener y pagar las cuotas, establecidas en la misma.



Artículo 268 del Código Tributario establece:

“Los créditos tributarios podrán satisfacerse sobre todos los bienes del deudor o responsable solidario y tendrán carácter de crédito preferente en cuanto concurra con otros acreedores, con excepción de las pensiones alimenticias determinadas por sentencia ejecutoriada, los salarios y prestaciones sociales, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el Registro Público correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho del Fisco.”

La disposición anterior es aplicable posterior a una posible declaratoria de responsabilidad solidaria en los términos analizados y establecido en el artículo 31 del C. T., en tal sentido presentarlo como asidero legal en la presente observación no brinda un valor agregado, ya que su aplicación sería un acto posterior a la declaratoria.

El artículo 275-A del Código Tributario establece:

“El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

- a) La Administración Tributaria competente en materia de cobro y recaudación, emitirá acto de declaración de responsabilidad solidaria, en el cual se identificará al sujeto o sujetos responsables, el presupuesto de hecho y jurídico sobre el cual se basa, los períodos tributarios mensuales, ejercicios o períodos de imposición que abarcan la responsabilidad, el importe de la deuda u obligación exigida.
- b) Se notificará el acto anterior al o los responsables, entregando copia del acto de declaración de responsabilidad, y otorgando audiencia y apertura a pruebas de conformidad al procedimiento establecido en el Artículo 260 de este Código, dictando la resolución correspondiente. Contra el acto de declaración podrá impugnarse el presupuesto de hecho y los períodos tributarios mensuales, ejercicios o períodos de imposición que abarcan la responsabilidad, y el importe de la obligación o deuda, sin que puedan ser sujetas de revisión las liquidaciones de oficio o autoliquidaciones que hubieran adquirido firmeza.
- c) Una vez notificada la resolución en la que se declare la responsabilidad, en la misma se requerirá el pago del importe de la deuda u obligación por la que se declara responsable, de acuerdo al procedimiento establecido en Artículo 270 del presente Código.”

La aplicación del procedimiento en materia de cobro de la Deuda Tributaria establecido artículo 275-A del C.T., está supeditado a lo dispuesto en el artículo 31 inciso segundo del mismo cuerpo legal, lo que significa que para ejecutarlo se debe contar previamente con una obligación que en virtud de la ley este definida a un tercero en calidad de responsable solidario y que este la haya incumplido, y como ejemplo de ello podemos citar lo establecido en el artículo 273-A inciso cuarto del C.T., en tal sentido lo establecido en el artículo 275-A C.T. se refiere al procedimiento o Derecho Material, por otra parte no regula el Derecho Sustantivo, que tiene que ver con una



serie de normas, preceptos o pautas que demandan los derechos y obligaciones de los individuos que contienen nexos con el orden jurídico propuesto por el Estado; es decir se trata del derecho que implanta las conductas que deben seguir los sujetos.

El artículo 1382 párrafo tercero del Código Civil establece:

'La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley.'

Tomando en consideración lo expuesto por algunos estudiosos del derecho y recopilada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en México. La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Así, para que opere la supletoriedad es necesario que:

- a) El ordenamiento legal a suplir establezca expresamente esa posibilidad, indicando la ley o normas que pueden aplicarse supletoriamente, o que un ordenamiento establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos;
- b) la ley a suplir no contemple la institución (**tema jurídico del que se trata, para el presente caso la solidaridad**) o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aun estableciéndolas, no las desarrolle o las regule de manera deficiente,
- c) esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley a suplir; y,
- d) las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate.

De lo anterior podemos decir que el artículo 8 del C.T. define cuando se utilizará supletoriamente otras normas para resolver los asuntos en materia tributaria y básicamente es cuando el Código Tributario no lo regule y en el tema de la solidaridad en dicho cuerpo normativo está retomado en su CAPITULO III "SUJETO PASIVO Y RESPONSABILIDAD" "SECCIÓN PRIMERA SUJETO PASIVO Y SOLIDARIDAD", como se puede advertir para el caso de la Responsabilidad Solidaria no admite supletoriedad. Lo que significa que el artículo 1382 párrafo tercero del Código Civil no aplica en materia tributaria.

Por todo lo expresado se concluye.

1. No es competencia de la DGT, intervenir previo a la existencia de la Deuda, y mucho menos atribuírsele una facultad que la misma ley no le confiere, ello basado



- en el principio de legalidad, en consonancia con el Art. 86 inciso tercero de la Cn. que dispone que los funcionarios no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley.
2. Para aplicar la solidaridad en materia de cobro de la Deuda Tributaria, se debe tener en consideración la regla general establecida en el artículo 31 inciso segundo del C.T., y respecto a este tema solamente el artículo 273-A, inciso cuarto del C.T. define quien será responsable por incumplimientos, sin embargo, en el período auditado no hubo ningún caso en el cual los pagadores se negarán a efectuar las retenciones por Mora Tributaria.
  3. En el tema de la solidaridad en materia de cobro de la Deuda Tributaria, la figura de la supletoriedad no es aplicable, ya que en el Código Tributario como cuerpo legal especial regla dicha institución jurídica.

### COMENTARIOS DE LOS AUDITORES

Se analizó los comentarios proporcionados por la Administración, donde manifiestan que: "la Aplicación del procedimiento en materia de cobro de la Deuda Tributaria establecido artículo 275-A del C.T., está supeditado a lo dispuesto en el artículo 31 inciso segundo del mismo cuerpo legal, lo que significa que para ejecutarlo se debe contar previamente con una obligación que en virtud de la ley este definida a un tercero en calidad de responsable solidario y que este la haya incumplido...", además, en los comentarios anteriores la Administración manifestó lo siguiente: "La extinta División de Cobranzas, en cumplimiento del principio de legalidad, en consistencia de los artículos 275-A y 275-B, y previendo demandas CONTENCIOSO ADMINISTRATIVAS o de INCONSTITUCIONALIDADES, en contra del Ministerio de Hacienda, por ejecutar acciones no reguladas expresamente sobre presuntos responsables solidarios, ya que esto habría significado actuar fuera del marco legal. En esta misma línea de ideas, podría incurrirse de manera individual como empleados o funcionarios del Ministerio de Hacienda en actos arbitrarios, delito descrito en el Artículo 320 del Código Penal, en razón de todo lo anteriormente expuesto, las jefaturas de la Ex División de Cobranzas respetando el marco legal vigente y la normativa constitucional, concluyo que declarar la responsabilidad solidaria a supuestos responsables de las empresas, se podría incurrir en actos arbitrarios, ya que esta actuación no se encuentra plenamente definida en las leyes tributarias". De igual manera la Administración expreso que: "En tal sentido que tanto los apoderados como representantes legales no se les puede atribuir responsabilidad solidaria o subsidiaria porque en materia de mora tributaria a la fecha el legislador no lo ha previsto".

Con base a lo anterior se le aclara a la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería (DGT) que la legislación tributaria le faculta realizar el procedimiento de exigir la responsabilidad solidaria por medio del acto de declaración de responsabilidad solidaria, a través del cual se nombrara y establecerá quien o quienes son los responsables solidarios de la deuda, según lo establece el Art. 275-A del Código Tributario, ya que una vez notificada la resolución donde se declara la



responsabilidad solidaria, se le requerirá el pago del importe de la deuda u obligación exigida por la que fue declarado responsable.

Por lo antes expuesto la observación no se da por subsanada para el Director General de Tesorería, Jefe de División de Cobranzas, Jefe de Departamento Cobro Administrativo de Cobranzas y Jefe de Departamento Jurídico Cobranzas.

**3. INCONSISTENCIAS CON EL TRASLADO DE EXTRACTOS DE CONTRIBUYENTES A LA FISCALÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.**

Comprobamos que la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería, traslado extractos de contribuyentes de mora tributaria y aduanera con inconsistencias a la Fiscalía General de la República, según detalle:

- a) Expedientes de contribuyentes con extractos de deuda tributaria y aduanera que ya había vencido el plazo de cobro administrativo, los cuales fueron trasladados a la Fiscalía General de la República, en forma extemporánea.. **Ver anexo # 4**
- b) Expedientes de contribuyentes con extractos de deuda tributaria y aduanera, de los cuales ya había vencido el plazo de cobro administrativo, sin embargo, no fueron trasladados a la Fiscalía General de la República, los que se detallan a continuación:

No.	NIT	EXPEDIENTE	CORREL EXTRAC	ESPECIFICO	PERIODO	MONTO TOTAL IMP.+ MULTA	FECHA REGIST	FECHA QUE DEBIO ENVIARSE A FGR
1	06140806041120	53725	364196	11501	31/08/2011	\$ 132,377.91	4/7/2016	19/12/2016
2	06140806041120	53725	364198	11501	31/01/2014	\$ 115,485.95	4/7/2016	19/12/2016
3	03152311801010	147802	325690	11102	30/12/2013	\$ 68,276.36	4/2/2016	15/8/2016
<b>TOTAL</b>						<b>\$ 316,140.22</b>		

El Art. 270 literal d) del Código Tributario, Procedimiento para el Cobro Administrativo de la Deuda, establece: "La Dirección General de Tesorería deberá iniciar el procedimiento de cobro dentro de los treinta días hábiles, contados a partir del día siguiente de recibidas las deudas firmes, de la manera que a continuación se plantea: (2) (14) ...

d) Si transcurrido el plazo establecido en el literal b) de este Artículo, no se hubiere pagado en su totalidad la deuda o no se encuentren vigentes las condiciones del inciso siguiente del presente literal, y una vez agotada la etapa de Cobro Administrativo, la Dirección General de Tesorería, indistintamente por medio del Director o Subdirector General procederá dentro del plazo de treinta días hábiles contados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el emplazamiento, a certificar y



remitir a la Fiscalía General de la República los saldos de deudas pendientes de pago de los ejercicios o períodos respectivos, los que serán acompañados de información relativa al lugar señalado para recibir notificaciones, así como de otras direcciones donde se pueda localizar al deudor si existieren. En el mismo plazo se remitirá si consta en los expedientes y registros que maneja la Administración Tributaria, información sobre la existencia y situación de los bienes y derechos del deudor o responsable solidario o subsidiario, la cual no será requisito para la presentación de la demanda en los Tribunales respectivos. (2) (14) ...”

El Reglamento de Normas Técnicas de Control Interno Especificas del Ministerio de Hacienda, establece los siguientes Artículos:

El Art. 3 del: “El Sistema de Control Interno, tendrá como finalidad coadyuvar con la organización, en el cumplimiento de sus objetivos, fundamentalmente en las categorías siguientes:

- a) Eficiencia, efectividad y eficacia de las operaciones;
- b) Confiabilidad, oportunidad y seguridad de la información...”

El Art. 40: “Los titulares, directores y jefes de unidades organizativas, deberán asegurar que la información que se procese sea: Confiable, oportuna, suficiente, pertinente, íntegra, disponible, actualizada y confidencias, cuando lo establezca la Normativa legal correspondiente, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información”.

El Art. 43. “Los titulares y directores, deberán asegurarse que se realicen las actividades de control durante la ejecución de las operaciones, de manera integrada.

Todos los jefes de unidades organizativas, deberán ejercer actividades de control durante la ejecución de las operaciones, de forma constante e integrada, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información”.

La Determinación, Remisión y Cobro de la Deuda, Edición 01, 7.2 en el PRO-4.1.2.1, establece: “Registro y Cobro Administrativo”, Gestor de Cobro, paso 4 establece: “Envía al Archivo General expediente, una vez el Contribuyente haya cancelado, caso contrario remite al Departamento Jurídico de Cobranzas o al Área de Análisis, Certificaciones y Seguimiento de Mora”.

El Perfil de Puesto del Jefe de División de Cobranzas, Código:1340108.1, Edición:03 de fecha 28/06/2016, establece:

“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:



Planificar, organizar y dirigir el Proceso de Cobro de la Mora Tributaria en la División de Cobranzas, conforme a los procedimientos y normativa aplicable vigente, con la finalidad de recuperar eficientemente la mora tributaria y no tributaria a favor del Estado”.

**FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:**

- 2. Administrar el Proceso de Cobro de mora Tributaria y no tributaria a favor del Estado, con la finalidad de incrementar la recaudación.
- 6. Velar por el cumplimiento de plazos legalmente establecidos en el proceso de cobro, para salvaguardar el fiel cumplimiento a la normativa vigente.
- 7. Autorizar los casos que aplique otras acciones de cobro, para cumplir con la siguiente etapa dentro del proceso de cobro.
- 8. Presentar a la Dirección Superior los casos a remitir a la Fiscalía General de la Republica, para el inicio del cobro judicial de la mora tributaria.”.

El Perfil de Puesto del Jefe Departamento Juridico de Cobranzas, Codigo:134010803.1, Edicion:02, de fecha 28/06/2016, establece:

**“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:**

Administrar y dirigir las actividades y operaciones de la gestión de otras acciones de cobro, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente, aplicando los procedimientos establecidos e instrucciones de la Jefatura de División, para recuperar la mora tributaria de manera eficaz y eficiente.

**FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:**

- 2. Planificar, organizar y dirigir la gestión de otras acciones de cobro de forma directa a los contribuyentes o a traves de sus fiadores de acuerdo a las garantías ofrecidas, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente para lograr la recuperación eficiente.”.

El Manual de Organización de DGT, Edición 001, literal K) División de Cobranzas, 1.2 Objetivos Específicos, Departamento de Cobro Administrativo, literal b. establece: “Verificar el cumplimiento de los plazos otorgados en el proceso de Cobro Administrativo”.

La deficiencia se debe a que el **Director General de Tesorería**, por no ejercer control en cumplimiento de sus funciones; el **Jefe de la División de Cobranzas**, por no administrar el proceso de cobro de mora tributaria y no tributaria a favor del Estado, con el fin de incrementar la recaudación; el **Jefe del Departamento Jurídico de Cobranzas**, por no gestionar otras acciones de cobro de la deuda que interrumpiera el plazo y el traslado de la misma; la **Coordinadora Área Análisis, Certificaciones**



y **Seguimiento** por no trasladar los expedientes en el plazo establecido por Ley a la Fiscalía General de Republica.

La falta de cumplimiento de los plazos establecidos en el código tributario, para el traslado de los expedientes con extractos de deuda tributaria y aduanera, a la Fiscalía General de la República, ocasiona, el riesgo de que el contribuyente argumente que no se le cumplió el debido proceso, incrementando el riesgo de que la deuda se vuelva irrecuperable o genere la prescripción de la misma..

## COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN

Mediante nota DGT-DEX-167-2020, de fecha 14 de febrero de 2020, suscrita por el Director General de Tesorería, Ex Jefe División de Cobranzas, Ex Jefe Departamento Jurídico Cobranza,..... y Ex Coordinadora del Área de Análisis y Certificaciones de la Dirección General de Tesorería, manifiestan:

“... La defensa de esta Administración se realizará a partir de dos enfoques: 1. Los expedientes trasladados al Departamento Jurídico de Cobranzas y 2. Los expedientes que no fueron remitidos a FGR por no encontrarse en poder de DGT y estar en el proyecto de la DGII que gestó la Oficina de Cobros DGII.

### 1. Expedientes trasladados al Departamento Jurídico de Cobranzas

Se informa a ese cuerpo de auditores que, de los expedientes remitidos con la presente observación, obedece a que 13 de estos expedientes fueron enviados al Departamento Jurídico de Cobro de la Extinta División de Cobranzas, para que éste aplicara Otras Acciones de Cobro, de conformidad a lo que establece el Art. 273-A del Código Tributario (C.T.).

Para realizar estas medidas, el Departamento de Cobro Administrativo, seleccionaba aquellos casos que potencialmente fueran oportuno aplicarles Otras Acciones de Cobro, caso contrario, determinaba su envío inmediato al Área de Análisis, Certificaciones y Seguimiento, para iniciar el proceso de certificación de deuda, que se remitiría la Fiscalía General de la República.

El Departamento Jurídico de Cobranzas fue creado exclusivamente para llevar a cabo la ejecución de las otras acciones de cobro, ya sean estas coactivas o persuasivas. Y una vez seleccionados y remitidos a dicho Departamento se interrumpe de forma tácita el esquema del plazo establecido en el literal d) del artículo 270 del Código Tributario en tal sentido solicitamos al cuerpo de auditores realizar un análisis integral de los artículos 270 y 273-A del Código Tributario



En Anexo 7.1 se brinda una explicación de los casos observados, detallando las condiciones de cada uno y se referencian los anexos del 7.1.1 al 7.1.13, que comprueban documentalmente lo expuesto con anterioridad.

Por otra parte, si bien es cierto el artículo 270 literal d) del Código Tributario, establece el plazo de "treinta días hábiles contados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el emplazamiento, a certificar y remitir a la Fiscalía General de la Republica, los saldos de deudas pendientes de pago de los ejercicios o períodos respectivos", también la misma disposición legal en su inciso tercero manifiesta lo siguiente:

"La certificación de la deuda no se remitirá a la Fiscalía General de la República, mientras exista alguna de las condiciones siguientes:

1. Se haya admitido fianza por la Administración Tributaria y esté vigente.
2. Que existan los supuestos comprendidos en el Art. 273-A de este Código, y el agente entere las retenciones en los términos establecidos en la respectiva resolución.
3. Exista trámite pendiente de resolver de solicitud de compensación de deudas, presentada con anterioridad a la notificación del requerimiento de cobro.
4. Se haya concedido resolución de pago a plazo y no se encuentre vencido el mismo.
5. Si existiese recurso admitido o proceso contencioso administrativo en el cual la autoridad competente ordene la suspensión del acto.
6. Durante los primeros dos meses de aplicada la medida cautelar respectiva." (subrayado es nuestro)

Por lo que reiteramos que una vez seleccionados los expedientes para otras acciones de cobro, ya fueran éstas coactivas o persuasivas, el esquema de plazo se interrumpe, ya que el legislador no previó nuevos plazos para realizar estas acciones de cobro

## **2. Expedientes que no fueron remitidos a FGR por no encontrarse en poder de DGT y estar en la Oficina de Cobros de la DGII.**

De los expedientes identificados en el Anexo remitido con la presente observación, la totalidad de ellos fueron enviados para las gestiones correspondientes a la Unidad de Cobros de la DGII, designada en el marco del proceso de transición de mora, y consecuentemente, la extinta División de Cobranzas, se encontraba impedida para efectuar gestiones sobre todos los casos que se encontraban bajo la administración de la Unidad de Cobros de la DGII.

En Anexo 7.1 se detallan los quince expedientes observados y se documenta que todos ellos fueron trasladados a la Unidad de Cobros de la DGII. Se verifica que, de los quince expedientes observados, trece de estos expedientes ya se encontraban en el proceso de Aplicación de Otras Acciones de Cobros en el Departamento Jurídico



de Cobranzas, previo a la remisión a la Unidad de Cobros DCIII. Se detallan las condiciones de cada uno y se comprueban documentalmente los argumentos expuestos con los Anexos del 7.1.1 al 7.1.13.

Por otra parte, exponemos ante el Cuerpo de Auditores el principio general de suspensión de plazos expresado en el artículo 146 del Código Procesal Civil y Mercantil que citamos:

"Principio general de suspensión de los plazos

Art. 146.- Al impedido por justa causa no le corre plazo desde el momento en que se configura el impedimento y hasta su cese. Se considera justa causa la que provenga de fuerza mayor o de caso fortuito, que coloque a la parte en la imposibilidad de realizar el acto por sí."

Durante el año 2016, a partir de lineamientos y planes para incrementar la recaudación, la DGII creó un Plan de Recuperación, que fue ejecutado por personal de dicha Dirección. La DGII como administrador del impuesto y con todas sus capacidades de fiscalización, realizaría las funciones de cobros de deudas, que estaban en poder de la DGT. Dentro de este plan de recuperación la DGT participaría con la entrega de expedientes para un plan que ejecutaría la DGII.

Este plan se empezó a gestar en algunas oficinas de la Dirección General de Impuestos Internos desde el mes de abril del año 2016 como consta en correo electrónico de fecha 11 de abril de 2016 que se documenta en la primera página del (Anexo 7.3 Plan de Recuperación de la Mora Tributaria Morosa).

El proceso de transición de funciones de cobros en el Ministerio de Hacienda, continuó con una petición de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en la que requirió a la Dirección General de Tesorería (DGT) la remisión de 241 expedientes de cobro, lo que se documenta mediante memorando 10001-MEM-251-2016 de fecha 1 de noviembre de 2016 y listado de expedientes de cobro requeridos por DGII, lo cual se evidencia en el Anexo 7.2.

Para ejecutar el plan referido la DGII solicitó a la DGT 241 expedientes de cobro, mediante memorando 10001-MEM-251-2016 de fecha 1 de noviembre de 2016. (Anexo 7.2)

La recepción de estos 241 expedientes por parte de la DGII, se documenta con la nota DGT/DEX/576/2016 de fecha 16 noviembre de 2016, remitida por DGT al señor Director DGII y al señor Viceministro de Ingresos de ese año, comunicando que se remitieron los 241 expedientes solicitados, en dicha nota se evidencia firma y sello de recibido de esas oficinas. (Anexo 7.2.1)



Es así, que a partir del 01 de noviembre de 2016 se inició el proceso de entrega de expedientes por parte de la DGT a los nuevos jefes de la oficina temporal establecida por DGII denominada Unidad de Cobros DGII, y se brindó explicación de los casos a los nuevos integrantes de dicha Unidad de Cobros, por lo que a partir de ese período la DGT se encontró inhibida de decidir sobre la remisión de dichos casos a la FGR. Lo que se prueba con los correos electrónicos de fechas 10 y 11 de noviembre de 2016 de parte del jefe de la Unidad Penal de la DGII y designado por DGII como responsable de este proceso, quien era el encargado de ejecutar el Plan de cobro DGII; correos en los que solicita los accesos al SITEP, con el objeto de llevar el control de los expedientes y explicaciones de casos de cobro. Anexo 7.4 y Anexo 7.4.1

Se documenta además que los expedientes trasladados a DGII se les asignaron un código de gestor 070 para identificar y dejar trazabilidad del envío de estos expedientes a la Unidad de Cobros DGII, conforme se documenta en Anexo 7.42. y se muestra esa reasignación de casos a la Unidad de Cobros DGII con reporte de SITEP que se presenta en Anexo 7.4.2.1

Para realizar esta labor, dicho plan describe que la DGII iba administrar el proceso de cobros, lo que se evidencia en el correo electrónico de fecha 08 de noviembre de 2016, remitido por el señor Director General de Impuestos Internos, licenciado Sergio Gómez y la presentación remitida. Anexo 7.3

Los ejecutores de este Plan de Recuperación, realizaron las gestiones de cobros de los expedientes remitidos a DGII, esta oficina temporal de DGII estuvo ubicada en las instalaciones del Ministerio de Hacienda contiguo a "Recre-Hacienda", Boulevard de Los Héroes #1236. Lo anterior se evidencia con el correo electrónico de fecha 11 de noviembre de 2016 en el cual el personal de DGII pide a DGT hacer cambios a los Emplazamientos de Cobros, para incorporar la dirección donde se encontraba ubicada esta Oficina de Gestión de Cobros de DGII. (ver Anexo 7.4.1)

Para comprobar que la DGII, elaboró, supervisó, ejecutó el plan y acreditar el proceso de transición se anexan:

Tipo de documento "funcionario"	Objeto de la prueba	Anexo y/o Fecha
Memorando 10001-MEM-251-2016 de fecha 1 de noviembre de 2016 y listado de expedientes de cobro requeridos por DGII, así como la nota DGT/DEX/576/2016 de fecha 16 noviembre de 2016	Documentar que a partir del 01 de noviembre de 2016 la DGT se encontraba en un proceso de transición de las funciones de cobros y que la DGT remitió a DGII 241 expedientes de cobros.	Anexo 7.2 Anexo 7.2.1
Correo electrónico de parte del Director de la DGII, mediante el cual fue remitido Plan de Recuperación de Mora 2016, que esa Dirección General ejecutaría para el cobro de las deudas.	Comprobar que el diseño del Plan fue elaborado y ejecutado por la DGII por medio de las jefaturas que designaron, y fueron ellos quienes tenían control de los expedientes.	8 de noviembre de 2016 Anexo 7.3
Correo electrónico de fecha 10.11.2016, de parte del Lic. Mario Menéndez, (jefe en ese entonces de la Unidad Penal de la DGII) quien era el encargado de ejecutar el Plan de cobro DGII; y correo electrónico de	Probar que la coordinación del Plan estuvo a cargo de la DGII.	de noviembre de 2016 Anexo 7.4 y de noviembre 2016 Anexo 7.4.1



Tipo de documento "funcionario"	Objeto de la prueba	Anexo y/o Fecha
fecha 11.11.2016 donde solicita los accesos al SITEP, con el objeto de llevar el control de los expedientes		
Correo electrónico de fecha 14.11.2016 de parte del Lic. Abraham Gálvez, ex jefe del Dpto. de Cobro Administrativo, de la ex División de Cobranzas, en la que informaba la entrega de expedientes a la Unidad de Cobros de la DGII.	Demostrar que a partir del mes de noviembre la ex Dirección de Cobranzas estuvo en etapa de transición en cuanto a entregar expediente de cobro a la DGII Demostrar que en SITEP los casos ya se encontraban asignados a DGII	14 de noviembre de 2016 <b>Anexo 7.4.2</b> <b>Anexo 7.4.21</b>
Correo electrónico de fecha 15.11.2016 de parte del Lic. Mario Menéndez, (jefe en ese entonces de la Unidad Penal de la DGII) en que consulta sobre algunas gestiones de cobro.	Comprobar el control por parte de DGII, en cuanto a expedientes de cobro.	15 de noviembre de 2016 <b>Anexo 7.4.3</b>
Nota DGT/DEX/576/2016 En la que se informa por parte de DGT a DCIII de los 241 expedientes que le han sido entregados.	El control por parte de la DGII de los expedientes.	16 de noviembre de 2016 <b>Anexo 7.2.1</b>

Reiteramos que durante los meses de noviembre y diciembre de 2016, los expedientes que solicitó el señor Director de la DGII, fueron gestionados por medio de una oficina temporal denominada Unidad de Cobros DGII, sin intervención de los jefes de la DGT, entre los cuales se encuentran la totalidad los expedientes objeto de cuestionamiento; es decir todos los controles, acciones, como lo eran requerimiento, emplazamientos, y plazos eran administrados por dicha Unidad. Tal como consta en el correo electrónico de fecha 11 de noviembre de 2016 remitido por el entonces Jefe de la Unidad Penal Tributaria de la DGII quién estaba a cargo de la Unidad de Cobros de DGII (Anexo 7.4.1) y correo electrónico de fecha 11.11.2016 donde solicita los accesos al SITEP, con el objeto de llevar el control de los expedientes Anexo 7.4.1.

Producto de este proceso de transición de funciones, la División de Cobranzas fue disuelta mediante Acuerdo 1818-BIS del 05 de diciembre de 2016 suscrito por el Viceministro de Hacienda, misma fecha en la que se creó la Dirección de Cobros de Deudas Tributarias y Aduaneras, y ordena DEJAR SIN EFECTO a partir de esa fecha las funciones de la División de Cobranzas de la DGT. (Anexo 7.5).

Con base a todos los comentarios expuestos y pruebas presentadas, concluimos que la Dirección General de Tesorería ha actuado apegada al cuerpo normativo que se ha citado, con relación a la aplicación de Acciones de Cobros y por tanto no han existido incumplimientos en los traslados a la FGR y por otro lado en aquéllos casos de los que no se encontraban en poder de la DGT, está imposibilitada para responder por las acciones de traslado de expedientes a FGR que no se encontraban en su poder; por lo que solicitamos a ese cuerpo de auditores dar por superada la presente observación.

**Literal b)**, de los 3 extractos observados corresponden a dos contribuyentes: AMA S.A de C.V. y Roberto Antonio Arauz Portillo.



El expediente del contribuyente Roberto Antonio Arauz Portillo, se encontraba en el Departamento Jurídico de Cobranzas para aplicar Acciones de Cobro.

Ambos expedientes fueron trasladados a la Oficina de Gestión de Cobros de la DGII, es por ello que la ex División de Cobros se vio imposibilitada de realizar las gestiones de cobro pertinente y los mismos no fueron remitidos a FGR por encontrarse en poder de la Oficina de Cobros de la DGII.

La extinta División de Cobranzas, se encontraba impedida de decidir sobre aquellos casos que se encontraban bajo la administración de la Unidad de Cobros de la DGII.

En el Anexo 8.4 se plasman las explicaciones pertinentes de los expedientes de cobros, que señalan no fueron trasladados a la Fiscalía General de la República (FGR)

A continuación, se detallan cada uno de los casos:

- El expediente con NIT 0614-080604-112-0 a nombre de la contribuyente social AMA S.A de C.V. y extractos de mora números 364196 y 364198 en los cuales señala que debían ser enviados a la FGR el 19-12-2016.

Estos extractos de deuda no se encontraba en poder de la DGT, porque dicho expediente fue solicitado por el Director General de la DGII, por medio de nota de fecha 01/11/2016 al señor Director General de Tesorería, lo que se comprueba por medio de listado que anexaron (el presente expediente se detalla en número correlativo 32) para que este fuera gestionado por la Oficina de Gestión de Cobros de la DGII, la cual hizo las gestiones pertinentes, tal como se evidencia a página 3 del documento digital que contiene el Anexo 8.1. y respuesta de la DGT que comunica a DGII que los expedientes ya fueron entregados a DGII Anexo 8.5.

- El expediente con NIT 0315-231180-101-0 a nombre de Roberto Antonio Arauz Portillo y extracto de mora números 325690 en los cuales se señala que debía ser enviado a la FGR 15-08-2016, se expone que dicho expediente fue seleccionado para aplicar Acciones de Cobro establecidas en el Art. 273-A del Código Tributario, por lo que le aplica la excepción legal del plazo establecida en el Art. 270 del Código Tributario.

Para documentar que a dicho contribuyente se le gestionó a través de las Acciones de Cobro del Art. 273-A del Código Tributario se adjunta en el Anexo 8.3 nota emitida por el Departamento Jurídico de Cobranzas de fecha 24 agosto de 2016 al contribuyente en mención para hacerle saber que en dicho Departamento se tenía en proceso el cobro de la deuda. Así mismo, el Departamento Jurídico de Cobranzas emitió Auto de Audiencia y Apertura a Prueba con fecha 11/10/2016, el cual se notificó el 20/10/2016, al contribuyente en mención, consecuentemente estos actos interrumpen el plazo de remisión a la FGR al aplicar las Acciones de



Cobro, de conformidad a lo que establece los Arts. 270 y 273 —A. del Código Tributario, es por ello que no se envió el expediente a la FGR. (Anexo 8.3)

Así mismo el expediente de Roberto Antonio Arauz Portillo fue solicitado por el Director General de la DGII, por medio de nota de fecha 01/11/2016 al señor Director General de Tesorería, lo anterior se comprueba por medio de listado que anexaron (el presente expediente se detalla en número correlativo 118) para que este fuera gestionado por la Oficina de Gestión de Cobros de la DGII, la cual hizo las gestiones pertinentes, lo que se evidencia a página 5 del archivo digital que contiene el Anexo 8.1.

Es importante mencionar que la extinta División de Cobranzas fue suprimida por Acuerdo Ministerial de fecha 05 de diciembre del año 2016, lo cual se evidencia en Anexo 8.6.

Por otra parte, se solicita a ese cuerpo de auditores considerar que el principio general de suspensión de plazos expresado en el artículo 146 del Código Procesal Civil y Mercantil que citamos:

"Principio general de suspensión de los plazos

Art. 146.- Al impedido por justa causa no le corre plazo desde el momento en que se configura el impedimento y hasta su cese. Se considera justa causa la que provenga de fuerza mayor o de caso fortuito, que coloque a la parte en la imposibilidad de realizar el acto por sí."

Es así que a la DGT no le corrió término de plazo pues se encontraba impedida por una fuerza mayor, como era la de contar materialmente con los documentos, pues se encontraban en poder de la DGII, siendo dicha oficina la responsable del manejo de dichos expedientes.

#### CONCLUSIONES.

- El expediente con NIT 0614-080604-112-0 a nombre de la contribuyente social AMA S.A de C.V. y extractos de mora números 364196 y 364198, no se envió a la FGR el 19/12/2016 en vista que la DGT a requerimiento de la DGII lo remitió a la Oficina de Gestión de Cobros de esa Dirección General, para que allí se gestionara.
- El expediente con NIT 0315-231180-1010 a nombre de Roberto Antonio Arauz Portillo y extracto de mora números 325690, no se envió a la FGR 15/08/2016, en razón que el ex Departamento de Cobro Administrativo en su debido tiempo lo remitió al Ex departamento Jurídico de Cobranzas, para la aplicación de Otras Acciones de Cobro, de acuerdo al art. 273-A. del CT, tal como se comprueba con los documentos antes citados. En consecuencia, este acto interrumpió el plazo de



remisión a la FGR al aplicar las Acciones de Cobro, de conformidad a lo que establece los Arts. 270 y 273-A. del Código Tributario.

### COMENTARIO DE LOS AUDITORES

Se revisó y analizó los comentarios y documentación presentada por la Administración, con lo que concluimos que:

- a) La Administración no presentó evidencia que demostrara la justificación de la interrupción del proceso de cobro establecido en el artículo 270 del Código Tributario, que impidiera la emisión de la certificación y traslado a la Fiscalía General de la República (FGR); asimismo presentó memorando de referencia 10001-MEM-251-2016 donde detalla lista de contribuyentes solicitados por la Dirección General de Impuestos Internos, nota DGT/DEX/576/2016 firmada por el Director General de Tesorería (DGT) donde remitieron a la DGII los 241 expedientes de cobro administrativo, pero sin presentar detalle, es importante aclarar que dicha nota, menciona que hay expediente con otra acciones de cobro, sin embargo, no nos evidencian que los extractos cuestionados tenían dichas acciones de cobro, además presentaron correo electrónico de fecha 8 de noviembre de 2016, que contiene archivo adjunto de plan conjunto de recuperación de deuda tributaria morosa; por lo que, es importante mencionar que cada expediente puede tener de uno a "n" extractos registrados, que corresponde al número asignado para identificar cada deuda tributaria y aduanera, registrada en la División de Cobranzas, asimismo por cada extracto registrado deberá contener la documentación física que respalda las gestiones de cobro realizadas por dicha División. Por lo que, en ningún momento la administración demuestra la legalidad del traslado de los expedientes a la DGII;

Por lo antes descrito los funcionarios relacionados no demuestra bajo que normativa legal trasladaron la obligación de cobro de la deuda tributaria y aduanera a la DGII, ya que la esta no posee facultades legales para ejercer el cobro, debido a que por Ley a quien le compete y le faculta realizar el proceso de cobro de la deuda tributaria y aduanera es la Dirección General de Tesorería (DGT), según el artículo 270 del código tributario.

- b) Asimismo los funcionarios manifestaron respecto a los tres extractos observados, no fueron trasladados a la Fiscalía General de la República, debido a que los extractos de la contribuyente con NIT 0614-080604-112-0, se encontraban en manos de la DGII, para el cobro, sin embargo, no se presenta la legalidad de la tenencia de dichos extractos en la DGII, asimismo el extracto de mora números 325690, se menciona que no fue trasladado por que se le aplicaron otras gestiones de cobro, también no se demostró por parte de la administración que se le realizaran otras gestiones de cobro que interrumpiera el plazo para el traslado a la FGR.



Por lo antes expuesto la observación no se da por subsanada para el Director General de Tesorería, Jefe de División de Cobranzas, Jefe de Departamento Jurídico Cobranzas y la Coordinadora Área Análisis, Certificaciones y Seguimiento.

#### 4. INCUMPLIMIENTO CON LOS PLAZOS DE COBRO ADMINISTRATIVO ESTABLECIDOS.

Comprobamos que la División de Cobranzas, no realizó el proceso de cobro administrativo en los plazos establecidos en el Código Tributario, y los procedimientos internos para la gestión de cobro de los extractos de deuda, extendiéndose los plazos entre 3 a 499 días hábiles; dichos plazos se establecen a partir del registro de la deuda tributaria. **Ver Anexo # 5.**

El Art. 270 del Código Tributario, Procedimiento para el cobro administrativo de la deuda, establece: "La Dirección General de Tesorería deberá iniciar el procedimiento de cobro dentro de los treinta días hábiles, contados a partir del día siguiente de recibidas las deudas firmes, de la manera que a continuación se plantea:

- a) La Administración Tributaria por medio de la Dirección General de Tesorería, notificará requerimiento de cobro al deudor, otorgándole para el pago de la deuda un plazo de veinte días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación del respectivo requerimiento.
- b) Vencido el plazo del literal anterior, sin que se hubiere atendido el requerimiento de cobro por parte del deudor, su representante legal o apoderado, según el caso, se emplazará para que dentro del plazo de veinte días hábiles comparezca ante la Administración Tributaria y se defina la forma en que se efectuará el pago, rinda fianza o solicite resolución de pagos a plazos bajo las condiciones establecidas en este Artículo...
- d) Si transcurrido el plazo establecido en el literal b) de este Artículo, no se hubiere pagado en su totalidad la deuda o no se encuentren vigentes las condiciones del inciso siguiente del presente literal, y una vez agotada la etapa de Cobro Administrativo, la Dirección General de Tesorería, indistintamente por medio del Director o Subdirector General procederá dentro del plazo de treinta días hábiles contados a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el emplazamiento, a certificar y remitir a la Fiscalía General de la República los saldos de deudas pendientes de pago de los ejercicios o períodos respectivos, los que serán acompañados de información relativa al lugar señalado para recibir notificaciones, así como de otras direcciones donde se pueda localizar al deudor si existieren. En el mismo plazo se remitirá si consta en los expedientes y registros que maneja la Administración Tributaria, información sobre la existencia y situación de los bienes y derechos del deudor o responsable solidario o subsidiario, la cual no será requisito para la presentación de la demanda en los Tribunales respectivos



El Reglamento de Normas Técnicas de Control Interno Especificas del Ministerio de Hacienda, establece en los siguientes artículos:

Art.3 "El Sistema de Control Interno, tendrá como finalidad coadyuvar con la organización, en el cumplimiento de sus objetivos, fundamentalmente en las categorías siguientes:

- a) Eficiencia, efectividad y eficacia de las operaciones;
- b) Confiabilidad, oportunidad y seguridad de la información; y ...".

El Art. 40 "Los titulares, directores y jefes de unidades organizativas, deberán asegurar que la información que se procese sea: Confiable, oportuna, suficiente, pertinente, íntegra, disponible, actualizada y confidencial, cuando lo establezca la Normativa legal correspondiente, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información".

El Art. 43. "Los titulares y directores, deberán asegurarse que se realicen las actividades de control durante la ejecución de las operaciones, de manera integrada. Todos los jefes de unidades organizativas, deberán ejercer actividades de control durante la ejecución de las operaciones, de forma constante e integrada, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información".

La Determinación, Remisión y Cobro de la Deuda, Edición 01, 7.2 en El PRO-4.1.2.1 "Registro y Cobro Administrativo", Gestor de Cobro, paso 3 y 4 establece: "3. Recibe y revisa la documentación de la mora, inicia la gestión de cobro con todas las acciones legales y administrativas..." 4. "Envía al Archivo General expediente, una vez el Contribuyente haya cancelado, caso contrario remite al Departamento Jurídico de Cobranzas o al Área de Análisis, Certificaciones y Seguimiento de Mora".

El Perfil de Puesto del Jefe de División de Cobranzas, Código:1340108.1, Edición:03, de fecha 28/06/2016, establece:

"MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:

Planificar, organizar y dirigir el Proceso de Cobro de la Mora Tributaria en la División de Cobranzas, conforme a los procedimientos y normativa aplicable vigente, con la finalidad de recuperar eficientemente la mora tributaria y no tributaria a favor del Estado".

FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:

- 3. Administrar el Proceso de Cobro de mora Tributaria y no tributaria a favor del Estado, con la finalidad de incrementar la recaudación.
- 6. Velar por el cumplimiento de plazos legalmente establecidos en el proceso de cobro, para salvaguardar el fiel cumplimiento a la normativa vigente.



7. Autorizar los casos que aplique otras acciones de cobro, para cumplir con la siguiente etapa dentro del proceso de cobro.
8. Presentar a la Dirección Superior los casos a remitir a la Fiscalía General de la Republica, para el inicio del cobro judicial de la mora tributaria.”.

El Perfil de Puesto del Jefe Departamento de Cobro Administrativo, Codigo:134010802.1, Edicion:02, de fecha 28/06/2016, establece:

“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:

Planificar, dirigir y controlar la gestión de cobro administrativo con el objeto de recuperar las obligaciones fiscales pendientes de pago a favor del Estado, de acuerdo a la aplicación de Leyes, Reglamentos y otras disposiciones, atendiendo instrucciones del jefe de División, para la recuperación de la mora tributaria.

FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:

4. Recibir y revisar los informes presentados por el coordinador de gestión de cobro sobre el desarrollo de las acciones ejecutadas de los casos asignados a los gestores de cobro, para dar seguimiento a los plazos establecidos.”.

El Perfil de Puesto del Jefe Departamento Juridico de Cobranzas, Codigo:134010803.1, Edicion:02, de fecha 28/06/2016, establece:

“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:

Administrar y dirigir las actividades y operaciones de la gestión de otras acciones de cobro, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente, aplicando los procedimientos establecidos e instrucciones de la Jefatura de División, para recuperar la mora tributaria de manera eficaz y eficiente.

FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:

Planificar, organizar y dirigir la gestión de otras acciones de cobro de forma directa a los contribuyentes o a traves de sus fiadores de acuerdo a las garantías ofrecidas, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente para lograr la recuperación eficiente.”.

El Manual de Organización de DGT, Edición 001, literal K) División de Cobranzas, 1.2 Objetivos Específicos, Departamento de Cobro Administrativo, literal b. establece: “Verificar el cumplimiento de los plazos otorgados en el proceso de Cobro Administrativo”.

La deficiencia se debe a que el **Director General de Tesorería**, por no ejercer control en cumplimiento de sus funciones; el **Jefe de la División de Cobranzas**, por no



administrar el proceso de cobro de mora tributaria y no tributaria a favor del Estado, con el fin de incrementar la recaudación; el **Jefe del Departamento de Cobro Administrativo** por no dirigir y controlar la gestión de cobro administrativo con el objeto de recuperar las obligaciones fiscales pendientes de pago a favor del Estado; el **Jefe del Departamento Jurídico de Cobranzas**, por no gestionar otras acciones de cobro de la deuda.

La falta de gestiones de cobro de la deuda tributaria y aduanera, establecidas en el código tributario, no permitió la recuperación oportuna de la mora tributaria y aduanera. Incrementando , el riesgo de prescripción de la deuda.

### COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACION

Mediante nota DGT-DEX-167-2020, de fecha 14 de febrero de 2020, suscrita por el Director General de Tesorería, Ex Jefe División de Cobranzas, Ex Jefe Departamento Jurídico Cobranza, Ex Jefe de Departamento de Cobro Administrativo y Ex Coordinadora del Área de Análisis y Certificaciones de la Dirección General de Tesorería, manifiestan:

"...Reiteramos las pruebas y argumentos expresados en la respuesta del informe preliminar.

En el Art. 74, inciso segundo, el Código Tributario establece:

"...En caso de liquidación de oficio dictada de conformidad a las disposiciones del presente Código, el obligado tributario deberá hacer efectivo el tributo, anticipos, retenciones, percepciones, subsidios y accesorios, dentro del plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que quede firme la respectiva resolución liquidatoria, sin perjuicio que los efectos de la mora en el pago de la obligación tributaria se produzcan desde que la misma debió haber sido legalmente pagada en su totalidad, de conformidad a los plazos establecidos para el pago de las obligaciones tributarias autoliquidadas de conformidad a este código o las leyes tributarias respectivas"

En la disposición legal anterior se evidencia que en materia de liquidaciones oficiosa se debe considerar el estado de firmeza de la deuda como preámbulo de su exigibilidad, lo que implica en consonancia con el inciso primero del artículo 270 del C.T., el estado de exigibilidad da la pauta para el inicio del proceso y por consiguiente el conteo de días para cada una de las actuaciones o etapas del procedimiento de cobro.

Para efectos del cobro administrativo, las deudas tributarias deben estar líquidas firmes y exigibles. ¿En qué momento una deuda tributaria se vuelve líquida, firme y exigible?



- ✓ Las deudas tributarias adquieren el estado de LIQUIDEZ, cuando han sido determinadas; es decir, que se encuentran cuantificadas en la correspondiente resolución.
- ✓ Las deudas tributarias adquieren el estado de FIRMEZA, cuando hayan transcurrido los plazos y términos establecidos en las leyes respectivas sin que el contribuyente haya actuado para impugnar la determinación efectuada por la Administración Tributaria.
- ✓ Las deudas tributarias adquieren el estado de EXIGIBILIDAD, cuando encontrándose en estado de firmeza, han transcurrido dos meses para efectuar el pago de las mismas, y los deudores no lo llevan a cabo.

Los anteriores aspectos conllevan a comprender que para que la deuda sea exigible y se inicien las gestiones de cobro, la misma debe poseer de antemano condiciones de liquidez y firmeza, en los casos señalados por el equipo de auditoría, todos los extractos de deuda corresponden a mandamientos de ingreso emitidos por la DGII, producto de una resolución de LIQUIDACIÓN OFICIOSA, los cuales refieren la fecha de "causa estado", la que indica el punto de partida para el conteo de los 60 días, para iniciar el proceso de cobro administrativo de la deuda y por tanto les aplica el Art. 74 C.T., ya que finalizado dicho período sin que se hubiera cancelado o interpuesto demanda para dar apertura a proceso Contencioso Administrativo, la deuda se vuelve exigible.

Para cada uno de los extractos cuestionados, en **Anexo 9.1** la prueba documental consiste:

- ✓ HOJA DE ACCIONES REALIZADAS A EXPEDIENTE, del SITEP. En esta se muestran las fechas de Notificación del Requerimiento y Emplazamiento. Todas las notificaciones fueron realizadas dentro de los 30 días hábiles que establece el Art. 270 del C.T., esta hoja de acciones, también muestra las fechas de inicio de conteo de días, para control del proceso de notificación.
- ✓ TABLA DE REGISTRO DE LA DEUDA, del SITEP. Este documento muestra que la deuda proviene de LIQUIDACIÓN DE OFICIO con MANDAMIENTOS DGII, y muestra las fechas de inicio de proceso para cada extracto de deuda.
- ✓ Algunos de los extractos observados corresponden a procesos a gestionar por la nueva administración de Cobranzas, de acuerdo a las fechas para diligenciar el proceso, éstos corresponden a períodos que exceden el alcance del ejercicio auditado, en el **anexo 9.1**: Tabla de extractos Plazos de Cobro Administrativo, se muestra como "Nueva Admón."
- ✓ Entregado a DGII: El proceso de cobro administrativo que llevaba a cabo la Ex División de Cobranzas fue interrumpido y asumido de manera temporal por Oficina de Gestión de Cobro de la DGII, en el marco de la creación de la Dirección de Cobro de Deudas Tributarias y Aduaneras, en el anexo Tabla de extractos Plazos de Cobro Administrativo, se muestra como "Entregado a DGII".



El anexo tabla de extractos plazos de cobro administrativo, muestra los extractos, documento de deuda, base legal, fecha inicio proceso y cumplimiento de entrega del requerimiento de cobro, Emplazamiento y traslado a jurídico. Evidenciando que, algunos extractos por sus fechas de proceso, corresponden su gestión a la nueva Administración de Cobranzas y otros extractos que fueron entregados a la Nueva Unidad de Cobros DGII. Se anexa Memorando con referencia 10001-MEN-251-2016, del Director General de Impuestos Internos y listados de los expedientes trasladados a la nueva Unidad de Cobros DGII y corresponden a los expedientes números 5228, 42088, 53725 y 147562 cuyo número de lista es 8, 48, 32 y 31 respectivamente. (Anexo 9.2)

**Conclusiones:**

El 63.4% de los extractos observados corresponden a gestión de procesos del período 2016, los cuales se cumplieron al 100% tomando en cuenta que el inicio del plazo, no es a partir de la fecha de registro, sino a partir de fecha que determina el art. 74 de C.T., así mismo, el 36.6% de los extractos observados corresponden a procesos de gestión realizada por la nueva administración y la unidad de cobros DGII para continuidad de los plazos que establece el art. 270 del C.T.

Los expedientes observados y toda documentación que el auditor estime necesario verificar, están a disposición.

Por lo antes expuesto, solicitamos que se dé por superada la presente observación.

**COMENTARIOS DE LOS AUDITORES**

Después de analizar los comentarios y documentación presentada por la administración se concluye que:

La División de Cobranza de la Dirección General de Tesorería (DGT), no efectuó el proceso de cobro administrativo en los plazos que establece el Código Tributario, incumpliendo así los tiempos para realizar la gestión de cobro de los extractos de deudas tributarias y aduaneras; ya que el Código Tributario establece los procedimientos para cada etapa de cobro administrativo según el Artículo 270.

Respecto a la conclusión efectuada por la administración que: el 63.4% de los extractos observados corresponden a gestión de procesos del período 2016, los cuales se cumplieron al 100% tomando en cuenta que el inicio del plazo, no es a partir de la fecha de registro, sino a partir de fecha que determina el art. 74 de C.T., así mismo, el 36.6% de los extractos observados corresponden a procesos de gestión realizada por la nueva administración y la unidad de cobros DGII para continuidad de los plazos que establece el art. 270 del C.T., No se presenta evidencia que demuestre las aseveraciones efectuadas por la administración, ya que el proceso de cobro es facultad de la Dirección General de Tesorería.



Por lo antes expuesto la observación no se da por subsanada para el Director General de Tesorería, Jefe de División de Cobranzas, Jefe de Departamento Administrativo de Cobranzas y Jefe de Departamento Jurídico Cobranzas.

#### 5. NO EXISTE EVIDENCIA DE SOLICITUD DE APLICACIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES.

Comprobamos que, la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería, no solicitó a la Fiscalía General de la República la aplicación de las medidas cautelares en los expedientes de contribuyentes con deuda tributaria y aduanera. **Ver Anexo # 6.**

El Art. 273-B del Código Tributario, Anotación Preventiva de Bienes, establece: "La Fiscalía General de la República, podrá practicar anotación preventiva sobre toda clase de bienes del deudor tributario en Registros Públicos, debiendo observarse el principio de prioridad registral. También podrá aplicarse en aquellas entidades privadas que manejen bienes en depósito, para lo cual se asentará la anotación en los respectivos Registros que se lleven para tal efecto.

La aplicación de la medida de anotación preventiva no podrá exceder de dos meses, dentro de los cuales deberá darse cuenta al juez competente, quien fundamentará razonablemente sobre la procedencia o improcedencia de dicha medida conforme a la Ley.

La anotación preventiva quedará cancelada sin necesidad de declaratoria ni asiento, si dentro del plazo anterior, la Fiscalía General de la República no da cuenta al juez competente sobre la aplicación de dicha medida.

La Fiscalía General de la República comunicará al ente en el cual se asentó la anotación preventiva, el incumplimiento del plazo para efectos de la cancelación de la anotación preventiva. El incumplimiento de la presente obligación hará incurrir al funcionario en responsabilidad civil y administrativa.

Asimismo, el Registro procederá a cancelar la anotación preventiva con la presentación de la solvencia que emita la Administración Tributaria, de que se ha pagado la totalidad de la deuda".

El Art. 274 del Código Tributario, Medidas Cautelares, establece: "La Fiscalía General de la República, podrá solicitar la aplicación de medidas cautelares para asegurar el cobro de las deudas líquidas, firmes y exigibles, ya sea durante el procedimiento de cobro administrativo o durante el procedimiento de cobro judicial. La medida a que se refiere el literal a) de este artículo, se aplicará de acuerdo a lo establecido en el Art 273-B del presente Código.

Las medidas cautelares que puede aplicar son las siguientes:

- a) Anotación Preventiva de bienes en registros públicos; (2)
- b) Inamovilidad de las Cuentas Bancarias; y (2)



- c) Cualquier otra que el Código Civil o el Código de Procedimientos Civiles establezcan.

Las medidas referidas en los literales b) y c) de este artículo, se solicitarán por la Fiscalía General de la República ante el Tribunal competente, sin necesidad de caución, el cual resolverá sobre la aplicación de la medida dentro del plazo de tres días hábiles contados a partir del día siguiente de presentada la solicitud.

El Fiscal General de la República deberá informar semestralmente a la Administración Tributaria, los casos correspondientes a deudas tributarias que tiene en proceso, sea que haya iniciado juicio ejecutivo o no. Dicha información deberá remitirla los primeros quince días hábiles siguientes a la finalización de los meses de enero y junio de cada año, y deberá contener cuanto menos la información siguiente: nombre y número de identificación tributaria del contribuyente, tipo de impuesto adeudado, monto de la deuda, fecha de inicio del juicio y juzgado en el que se tramita, etapa en la que se encuentra y resultados cuando ya los hubiere”.

El Art. 436 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece: “Podrá solicitarse la adopción de las siguientes medidas cautelares:

- 1ª. El embargo preventivo de bienes;
- 2ª. La intervención o la administración judiciales de bienes productivos;
- 3ª. El secuestro de cosa mueble;
- 4ª. La formación de inventarios de bienes, en las condiciones que el tribunal disponga;
- 5ª. La anotación preventiva de la demanda, y otras anotaciones registrales;
- 6ª. La orden judicial para cesar provisionalmente en una actividad, para abstenerse temporalmente de alguna conducta o para no interrumpir o cesar, también de manera temporal, una prestación;
- 7ª. La intervención y depósito de ingresos obtenidos mediante una actividad que se considere ilícita y cuya prohibición o cesación se pretenda en la demanda;
- 8ª. El depósito temporal de ejemplares de las obras u objetos que se reputen producidos con infracción de las normas sobre propiedad intelectual e industrial, así como el depósito del material empleado para su producción y la consignación o depósito de las cantidades que se reclamen en concepto de remuneración de la propiedad intelectual.

El Art. 140 del Reglamento del Código Tributario establece: “La exigibilidad del pago de la obligación tributaria consiste en la facultad que tiene la Administración Tributaria para hacer efectivo su cumplimiento a través del cobro administrativo, coactivo o por los demás medios que autoriza la ley”.

El Reglamento de Normas Técnicas de Control Interno Especificas del Ministerio de Hacienda, establece en los siguientes Artículos:

El Art. 3 “El Sistema de Control Interno, tendrá como finalidad coadyuvar con la organización, en el cumplimiento de sus objetivos, fundamentalmente en las categorías siguientes:



- a) Eficiencia, efectividad y eficacia de las operaciones;
- b) Confiabilidad, oportunidad y seguridad de la información; y ...”.

El Art. “Los titulares, directores y jefes de unidades organizativas, deberán asegurar que la información que se procese sea: Confiable, oportuna, suficiente, pertinente, íntegra, disponible, actualizada y confidencial, cuando lo establezca la Normativa legal correspondiente, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información”.

El Art. 43. “Los titulares y directores, deberán asegurarse que se realicen las actividades de control durante la ejecución de las operaciones, de manera integrada.

Todos los jefes de unidades organizativas, deberán ejercer actividades de control durante la ejecución de las operaciones, de forma constante e integrada, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en los manuales de: Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información”.

La Determinación, Remisión y Cobro de la Deuda, Edición: 001, 7.3 en El PRO-4.1.2.1Otras Acciones de Cobro, paso 1, Jefe del Departamento Jurídico de Cobranzas, establece: “Recibe del Departamento de Cobro Administrativo, expedientes a través del sistema y de forma física. Clasifica por monto y tipo de contribuyente, asigna vía sistema al Técnico, para iniciar otras acciones de cobro”.

El Perfil de Puesto del Jefe de División de Cobranzas, Codigo:1340108.1, Edicion:03, de fecha 28/06/2016, establece:

“MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:

Planificar, organizar y dirigir el Proceso de Cobro de la Mora Tributaria en la División de Cobranzas, conforme a los procedimientos y normativa aplicable vigente, con la finalidad de recuperar eficientemente la mora tributaria y no tributaria a favor del Estado”.

FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:

- 4. Administrar el Proceso de Cobro de mora Tributaria y no tributaria a favor del Estado, con la finalidad de incrementar la recaudación.
- 6. Velar por el cumplimiento de plazos legalmente establecidos en el proceso de cobro, para salvaguardar el fiel cumplimiento a la normativa vigente.
- 7. Autorizar los casos que aplique otras acciones de cobro, para cumplir con la siguiente etapa dentro del proceso de cobro.
- 8. Presentar a la Dirección Superior los casos a remitir a la Fiscalía General de la República, para el inicio del cobro judicial de la mora tributaria.”.



El Perfil de Puesto del Jefe Departamento Jurídico de Cobranzas, Código:134010803.1, Edición:02, de fecha 28/06/2016, establece:

**"MISIÓN DEL PUESTO DE TRABAJO:**

Administrar y dirigir las actividades y operaciones de la gestión de otras acciones de cobro, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente, aplicando los procedimientos establecidos e instrucciones de la Jefatura de División, para recuperar la mora tributaria de manera eficaz y eficiente.

**FUNCIONES/ACTIVIDADES BÁSICAS:**

Planificar, organizar y dirigir la gestión de otras acciones de cobro de forma directa a los contribuyentes o a través de sus fiadores de acuerdo a las garantías ofrecidas, conforme a lo establecido en la normativa legal vigente para lograr la recuperación eficiente."

El Manual de Funciones de la Dirección General de Tesorería, numeral 11 División de Cobranzas, literal b, establece: "Aplicar los procedimientos efectivos que permitan alcanzar los niveles máximos de recuperación de los tributos internos y aduaneros".

La deficiencia se debe a que el **Director General de Tesorería**, por no ejercer control en cumplimiento de sus funciones; el **Jefe de la División de Cobranzas**, por no administrar el proceso de cobro de mora tributaria y no tributaria a favor del Estado, con el fin de incrementar la recaudación; el **Jefe del Departamento de Cobro Administrativo** por no dirigir y controlar la gestión de cobro administrativo con el objeto de recuperar las obligaciones fiscales pendientes de pago a favor del Estado; el **Jefe del Departamento Jurídico de Cobranzas**, por no solicitar la aplicación de medidas cautelares a la Fiscalía.

La falta de solicitud de aplicación de Medidas Cautelares a la Fiscalía General de la Republica (FGR), no permitió la recuperación oportuna de la deuda tributaria.

**COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN**

Mediante nota DGT-DEX-167-2020, de fecha 14 de febrero de 2020, suscrita por el Director General de Tesorería, Ex Jefe División de Cobranzas, Ex Jefe de Departamento de Cobro Administrativo y Ex Jefe Departamento Jurídico Cobranza,..... de la Dirección General de Tesorería, manifiestan:

En sus comentarios el Cuerpo de auditores señalan que:

"Cuando se habla de Medidas Cautelares se refiere a anotaciones preventivas de bienes en registros públicos, inamovilidad de cuentas bancarias, secuestro de bienes, embargo preventivo de bienes, sin embargo los comentarios de la Administración se refieren al artículo 270 inciso tercero del Código Tributario; en ese sentido la



administración presenta como evidencia una ayuda de memoria de Reunión DGT-FGR de fecha 26 de noviembre de 2013, en cual se manifiesta que los agentes de la Fiscalía General de la República, no podían realizar dicha acción debido a que los jueces exigían para ordenar la aplicación de las Medidas Cautelares, el ofrecimiento y presentación de una caución, sin embargo en esta etapa del proceso no se requiere de la caución para la aplicación de las medidas cautelares, únicamente debería solicitarla a la Fiscalía General de la República la aplicación de éstas; además, de acuerdo al inciso tercero del Artículo 274 del Código Tributario, donde establece que las medidas referidas en los literales b) y c) de ese artículo, se pueden solicitar sin necesidad de caución"

De lo mencionado por el Cuerpo de Auditores, es de aclarar que las facultades de solicitar las medidas cautelares, que bien han enunciado en el párrafo anterior está definido en el artículo 270 inciso tercero del Código Tributario de la siguiente manera:

**"En cualquier momento del procedimiento del cobro administrativo, la Dirección General de Tesorería por medio de su Director General o Subdirector General, podrá solicitar a la Fiscalía General de la Republica la aplicación de las medidas cautelares a las que se refiere este Código"** (Lo subrayado es nuestro).

Es importante aclarar que, para que la Administración Pública pueda aplicar una medida, la ley debe habilitarla para su realización, es por ello importante, enfocarnos en esa premisa, analizando en qué contexto el artículo 270 inciso tercero del Código Tributario le brinda esta facultad y para ello es necesario realizar el siguiente análisis:

El inciso tercero antes mencionado tiene la peculiaridad jurídica potestativa, lo que significa como lo dicen estudios del derecho que el término "**facultad**" se asocia a aquello que es optativo, potestativo; de ahí lo facultativo.

Por otra parte, el concepto jurídico de potestad, significa la aptitud de una persona en el presente caso el Estado, para modificar la situación jurídica existente de uno mismo o de otros. En tal sentido podemos decir que no basta con saber cuáles son las medidas cautelares que contempla el Código Tributario, sino que en qué casos deben de aplicarse, y es por ello que el legislador prevé no estableciéndolo de manera imperativa, ya que pueden existir variables que impidan su aplicación.

El Cuerpo de Auditores manifiesta que para solicitar a la Fiscalía General de la República la aplicación de las medidas cautelares en etapa de cobro administrativo, no se necesita caución y solo debe solicitarse a la Fiscalía General de la República, concurriendo esa una aseveración en la cual no se toman en cuenta los principios de "Economía y Eficacia" siendo éstos fundamentales en todas las actuaciones en materia tributaria.

Principio de Economía:



El artículo 3 del Código Tributario nos define el principio de economía de la siguiente manera:

**“En virtud del Principio de Economía se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios.”**

Al tenor de la definición anterior sería contraproducente a los intereses del Estado, que, por el simple hecho de tener facultades de carácter potestativas, se realizaren cientos de solicitudes para la aplicación de las medidas cautelares, sin tener certeza de la factibilidad de aplicarlas, en tal sentido cuando personeros de la Ex División de Cobranzas se reúnen con personeros de la Fiscalía General de la República, para abordar el tema de las solicitudes de aplicación de las medidas cautelares se hace en el contexto de una gestión de carácter general y previa, con el propósito de establecer la operatividad de las solicitudes.

Sin embargo, como se argumentó en la comunicación preliminar, el resultado fue que representantes de la Fiscalía General de la República, **manifestaron que no se podían aplicar las medidas cautelares y que contaban con resolución judicial en las que se denegó la no presentación de una caución**, porque el juez consideró que la excepción del artículo 448 del Código Procesal Civil Mercantil (CPCM), no aplica para el Estado. En tal sentido hubiese sido oneroso si posterior a mencionada reunión la Ex División de Cobranzas se hubiera tomado la tarea de realizar las peticiones de aplicación de las medidas cautelares ya que conforme a lo expresado en la reunión por parte de los personeros de la Fiscalía General de la República, estas habrían sido contestadas en sentido negativo, y en ese contexto reiteramos que no obstante que el artículo 270 inciso tercero, determina la aplicación de medidas cautelares, el artículo 448 CPCM, vigente a partir del 1 de julio 2010, determina que para su aplicación se debe presentar caución de parte de la Fiscalía General de la República, Institución que no tiene un presupuesto asignado para dicho rubro tal como fue expuesto en el "Acta de Ayuda Memoria Reunión DGT-FGR de 26-11-2013" remitida a ese cuerpo de auditores en la fase de respuesta a comunicación preliminar. (Anexo 10.1- página 1, 170 y 171 del Diario oficial)

Principio de Eficacia:

**“los actos de la Administración Tributaria deberán lograr su finalidad recaudatoria con respecto a los derechos fundamentales de los administrados.”**

Por otra parte, el Diccionario del Español Jurídico, define el Principio de Eficacia de la siguiente manera: "lograr la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una entidad, organización, proyecto, actividad o función Públicos y los recursos empleados para conseguirlos"

Respecto a este principio es importante establecer, que los actos de la Administración Tributaria, deben ser consecuentemente eficaces en su actividad recaudatoria, en tal sentido elaborar las solicitudes para la aplicación de las medidas cautelares, habiendo



sido previamente advertidos por la FGR como Ente facultado por la Constitución para pedir las ante juez competente, de no ser posible su aplicación sin el ofrecimiento de caución establecida en el artículo 446 del CPCM, y que asimismo contaban con resoluciones en las que se declaraba sin lugar, la no presentación de caución ya que a criterio de los jueces que conocieron de dichos casos, consideran que para el Estado no le aplicaba la excepción del artículo 448 del mismo cuerpo legal.

Por otra parte, el Cuerpo de Auditores en sus comentarios expresa:

"Es importante recordar que el Departamento Jurídico de Cobranzas fue creado exclusivamente para llevar a cabo la ejecución de las otras acciones de cobro, ya sean estas coactivas o persuasivas.

Asimismo, el Reglamento de Aplicación del Código Tributario Artículo 140, establece: "La exigibilidad del pago de la obligación tributaria consiste en la facultad que tiene la administración tributaria para hacer efectivo su cumplimiento a través del cobro administrativo, coactivo o por los demás medios que autoriza la ley", "

Como bien lo dice el Cuerpo de Auditores, el Departamento Jurídico de Cobranzas fue creado para ejecutar las otras acciones de cobro, ya sean éstas coactivas o persuasivas, lo cual se realizó con apego al principio de legalidad, siendo así que como medida coactiva se aplicó lo establecido en el artículo 273-A del Código Tributario, el cual faculta a la Dirección General de Tesorería, emitir resolución mediante las cuales se ordenaba a los pagadores efectuar retención en el salario o por ventas a los contribuyentes con deudas tributarias y para el ejercicio auditado, se emitieron 883 resoluciones lográndose recuperar la cantidad de QUINIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS 83/100 DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (\$558,300.83), siendo efectiva dicha medida en consonancia con el principio de eficacia (Anexo 10.2) . Respecto a las medidas persuasivas se remitieron notas de cobro, llamadas telefónicas, correos electrónicos entre otros. (Anexo 10.3).

Por todo lo expresado se concluye:

1. Que la División de cobranzas, sí realizó gestiones ante la Fiscalía General de la República en aras de establecer la operatividad de las solicitudes, para la aplicación de las medidas cautelares.
2. Que la facultad legal conferida a la Dirección General de Tesorería, de solicitar la aplicación de las medidas cautelares a la Fiscalía General de la República, es de carácter facultativa y de ninguna manera imperativa; en consecuencia, queda a opción de la Dirección analizar, definir y seleccionar sobre la base de la ponderación de principios, las alternativas que pueden ser aplicación de medidas cautelares o bien de otras acciones de cobro que se estimen adecuadas.
3. Que las otras acciones de cobro llevadas a cabo por la División de Cobranzas constituyen una genuina manifestación del principio de proporcionalidad, que se



orienta a garantizar que los actos administrativos deben ser cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos

## COMENTARIO DE LOS AUDITORES

Se revisó los comentarios y documentación presentados por la Administración, y concluimos que:

Que la administración no presenta evidencias concretas en la cual justifique el motivo para no solicitar la aplicación de Medidas Cautelares; ya que los comentarios de la administración lo único que repiten es que no se puede solicitar; sin embargo, el Art. 270 inciso tercero, claramente establece:

“En cualquier momento del procedimiento del cobro administrativo, la Dirección General de Tesorería por medio de su Director General o Subdirector General, podrá solicitar a la Fiscalía General de la Republica la aplicación de las medidas cautelares a las que se refiere este Código”, es decir que no regula que no se haga, sino el hecho que lo puede realizar en cualquier momento.

Asimismo, la Administración mantiene como argumentos a su defensa el “Acta Ayuda de Memoria Reunión DGT-FGR de fecha 26-11-2013”; y que en dicha reunión los representantes de la Fiscalía General de la República(FGR), “manifestaron que no se podían aplicar las medidas cautelares y que contaban con resolución judicial en las que se denegó la no presentación de una caución porque el juez consideró que la excepción del artículo 448 del Código Procesal Civil Mercantil (CPCM), no aplica para el Estado”; sin embargo, no se tuvo a la vista la resolución mencionada, para verificar si el fallo fue con relación a Impuestos Tributarios y Aduaneros, por lo que, reiteramos que la División de Cobranzas es la responsable de solicitar a la Fiscalía General de la Republica (FGR) la aplicación de Medidas Cautelares, con la finalidad de garantizar los intereses del Estado.

Por lo antes expuesto la observación no se da por subsanada para el Director General de Tesorería, Jefe de División de Cobranzas, Jefe de Departamento de Cobro Administrativo y Jefe de Departamento Jurídico Cobranzas.

## VI. CONCLUSIONES DEL EXAMEN

- En base a los resultados obtenidos en la auditoría, concluimos que la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería (DGT), realizó todas las gestiones de cobro de la deuda tributaria y aduanera en las diferentes fases del proceso de cobro administrativo de acuerdo a las leyes y normativa que lo regulan, a excepción de los Hallazgos de 2 al 5 desarrollados ampliamente en el Apartado V del presente informe.



- La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la Sección de Devolución de Renta y la Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, realizó el proceso de compensación y fiscalización conforme a las leyes y normativa que lo regulan, excepción del Hallazgo 1, contenido en el Apartado V del presente informe.

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

La Unidad de Auditoría Interna del Ministerio de Hacienda, no realizó exámenes relacionado con la naturaleza del examen, asimismo no existen Informes de Firmas Privadas, por lo que no fue posible realizar análisis de informes.

Sin embargo se identificaron informes de calidad, emitidos por la Unidad de Gestión de la Calidad del Ministerio de Hacienda, de los cuales se identificó un informe relacionado con la naturaleza del examen denominado, Informe de Auditoría del Sistema de Gestión de Calidad del 2016, al proceso 4.1 Recaudación de ingresos, el cual pertenece al Macroproceso 4 Gestión de Ingresos Tributarios y Aduaneros, correspondiente al período 2016, el cual fue sujeto de análisis, retomando los hallazgos de importancia relativa.

**VIII. SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIA ANTERIORES**

Efectuamos revisión al Informe de Examen Especial a la Mora Tributaria y Aduanera al Ministerio de Hacienda, por el periodo del 1 de enero 2014 al 31 de diciembre de 2015, verificando que contiene recomendaciones, a las cuales se les dio seguimiento en el presente informe, constatando que se encuentran cumplidas.

**IX. PARRAFO ACLARATORIO**

El presente Informe se refiere al Examen Especial al Proceso de Traslado y Cobro de la Deuda Tributaria y Aduanera al Ministerio de Hacienda, por el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2016, 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, 21 de octubre de 2021.

**DIOS UNION LIBERTAD**

**Subdirectora de Auditoría Uno**



**ANEXOS**

**ANEXO No. 1: a) "SalDOS a favor del Contribuyente por Compensación, las cuales fueron indebidas"**

No	NIT	No. De Resolución	IMPUESTO	MULTA	INTERES	TOTAL, COMPENSADO	VALOR COMPENSADO DESPUES DE HABER CADUCADO LA ACCION	FECHA- APLICACIÓN- COMPENSACIÓN
1	05110511821019	16102-DEV-915-2015 del 07-12-2015.	\$ 671.72	\$ -	\$ 55.92	\$ 727.64	\$ 727.64	23/02/2016
2	06141906971075	2018-DEV-72-2016 del 274-01-2016	\$ 181,103.60	\$ 45,275.90	\$ 100,842.91	\$ 327,222.41	\$ 327,222.41	20/04/2016
3	06143103540051	16102-DEV-522-2015 del 03-06-2015	\$ 464.23	\$ -	\$ 7.73	\$ 471.96	\$ 471.96	26/02/2016
4	04061103630012	Resolución 16102-DEV-510-2016 del 06-07-2016	\$ 1,786.19	\$ -	\$ 88.78	\$ 1,874.97	\$ 1,874.97	11/07/2016
5	11083009721015	Resolución No. 16102-DEV-022-2016 del 13-01-2016	\$ 1,081.34	\$ -	\$ 458.41	\$ 1,539.75	\$ 662.47	29/01/2016
6	12052107620011	Resolución No. 16102-DEV-500-2016 del 05-07-2016	\$ 1,029.00	\$ -	\$ 40.39	\$ 1,069.39	\$ 718.08	27/07/2016
7	06141812671124	Resolución No. 16102-DEV-773-2016 del 15-11-2016	\$ 647.00	\$ -	\$ 353.31	\$ 1,000.31	\$ 603.68	05/12/2016
8	06142409510063	Resolución No. 16102-DEV-649-2016 del 09-09-2016	\$ 338.23	\$ -	\$ 526.60	\$ 864.83	\$ 864.83	25/10/2016
9	06140107500014	Resolución No. 16102-DEV-394-2016 del 13-05-2016	\$ 327.04	\$ -	\$ 517.88	\$ 844.92	\$ 56.92	15/07/2016 Y 26/05/2016
10	03150710771017	Resolución No. 16102-DEV-409-2016 del 19-05-2016	\$ 472.23	\$ -	\$ 243.89	\$ 716.12	\$ 449.84	21/07/2016
11	01100705590012	Resolución No. 16102-DEV-770-2016 del 11-11-2016	\$ 150.76	\$ -	\$ 349.07	\$ 499.83	\$ 499.83	29/11/2016
12	06142212640057	Resolución No. 16102-DEV-686-2016 del 05-10-2016	\$ 243.73	\$ -	\$ 234.55	\$ 478.28	\$ 478.28	26/10/2016
13	06141011701242	Resolución No. 16102-DEV-689-2016 del 05-10-2016	\$ 353.35	\$ -	\$ 52.39	\$ 405.74	\$ 405.74	08/11/2016
14	06140710570092	Resolución No. 16102-DEV-687-2016 del 05-10-2016	\$ 266.96	\$ -	\$ 116.69	\$ 383.65	\$ 379.85	18/10/2016
15	07131503731013	Resolución No. 16102-DEV-457-2016 del 09-06-2016	\$ 204.08	\$ -	\$ 126.19	\$ 330.27	\$ 147.39	10/06/2016
<b>TOTALES</b>			<b>\$ 189,139.46</b>	<b>\$ 45,275.90</b>	<b>\$ 104,014.71</b>	<b>\$ 338,430.07</b>	<b>\$ 335,563.89</b>	



**ANEXO No. 2: b) "Excedentes y devolución de Impuesto sobre la Renta, las cuales fueron indebidas"**

No.	NIT	No. DE RESOLUCIÓN	FECHA DE COMPENSACION EN SITEP	MONTO DEVOLUCION	MONTO DETERMINADO DE EXCEDENTE IMP. S/RENDA
1	05110511821019	16102-DEV-915-2015 del 07-12-2015.	23/02/2016	\$ 30.74	\$ -
2	06141906971075	2018-DEV-72-2016 del 274-01-2016	20/04/2016	\$ -	\$ 2,817,473.04
3	06143103540051	16102-DEV-522-2015 del 03-06-2015	26/02/2016	\$ 336.16	\$ -
TOTALES				\$ 336.90	\$ 2,817,473.04
TOTAL, GLOBAL					\$ 2,817,839.94



**ANEXO No. 3: "No existe evidencia de la gestión de cobros de la deuda tributaria a responsables solidarios de las empresas".**

No.	NIT	EXPEDIENTE	ESPECIFICO	FECH_FINA_PERI	No. EXTRAC	MONTO_IMPUES	MONTO_MULTA	TOTAL	FECHA_REGIST
1	06143112510011	1604	11401	28/02/2012	335676	\$ 67,621.33	\$ -	\$ 67,621.33	19/04/2016
2	06142911390029	1744	11401	31/08/2013	375392	\$ 1,564,927.15	\$ -	\$ 1,564,927.15	18/08/2016
3	06142809600020	4666	11103	31/12/2011	407873	\$ 5,857,763.60	\$ 1,464,448.40	\$ 7,322,212.00	19/12/2016
4	06142704850047	5228	11103	31/12/2012	333529	\$ 518,985.05	\$ 129,746.26	\$ 648,731.31	04/04/2016
5	06142703570018	8105	11401	31/03/2011	383651	\$ 40,439.54	\$ 20,219.77	\$ 60,659.31	20/09/2016
6	10102511550019	10298	11102	30/12/2013	393713	\$ 42,370.65	\$ 21,185.33	\$ 63,555.98	26/10/2016
7	11232607570010	10766	11103	31/12/2012	340450	\$ 1,028,722.04	\$ 257,180.51	\$ 1,285,902.55	05/05/2016
8	06142208850041	14483	11401	31/12/2010	368252	\$ 213,268.70	\$ -	\$ 213,268.70	18/07/2016
9	06140205630135	21005	11102	31/12/2013	382791	\$ 46,559.63	\$ 23,279.82	\$ 69,839.45	14/09/2016
10	06141106921010	26280	11103	30/12/2011	328733	\$ 128,791.95	\$ -	\$ 128,791.95	24/02/2016
11	14122407560013	27735	11102	30/12/2011	385871	\$ 139,335.88	\$ -	\$ 139,335.88	28/09/2016
12	14122407560013	27735	11102	31/12/2011	369914	\$ 134,490.42	\$ 33,622.61	\$ 168,113.03	25/07/2016
13	06141611951030	34018	11103	31/12/2012	347160	\$ 4,809,411.51	\$ 1,202,352.88	\$ 6,011,764.39	27/05/2016
14	06142104941045	41306	11401	31/12/2012	326496	\$ 89,183.11	\$ -	\$ 89,183.11	08/02/2016
15	06142104941045	41306	11401	31/05/2012	326509	\$ 65,391.75	\$ 544.42	\$ 65,936.17	08/02/2016
16	14162108640011	42088	11102	31/12/2012	321373	\$ 120,909.82	\$ 60,454.91	\$ 181,364.73	15/01/2016
17	06143001831078	51240	11102	31/12/2010	344471	\$ 93,297.92	\$ 23,324.48	\$ 116,622.40	19/05/2016
18	14113005580016	53058	11102	31/12/2013	383972	\$ 95,350.45	\$ 43,315.63	\$ 138,666.08	20/09/2016
19	06140806041120	53725	11501	31/08/2011	364196	\$ 88,251.94	\$ 44,125.97	\$ 132,377.91	04/07/2016
20	06140806041120	53725	11501	31/01/2014	364198	\$ 76,990.63	\$ 38,495.32	\$ 115,485.95	04/07/2016
21	06140901041014	66860	11103	31/12/2013	406539	\$ 497,866.09	\$ 248,933.04	\$ 746,799.13	13/12/2016
22	06140102061053	70541	11103	31/12/2012	321333	\$ 71,759.96	\$ 35,879.98	\$ 107,639.94	15/01/2016
23	02032202661013	73240	11102	31/12/2012	332771	\$ 51,968.82	\$ 25,984.41	\$ 77,953.23	30/03/2016
24	06141205051117	100640	11103	30/12/2012	367272	\$ 69,061.85	\$ 34,530.93	\$ 103,592.78	14/07/2016
25	06140607101076	111021	11103	31/12/2015	379052	\$ 92,643.86	\$ -	\$ 92,643.86	31/08/2016
26	06141609111016	114184	11103	30/12/2013	378332	\$ 146,978.59	\$ 73,489.30	\$ 220,467.89	29/08/2016
27	04011001710018	124460	11102	31/12/2011	355132	\$ 1,037,415.63	\$ -	\$ 1,037,415.63	15/06/2016
28	13151308791014	132362	11102	31/12/2012	330989	\$ 325,833.54	\$ 162,916.77	\$ 488,750.31	14/03/2016
29	03032001921010	141520	11102	31/12/2013	384097	\$ 80,222.02	\$ 40,111.01	\$ 120,333.03	21/09/2016
30	02100102121017	144720	11401	31/01/2013	319469	\$ 59,541.33	\$ 29,770.67	\$ 89,312.00	07/01/2016
31	02102811570049	147562	11102	31/12/2012	332792	\$ 101,123.45	\$ 50,561.73	\$ 151,685.18	30/03/2016
32	02102811570049	147562	11102	31/12/2013	325279	\$ 68,702.58	\$ 34,351.29	\$ 103,053.87	02/02/2016
33	03152311801010	147802	11102	30/12/2013	325690	\$ 45,517.51	\$ 22,758.85	\$ 68,276.36	04/02/2016
34	13120101840017	148660	11102	31/12/2012	327348	\$ 130,685.06	\$ -	\$ 130,685.06	11/02/2016
35	05111012971014	151023	11401	28/02/2013	332169	\$ 86,110.95	\$ 21,527.74	\$ 107,638.69	17/03/2016
36	03062407650019	152042	11102	31/12/2011	334910	\$ 180,981.57	\$ 45,245.39	\$ 226,226.96	13/04/2016
37	06143108051024	174822	11103	31/12/2011	369873	\$ 7,110,415.31	\$ 1,777,603.83	\$ 8,888,019.14	25/07/2016
38	06143108051024	174822	11103	30/12/2011	386515	\$ 220,900.72	\$ -	\$ 220,900.72	30/09/2016
39	06140108610058	179943	11102	31/12/2011	376951	\$ 77,208.73	\$ 38,604.36	\$ 115,813.09	25/08/2016
40	06141004151024	181922	11301	30/06/2016	380611	\$ 17,524.88	\$ 52,624.67	\$ 70,149.55	06/09/2016
41	14121802681016	184943	11102	31/12/2013	384091	\$ 85,521.02	\$ 21,380.26	\$ 106,901.28	21/09/2016
42	06142510061021	185643	11103	31/12/2012	386591	\$ 67,858.28	\$ 33,929.14	\$ 101,787.42	30/09/2016
43	03152106710016	194182	11102	31/12/2014	403292	\$ 356,242.79	\$ -	\$ 356,242.79	01/12/2016



**ANEXO No. 4: "Expedientes con extractos remitidos a la Fiscalía General de la República con el plazo vencido para su traslado"**

No.	NIT	EXPEDIE NTE	CORREL EXTRAC	ESPECIFICO	PERIODO	MONTO_IMPU ES	MONTO_MU LTA	MONTO TOTAL DEUDA (IMPUETO+MU LTA)	FECHA_RE GIST	Fecha en que se debió enviar a la FGR (la ley establece 30 días hábiles a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para la emplazamiento Art.270 lit.d)	Fecha envió a Fiscalía	Diferencia días hábiles excedidos
1	06142704850047	5228	333529	11103	31/12/2012	\$ 518,985.05	\$ 129,746.26	\$ 648,731.31	04/04/2016	28/10/2016	13/3/2019	566
2	06142104941045	41306	326496	11401	31/12/2012	\$ 89,183.11	\$ -	\$ 89,183.11	08/02/2016	11/8/2016	15-08-2017	239
3	06142104941045	41306	326509	11401	31/05/2012	\$ 65,391.75	\$ 544.42	\$ 65,936.17	08/02/2016	11/8/2016	15-08-2017	239
4	14162108640011	42088	321373	11102	31/12/2012	\$ 120,909.82	\$ 60,454.91	\$ 181,364.73	15/01/2016	15/7/2016	13-04-2018	409
5	06143001831078	51240	344471	11102	31/12/2010	\$ 93,297.92	\$ 23,324.48	\$ 116,622.40	19/05/2016	22/11/2016	21-06-2017	137
6	06140102061053	70541	321333	11103	31/12/2012	\$ 71,759.96	\$ 35,879.98	\$ 107,639.94	15/01/2016	5/9/2016	3/4/2017	141
7	02032202661013	73240	332771	11102	31/12/2012	\$ 51,968.82	\$ 25,984.41	\$ 77,953.23	30/03/2016	6/12/2016	3/4/2017	78
8	06141205051117	100640	367272	11103	30/12/2012	\$ 69,061.85	\$ 34,530.93	\$ 103,592.78	14/7/2016	12/12/2016	29/5/2018	343
9	04011001710018	124460	355132	11102	31/12/2011	\$ 1,037,415.63	\$ -	\$ 1,037,415.63	15/06/2016	9/12/2016	22/6/2018	117
10	13151308791014	132362	330989	11102	31/12/2012	\$ 325,833.54	\$ 162,916.77	\$ 488,750.31	14/03/2016	27/7/2016	22/9/2017	275
11	02100102121017	144720	319469	11401	31/01/2013	\$ 59,541.33	\$ 29,770.67	\$ 89,312.00	07/01/2016	22/7/2016	4/4/2017	164
12	02102811570049	147562	332792	11102	31/12/2012	\$ 101,123.45	\$ 50,561.73	\$ 151,685.18	30/03/2016	19/10/2016	25/9/2017	222
13	02102811570049	147562	325279	11102	31/12/2013	\$ 68,702.58	\$ 34,351.29	\$ 103,053.87	02/02/2016	2/9/2016	25/9/2017	234
14	13120101640017	148660	327348	11102	31/12/2012	\$ 130,685.06	\$ -	\$ 130,685.06	11/02/2016	25/7/2016	19/6/2018	452
15	05111012971014	151023	332169	11401	28/02/2013	\$ 86,110.95	\$ 21,527.74	\$ 107,638.69	17/03/2016	14/10/2016	25/5/2017	121
								<b>\$ 3,499,564.41</b>				



ANEXO No. 5: "Incumplimiento con los plazos de cobro administrativo establecido"

No.	No. Expediente	No. Extracto	NIT	Período	Total, impuesto y multa	Fecha de registro	Días hábiles excedidos para entrega de Requerimiento de Cobro	Días hábiles excedidos para la entrega del Emplazamiento	Días hábiles excedidos para la entrega al Jurídico	Total, de días hábiles excedidos
1	339	389914	11012502250012	31/12/2014	\$61,506.66	12/10/2016	5	0	19	24
2	5228	333529	06142704850047	31/12/2012	\$648,731.31	4/4/2016	20	0	0	20
3	8105	383651	06142703570018	31/3/2011	\$60,659.31	20/9/2016	34	39	41	114
4	10298	393713	10102511550019	30/12/2013	\$63,555.98	26/10/2016	130	0	0	130
5	14483	368252	06142208850041	31/12/2010	\$213,268.70	18/7/2016	0	0	3	3
6	21005	382791	06140205630135	31/12/2013	\$69,839.45	14/9/2016	9	0	0	9
7	27735	385871	14122407560013	30/12/2011	\$139,335.88	28/9/2016	0	19	199	218
8	27735	369914	14122407560013	31/12/2011	\$168,113.03	25/7/2016	10	93	197	300
9	41306	326496	06142104941045	31/12/2012	\$89,183.11	8/2/2016	15	0	14	29
10	41306	326509	06142104941045	31/5/2012	\$65,936.17	8/2/2016	15	0	14	29
11	42088	321373	14162108640011	31/12/2012	\$181,364.73	15/1/2016	20	0	54	74
12	51240	344471	06143001831078	31/12/2010	\$116,622.40	19/5/2016	7	0	3	10
13	53058	383972	14113005580016	31/12/2013	\$138,666.08	20/9/2016	18	19	45	82
14	53725	364196	06140806041120	31/8/2011	\$132,377.91	4/7/2016	2	0	360	362
15	53725	364198	06140806041120	31/1/2014	\$115,485.95	4/7/2016	1	0	359	360
16	66860	406539	06140901041014	31/12/2013	\$746,799.13	13/12/2016	0	0	162	162
17	73240	332771	02032202661013	31/12/2012	\$77,953.23	30/3/2016	21	0	0	21
18	114184	378332	06141609111016	30/12/2013	\$220,467.89	29/8/2016	11	0	94	105
19	124460	355132	04011001710018	31/12/2011	\$1,037,415.63	15/6/2016	4	0	120	124
20	132362	330989	13151308791014	31/12/2012	\$488,750.31	14/3/2016	0	0	9	9
21	141520	384097	03032001921010	31/12/2013	\$120,333.03	21/9/2016	15	7	31	53
22	144720	319469	02100102121017	31/1/2013	\$89,312.00	7/1/2016	10	0	11	21
23	147562	332792	02102811570049	31/12/2012	\$151,685.18	30/3/2016	22	0	2	24
24	147562	325279	02102811570049	31/12/2013	\$103,053.87	2/2/2016	13	0	29	42
25	148660	327348	13120101640017	31/12/2012	\$130,685.06	11/2/2016	0	0	9	9
26	151023	332169	05111012971014	28/2/2013	\$107,638.69	17/3/2016	0	0	6	6
27	152042	334910	03062407650019	31/12/2011	\$226,226.96	13/4/2016	24	0	4	28
28	174822	369873	06143108051024	31/12/2011	\$8,888,019.14	25/7/2016	15	0	135	150
29	184943	384091	14121802681016	31/12/2013	\$106,901.28	21/9/2016	8	0	491	499
30	185643	386591	06142510061021	31/12/2012	\$101,787.42	30/9/2016	26	0	93	119
31	194182	403292	03152106710016	31/12/2014	\$356,242.79	1/12/2016	34	0	27	61



**ANEXO No. 6: "No Existe Evidencia de solicitud de aplicación de medidas cautelares"**

No	No. Expediente	No. Extracto	NIT	Período	Específico	Monto total de la deuda (impuesto más multa)
1	5228	333529	06142704850047	31/12/2012	11103	\$ 648,731.31
2	8105	383651	06142703570018	31/03/2011	11401	\$ 60,659.31
3	10298	393713	10102511550019	30/12/2013	11102	\$ 63,555.98
4	10766	340450	11232607570010	31/12/2012	11103	\$ 1,285,902.55
5	21005	382791	06140205630135	31/12/2013	11102	\$ 69,839.45
6	41306	326496	06142104941045	31/12/2012	11401	\$ 89,183.11
7	41306	326509	06142104941045	31/05/2012	11401	\$ 65,936.17
8	51240	344471	06143001831078	31/12/2010	11102	\$ 116,622.40
9	53058	383972	14113005580016	31/12/2013	11102	\$ 138,666.08
10	53725	364196	06140806041120	31/08/2011	11501	\$ 132,377.91
11	66860	406539	06140901041014	31/12/2013	11103	\$ 746,799.13
12	70541	321333	06140102061053	31/12/2012	11103	\$ 107,639.94
13	73240	332771	02032202661013	31/12/2012	11102	\$ 77,953.23
14	100640	367272	06141205051117	30/12/2012	11103	\$ 103,592.78
15	111021	379052	06140607101076	31/12/2015	11103	\$ 92,643.86
16	114184	378332	06141609111016	30/12/2013	11103	\$ 220,467.89
17	124460	355132	04011001710018	31/12/2011	11102	\$ 1,037,415.63
18	132362	330989	13151308791014	31/12/2012	11102	\$ 488,750.31
19	141520	384097	03032001921010	31/12/2013	11102	\$ 120,333.03
20	144720	319469	02100102121017	31/01/2013	11401	\$ 89,312.00
21	147562	332792	02102811570049	31/12/2012	11102	\$ 151,685.18
22	147562	325279	02102811570049	31/12/2013	11102	\$ 103,053.87
23	148660	327348	13120101640017	31/12/2012	11102	\$ 130,685.06
24	147802	325690	03152311801010	30/12/2013	11102	\$ 68,276.36
25	151023	332169	05111012971014	28/02/2013	11401	\$ 107,638.69
26	152042	334910	03062407650019	31/12/2011	11102	\$ 226,226.96
27	174822	369873	06143108051024	31/12/2011	11103	\$ 8,888,019.14
28	174822	386515	06143108051024	30/12/2011	11103	\$ 220,900.72
29	179943	376951	06140108610058	31/12/2011	11102	\$ 115,813.09
30	181922	380611	06141004151024	30/06/2016	11301	\$ 70,149.55
31	184943	384091	14121802681016	31/12/2013	11102	\$ 106,901.28
32	185643	386591	06142510061021	31/12/2012	11103	\$ 101,787.42
33	194182	403292	03152106710016	31/12/2014	11102	\$ 356,242.79

