



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



**DIRECCIÓN DE AUDITORIA UNO
SUBDIRECCIÓN DE INGRESOS**

**INFORME DE EXAMEN ESPECIAL A LOS INGRESOS
TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTOS SOBRE LA
RENTA, AL MINISTERIO DE HACIENDA, POR EL PERIODO
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2013**

SAN SALVADOR, 20 DE NOVIEMBRE DE 2015.



INDICE

| CONTENIDO | PAG. |
|--|-------------|
| I PARRAFO INTRODUCTORIO | 1 |
| II OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA AUDITORIA DE EXAMEN ESPECIAL | 1 |
| III PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS..... | 2 |
| IV RESULTADOS-DE LA AUDITORIA DE EXAMEN ESPECIAL | 2 |
| V SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIA ANTERIORES | 55 |
| VI PARRAFO ACLARATORIO..... | 55 |
| ANEXOS..... | 56 |



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



Señor
Ministro de Hacienda
Presente

I PARRAFO INTRODUCTORIO

De conformidad al Artículo 195 atribución 1ª. de la Constitución de la República y a los Artículos 5 numerales 1, 3, 4 y 31 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, según orden de trabajo No. 75/2014 de fecha 8 de septiembre de 2014, hemos realizado Examen Especial a los Ingresos tributarios en concepto de Impuestos Sobre la Renta, al Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

II OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA AUDITORIA DE EXAMEN ESPECIAL

A. OBJETIVO GENERAL

Emitir un Informe de Examen Especial a los Ingresos Tributarios en concepto de Impuesto Sobre la Renta, por el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, examinando el cómputo de los impuestos, oportunidad del procesamiento de declaraciones, el control de los impuestos, fiscalización, el proceso de cobros, control de la deuda.

B. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1) Examinar el cómputo de los impuestos (retenciones y pago a cuenta).
- 2) Verificar la oportunidad en el procesamiento de las declaraciones de Impuesto Sobre la Renta.
- 3) Comprobar el control administrativo e informáticos relacionados con la deuda y cómputo Gestiones de Fiscalización
- 4) Verificar el proceso de cobro administrativo y oportunidad de este, por la Dirección General de Tesorería (DGT).
- 5) Verificar el Control de la deuda tributaria en concepto de renta, implementado por la DGT.

C. ALCANCE DEL EXAMEN

El alcance del presente Examen Especial está relacionado con la aplicación de pruebas para examinar el cómputo de los impuestos, oportunidad del procesamiento de declaraciones, control de los impuestos, fiscalización de contribuyentes, proceso de cobros de la DGT y control de la deuda, a los Ingresos Tributarios en concepto de Impuesto Sobre la Renta, por el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

III PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICADOS

- a) Examinamos el cómputo determinado en concepto de impuesto a la renta.
- b) Verificamos la oportunidad en el procesamiento de las declaraciones de Impuesto Sobre la Renta.
- c) Comprobamos la existencia y oportunidad de los controles administrativos e informáticos relacionados con el control de la deuda tributaria y cómputo de esta.
- d) Verificamos los resultados de las gestiones de fiscalización realizadas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).
- e) Verificamos la oportunidad en el proceso de cobro administrativo por parte de la Dirección General de Tesorería (DGT)
- f) Comprobamos el cumplimiento de disposiciones legales.

IV RESULTADOS DE LA AUDITORIA DE EXAMEN ESPECIAL

1. EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA (JSIIT) PRESENTA DEFICIENCIAS.

Comprobamos que el Sistema Integrado de Información Tributarias (JSIIT), presenta las siguientes deficiencias:

- a) Los controles y generación de la información tributaria no están interrelacionados con el Sistema del Tesoro Público (SITEP), que administra la Dirección General de Tesorería; ya que ambos sistemas fueron creados y orientados a procesos y funciones específicas de las actividades que realizan cada una de la Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, por lo que no es posible mantener una información en línea entre ambos sistemas.
- b) Además, el sistema presenta nombres incompletos, declaraciones duplicadas, hoja de contribuyente desactualizadas, declaraciones no posteadas, declaraciones no digitadas, control de calidad en la digitación, direcciones desactualizadas, clasificación de cartera por interés fiscal, situaciones que inciden en que la Unidad de Estudios Tributarios, no toma de referencia la base de datos del JSIIT para realizar los diferentes análisis estadísticos.

El Art. 6 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Atribuciones Propias del Director General, literal c), establece: "Coordinar los sistemas operativo y de apoyo a efecto de racionalizar y unificar la administración tributarias".

El Art. 38 de la Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, establece: "Los titulares y directores, velarán porque se diseñen e implanten sistemas de información y comunicación acorde con las disposiciones legales y objetivos organizacionales, de conformidad a los criterios, lineamientos y directrices definidos en la Ley de Acceso a la Información Pública y a los Manuales de Políticas de Control Interno y de Seguridad de la Información".



El Art. 40 de dichas Normas, establece: "Los titulares, directores y jefes de unidades organizativas, deberán asegurar que la información que se procese sea: Confiable, oportuna, suficiente, pertinente, íntegra, disponible 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. 6, literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, detalla: Desarrollar y vigilar el sistema normativo, ya sea proponiendo las oportunas reformas legales en caso de ameritar modificaciones, o ya en lo referente a manuales de aplicación, normas de interpretación, normas de programación y sistemas de trabajo".

El Manual de Organización de la Unidad de Servicios Informático, Capítulo II Objetivos y Funciones de la Unidad, Unidad de Servicios Informáticos, Funciones, establece: "Implementar el desarrollo informático y tecnológico de la Institución, de manera integral y siguiendo las normas y estándares establecidos por el Ministerio de Hacienda."

La deficiencia se debe a que el Director General de Impuestos Internos y el Jefe de Unidad de Servicios Informáticos:

- a) No han gestionado la integración del Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT) se encuentre integrado con el Sistema del Tesoro Público (SITEP), que administra la Dirección General de Tesorería.
- a) No se han girado instrucciones para depurar la base de datos, ni se han implementado acciones concretas para superar en el corto plazo las declaraciones no digitadas oportunamente, así como acciones para mejorar el control de calidad de la información que se genera en el Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT).

La falta de un sistema integrado ocasiona:

- a) Que la información que se genera en algunos módulos del Sistema SIIT, no sea oportuna y confiable, la cual afecta en la toma de decisiones de carácter tributario.
- b) La Unidad de Selección de Casos, no programe en el Plan Fiscalización Masiva y Plan Fiscalización Selectiva a algunos contribuyentes por no tener la certeza de la información; así como que la Unidad de Estudios Tributarios, no utilice la base de datos del sistema para desarrollar sus funciones.

Comentarios de la Administración

En nota con referencia No. ATF-001-2015 de fecha 21 de mayo de 2015, el Ex Director General de Impuestos Internos, manifiesta: "Los sistemas SIIT y SITEP no están integrados en su totalidad, sin embargo existe interrelación entre ellos, ya que se tienen conexiones de datos establecidas entre ambos sistemas; tal es el caso de las emisiones de devolución Renta y su respectivo pago en DGT, la transmisión de pagos y declaraciones recibidas en la DGT, la recepción de declaraciones desde los bancos del Sistema Financiero, consulta del NIT desde el sistema SITEP en varios de sus módulos, así como la información de Retenciones de Renta que es consumido por el SIIT, la



información de mora tributaria generada en el Departamento de Cuenta Corriente y que es enviada a DGT para que sea cargada en el módulo de Cobranzas.

Las desactualizaciones de la información del RUC se presentan porque el contribuyente no reporta a la DGII las modificaciones, debiendo hacerlo según lo establecido en el Código Tributario, pero desde hace tres años, la DGII ha implementado un proceso de Depuración y Actualización, llamando a los contribuyentes de interés fiscal para que verifiquen y actualicen la información.

Actualmente con asistencia de CAPTAC-DR del Fondo Monetario Internacional, se está trabajando en un Plan de Trabajo para mejorar la calidad y la actualización de la información de la Base de Datos de Declaraciones e Informes Tributarios, dentro de la cual está incorporado mejorar el control de calidad de las declaraciones e informes tributarios y la implementación de nuevas opciones de presentación a través de internet.

Como se podrá observar en los párrafos precedentes, se están implementando las medidas para mejorar los procesos, en consecuencia, se solicita desestimar la observación en comento.”

En nota 10105-EXT-0011-2015 de fecha 23 de febrero de 2015, manifiesta: “Existen diferentes conexiones entre los sistemas SIIT y SITEP para compartir información, y desde hace varios años cada vez que se realizan mejoras a dichos sistemas se valora cómo afectará la mejora a la otra Dirección”.

En ese sentido, es importante mencionar que si hay una interrelación de los sistemas administrados por la DGII y la DGT, por cuanto hay intercambio de información entre ambos sistemas; en consecuencia se solicita desestimar la observación antes en comento.”

En nota referencia No. 10105-EXT-0034-2015 de fecha 21 de mayo de 2015 el Jefe de Unidad de Servicios Informáticos, manifiesta: “Los sistema SIIT y SITEP, no están integrado en su totalidad, sin embargo existe interrelación entre ellos, ya que se tienen conexiones de datos establecidos entre ambos sistemas; tal es el caso de las emisiones de devolución de Renta y su respectivo pago en DGT, la transición de pagos y declaraciones recibidas en la DGT, la recepción de declaraciones desde los bancos del Sistema Financiero, consulta de NIT desde el sistema SITEP en varios de sus módulos, así como la información de Retenciones de Renta que es consumido por el SIIT, la información de mora tributaria generada en el Departamento de Cuenta Corriente y que es enviada a DGT para que sea cargada en el módulo de Cobranzas.

“Las desactualizaciones de la información del RUC se presenta por que el contribuyente no reporta a la DGII las modificaciones, debiendo hacerlo según lo establecido el Código Tributario, pero desde hace tres años, la DGII ha implementado un proceso de depuración y actualización, llamando a los contribuyentes de interés fiscal para que verifiquen y actualicen la información.



Actualmente con asistencia de CAPTAC-DR del Fondo Monetario Internacional, se está trabajando en un plan de trabajo para mejorar la calidad y la actualización de la información de la Base de Datos de declaraciones e informes tributarios, dentro de la cual está incorporando mejorar el control de calidad de las declaraciones e informes tributarios y la implementación de nuevas opciones de presentación a través de internet.”

Mediante notas Ref. 10002-NEX-0286-2015 y 10105-EXT-0049-2015 de fechas 18 y 11 de septiembre de 2015, los señores Subdirector General de Impuesto Internos y Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, manifiestan lo siguiente “Observación No. 1, presento a usted evidencias documentales en las que se demuestra:

- a) La interrelación existente de los sistemas SIIT y SITEP, a través conexiones de base a base (Database Link) tomando en cuenta las medidas de seguridad pertinentes. Mediante dichas conexiones se realizan procesos de control, verificación y transmisión de información de información relacionada a Pagos de DGT, Pago Electrónico de declaraciones, Declaración Sugerida de Renta, Cobranzas, Resoluciones de Pago a Plazo, comparación de informe Anual de Retenciones (F-910) con la sumatoria de pagos mensuales de declaraciones de Pago a Cuenta y Retenciones (F-14) lo cual es parte de los vectores de validación del proceso de Devolución Renta. La documentación presentada consiste en:
 1. Información interrelacionada a través de conexión directa y permanente (Database Link - DBLink) entre los sistemas SIIT y SITEP. En este documento consta de dos páginas y en él se detallan las tablas de cada una de la bases de datos que se acceden a través de los sistemas para realizar procesos de control, verificación y traslado de información. Se detallan las tablas habilitadas por DGII que accede DGT y las tablas de DGT que accede DGII.
 2. Esquema de transmisión de pagos y declaraciones enviados desde los bancos del sistema financiero, el cual tiene el nombre de Punto Único. Este método de transmisión genera una trama de datos que contiene juntamente el pago y la declaración, la trama es recibida en DGT en donde se extrae la información concerniente al pago y a DGII se transmite la declaración, posteriormente en el proceso de carga hacia SIIT se valida dicha declaración con la información recibida del pago. Para el proceso de carga Punto Único tiene implementada una serie de validaciones que buscan garantizar la calidad de la información que se almacene en el sistema, para esto se ha creado un documento de validaciones de punto Único denominado Validaciones Punto Único v4, el cual también se anexa a la presente.
 3. Diagrama de Flujo de la Declaración Sugerida de Renta, en el que se detalla el proceso para la elaboración y presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta y su liquidación, que inicia con datos obtenidos de SIIT en DGII y finaliza con las opciones de pago electrónico en DGT, solicitud de pago a plazo en DGT o impresión de mandamiento de pago en DGII, cabe mencionar que la información



de mandamiento de pago generado en el sistema SIIT es leído desde el sistema SITEP en las ventanillas de las Colecturías de DGT.

- b) Las acciones realizadas para la actualización del Registro Único de Contribuyentes (RUC), así como información de declaraciones contenidas en el SIIT.
1. Documento Proyecto de Depuración RUC.
 2. Proyecto de Depuración y Actualización del Registro Único de Contribuyentes (RUC).
 3. Plan de Mejoras RUC presentado a CAPTAC-DR.
 4. Documento de seguimiento a reuniones de acciones realizadas y por realizar relacionadas a mejorar la calidad de la información contenida en SIIT.

Comentarios de los Auditores

Los comentarios y evidencia documental presentada por el Director General de Impuestos Internos y el Jefe de Unidad de Servicios Informáticos, confirman la deficiencia señalada, ya que dichos funcionarios manifiestan que los sistemas SIIT y SITEP, no están integrados en su totalidad. Tampoco están integradas las conexiones de datos que hacen referencia entre ambos sistemas, tales como: la recepción de declaraciones desde el banco del Sistema Financiero, la información de mora tributaria generada en el Departamento de Cuentas Corrientes que es enviada a DGT para ser cargada en el Módulo de Cobranzas. Al respecto, se verificó que el proceso de recaudación de las declaraciones en los bancos del Sistema Financiero por parte de la División de Recaudaciones de la DGT, no está sistematizada con el sistema SIIT de la DGII, debido que existe un desfase entre las fecha recibidas en la DGT y la procesadas por la DGII; y con relación a la información de la mora tributaria, tampoco está integrada, debido que el Departamento de Cuentas Corrientes ajusta los saldo de mora de los contribuyentes en función de la información que muestra el Sistema SITEP a requerimiento del contribuyente.

Asimismo, expresan que existen diferentes conexiones entre los sistemas SIIT y SITEP para compartir la información; es de aclarar que en la misma nota el Jefe de Unidad de Servicios Informáticos en el punto No. 1 dice: "Los sistemas SIIT y SITEP fueron creados y orientados a facilitar los procesos y funciones específicas de negocio que realizan cada una de la Direcciones." Además, en el Punto No. 2 inciso segundo, expresa que: "Actualmente no se cuenta con un plan específico como tal, para integrar los sistemas, pues es algo que constantemente a través de proyectos conllevan a intercambiar y compartir información." Por lo tanto, concluimos que la deficiencia se mantiene debido a que no presentan evidencia documental que compruebe que los sistemas están integrados y las conexiones a las cuales hacen referencia únicamente corresponden a intercambiar y compartir información; debido que son dos bases de datos distintas, aplicables a dos sistemas que administran información, las cuales no son consistente entre sí, en su totalidad.

Con respecto a los comentarios correspondientes al literal c) presentados por el Director General de Impuestos Internos y el Jefe de Unidad de Servicios Informáticos, concluimos



que dichos funcionarios confirman en sus respuestas la deficiencia, que expresan que las desactualizaciones de la información del Registro Único de Contribuyente (RUC) se presenta porque el contribuyente no reporta a la DGII las modificaciones, debiendo hacerlo según lo establecido en el Código Tributario; lo que implica que la DGII como responsable de la Administración Tributaria, ha omitido acciones que conlleven a la actualización de los datos de los contribuyentes. Por otra parte, en las respuestas no se hace referencia al control de calidad de la digitación, declaraciones digitadas con atrasos y declaraciones duplicadas, lo cual repercute en las funciones encomendadas a la Unidad de Estudios Tributarios, debido que dicha Unidad utiliza la base de datos del SITEP de la DGT para analizar o estudiar el comportamiento tributario, por la misma falta de oportunidad y confiabilidad de los datos que se generan en el sistema SIIT.

Adicionalmente, no presentan evidencia documental que demuestre haber realizado un Plan de Trabajo para mejorar la calidad y actualización de la base de datos de los contribuyentes y la confiabilidad de la información que se genera en el Sistema de Información Tributaria.

Con respecto a los comentarios emitidos mediante notas Ref. 10002-NEX-0286-2015 y 10105-EXT-0049-2015 por el señor Subdirector General de Impuestos Internos y el Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, respectivamente, observamos lo siguiente:

Con respecto al literal a) podemos observar que a pesar de existir alguna interrelación entre ambos sistemas, estos no lo están en su totalidad, encontrándose entre éstos datos la recepción de declaraciones en los bancos del sistema financiero, mora tributaria generada en el Departamento de Cuentas Corrientes, enviada a la DGT para ser cargada en el módulo de cobranzas, asimismo como lo manifestamos en nuestros comentarios anteriores, la División de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería, no está sistematizada con el sistema SIIT de la DGII, debido que existe un desfase entre las fechas recibidas en la DGT y la procesadas por la DGII; y la información de la mora tributaria, no está integrada, debido que el Departamento de Cuentas Corrientes ajusta los saldos de mora de los contribuyentes en función de la información que muestra el Sistema SITEP a requerimiento del contribuyente.

Con respecto al literal b) la Administración ha presentado documentos que evidencian proyectos orientados a la actualización del Registro Único de Contribuyente, sin embargo, no se tiene evidencia del cumplimiento de este Proyecto.

2. PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JSIIT CON ATRASO.

Comprobamos que la División Registro y Asistencia Tributaria, no procesa oportunamente en el sistema JSIIT, las declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta, Formulario F14 y Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, Formulario F11, según detalle:



- a) No procesadas oportunamente 28,798 declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta F14 equivalente a un monto de \$32,847,789.85, con un atraso de ciento veinte días a partir de la fecha de pago. Ver **Anexo 1**.
- b) Procesadas con un atraso mayor a cuarenta días a partir de la fecha de pago 348 declaraciones de Impuesto sobre la Renta F11 equivalente a \$4,059,499.65. Ver **Anexo 2**.

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

El Art. 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, Son atribuciones propias del Director General, establece: "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;"

El Art. 14 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, establece: "A solicitud de cada dirección general de los subsistemas, el Ministro de Hacienda emitirá las respectivas disposiciones normativas, tales como circulares, instructivos, normas técnicas, manuales y demás que sean pertinentes a los propósitos de esta Ley."

El Manual de Organización de la División Registro y Asistencia Tributaria, Capítulo II Objetivos y Funciones de la División de Registro y Asistencia Tributaria, Objetivos específicos, establece: "Mantener actualizadas las bases de datos de la Dirección General, con la oportuna digitación e incorporación de las declaraciones e informes tributarios de los contribuyentes.

Garantizar la oportuna actualización de la cuenta corriente de los contribuyentes sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales y anuales (Digitación declaraciones en Centro y Minicentros)".

El PRO-016 Proceso de Recepción de Declaraciones e Informes Tributarios, numeral 5) Responsabilidades, establece: "Es responsabilidad del Jefe de la División de Registro y Asistencia Tributaria, Jefes de Departamento de Asistencia Tributaria y Gestión de Minicentros, Jefes de Sección de Recepción de Declaraciones e Informes Tributarios, Asistencia Tributaria Personal, Procesamiento de Declaraciones e Informes Tributarios, Jefes de Centros y Minicentros Express del Contribuyente."



El Art. 5 inciso tercero, de la Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, establece: "Por su parte, los jefes de unidad organizativa, serán responsables por el control interno que funcionará dentro del ámbito de acción específico y de ejercer una supervisión directa sobre los miembros de su equipo de trabajo, para guiarlos en la observación de los controles aplicables".

La deficiencia se debe a que el Director General de Impuestos Interno y la Jefe de la División Registro y Asistencia Tributaria; no han implementado planes para mantener actualizada la base de datos con la oportuna digitación e incorporación de las declaraciones e informes tributarios de los contribuyentes para solucionar en su totalidad que las declaraciones tributarias se registren con atraso.

La falta de actualización en el sistema de las declaraciones, podría ocasionar que no se pueda realizar una conciliación diaria, de los datos de las declaraciones pagadas en la Dirección General de Tesorería, con la información que se registra de las declaraciones de los contribuyentes en el Sistema JSIIT. Además, afecta el proceso de emisión de solvencias, al consultarse el Sistema SITEP de la DGT para verificar si las declaraciones han sido pagadas.

Comentarios de la Administración.

En nota de fecha 21 de mayo de 2015 con referencia No. ATF-001-2015 el Director General de Impuestos Internos y en nota de fecha 25 de mayo 2015 No. 15001-NEX-010-2015 la Jefe División de Registro y Asistencia Tributaria, manifiestan: "Al respecto, se proporciona respuesta a la observación en comento de la siguiente manera:

1) En la DGII se reciben millones de declaraciones, los cuales son presentados por diferentes canales, pero para el caso de las de pago, estas son presentadas por los contribuyentes a través de internet o en Bancos Autorizados y Colecturías, es decir que la recepción de dichos documentos es administrada por la Dirección General de Tesorería y posteriormente son remitidos a la Sección de Procesamiento para su digitación o envío al archivo, esto último para el caso de las DET ya transmitidas por los bancos a la base de datos de la DGII; en algunos de los casos señalados el atraso se ha debido a que las declaraciones han sido remitidas con meses de atraso por la DGT o no han sido remitidas hasta que el contribuyente realiza alguna gestión es enviada.

2) En la Sección de Procesamiento se tienen poco personal permanente y edad avanzada para la realización de tareas de procesamientos de declaraciones en relación al volumen de documentos y es por eso que todos los años, la Dirección como medida administrativa refuerza la sección con personal becarios para apoyar esta tarea lo cual permite avanzar en el procesamiento, pero en ocasiones debido a las necesidades de la DGII, este personal es trasladado temporalmente a realizar otras tareas, especialmente en las áreas de verificación y fiscalización orientadas a incrementar los niveles de recaudación, lo cual ocasiona retraso en el procesamiento.

3) Pero la administración considerado la utilización y aprovechamiento de la nuevas tecnologías, en los últimos años ha realizado esfuerzos facilitando a los contribuyentes las opciones de presentación de declaraciones por internet y como consecuencia se da la disminución de documentos a procesar, permitiendo el registro de manera inmediata en la base de datos de la DGII, como ejemplo se muestra como en los últimos años, la herramienta de Declaración Sugerida de renta o en línea, se ha incrementado enormemente, beneficiando a los contribuyentes y a la DGII eliminándole los costos de recepción, procesamiento, impresión y almacenamiento de declaraciones. El porcentaje de contribuyentes que han presentado su Declaración de Renta por internet para el ejercicio 2010 fue de un 12% (alrededor de 69,000 declaraciones) y ya para el ejercicio 2014 es el 35% (alrededor de 142,000 declaraciones).

4) Otro de los esfuerzo de la DGII en coordinación con la DGT ha realizado es mejorar los medios tecnológicos para la captura de las declaraciones, en el 2014 se instala web service para la transmisión de las DET de Bancos, lo que debido a ser un nuevo mecanismo, tiene su etapa de estabilización en la cual se han presentado algunos inconvenientes, teniendo que realizar reprocesos, revisiones, depuraciones y ajustes por parte de las áreas informáticas para superarlos, ocasionado retraso en el procesamiento de algunas declaraciones; a pesar de lo anterior actualmente se tienen un mayor número de registro automático de declaraciones DET recibidas en Bancos en el SIIT y que ya no son digitadas.

5) A nivel del proceso operativo, se ha realizado ajuste y creación de nuevos formatos para mejorar el control de los tiempos de procesamiento.

6) Finalmente, con asistencia de CAPTAC-DR del Fondo Monetario Internacional, se está trabajando en un Plan de Trabajo para mejorar la calidad y la actualización de la información de la Base de Datos de Declaraciones e Informes Tributarios, dentro de la cual está incorporado mejorar el control de calidad de las declaraciones e informes tributarios y la implementación de nuevas opciones de presentación a través de internet.

Como se podrá observar en los numerales precedentes, se están implementando las medidas para mejorar los procesos, en consecuencia, se solicita desestimar la observación en comento.

Mediante nota 15001-NEX-0013-2015 de fecha 11 de septiembre de 2015, el Jefe División Registro y Asistencia Tributaria, manifestó lo siguiente "En relación al comentario de los auditores, se brindan las siguientes explicaciones y se anexa la siguiente información de descargo:

1. De acuerdo a los contratos de recaudación y su anexo operativo A-II, que la Dirección General de Tesorería ha suscrito con cada uno de los Bancos autorizados (se anexa copia de contrato y anexo operativo correspondiente), las declaraciones DEI recibidas en Bancos deben ser transmitidas al Ministerio de Hacienda en sus totalidad, por lo tanto como DCII no deberíamos estar digitando declaraciones DET recibidas de Bancos, ya que es una obligación contractual adquirida por estos; pero para dar solución a los contribuyentes y tener una base de datos completa, las declaraciones



no transmitidas tienen que ser digitadas implicando desgaste administrativo adicional a la DCII.

Con base a lo anterior, el problema de no transmisión de las DET recibidas en Bancos y Colecturías, es una inconsistencia estructural que viene de años, se anexan una muestra de algunos correos desde el 2010 al 2013 en donde como DCII se reporta dicha situación.

Adicionalmente, por no ser la DGII la Administradora del Contrato con los Bancos en noviembre de 2012, dicha situación fue elevada a nivel de Viceministro de Ingresos, se anexa presentación, en la cual hubo participación de los Directores y equipo técnicos de la Dirección General de Tesorería, Dirección General de Impuestos Internos, Dirección Nacional de Administración Financiera e Innovación, con el acompañamiento de USAID.

2. Debido a la transmisión parcial de las DET de Bancos y Colecturías, al 31 de diciembre de 2013, se tenía un total de alrededor de 541,000 declaraciones e informes tributarios pendientes de procesar (incluye todos los tipos), entre preimpresas y DET, es decir digitar las preimpresas y con las DE verificar si habían sido cargadas, de lo contrario digitarlas. El personal en la Sección de Procesamiento de Declaraciones a diciembre de 2013, lo constituía en digitación 14 empleados y 28 becarios; y en preparación 11 empleados; lo que constituye una carga de trabajo alta.
3. En vista que el webservice implementado no dio el resultado del 100% esperado, como DGII seguimos buscando alternativas para agilizar la actualización de la base de datos DGII, basado en las mejores prácticas de otros países, en ese sentido en el presente año se ha realizado propuesta en el mes de junio con la DGT, para la implementación del pago de la Declaración de pago a cuenta y retenciones con mandamiento, considerando los buenos resultados obtenidos en la Presentación de Declaración de Renta con pago por internet. Este nuevo proceso eliminará errores de cajeros, de digitación, no transmisión, etc. y en especial no depender de un tercero privado para la recepción de las declaraciones. Se anexa presentación que será realizada al Viceministro de Ingresos.
4. En relación a que no se presentó documentación que demuestre que la División de Recaudaciones de la DGT, ha efectuado las remisiones con retraso, se solicita por la cantidad de declaraciones detalladas en el anexo, prórroga para presentar la documentación de respaldo.

Mediante nota 15001-NEX-0014-2015, de fecha 21 de septiembre de 2015, la Jefe División de Registro y Asistencia Tributaria, manifestó lo siguiente: "...en relación a que no se presentó documentación que demuestre que la División de Recaudaciones de la DGT, ha efectuado las remisiones con retraso, se anexa la siguiente información:

1. Se anexa copia de declaraciones, las cuales han sido incorporadas por requerimientos de contribuyentes, en donde se solicitó a DGT copia de declaraciones

certificadas, ya que no fueron encontradas dentro de las declaraciones enviadas para digitación, ni fueron transmitidas por los Bancos, siendo la razón por lo que fueron digitadas con atrasos.

2. Para el caso de las declaraciones de la Unidad Receptora Virtual, se había reportado a la Unidad de Servicios Informáticos el inconveniente de la no transmisión de las declaraciones pagadas por internet con Notas de Crédito del Tesoro Público, se hicieron los arreglos correspondientes en coordinación de las Unidades Informáticas de la DGII y DGT y se hicieron las transmisión de declaraciones: es importante mencionar que este inconveniente ya está solucionado, según lo establece el punto 15 de seguimiento de actas que se anexa.”

Comentarios de los Auditores

Según los comentarios presentados por la Administración, en el caso de los pagos, la recepción de las declaraciones de pago a través de la internet o en Bancos y Colecturías es administrada por la Dirección General de Tesorería, siendo ellos quienes en algunos casos remiten con meses de atraso las declaraciones, asimismo la DGII cuenta con poco personal con relación al volumen de documentos. No obstante no se presentó documentación que demuestre que la División de Recaudaciones de la DGT, ha efectuado las remisiones con retraso, así como haber informado a las altas autoridades del Ministerio de Hacienda, sobre las necesidades de la DGII, para el adecuado procesamiento de las declaraciones, asimismo no presenta evidencia de haber realizado un seguimiento de las declaraciones desde la fecha que son recibidas en la División de Registro y Asistencia Tributaria hasta que son digitadas.

Como documentación de respaldo, la Administración únicamente adjunta fotocopia de nota con fecha 11 de septiembre de 2014 de la Jefe de oficina Regional de Occidente, con la cual se remiten a la División de Registro y Asistencia Tributaria las declaraciones de Renta de los días 29 y 30 de abril de 2013, que no se enviaron en su oportunidad; sin adjuntar detalle de las declaraciones, para constatar si éstas se encuentran incluidas en el reporte de declaraciones no digitadas, proporcionado a los auditores de la Corte de Cuentas.

A pesar de los esfuerzos realizados por la DGII, en relación a facilitar a los contribuyentes las opciones de presentación de declaraciones por internet, así como mejoras tecnológicas para la captura de las declaraciones, la deficiencia aún persiste, razón por la cual se mantiene la condición señalada.

Con respecto a los comentarios emitidos mediante nota 15001-NEX-0013-2015, la Administración ha presentado copias de correos electrónicos referentes a reuniones sostenidas con los bancos del sistema financiero, relacionadas con la transmisión de datos de las declaraciones DET y presentaciones de problemáticas, sin embargo la deficiencia aún no ha sido solucionada y debido a la cantidad del movimiento de las declaraciones que no son procesadas oportunamente, la deficiencia no se da por superada.

3. LA DIVISIÓN DE RECAUDACIONES DE LA DGT REMITIÓ LAS NOTAS DE ABONO A LA DIVISIÓN REGISTRO Y ASISTENCIA TRIBUTARIA CON ATRASO.

Comprobamos que la División de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería remitió a la División Registro y Asistencia Tributaria de la DGII, notas de abono que incluyen declaraciones tributarias con más de cien días de atraso y en algunos casos hasta más de un año, a partir de la fecha de abono hasta la fecha de recepción, ver **Anexo 3**.

El Art. 14 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado, establece: "A solicitud de cada dirección general de los subsistemas, el Ministro de Hacienda emitirá las respectivas disposiciones normativas, tales como circulares, instructivos, normas técnicas, manuales y demás que sean pertinentes a los propósitos de esta Ley."

El Procedimiento de Control de Ingresos Bancarios, pasos 33, establece: "Imprime del SITEP, tres copias de planilla diaria de entrega de paquetes (**Anexo 6**) para enviar declaraciones originales de IVA, Pago a Cuenta, Específicos y declaraciones de Renta DET, 4 días hábiles máximo después de la fecha de vencimiento de cada período de informe de caja y verifica que cuadre en cantidad de documentos y monto la nota de abono contra planilla y traslada Encargado de Recepción y Distribución de Documentos".

La deficiencia se originó debido a que el Jefe de la División de Recaudación de la Dirección General de Tesorería, no remitió oportunamente las notas de abono a la División de Registro y Asistencia Tributaria de la Dirección General de Impuestos Internos.

La deficiencia ocasiona un incumplimiento a la normativa, asimismo que no se llevó un adecuado control de la mora tributaria.

Comentarios de la Administración

En nota de fecha 25 de mayo de 2015 con referencia No. DDR/DEX/483/2015 el Jefe División de Recaudaciones de la DGT, manifiesta: "Numeral 1) Esta situación se trata de un caso particular de un ex técnico del departamento de ingresos bancarios, responsable del proceso de validación, cuadratura y remisión de la documentación a la DGII, se debió puntualmente al negligente trabajo de éste y la falta de una adecuada supervisión. Numeral 2) Con el propósito de asegurar la remisión de la documentación a la DGII, se instruyó a los encargados de los equipos de trabajo ejercer mayor supervisión, específicamente en esta actividad. Anexo 1 y Numeral 3) Con el mismo propósito, se definió una hoja de control de envío de planillas, con la que se controlará el envío de planillas por día durante el mes.

Mediante nota DDRIDEXJ8O7/2015 de fecha 9 de septiembre de 2015, el Jefe de la División de Recaudaciones, manifestó lo siguiente: "... en relación a observación 4 La División de Recaudaciones de la DGT remitió las notas de abono a la División Registro y

Asistencia Tributaria con atraso, se brindan, considerando el señalamiento como oportunidad de mejora, las siguientes explicaciones y comentarios:

- ✓ A partir del mes de mayo se implementó control sobre las notas de abonos entregadas a través planillas a la División Registro y Asistencia Tributaria, con el objeto de darle cumplimiento a dicha observación, se modificó el PRT 005 Control de Ingresos Bancarios agregando los Pasos 34, 36 y 37 para tal cometido.
- ✓ Se ha reducido de manera sustancial el tiempo de entrega a través de dicho control, cumpliendo así con lo establecido en el PRT 005 Control de Ingresos Bancarios, en el paso 33 el expresa "4 días hábiles máximo después de generado el informe de caja del periodo correspondiente.
- ✓ Se presentan los anexos siguientes:
 - Control de envíos de planillas a la DGII (mayo, junio y julio 2015)
 - PRT 005 Control de Ingresos Bancarios
 - Planilla Diaria de Entrega de Paquetes recibidos del día 8 de septiembre 2015
 - Copias del Libro de envío de Planillas

Comentarios de los Auditores

De acuerdo a los comentarios de la Administración, verificamos que la DGT ha enviado correos electrónicos girando instrucciones para ejercer una mayor supervisión con respecto al envío de planillas, asimismo a sus respuestas anexa cuadro de control de envío de planillas a la DGII.

A pesar de los esfuerzos que actualmente está realizando la DGT para ejercer un mayor control sobre los envíos de planillas para la DGII, no se han presentado evidencias de haber implementado dichos controles, al mismo tiempo, debido a que los correos anexos, dichas instrucciones han sido giradas con fecha 18 de mayo del 2015, por lo que durante el período de examen la Administración, no había tomado ningún tipo de acción con respecto al atraso de envío de planillas a la DGII.

Con respecto a los comentarios emitidos en nota DDRIDEXJ807/2015, consideramos que la DGT ha retomado la condición planteada como una oportunidad de mejora, habiéndose implementado controles a partir del mes de mayo 2015, sin embargo debido a que la condición corresponde a situaciones pasadas, la observación no se da como superada.

4. DELEGACIÓN DE FIRMAS DE RESOLUCIONES Y AUTOS DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBA, POR FUNCIONARIO NO COMPETENTE

Comprobamos que el Director General de Impuestos Internos, efectuó delegación de funciones, sin tener la facultad para ello, ya que le competía al Subdirector efectuar dicha delegación, así:



- a) Delegación a la Jefe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones para que firmara y sellara actuaciones de la Administración Tributaria; las cuales ascienden a un valor de \$42,286,762.18. Ver **Anexo 4**.
- b) Delegación de firma de autos de audiencia y apertura a prueba y resoluciones liquidatorias, mediante acuerdo número 1 del año 2011, de fecha dos de diciembre del mismo año, habiendo interpuesto los contribuyentes recursos ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en cuyos casos dos de los cinco miembros de este Tribunal, han emitido voto razonado disidente, según detalle:

| Apelante | Total DGII | Confirmación TAIIA | Notificación | Voto razonado |
|---|----------------|-----------------------|--------------|---|
| CORPORACION BETA, S.A. DE C.V. | \$32,198.90 | \$22,830.59 | 30/09/2013 | Delegación de competencia homologada por el Subdirector |
| CORREDORES ASOCIADOS S.A. DE C.V | \$66,889.28 | \$66,889.28 | 18/09/2013 | |
| CORPORACION ALFA, S.A. DE C.V. | \$650,277.21 | \$640,886.64 | 31/07/2013 | |
| CONSTRUCTORA CAPRICORNIO, S.A. DE C.V. | \$27,777.70 | \$18,387.13 | 31/07/2013 | |
| DISTRIBUIDORA DE AUTOMOVILES, S.A DE C.V. | \$217,599.10 | \$217,599.10 | 02/07/2013 | |
| DEYSI ARACELI FUENTES CRUZ | \$312,957.84 | \$312,472.07 | 23/04/2013 | |
| TOTAL | \$1,307,700.03 | \$1,279,064.81 | | |

El Art. 86 de la Constitución de la República, establece: "El poder público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas."

El Art.131 numeral 21) de la Constitución de la República, Corresponde a la Asamblea Legislativa, establece: "21) Determinar las atribuciones y competencias de los diferentes funcionarios cuando por esta constitución no se hubiere hecho."

El Art. 3 literal c) del Código Tributario, Principios generales aplicables a las actuaciones de la administración tributaria, establece: "Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los siguientes principios: c) Legalidad, Establece: "En razón del principio de legalidad la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento".

El Art. 4 inciso primero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: “La Dirección General de Impuestos Internos será dirigida y administrada por un Director y un Subdirector General, quienes tendrán atribuciones propias conforme a la Ley.”

El Art. 7 literal b), e) y j) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: “El Subdirector General tendrá las atribuciones siguientes:

- b) Llevar a cabo la ejecución de los planes, programas y proyectos establecidos por el Director General, mediante la realización plena del Sistema operativo, contado para ello con las funciones de apoyo necesarias, entre otras de las estadísticas, registro de contribuyentes y procesamiento de datos;
- e) Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas;
- j) Ejecutar las políticas sobre personal, aprobadas mediante nombramientos, capacitación, traslados y remoción de los funcionarios y empleados así como de la aplicación de los sistemas de remuneración y disciplinarios.”

El Art. 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: “El Director General, Subdirector General, los Auditores o Peritos y demás empleados de la Dirección General serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencias en sus dictámenes y resoluciones....”

La deficiencia se debe a que el Director General de Impuestos Internos delegó funciones mediante acuerdo a la Jefe Unidad Audiencia y Tasaciones, así como a los Subdirectores de Grandes Contribuyentes, Otros Contribuyentes y las Jefaturas de las Oficinas Regionales de Occidente y Oriente, y a las jefaturas de la Oficina del Dictamen Fiscal, Oficina del Dictamen Fiscal, Unidad de Investigación Penal Tributaria y de la Sección de Gestión de Cartera, para que emitan y autoricen los Autos por medio de los cuales se conceden plazos para ejercer los derechos de audiencia y aportación de pruebas de descargo a los contribuyentes, delegación que debió otorgar el Subdirector General de Impuestos Internos.

La falta de delegación de funciones por funcionario competente, podría ocasionar que los contribuyentes puedan apelar y que los casos señalados se pierdan afectando los intereses del estado.

Comentarios de la Administración.

En nota de fecha 21 de mayo de 2015 referencia No. ATF-001-2015 el Director General de Impuestos Internos, manifiesta: “Al respecto, según la observación de dicho ente contralor se expresa que la emisión del Acuerdo del Jefe de la Unidad de Audiencia y

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



Tasaciones, es facultad propia del Subdirector General y no del Director General, sin embargo y con el respeto debido, se considera que la delegación de funciones efectuada por el Director General no constituye un vicio invalidante al emitir Acuerdos donde se conceden las facultades cuestionadas, ya que el Director General es la máxima autoridad en materia de Impuestos Internos, y como tal puede ejercer todas las funciones que atañen a la materia, que obviamente no pueden estar concentradas en una sola persona y son delegadas a los funcionarios por medio de Acuerdos de delegación de funciones, precisamente como autoridad máxima y que de acuerdo a la Ley Orgánica de la Dirección General faculta para que pueda delegar las funciones que le otorga la ley.

El principio de jerarquía, es el principio jurídico de mayor relevancia de la organización administrativa, principio también vinculado al principio de competencia, ya que implica la distribución de ésta por razón del grado, pudiendo además el superior imponer su voluntad sobre el inferior conforme a este principio, entonces, los órganos de la Administración Pública deben estar jerárquicamente ordenados y relacionados de conformidad con la distribución vertical, de atribuciones en niveles organizativos, de manera que los órganos de inferior jerarquía están sometidos a la dirección, supervisión y control de los órganos superiores de la Administración pública con competencia en la materia respectiva. Por ello, se ha llegado a precisar que en el principio de jerarquía descansa en el principio de la autoridad, como una relación inter-orgánica determinada por la subordinación de un órgano a otro.

Así mismo, se hace relación a la centralización administrativa, este régimen establece la subordinación unitaria coordinada y directa de los órganos administrativos al poder central. En consecuencia, los órganos administrativos pueden dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente subordinados mediante instrucciones y órdenes. De lo anterior deriva entonces que una de las consecuencias esenciales del principio jerárquico y del sistema centralizado es la posibilidad que tiene el órgano superior de dar instrucciones y directrices, así como de coordinar y vigilar la actuación de los órganos inferiores.

Es importante acotar que la delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta la sigue manteniendo el "órgano delegante", teniendo "el delegado" una parte de la tarea material que aquél debe cumplir, como es el caso, suscribir resoluciones imputables a dicho "órgano delegante", como en el caso en comento respecto de la resolución de tasación; lo anterior lo cita así el tratadista García Trevijano Fos, cuando expresa: "la delegación de firma no es una verdadera delegación en el sentido jurídico, pues en todo caso el acto emana de la autoridad delegante" y así ha sido sostenido por el TAIJA en diversas sentencias, entre ellas las emitidas a las trece horas del día veintiséis de agosto de dos mil tres, con referencia I0207005TM, a las nueve horas del día treinta de enero de dos mil catorce con referencia I1301009TM, y a las catorce horas del día veinte de enero de dos mil catorce, con referencia I1212003TM. Lo anterior es retomado por lo dispuesto en los artículos 6 literal g) y 7 literal e), ambos de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en los cuales se observa que ambos están facultados para emitir actos administrativos.

El primero de los citados artículos establece la facultad del Director General para "...delegar funciones y tareas encomendadas a los diferentes departamentos y secciones de la Dirección General".

Lo anterior implica que las funciones delegadas por el Director General de Impuestos Internos, que hoy son cuestionadas, incluyen tareas como son la concesión de los derechos de defensa, pues ello permite que el funcionario al que se le delega determinada función tenga claro las tareas a desarrollar.

El segundo de los mencionados artículos regula la facultad para el Subdirector General de "...Ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones...", lo que incluye la emisión de actos y resoluciones..."

Asimismo, esta Dirección General contará con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto la estructura, las funciones, responsabilidades y demás atribuciones pertinentes, por lo que la figura jurídica de la delegación está enfocada a conferirle facultades o funciones específicas al funcionario en sí, independientemente de la unidad organizativa a la que pertenezca, la ubicación geográfica en la que se encuentre o la denominación que la Ley le asigne, llámense Direcciones, Subdirecciones, Unidades, Departamentos, Secciones, Oficinas, etc., pues es potestad del Director General de Impuestos Internos efectuar la distribución de tareas en comento y delegar la firma de las actuaciones que a través de las cuales se materializa la referida distribución de tareas.

Por lo que, los alcances o la interpretación de las citadas disposiciones legales, no pueden ser de carácter restrictivo o limitadas, sino que la Administración Tributaria se debe considerar como una sola entidad orgánica que cuenta con una diversidad de áreas o dependencias con funciones específicas, lo cual, debiendo considerar los recursos y las propias necesidades que exigen un mejor desempeño de la Administración Tributaria para desarrollar sus actividades.

En virtud de lo anterior, se reitera que tanto el Director como Subdirector General de esta institución conforme a la ley, pueden realizar este tipo de delegaciones, asimismo la doctrina de los expositores del derecho, señalan que en todo caso, el acto emana de la autoridad delegante.

Lo anterior ha sido confirmado por el Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y de Aduanas, en sentencia con ref.R1204023TM, emitida a las catorce horas treinta y cinco minutos del día veintiséis de febrero del dos mil quince, en lo pertinente expone:

"Es importante recalcar, que la competencia es una determinación normativa que se le otorga al órgano institución, por lo que al ser competencia de la Administración Tributaria la fiscalización, liquidación oficiosa de impuestos y cualquier otra función que en materia de tributos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administrativa, según el artículo 23 del Código Tributario, podemos concluir que tanto el Director General como el Subdirector General pueden válidamente ejercer las atribuciones relacionadas con el procedimiento de determinación oficiosa", encontrándose este punto desarrollado en dicha sentencia de la página 48 a la 53.



Siendo importante mencionar además, que inclusive la misma Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, ya se ha pronunciado reconociendo la validez de la citada delegación, tal como se puede comprobar en la sentencia de las ocho horas veinte minutos del día diecisiete de enero de dos mil catorce, con referencia número 216-2006, en la cual expone sobre este punto lo siguiente:

“Es en este sentido, que resulta pertinente señalar, que si la designación de auditores es una atribución propia de la Dirección General de Impuestos Internos, la misma es delegable dentro de su organización interna. El art. 6 letra j) de su Ley Orgánica, establece por una parte que es atribución propia del Director General, cualquier función que determinen las leyes (lo que incluye las leyes tributarias) o le sean encomendadas por los titulares del Ramo; asimismo, el art. 7 letra k) otorga al Subdirector General todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones de la Dirección General; en concordancia con lo anterior, el art. 4 inciso 2° de la Ley Orgánica de la DGII, dispone que la Dirección General, contará además con las áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal, de acuerdo a las propias necesidades, estableciendo para tal efecto, la estructura, las funciones, responsabilidades y atribuciones de las mismas; mientras que el inciso final del art. 8 de la Ley Orgánica en comento, establece la facultad que tienen tanto el Director como el Subdirector de delegar una o más de las facultades que la Ley les confiere a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados, conservando ellos siempre la responsabilidad inherente a sus cargos.

De lo anterior se colige que la designación de auditores por funcionario delegado por la DGII (ya sea por el Director General o por el Subdirector General), constituye un acto lícito y se encuentra dentro de la esfera de las atribuciones conferidas a ella por la ley, pues el mismo legislador reconoce que resulta imposible concentrar en un solo funcionario facultades de una extensión tan dilatada y compleja como las que se refieren a la administración de los tributos...”; criterio externado nuevamente por dicha Sala en fallo con referencias número 250-2006, emitido a las catorce horas y cuatro minutos del diecinueve de diciembre de dos mil doce.

En abono a lo anterior, es de aclarar que lo que existe en la práctica es una interpretación exteriorizada por litigantes y por un voto particular de dos miembros del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, tal forma de interpretación inicia de un punto de partida erróneo, pues se fundamenta en el artículo 6 de la Ley Orgánica, que en lo pertinente señala: “SON ATRIBUCIONES PROPIAS DEL DIRECTOR GENERAL:...”, esta disposición legal enuncia atribuciones “propias” del Director General de Impuestos Internos, estas son facultades exclusivas de este funcionario, pero en adición a las potestades que ya antes ha otorgado esta misma Ley; es decir, la competencia para 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 al órgano que administra y dirige, pero se ha mal interpretado en el sentido que solo las funciones enunciadas por este artículo 6 le corresponden al Director General y que por lo tanto son las únicas que puede delegar, además, como ha sido expuesto no existe contradicción, sino armonía entre las delegaciones del Director General y Subdirector



General en cuanto a la emisión de actos administrativos por las tareas correspondientes a las funciones asignadas por el Director General.

Finalmente, se considera oportuno indicar que las resoluciones emitidas lo han sido con base a las facultades que el Código Tributario establece para la Administración Tributaria y en tal sentido, es atribución propia de esta institución el emitir resoluciones de liquidación de oficio del impuesto y/o multas, no existiendo en el Código Tributario una norma que establezca lo imputado en su nota de mérito, puesto que dicha potestad le corresponde de forma general a esta Dirección, no a un funcionario en específico, por lo que las actuaciones citadas en el cuadro anexo a su nota han sido proveídas conforme a derecho corresponde, criterio que coincide con lo señalado por la Sala de lo Contencioso Administrativo en fallo emitido el diecinueve de noviembre de dos mil diez, con referencia 283-A-2003.

Por todo lo anteriormente expuesto, no se comparte la observación analizada en el presente apartado.

En cuanto a la cita que se hace del artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, el cual 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...'. Al respecto y para mejor proveer cabe traer a cuenta que según el Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta S.R.L. undécima edición, 1993, se tienen las definiciones siguientes:

*IMPERICIA. Falta de conocimientos o de la práctica que cabe exigir a uno en su profesión, arte u oficio. Torpeza. Inexperiencia.

*NEGLIGENCIA. Omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas y en el manejo o custodia de las cosas. Dejadez. Abandono. Desidia. Falta de aplicación. Falta de atención. Olvido de órdenes o precauciones.

Por su parte, el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio, Editorial Heliasta, Trigésima quinta edición, 2007, define lo siguiente:

Negligencia

La omisión, más o menos voluntaria pero consciente, de la diligencia (v.) que corresponde en los actos jurídicos, en los nexos personales y en la guarda o gestión de los bienes. (V. IMPRUDENCIA.)

De lo anterior, resulta que las facultades y funciones desarrolladas en el procedimiento administrativo relacionado con los casos detallados en el anexo 1 de la nota en comento han sido basadas en la normativa legal, buscando en todo momento llegar a la verdad material de los hechos a efecto de determinar la auténtica situación tributaria de los contribuyentes y emitir una justa tasación, por lo que los casos en comento han sido



gestionados diligentemente no existiendo la más remota posibilidad de imputar que ha existido impericia o negligencia en las actuaciones de esta Dirección General.

Asimismo, en nota fecha 19 de mayo de 2015 referencia No. 10006-NEX-0054-2015 la Jefa Unidad de Audiencia y Tasaciones, presenta los comentarios siguientes: "Respecto del señalamiento anterior relacionado con el Acuerdo de delegación de funciones, emitido por el Director General de Impuestos Internos el día seis de diciembre de dos mil doce, es oportuno aclarar que no ha sido la Jefe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones la emisora de dicho Acuerdo, por tanto me declaro no sujeta de responsabilidad propia respecto de la emisión del Acuerdo cuestionado, ya que el Jefe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones es un funcionario únicamente ejecutor de la función de valoración de los argumentos y pruebas aportados por los contribuyentes en atención a sus garantías otorgadas en base al artículo 186 del Código Tributario, así como la emisión de la resolución de liquidación de oficio de impuesto y/o multas respectivas, por lo que por ser un funcionario de jerarquía inferior a la del Director General de esta institución, no depende de mí aval o criterio lo relativo a la emisión y suscripción del Acuerdo que el anterior Director General haya realizado.

En tal sentido, en mi caso por la emisión y firma del aludido Acuerdo, no se configura la responsabilidad administrativa según lo regulado en el Art. 54 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, puesto que ésta se da por la inobservancia de las disposiciones legales y reglamentarias y por el incumplimiento de sus atribuciones, facultades, funciones y deberes o estipulaciones contractuales, que a los funcionarios y empleados les competen por razón de su cargo, situación que no encaja con la firma que hiciera otro funcionario en el relativo Acuerdo, ya que entre las atribuciones del Jefe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones no se encuentra la firmar de ningún tipo de Acuerdos...."

Finalmente cabe mencionar que los efectos de dicho voto disidente contenido en las resoluciones del TAIIA no son vinculantes; en tal sentido, las resoluciones relacionadas con el tema en discusión han sido confirmadas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas.

Por todo lo anteriormente expuesto, el suscrito no comparte la observación analizada en el presente apartado.

Comentarios de los Auditores.

Hemos analizado los comentarios del Director General de Impuestos Internos, en el cual expresa que la delegación de funciones efectuada por el Director General, no constituye un vicio invalidante al emitir Acuerdos donde se conceden las facultades cuestionadas, ya que el Director General es la máxima autoridad en materia de Impuestos Internos, y como tal puede ejercer todas las funciones que atañen en la materia, que obviamente no pueden estar concentradas en una sola persona.

Es importante mencionar que la observación está enfocada en la delegación mediante acuerdo número doce/dos mil doce del día seis de diciembre de dos mil doce, firmado por el Director General de Impuestos Internos, en el cual se delega a la Jefe de la Unidad de



Audiencia y Tasaciones para que emita y autorice con su firma y sello aquellas actuaciones administrativas que tenga que proveer o realizar en el ejercicio de sus cargo, en lo relativo a la aplicación de las disposiciones contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de aplicación; acuerdo que debió ser firmado por el Subdirector General de Impuestos Internos de conformidad al Art. 7, literales b), e) y j) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuesto Internos, como atribuciones propias.

En tal sentido se destaca que toda emisión de todo acto administrativo requiere como uno de sus elementos de validez de un sujeto legalmente autorizado para tal efecto, que concurra en su persona y por el cargo que ostenta como requisito básico, su competencia

Al analizar el Art. 86 de la Constitución el Principio de Legalidad, se infiere que los funcionarios públicos deben actuar con estricto apego al ordenamiento jurídico y sólo podrán ejercer aquellas potestades que dicho ordenamiento les confiere; es decir, que la Administración Tributaria solo podrá realizar aquellos actos que el ordenamiento jurídico le autorice.

A fin de delimitar el objeto de la deficiencia, se aclara que en el presente caso no se está cuestionando la facultad de delegar por parte del Director General o del Subdirector General, pues el artículo 8, inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Interno, establece que ambos funcionarios podrán delegar una o más facultades que la Ley les confiere como propias de cada uno de ellos, a cualquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados. Nos referimos propiamente a la delegación de firmas según acuerdo número doce/dos, emitido por el Director General de Impuestos Internos, ya que dicho acuerdo debió estar de conformidad a lo establecido en el ordenamiento jurídico; es decir, respetando las funciones de cada funcionario, que de acuerdo a su competencia les sean conferidas por la Ley Orgánica de la DGII; agregado que al revisar las facultades del Director General de Impuestos Internos según el Art. 6 de la Ley de Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, no se encuentra un literal que expresamente sea una atribución propia de Director General de Impuestos Internos; mientras tanto, al tenor del Art. 7 literales b), e) y j), de la Ley en comento, se faculta al Subdirector General de Impuestos Interno a emitir actos y resoluciones administrativas. Del párrafo anterior se deriva que el Legislador otorga al Subdirector General aquellas atribuciones vinculadas a la ejecución de los planes y políticas, establecido por el Director, para la buena gestión de dicha Institución, mediante la realización plena del sistema operativo, enfocándose su actuar de carácter operativo. En tal contexto, el acto administrativo de delegación de funciones, constituye una competencia propia del Subdirector General y por lo tanto, a éste corresponde la delegación de firmas, por formar parte del sistema de funciones operativa.

Adicionalmente el Art. 4 de esa misma Ley Orgánica establece, que la Dirección General de Impuestos Internos será dirigida y administrada por un Director y un Subdirector General, quienes tendrán atribuciones propias conforme a la Ley; lo que se infiere que las funciones del Director General, no son las mismas del Subdirector General, ya que cada funcionario tiene sus propias atribuciones.



Asimismo a pesar de que el literal g) del Art. 6 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece que el Director General está facultado para la redistribución orgánica de las funciones y tareas encomendadas a los diferentes departamentos y secciones de la Dirección General, el literal d) del mismo artículo, manda que el desarrollo y vigilancia del sistema normativo debe hacerse proponiendo las oportunas reformas legales en caso de ameritar modificaciones, ya sea en lo referente a manuales de aplicación, normas de interpretación, normas de programación y sistemas de trabajo, por lo que para este caso el Director General inobservó lo anterior, ya que mediante acuerdos delegó funciones que son propias del Subdirector.

En ese orden de ideas, el Artículo 3 literal c) del Código Tributario, principio de legalidad, expresa que la Administración Tributaria actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos que autorice dicho ordenamiento. Por consiguiente, se confirma que todo acto administrativo tiene que estar de acuerdo al ordenamiento jurídico, tomando como punto de partida nuestra Constitución.

Asimismo, en la referida nota que presenta el Subdirector General de Impuestos Internos y la Jefe Unidad de Audiencia y Tasaciones; no adjuntan documentación de respaldo para sustentar las aseveraciones relacionadas a las sentencias emitidas por el TAIIA y fallos por la Sala de los Contencioso Administrativo.

Por lo anterior, dejamos evidenciado que la deficiencia se mantiene,

5. FALTA DE CONTROLES INTERNOS DE LA MORA TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE CUENTA CORRIENTE Y CONTROL TRIBUTARIO DE LA DGII.

Comprobamos que el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, no llevó un control de la mora tributaria que refleje los saldos a una fecha específica, así como estados de cuentas actualizada. Además, los controles individuales de saldos son ajustados a requerimiento de los contribuyentes; función que tampoco se encuentra actualizada.

El Art. 6 literal d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece: "Son atribuciones propias el Director General:

- 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;"

El Manual de Organización de la División Control de Obligaciones Tributarias, capítulo II Objetivos y Funciones de la División Control de Obligaciones Tributarias, División Control de Obligaciones Tributarias y Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributarios, objetivos, establecen: "Controlar eficientemente todas las obligaciones tributarias administradas por la Institución y Mantener una cuenta corriente actualizada que permita brindar un servicio ágil y oportuno para los clientes externos e internos".



El Manual de Organización de la División Control de Obligaciones Tributarias, capítulo III Estructura del Perfil del Puesto, Sección 3 Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, establece: "Presentar periódicamente informes de Mora Tributaria".

El Art. 5, inciso tercero, de la Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, establece: "Por su parte, los jefes de unidad organizativa, serán responsables por el control interno que funcionará dentro del ámbito de acción específico y de ejercer una supervisión directa sobre los miembros de su equipo de trabajo, para guiarlos en la observación de los controles aplicables".

El Art. 40 de la 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 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 deficiencia se debe a que el Jefe División Control de Obligaciones Tributarias y Jefe Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributarios; no llevan controles automatizados para que la información del estado de cuenta tributario se genere en forma oportuna y confiable.

La ausencia de controles de la mora tributaria, ocasiona que los saldos en los estados de cuentas tributarios sean ajustados y depurados y por consiguiente la falta de seguimiento en la determinación de los respectivos saldos.

Comentarios de la Administración.

En nota de fecha 25 de mayo de 2015 referencia 16001-NEX-002-2015 el Jefe de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, manifiesta: "En cuanto a los saldos a una fecha específica de las deudas tributarias, es necesario expresar que según procedimientos autorizados es responsabilidad del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias actualizar la cuenta corriente a través de la grabación oportuna en nuestro Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) dentro del módulo Cuenta Corriente-Resoluciones, los cargos o acreditamientos referentes a impuestos atribuidos a los contribuyentes, emitiendo los mandamientos de ingresos que correspondan, dicha actualización se describe en el Procedimiento Operativo 001 (PRO-001) y se complementa con el Procedimiento Operativo 030 (PRO-030) que nos indica como realizar el establecimiento y remisión de la Mora Tributaria producto de la depuración. Con los procedimientos relacionados, los cuales se cumplen a cabalidad por parte del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, se confirma que sí se tiene controles de la mora tributaria, enviándose oportunamente a la Dirección General de Tesorería los saldos resultantes de la actualización y depuración de dicha mora para el respectivo procedimiento de cobro, la aplicación de los procedimientos señalados permite que la información manejada en la cuenta corriente sea confiable, oportuna, íntegra y disponible.



Por otra parte, cuando tributariamente nos referimos a Estados de Cuenta, ello significa que debemos actuar de conformidad al artículo 219 del Código Tributario, el cual establece que además de puntualizar el valor adeudado, deberá realizarse el análisis de lo relacionado con las omisiones de declaraciones tributarias de los contribuyentes, las diferencias entre valores pagados e informados sobre retenciones y las diferencias entre retenciones de impuesto sobre la renta informadas y las declaradas, en total todo ese análisis es el que define si un contribuyente se encuentra solvente o no, en consecuencia será necesario proceder integrando todos esos conceptos a efectos de emitir un Estado de Cuenta, razón por lo cual cada vez que un contribuyente solicita su situación tributaria deberá realizarse dicho análisis considerando lo dinámico de la situación tributaria, es decir, un contribuyente podría estar solvente al inicio de un día determinado, pero estar insolvente al final del mismo. Por lo anterior efectivamente como responsabilidad del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, se reafirma que los estados de cuenta de un contribuyente se llevan en forma actualizada, lo que permite controlar obligaciones tributarias administradas por la Dirección General de Impuestos Internos manteniendo una cuenta corriente actualizada que facilita un servicio ágil y oportuno para los contribuyentes internos y externos.

Sobre lo observado es necesario considerar en cuanto al control individual de saldos de mora de los contribuyentes, que el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) se conjuga con el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP), para conformar un saldo por cada contribuyente, no obstante, como ya se ha explicado, la situación tributaria de un contribuyente es de tipo dinámica, a tal grado que un contribuyen bien puede estar solvente al inicio de un día, pero al final de ese mismo día puede estar insolvente, lo cual significa que a pesar de llevar registro de cargos y abonos, deberá hacerse un análisis previo a emitir un estado tributario, considerando que tributariamente, se insiste, de conformidad al artículo 219 del Código Tributario también debe analizarse omisiones de declaraciones tributarias, así como diferencias entre retenciones informadas de impuesto sobre la renta contra las pagadas y las declaradas, con esto último podemos concluir categóricamente que sí se lleva al día el control individual de los saldos, teniendo necesariamente que realizar los ajustes pertinentes, de conformidad a la ley, cuando los contribuyentes solicitan que se actualice su situación tributaria, de la relacionada actualización queda rastro a través de las marginaciones que se agregan en el módulo informático (SIIT), dejando evidencia de la información que se tomó en cuenta para la actualización registrada.

De todo lo apuntado se puede considerar como comentario general que los jefes del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias desarrollan con responsabilidad las funciones encomendadas.

Por último es pertinente mencionar que dentro del desarrollo de la auditoria se proporcionó la documentación que sustenta lo relacionado en el presente comentario, tales como copia de los procedimientos operativos, detalle de la mora trasladada a la Dirección General de Tesorería, entre otros.”



En nota de fecha 25 de mayo de 2015 referencia 16200-NEX-008-2015 el Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la DGII, manifiesta: "De esa observación, se advierte que esa Oficina ha concluido que no se lleva un control de la mora tributaria en el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, que permita identificar a una fecha específica el saldo de los adeudos de los contribuyentes a la Administración Tributaria; por lo que, para clarificar esa situación se expone lo siguiente:

¿Qué debe entenderse por mora tributaria?, de conformidad al glosario publicado en el portal del Ministerio de Hacienda, se define como mora: "La dilación, retraso o tardanza en el cumplimiento de una obligación. Demora en la obligación exigible. Más estrictamente, esa misma dilación cuando es culpable o se refiere a cantidad de dinero líquida y vencida"; asimismo el estado moroso de la deuda tributaria da lugar a la exigibilidad de la misma, por lo que en el Art. 265 del Código Tributario se define que la deuda u obligación tributaria es exigible a partir del día siguiente a aquél en que termine el plazo o término legal para pagar; por lo que se logra advertir de las anteriores concepciones, que se vuelve moroso el contribuyente luego de vencida la fecha para pagar y no cumple en su totalidad con dicha obligación, con lo que se activa el proceso de emisión de mandamientos para el cobro de la mora.

Para desarrollar ese proceso de detección de mora el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias, tiene autorizados dos Procedimientos Técnicos:

PRO-001 GRABACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EMISION DE MANDAMIENTOS DE INGRESO

Objetivo: Definir el proceso mediante el cual se actualiza la cuenta corriente del contribuyente a través de la grabación oportuna en el Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT) en el Modulo Cuenta Corriente-Resoluciones, los cargos o acreditamientos de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos, emitir mandamientos de ingreso generados a partir de resoluciones por determinación de impuestos originales o complementarios y multas de los diferentes tributos; facilitar el pago a los contribuyentes y mantener controles que permitan conocer en forma oportuna la situación fiscal de cada Contribuyente.

PRO-030 ESTABLECIMIENTO Y REMISION DE LA MORA TRIBUTARIA PRODUCTO DE LA DEPURACION

Objetivo: Definir la Mora Tributaria de cada contribuyente, en base al análisis efectuado en el Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT) de la Dirección General de Impuestos Internos, y en el Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP) de la Dirección General de Tesorería, y enviarla al Departamento de Cobro Administrativo de la Dirección General de Tesorería.

Es importante destacar, que de ambos procedimientos técnicos se elaboraron diagramas de flujo requeridos de manera verbal por los auditores designados y se sostuvo reunión con todo el equipo de auditores designados por la Corte de Cuentas de la República,



donde se les expuso ambos flujos que se adjuntaron a la nota con referencia 16200-NEX-0013-2014, de fecha 4 de noviembre de 2014, recibida por auditor designado en esa fecha.

Con lo anterior se demuestra y se ha demostrado en el proceso de auditoría que sí se tienen procedimientos de trabajo mediante los cuales el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario lleva controles de la mora tributaria, y que producto del desarrollo de esos controles y procedimientos se envía a la Dirección General de Tesorería, la información requerida para que se inicie el proceso de cobros que esa Oficina tiene asignadas como función conforme al Art. 67 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado y su relación con el Art. 102 de su Reglamento. Además se aclara que la División Control de Obligaciones Tributarias proporcionó al equipo de auditores designados por la Corte de Cuentas de la República, los archivos en medios magnéticos que contienen los detalles de los mandamientos y estados de cuenta emitidos por el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario a la Dirección General de Tesorería, para el proceso de cobro de las deudas tributarias en mora durante el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, con lo cual se comprueba que sí se tuvo un control mediante el cual y a través de los procedimientos de trabajo antes descritos, se procedió a la detección de la mora tributaria y a la remisión de la misma para el inicio del proceso de cobro de la deuda tributaria que se consigna en el Art. 267 y siguientes del Código Tributario.

Todo lo anterior se realiza conforme a un ordenamiento legal que le da origen y creación al Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, que ha sido creado dentro de la estructura organizativa de esta Dirección General a partir de lo dispuesto en el Art. 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, también motivada por su relación con el Art. 4 de dicho cuerpo de ley, en el sentido de satisfacer sus necesidades propias para la atención de sus funciones básicas allí consignadas; asimismo, conforme Acuerdo No. 4/2009, de fecha 25 de noviembre de 2009, se reorganiza la Dirección General de Impuestos Internos, creándose a partir de esa fecha el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario; producto de ello y mediante Acuerdo No. 10/2009 de la misma fecha, se delega en el Jefe de Departamento lo siguiente:

1. Autorización para la emisión de los Mandamientos de Ingreso, relacionados con los impuestos bajo la administración de esta Dirección General.
2. Autorización para la emisión de los Estados de Cuenta, relacionados con los impuestos bajo la administración de esta Dirección General.
3. Constancias de Solvencias o Autorizaciones de los Impuestos Internos que se emitan, con fundamento en las disposiciones legales contenidas en el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación.
4. Actuaciones administrativas vinculadas con la solicitud de expedientes, documentación, información o explicaciones a otras oficinas que conforman esta Institución; así como notas internas, externas y demás actuaciones administrativas que tenga que proveer o realizar en el ejercicio de su cargo.
5. Cualesquiera otras actuaciones administrativas que por su naturaleza constituyan actos de mero trámite, o que por razones de mérito y oportunidad hayan de



emitirse, sin perjuicio alguno de los intereses legítimos de los administrados y en atención a los límites del interés público y legal.

Además, y en concordancia a las delegaciones recibidas, en el Manual de Organización vigente se establecen para dicho Departamento las funciones siguientes:

- Registrar los actos administrativos que afectan saldos de cuenta en el módulo cuenta corriente, dando el debido mantenimiento al estado de las deudas tributarias.
- Remitir a la División de Cobranza de la DGT, los mandamientos de ingreso y los estados de cuenta para la gestión de cobro de las deudas tributarias que adquieren estado de firmeza.
- Emitir constancias de solvencia, autorizaciones, constancias de no contribuyente, estados de cuenta, actualizaciones de estado tributario en línea y mandamientos por retenciones de IVA.
- Desarrollar la política de custodia, conservación, manejo, depuración y certificación de los documentos físicos por las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- Garantizar la trazabilidad de la información por medio del módulo control documentario.

Cada una de las funciones antes descritas están apoyadas en procedimientos operativos mediante los cuales se detallan las tareas a ejecutar para desarrollar dichas funciones, y debido a que el punto de observación tiene que ver con las primeras dos funciones, las cuales se refieren al proceso mediante el cual se remite en tiempo la Deuda Tributaria que causa estado de firmeza y sujeta a exigibilidad para su cobro a la Dirección General de Tesorería, conforme lo regulado en el Art. 267 del Código Tributario, se transcriben los pasajes del procedimiento PRO-001 GRABACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EMISION DE MADAMIENTOS DE INGRESO, que tienen relación con lo apuntado:

Además se transcriben los pasajes del PRO-030 ESTABLECIMIENTO Y REMISION DE LA MORA TRIBUTARIA PRODUCTO DE LA DEPURACION.

Es importante mencionar que los controles que se llevan son suficientes para darle mantenimiento al estado de las deudas tributarias y tales controles responden al dinamismo del estado de las deudas ya que éstas no se tienen en estado estático y como se advierte, el objetivo que persigue el Departamento es en este sentido: La remisión oportuna de las deudas tributarias para su cobro. Por lo que tener un control de saldos históricos no resulta necesario para el Departamento de Cuenta Corriente o la Dirección General de Impuestos Internos (DGII); en cambio el control que sí es necesario es llevado y consiste en mantener actualizado el estado de la deuda para activar en el momento oportuno el proceso administrativo de gestión de cobro que es llevado por la Dirección General de Tesorería (DGT). Así las cosas, El Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos sí lleva el control que refleja los saldos actuales de los contribuyentes, es importante destacar que por sus funciones no necesita tener un histórico de saldos.

Ahora bien, en el Módulo de Cuenta Corriente del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) sí se lleva un saldo actual acumulado, ya que la emisión de los Estados



de Cuenta en dicho módulo se realiza mediante procesos lógicos automáticos que recoge transacciones de cargos y transacciones de abonos que se alimentan de la información y bases de datos originados por otros módulos o sistemas informáticos independientes, tales como el módulo de "Entrada de Datos" del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), los módulos de "Recaudaciones" y "Cobranzas" del Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP), dichos datos son alimentados por otras áreas tanto de la DGII como de la DGT y constituyen insumos que nutren de cargos y abonos al Estado de Cuenta preliminar que se genera de forma automática en el Módulo de Cuenta Corriente; no obstante, para que el Departamento de Cuenta Corriente emita el Estado de Cuenta para uso público u otros que lo requieran, se necesita verificar los cargos y abonos para confirmar o ajustar el estado preliminar y producir para ese momento determinado el estado actual de la cuenta corriente del contribuyente, el cual recoge los datos con base al Art. 219 del Código Tributario:

- Saldo de las deudas tributarias y de aduanas que contengan por periodo y obligación el saldo de impuestos y multas.
- Omisiones del cumplimiento de declarar.
- Omisiones de informar retenciones.
- Diferencias de retenciones de Impuesto sobre la Renta declaradas e informadas.

Por lo antes expuesto el estado de cuenta de la mora tributaria sí se genera de forma inmediata ya que se produce por la dinámica de datos generados por otros módulos y sistemas informáticos, no como lo mencionan en su observación de que los estados de cuenta de la mora tributaria no están actualizados; no obstante la información generada pasa por un proceso regulado por procedimientos de trabajo autorizados, que tienen como finalidad que el producto que se emita contenga lo siguiente:

- a) Se ofrece la situación del contribuyente en una fecha y hora determinada.
- b) Garantiza que los resultados sean producto inicialmente de un proceso dinámico, automático y que recoge información de bases de datos sistematizadas y producidas mediante sistemas de calidad certificados, y que luego pasan el tamiz de analistas de cuenta corriente para dar el producto final.
- c) Se razonan cuando así es requerido para que sirvan de insumo válido en procesos internos como el de cobros, fiscalización, devolución de impuestos, resoluciones jurídicas entre otros; así como para uso externo del público solicitante y para procesos administrativos y judiciales requeridos.

Por lo anteriormente expuesto es necesario dejar claro que la Administración Tributaria SI lleva un control de la deuda tributaria acumulada al momento actual, no obstante ese control no se lleva con saldos a fechas pasadas, es decir no se tiene "back up" o bases de datos estáticas de saldos históricos, debido a que por las funciones y facultades delegadas en ese sentido a la Dirección General de Impuestos Internos, no son necesarias, ya que conforme a lo dispuesto en los Arts. 264, 265 y 267 del Código Tributario, la Dirección general de Impuestos Internos procede a remitir las deudas firmes para que se inicie el procedimiento de cobros que controlan la Dirección General de



Tesorería en su etapa administrativa y la Fiscalía General de la República en su etapa judicial.

Además, el Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, dentro de sus tareas tiene la de presentar periódicamente el informe de mora tributaria, lo cual se cumple con los informes mensuales que se emiten basado en los reportes de mandamientos y estados de cuenta con cantidades y valores que las Secciones de Solvencias Físicas y Solvencias Electrónicas remiten en períodos también mensuales de los envíos de mora tributaria a la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería.

Se agregan a este documento, fotocopias de los Procedimientos PRO-001 GRABACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EMISION DE MADAMIENTOS DE INGRESO y PRO-030 ESTABLECIMIENTO Y REMISION DE LA MORA TRIBUTARIA PRODUCTO DE LA DEPURACION y de los diagramas de flujo de cada uno, en el caso de del PRO-030, el flujo únicamente sobre el Proceso de remisión de mora por declaraciones de Impuesto sobre la Renta no pagadas Ordinarias y Extemporáneas.”

Mediante nota 16200-NEX-0012-2015 de fecha 18 de septiembre de 2015, los señores Jefe de la División Control de Obligaciones Tributarias y el Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, manifiestan lo siguiente: “.....los estados de cuenta de los contribuyentes sí se generan de forma automática y el módulo de cuenta corriente del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), contiene en sus procesos lógicos las transacciones de cargo, abono y de ellas se deduce el saldo a la cuenta.

Ejemplos de Transacciones que generan cargos automáticos a la cuenta de los contribuyentes son:

1. Declaraciones Tributarias con valores a pagar que se generan a través del módulo Entrada de Datos del SIIT
2. Resoluciones que se generan mediante registros del módulo de Cuenta Corriente del SIIT
3. Cheques de Devolución de Impuesto sobre la Renta que se generan mediante registros del módulo de Devoluciones del SIIT

Como ejemplos de transacciones que generan abonos automáticos a la cuenta de los contribuyentes tenemos:

1. Declaraciones Tributarias con valores a devolver que se generan a través del módulo Entrada de Datos del SIIT
2. Pagos que se generan mediante registros del módulo de Recaudaciones del SITEP
3. Sentencias Revocatorias del TAIIA ingresadas al módulo de Cuenta Corriente del SIIT

Lo que sí es importante dejar claro es que la cantidad de cuentas que son administradas por la Dirección General de Impuestos Internos es considerable, así como el volumen de operaciones que éstas generan al correspondiente módulo de declaraciones presentadas por las distintas obligaciones de Impuesto sobre la Renta, IVA, Pago a Cuenta y



Retenciones, Impuestos Específicos y Especiales y los múltiples pagos que se realizan a cada obligación en el módulo de recaudaciones, esta información es generada por distintas Instituciones (Bancos y DGT) y por la propia DGII en sus distintas Oficinas que intervienen, lo cual hace que dentro del procedimiento de análisis para el otorgamiento de solvencias o estados de cuenta sea necesario que se revisen los datos de cada cuenta previo a su emisión, este proceso se hace con el propósito de comprobar que los saldos de deuda por periodo y obligación sean correctos, así como el estado de la deuda especificándose si existe firmeza y exigibilidad en las mismas. Por su parte, también se confirma el cumplimiento total a la obligación de declarar, para lo cual se comprueba la actividad económica y de allí las múltiples obligaciones que se derivan, siendo también un proceso automático que sigue el protocolo de revisión; por otra parte, también se cumple con la tarea de revisar las retenciones declaradas e informadas, lo cual se hace a partir de datos de nuestras bases de información provistos por los agentes de retención, por lo que la tarea del analista de cuenta es comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones sustantivas y de presentar declaraciones de los contribuyentes; no obstante, si después de realizar todos los análisis apuntados se determina errores en las fuentes de información se corrigen los datos en el estado de cuenta del contribuyente obtenido automáticamente, dichos ajustes quedan debidamente grabados en el módulo de cuenta corriente, y esta información no puede ser borrada ni modificada a efectos de atender medidas de nuestro sistema de seguridad de la información, además de identificar el usuario que lo incorpora; este procedimiento de trabajo requiere también la comprobación del supervisor de analistas quien le da el cierre al proceso, es decir que se dan suficientes medidas de seguridad para las correcciones a datos.

Comentarios de los Auditores

Hemos analizado los comentarios del Jefe de la División Control de Obligaciones Tributarias y el Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, en el cual describen la responsabilidad del Departamento de Cuentas Corrientes y Control Tributario, la cual consiste en actualizar los saldos individuales de cuenta corriente, a una fecha específica, a través de los Procedimientos "Grabación de actos administrativos y emisión de mandamiento de ingreso, Proc-001 y Establecimiento y remisión de la mora tributaria producto de la depuración." y que mediante la aplicación de los procedimientos permite que la información manejada en las cuentas corrientes sea confiable, oportuna, íntegra y disponible.

Al respecto, es importante aclarar que el enfoque de la deficiencia no va orientada a cuestionar; si se tienen procedimientos de trabajo para el cumplimiento de las funciones del Departamento de Cuentas Corrientes; tampoco a la relacionado al Art. 219 Expedición de Constancias de Solvencias o autorizaciones del Código Tributario; asimismo, si se tienen controles en archivos en medios magnéticos de la mora tributaria que se envía a la Dirección General de Tesorería, así como el ordenamiento legal da origen y creación al Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, o si los saldos son dinámicos productos de las variaciones debidamente documentados.



La deficiencia va orientada a que el Departamento de Cuentas Corrientes y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, no lleva un control específico del historial de los movimientos que afectan los saldos de la mora tributaria de los contribuyentes, en el sistema SIIT; es decir, no lleva controles para integrar el saldo, que están en función de la suma aritmética de los siguientes conceptos.

- 1) Incremento en los derechos de parte de la Administración Tributaria proveniente de:
Deuda tributaria, proveniente de los impuestos a partir del día siguiente a aquel en que termine el período tributario y finalizar el plazo para declarar, al no haber pagado el impuesto computado o determinado en la declaración respectiva por parte del contribuyente. Asimismo el impuesto y/o multa establecida al contribuyentes a través de la resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos una vez notificada no recurrida; y/o confirmada por las instancias de apelación y vencido el plazo estipulado en el artículo 74 del Código Tributario, según sea el caso, y que no han sido pagados.
- 2) Disminuciones en los derechos de parte de la Administración Tributaria proveniente de:
Por los modos de extinción de las obligaciones tributarias según el Art. 68 del Código Tributario, a manera de ejemplo se menciona el medio de pago; que dice que el pago deberá efectuarse por los medios siguientes: Dinero en efectivo, con títulos específicamente autorizados para tal efecto, mediante cheque certificado, y acreditamiento de retenciones de impuestos, anticipos a cuentas, o contra créditos fiscales concedidos mediante resolución de conformidad a los previsto en el Código Tributario.
- 3) El Saldo se integrará de la manera siguiente:
Por los movimientos incrementos y disminuciones, legítimamente autorizados por actos administrativos y según el ordenamiento jurídico del código tributario

Tal como nos confirman en nota de fecha 13 de noviembre de 2014 referencia 16200-NEX-0017-2014 que los saldos se determina hasta que se analizan los estados de cuentas, lo que concluye que los saldos individuales se determinan atendiendo la demanda de los contribuyentes o por actualizaciones periódicas. Dicha situación se comprueba con el procedimiento "Establecimiento y remisión de la mora tributaria producto de la depuración"; en el cual en su objetivo menciona: "Definir la mora tributaria contribuyente..." en tal sentido el saldo no tendría que definirse mediante un análisis del personal técnico; sino que debería estar en función de los cargos y abonos, legalmente establecidos. Además, el mismo procedimiento, admite en el alcance de sus definiciones los términos de depuración y ajuste a los saldos, el cual se eliminan y/o modifican los saldos que refleja el SIIT de un determinado contribuyente respecto de impuesto y/o multas.

Por otra parte, en sus comentarios confirman que tener un control de saldos históricos no resulta necesario para el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario; situación que para efectos del control interno institucional plasmado en las Normas Técnicas Específicas del Ministerio de Hacienda, particularmente el Art. 3 Objetivos del



Sistema de Control Interno, literal b) Confiabilidad, oportunidad y Seguridad de la Información; tendría que ser de relevancia, ya que a través de dicho control administrativos se podría darle seguimiento de cualquier variación de saldos de los contribuyentes, se encuentre en el marco legal y debidamente documentado.

Con respecto a los comentarios presentados mediante nota 16200-NEX-0012-2015, a pesar de que parte de la información es generada de forma automática, no se llevan controles que permitan integrar algunos saldos, encontrándose dentro de estos casos el incremento en los derechos de parte de la Administración Tributaria de la deuda tributaria, proveniente del impuestos; Disminuciones en los derechos de parte de la Administración Tributaria por los modos de extinción de las obligaciones tributarias según el Art. 68 del Código Tributario.

Por lo expuesto, la deficiencia se mantiene, debido que no se lleva un control específico del historial de movimientos que afecta el saldo de la mora de los contribuyentes; y por consiguiente; la información de la mora que administra dicho Departamento no se encuentra actualizada y tampoco es confiable; debido a los ajustes de saldos y eliminaciones que se realizan antes de entregar un estado de cuenta al contribuyente.

6. NO SE ESTABLECIÓ LA MULTA A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE POR UN TOTAL DE \$ 23,435.58, EXISTIENDO LIQUIDACIÓN DE OFICIO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Verificamos que la fiscalización realizada al contribuyente con Número de Identificación Tributaria 06140401961036, expediente No. CSM20001201300005, del período fiscal 2009, correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, se determinó un impuesto a pagar en el Informe de Auditoría de fecha 30 de noviembre de 2012 y en el informe de la Unidad de Tasación y Apertura a Pruebas de fecha 13 de marzo de 2013, el monto de \$93,742.32, no estableciéndose en ambos informes la multa a pagar por dicho impuesto, la cual asciende al 25% del impuesto no pagado, que corresponde a \$23,435.58.

El Art. 253 del Código Tributario "Evasión no Intencional" establece que: "Toda evasión del tributo no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

En ningún caso la multa podrá ser inferior a cuatro mil novecientos setenta colones".

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



sin perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que establezcan las distintas Leyes”.

El Manual de Organización de la Dirección de Fiscalización, establece en su capítulo II “Objetivos y Funciones de la Dirección de Fiscalización y las Unidades que la Integran”, “Objetivos de la Dirección de Fiscalización”, los siguientes:

“Ejecutar planes de verificación y fiscalización, que contribuyan en la consecución de la disminución de la evasión que conlleven a incrementar la recaudación fiscal.

Mantener presencia fiscalizadora que permita un sustantivo incremento en la recaudación, mediante la reducción de los índices de evasión fiscal; asimismo, proporcionar un servicio ágil y eficiente al contribuyente en sus trámites tributarios.

Sensibilizar a los contribuyentes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por medio de una orientación tributaria adecuada y oportuna.”

El Manual de Organización de la Dirección de Fiscalización, establece en su capítulo II “Subdirecciones y oficinas regionales de occidente y oriente”, “Objetivos”, detallan: “Ejecutar las facultades de fiscalización, inspección, control y verificación programadas por la Unidad de Selección de Casos, con estricto apego a la normativa tributaria y el debido proceso, que garantice a la Dirección General, celeridad y eficiencia en la detección de incumplimientos por parte de los contribuyentes y en la determinación de los impuestos pendientes de pago.

El Manual de Organización de la Dirección de Fiscalización, establece en su capítulo II “Subdirecciones y oficinas regionales de occidente y oriente”, “Funciones”, detallan: “Ejecutar los planes de fiscalización asignados por la Unidad de Selección de Casos, con oportunidad y de conformidad a la capacidad de cobertura del personal”.

La deficiencia se debe a que el Director de Fiscalización, Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, Jefe de Departamento de Fiscalización Sectorial y el Supervisor de Grupos de Auditoría de Grandes Contribuyentes, no se aseguraron de determinar el tipo de multa a cobrarse.

La falta ocasiono una disminución en los ingresos tributarios al Estado, por un monto de \$23,435.58.

Comentarios de la Administración:

Mediante nota 128/15/DGA/AL, 10002-NEX-0244-2015 y 10006-NEX-0049-2015, todas de fecha 7 de mayo de 2015 el Director de Impuestos Internos, Subdirector de Impuestos Internos, y la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, manifiestan:

Se expresa en la nota en comento que se verificó que en la fiscalización realizada al contribuyente AVANTI GRÁFICA, SA. DE C.V con Número de Identificación Tributaria 06140401961036, expediente No. CSM20001201300005 del período fiscal 2009, correspondiente al Impuesto sobre la Renta, se determinó un impuesto a pagar en el informe de auditoría de fecha 30 de noviembre de 2012, asimismo en el informe de la



Unidad de Audiencia y Tasaciones de fecha 13 de marzo de 2013, se determina un impuesto de \$93,742.32, no estableciéndose en ambos informes la multa a pagar por dicho impuesto, la cual asciende al 25% del impuesto no pagado, siendo esta por lo tanto de \$23,435.58.

Al respecto, a folio 757 del expediente respectivo, consta la resolución emitida por esta Dirección General, constatándose que en la página 48 se ha consignado las razones por las cuales procedía efectuar la liquidación de oficio, siendo éstas las siguientes:

- a) La contribuyente declaró como rentas no gravadas o exentas el valor de \$1,410,840.32, las cuales de acuerdo a la investigación se determinó que constituían rentas gravadas, procediendo a realizar la reclasificación correspondiente.
- b) La contribuyente declaró como costos y gastos por rentas no gravadas o exentas la cantidad de \$1,439,278.60, de ahí que la Administración Tributaria procedió también a reclasificar dichos costos y gastos, habiendo determinado que en relación al valor de \$416,411.63, no era procedente su deducción por no cumplir los requisitos legales.

Como se puede comprobar la razón principal de la liquidación de oficio la constituye la reclasificación de las operaciones declaradas por la contribuyente como no gravadas o exentas, puesto que a su entender le eran aplicables los beneficios establecidos en el artículo 8 de la Ley de Imprenta, es decir que en el caso en comento se suscitó para la contribuyente un error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, por lo que no se configuró la infracción de evasión no intencional, debido a que ha sido la misma normativa legal la que ha previsto en el artículo 253 inciso primero parte final del Código Tributario, que la evasión será procedente cuando no se atribuya a error excusable. Sobre el error excusable, es pertinente traer a cuenta el pronunciamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en sentencia de las once horas del día veintinueve de junio de dos mil cinco, en el incidente identificado con la referencia Inc. 10412002TM, en la cual respecto al punto cuestionado señaló lo siguiente:

“...en vista de que la contribuyente omitió declarar en el mes de septiembre de acuerdo a la manera como interpretaba el hecho generador Por consiguiente, debe revocarse la resolución venida en apelación en lo que respecta a la configuración de la sanción por Evasión Intencional para el mes de octubre, en razón del “error excusable” habido,..”

En conclusión queda demostrado que para el caso de autos no se configuraban los presupuestos legales para la imposición de la multa que se señala como no cobrada, puesto que en dicho caso existió error excusable.

Adicional a estos comentarios, la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, agregó:

“No obstante lo anterior, es necesario aclarar que la base para la emisión de las resoluciones que emite esta Unidad es el informe de auditoría emitido por las unidades fiscalizadoras, el cual es entregado a los contribuyentes en el acto de notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas, con la finalidad que se entere de las determinaciones y pueda defenderse respecto de las mismas; de ahí que la función de esta Oficina es la



de valorar los argumentos y pruebas aportados por los contribuyentes en relación a las determinaciones contenidas en el citado informe de auditoría, por lo tanto si en los informes no se establecen infracciones esta Oficina se ve imposibilitada legalmente para liquidarlas, ya que los contribuyentes no tendrían la oportunidad de defenderse, situación que se constituiría en una violación al principio de Legalidad, seguridad jurídica y al debido proceso.

Mediante nota de fecha 7 de mayo de 2015, el Director de Fiscalización, manifestó lo siguiente:

Se expresa en la nota en comento que se verificó que en la fiscalización realizada al contribuyente AVANTI GRÁFICA, SA. DE C.V con Número de Identificación Tributaria 06140401961036, expediente No. CSM20001201300005 del período fiscal 2009, correspondiente al Impuesto sobre la Renta, se determinó un impuesto a pagar en el informe de auditoría de fecha 30 de noviembre de 2012, asimismo en el informe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones de fecha 13 de marzo de 2013, se determina un impuesto de \$93,742.32, no estableciéndose en ambos informes la multa a pagar por dicho impuesto, la cual asciende al 25% del impuesto no pagado, siendo esta por lo tanto de \$23,435.58.

Al respecto, a folio 757 del expediente respectivo, consta la resolución emitida por esta Dirección General, constatándose que en la página 48 se ha consignado las razones por la cuales procedía efectuar la liquidación de oficio, siendo éstas las siguientes:

- a) La contribuyente declaró como rentas no gravadas o exentas el valor de \$1,410,840.32, las cuales de acuerdo a la investigación se determinó que constituían rentas gravadas, procediendo a realizar la reclasificación correspondiente.
- b) La contribuyente declaró como costos y gastos por rentas no gravadas o exentas la cantidad de \$1 439,278.60, de ahí que la Administración Tributaria procedió también a reclasificar dichos costos y gastos, habiendo determinado que en relación al valor de \$416,411.63 no era procedente su deducción por no cumplirlos requisitos legales.

Como se puede comprobar la razón principal de la liquidación de oficio la constituye la reclasificación de las operaciones declaradas por la contribuyente como no gravadas o exentas, puesto que a su entender le eran aplicables los beneficios establecidos en el artículo 8 de la Ley de Imprenta, es decir que en el caso en comento se suscitó para la contribuyente un error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, por lo que no se configuró la infracción de evasión no intencional, debido a que ha sido la misma normativa legal la que ha previsto en el artículo 253 inciso primero parte final del Código Tributario, que la evasión será procedente cuando no se atribuya a error excusable.

Sobre el error excusable, es pertinente traer a cuenta el pronunciamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en sentencia de las once horas del



día veintinueve de junio de dos mil cinco, en el incidente identificado con la referencia Inc. I0412002TM, en la cual respecto al punto cuestionado señaló lo siguiente:

“...en vista de que la contribuyente omitió declarar en el mes de septiembre de acuerdo a la manera como interpretaba el hecho generador Por consiguiente, debe revocarse la resolución venida en apelación en lo que respecta a la configuración de la sanción por Evasión Intencional para el mes de octubre, en razón del error excusable” habido,...

Los criterios de la forma de interpretar una norma jurídica específica, externados por instancias superiores en grado producen el efecto de vincular a la instancias inferiores en el sentido que la norma debe ser aplicada en el mismo sentido, que es precisamente lo acontecido en el presente caso, motivo por el cual consideramos que la actuación realizada en el caso de mérito lo ha sido conforme a derecho.

En conclusión queda demostrado que para el caso de autos no se configuraban los presupuestos legales para la imposición de la multa que se señala como no cobrada, puesto que en dicho caso existió error excusable.

Finalmente, esta Oficina trae a cuenta que respecto de lo señalado en los numerales 1, 2 y 3 de la nota de mérito se ha citado lo siguiente:

“El Art. 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos establece: El Director General, Subdirector General, los Auditores o Peritos y demás empleados de ja 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...”

Al respecto y para mejor proveer cabe traer a cuenta que según el Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta S.R.L. undécima edición, 1993, se tienen las definiciones siguientes:

*IMPERICIA Falta de conocimientos o de la práctica que cabe exigir a uno en su profesión, arte u oficio. Torpeza. Inexperiencia.

*NEGLIGENCIA Omisión de la diligencia o cuidado que debe ponerse en los negocios, en las relaciones con las personas y en el manejo o custodia de las cosas. Dejadéz.



Abandono. Desidia. Falta de aplicación. Falta de atención. Olvido de órdenes o precauciones.

Por su parte, el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio, Editorial Heliasta, Trigésima quinta edición, 2007, define lo siguiente:

Malicia

Situación anímica en que se encuentra el que litiga a sabiendas de su falta de razón o asumiendo actitudes procesales temerarias o conducentes a entorpecer la marcha del litigio. Algunos códigos de procedimientos facultan a los jueces para imponer multas a los litigantes o a sus letrados patrocinantes cuando se hayan valido de malicia o temeridad (v.).

Negligencia

La omisión, más o menos voluntaria pero consciente, de la diligencia (v.) que corresponde en los actos jurídicos, en los nexos personales y en la guarda o gestión de los bienes. (v. IMPRUDENCIA)

De lo anterior, resulta que la facultades y funciones desarrolladas por el personal que ha participado en el procedimiento administrativo relacionado con los casos comentados en la presente nota, en las diferentes etapas del mismo, sean de fiscalización, de audiencia y apertura a pruebas hasta la emisión de la tasación correspondiente han sido basadas en la normativa legal, buscando en todo momento llegar a la verdad material de los hechos a efecto de determinar la auténtica situación tributaria de los contribuyentes, en lo que cada uno ha puesto en práctica su formación académica y experiencia sobre la materia tributaria, por lo que los estudios han sido gestionados diligentemente no existiendo ninguna malicia de favorecer a los contribuyentes o al fisco, de ahí que no exista la más remota posibilidad de imputar que ha existido impericia, negligencia o malicia en sus actuaciones.”

Mediante notas 20515-NEX-0514-2015, 20515-NEX-0513-2015 y nota sin referencia, todas de fecha 4 de mayo 2015, los señores Jefe de departamento de fiscalización Sectorial Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes; Supervisor Tributario, Subdirección Integral de Grandes Contribuyentes y El Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, mencionan lo siguiente:

Al respecto, consideramos que si bien resulta natural la duda sobre la no atribución de multa en el presente caso, aquella se desvirtúa en razón de que la misma normativa tributaria contiene el presupuesto legal vinculado a una excepción para la referida atribución, siendo ella el error excusable, en razón de lo cual se formulan las siguientes consideraciones:

En primer lugar, es menester traer a cuenta que el hallazgo de auditoría señalado es el siguiente: “De conformidad a lo establecido en los artículos 1 y 2 literal b) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en relación con el artículo 9 literal c) de su Reglamento, se



determinó que la sociedad fiscalizada, para el ejercicio impositivo investigado, obtuvo ingresos por la cantidad de \$1,410,840.32, los cuales fueron declarados como "Rentas no Gravadas o Exentas amparándose a lo establecido en el artículo 4 numeral 1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta y a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley de Imprenta; no obstante, en la investigación se determinó que constituían rentas gravadas, procediendo a realizar la reclasificación correspondiente.

Asimismo, declaró como costos y gastos por rentas no gravadas o exentas la cantidad de \$1,439,278.60, de ahí que la Administración Tributaria procedió también a reclasificar dichos costos y gastos, habiendo determinado que en relación al valor de \$416,411.63, no era procedente su deducción por no cumplir los requisitos legales."

En su nota señalan que debió imputarse la infracción consistente en evasión no intencional, regulada en el artículo 253 del Código Tributario, disposición legal que señala como presupuesto para proceder válidamente a su aplicación "que la evasión no debe atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales."

En tal sentido a partir del juicio jurídico institucional adoptado para el presente caso, era evidente que existía un error debidamente motivado a favor de la contribuyente, por cuanto sus ingresos no fueron omitidos, sino que a criterio de la contribuyente investigada, con fundamento en las disposiciones de la Ley de Imprenta, vigente durante la ocurrencia de los hechos generadores determinados, consideró apropiado declararlos como exentos, operaciones que por el contrario a criterio de la Administración Tributaria eran gravados.

De tal forma que los mismos hechos investigados dieron motivo a dos maneras de interpretación totalmente distintas y cada una con un fundamento valedero, circunstancia que excluía la posibilidad de que esta Administración Tributaria imputase válidamente la referida infracción de evasión no intencional.

Dentro del debido proceso legalmente configurado, las decisiones de la Administración Tributaria son objeto de revisión de la legalidad por el ente contralor, es decir, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, instancia superior en grado que en casos como este ya se había pronunciado, de tal forma que en sentencia de las once horas del día veintinueve de junio de dos mil cinco, en el incidente identificado con la referencia Inc. I0412002TM, (de la cual se anexan 5 folios al presente escrito), respecto al punto cuestionado señaló lo siguiente:

"DE LAS INFRACCIONES

...se debió a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente, conclusión que nos ubica en el "error excusable en la aplicación de la ley.

“DE LA SANCIÓN

...en vista de que la contribuyente omitió declarar en el mes de septiembre de acuerdo a la manera como interpretaba el hecho generador... Por consiguiente, debe revocarse la resolución venida en apelación en lo que respecta a la configuración de la sanción por Evasión Intencional para el mes de octubre, en razón del “error excusable” habido,...

Los criterios de la forma de interpretar una norma jurídica específica, externados por instancias superiores en grado producen el efecto de vincular a la instancias inferiores en el sentido que la norma debe ser aplicada en el mismo sentido, que es precisamente lo acontecido en el presente caso, motivo por el cual consideramos que la actuación realizada en el caso de mérito lo ha sido conforme a derecho.

En conclusión queda demostrado que para el caso de autos no se configuraban los presupuestos legales para la imposición de la multa que se señala como no cobrada, puesto que en dicho caso existió error excusable.

Mediante nota de fecha 17 de septiembre de 2015, la Jefa de la Unidad de Audiencia y Tasaciones, manifestó lo siguiente: “.....Por otro parte, la no tasación de la pretendida sanción de evasión no intencional, también tiene su fundamento en el Principio de Congruencia, el cual implica que debe existir conformidad de lo resuelto con las determinaciones contenidas en el Informe de Auditoría y aducidas en el procedimiento de auto de audiencia y apertura a pruebas que se conceden a los contribuyentes, el cual es un principio universal del derecho procesal en su conjunto, el cual se encuentra regulado en el artículo 218 del Código Procesal Civil y Mercantil que dice: “Las sentencias deben ser claras y precisas, y deberán resolver sobre todas las pretensiones y puntos litigiosos planteados y debatidos. El juez deberá ceñirse a las peticiones formuladas por las partes, con estricta correlación entre lo que se pide y lo que se resuelve. No podrá otorgar más de lo pedido por el actor, menos de lo resistido por el demandado, ni cosa distinta a la solicitada por las partes. Sin alterar la pretensión, y con respeto a los hechos alegados por las partes como base de sus causas de pedir, el juzgador podrá emplear los fundamentos de derecho o las normas jurídicas que considere más adecuadas al caso, aunque no hubieran sido invocados por las partes.”

En tal sentido, se considera que para el caso en cuestión no era procedente determinar una infracción y su multa en la resolución liquidatoria que se emitió, cuando la misma no había sido consignada ni en el informe de auditoría, ni en el auto de audiencia respectivo, ni tampoco la contribuyente tuvo la oportunidad de defenderse sobre la misma, debido a que no existiría congruencia entre las imputaciones que se dan dentro del mismo procedimiento administrativo, las pruebas y argumentos que se aportan y lo resuelto. No pudiendo hacer más gravosa la situación del contribuyente en la resolución.

Finalmente, respecto al comentario de los auditores que en la tasación de fecha trece de marzo de dos mil trece, no se dejó evidencia del razonamiento del por qué no se estableció la multa por infracción de evasión no intencional, es conveniente relacionar lo establecido en el Manual de Justicia Administrativa elaborado por el Consejo Nacional de la Judicatura de nuestro país, página 50 y siguiente en el que se señala, que: “las leyes

del Procedimiento Administrativo no suelen imponer, de forma genérica la motivación de la totalidad de los actos administrativos sino solo de aquellos que contienen una decisión relevante para el ciudadano por afectar sustancialmente al conjunto de sus derechos e intereses o legítimo...”. En tal sentido, para el caso de la contribuyente Avanti Grafica, S.A. de C.V. en la etapa de fiscalización se consideró que no se configuraba la infracción de Evasión No intencional y debido a ello, no se incluyó en el resultado consignado en el informe de auditoría, por lo que conforme a derecho corresponde no era necesario razonar, ni en el informe de auditoría, ni en la resolución de liquidación de oficio el motivo o fundamento por el cual no se incluía dicha multa porque eso no afectaba los intereses del contribuyente y sobre ello, no debía ejercer sus derechos constitucionales, puesto que como lo menciona el Consejo en la citada obra, el elemento motivación del acto administrativo se exige para aquellos puntos del actos administrativos que afectaran sus derechos.

..... la Ley de Imprenta en el referido artículo 8 incisos primero y segundo, vigente para los períodos fiscalizados, establecía: “Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución.

Para los efectos de esta Ley, se tendrá como imprenta lo referido a la producción, difusión o venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas, de carácter divulgativo o intelectual, o en general vinculados a la libre difusión del pensamiento”.

Sobre el contenido normativo del citado artículo es importante señalar que toda norma jurídica — y no sólo la ley— es susceptible de interpretación. Con esta advertencia, cabe decir que interpretar una norma jurídica consiste en establecer su verdadero sentido y alcance:

a) Establecer su sentido: esto se explica porque una norma jurídica —como todo objeto cultural— significa algo, o si se quiere, tiene una “finalidad”, es decir, un sentido. Y éste es su sentido.

b) Alcance: quiere decir la “extensión” de esa finalidad o sentido.

Acotado lo anterior es fácil arribar a la conclusión, que la norma en cuestión carece de claridad en cuanto a su sentido y alcances, máxime si atendemos la inmensa clasificación que se conocen de beneficios tributarios, así como la interminable lista de clasificaciones a que pueden someterse la exenciones tributarias, aunado a ello, no debe perderse de vista la larga lista de decretos legislativos que fueron introduciendo mutaciones al sentido y alcances del concepto “imprenta”, por lo que ni el sentido, ni el alcance de la norma son conceptos que admitan una claridad inequívoca, como para de ahí atribuir una conducta infractora al intérprete.

En ese contexto y en atención a lo dispuesto en el inciso primero del artículo 8 de la Ley de Imprenta vigente en el año dos mil nueve (ejercicio fiscalizado), diversos contribuyentes han interpretado erróneamente la norma, confundiendo por mucho tiempo la aplicación de la misma, alegando que la exención les aplicaba en atención a los equipos que las mismas utilizaban para la generación de su actividad económica, así como también a todas aquellas tareas que se desarrollan para el citado giro, considerando entonces dichos contribuyentes que la exención recae sobre todo lo que constituye la entidad (sujeto) que realiza la actividad de imprenta, sin hacer distinción



sobre si el contenido de los documentos impresos son de carácter divulgativo o intelectual o en general vinculados a la libre difusión del pensamiento.

En tal sentido, no es cierta la afirmación utilizada por los auditores de Corte de Cuentas al citar que este tipo de empresas no deberían ignorar lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Imprentas, pues en la práctica lo hacen y debido a eso, existió la necesidad de ejercer las facultades que legalmente le corresponden a esta institución para determinar ingresos gravados con el Impuesto sobre la Renta, los cuales según la contribuyente fiscalizada eran exentos, sin que ello justifique la aplicación de infracciones de manera automática, sin ningún tipo de análisis, como en este caso pareciera que consideran los citados auditores de la Corte de Cuentas respecto de la infracción de Evasión no intencional.

Por lo cual, cada contribuyente precisa ser juzgado atendiendo su propia naturaleza y condición, tomando en cuenta su entorno comercial, económico, financiero, cultural, grado de experticia, experiencia, entre otros parámetros, por lo que no es dable calificar a priori de dolosa o culposa una conducta de un contribuyente y que su experiencia en el mercado es un parámetro adecuado para desentrañar los alcances de una norma jurídica. Ello obedece a que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, se ejerce dentro de un determinado marco normativo que deviene primeramente de la Constitución, en tal sentido, en la citada potestad sancionadora administrativa debe darse cumplimiento al debido proceso, encontrándose su límite máximo en el mandato de legalidad que recoge el inciso primero del artículo 86 de la Constitución de nuestra República, como se ha explicado en el apartado precedente.

Por lo que, las actuaciones de la Administración y como tal de sus funcionarios solo podrán realizarse en virtud de la sujeción a la Ley, en tal contexto previo a la imputación de una infracción, deben considerarse los elementos esenciales de la sanción, para lo cual es oportuno citar lo expresado por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de Amparo emitida a las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del día treinta de enero de dos mil cuatro con referencia 78-2003, así:

“La causa de la sanción es la infracción y los elementos esenciales de ésta son: 1. Una acción u omisión: el comportamiento positivo u omisivo del administrado vulnera un mandato o prohibición contenido en la norma administrativa; 2. La sanción: para que el comportamiento sea constitutivo de infracción es necesario que el ordenamiento legal reserve para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción; 3. La tipicidad: El comportamiento del infractor, así como la sanción prevista para el mismo, deben aparecer descritos con suficiente precisión en una norma con rango de ley; y 4. La culpabilidad: En todo ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida sólo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o de culpa”

De lo anterior, resulta que previo a determinar una sanción es necesario verificar que la conducta del supuesto infractor cumple con los requisitos antes señalados, siendo necesario en tal contexto y para el caso en cuestión, traer a cuenta lo dispuesto en el



artículo 253 del Código Tributario que regula como Evasión no intencional, lo siguiente toda evasión del tributo no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación del caso de las disposiciones legales”.

De lo dispuesto en la citada norma legal, tenemos que no se configura la Evasión No intencional cuando la no presentación de declaraciones o la declaración incorrecta se deba a un error excusable, debido a que no podría imputarse el elemento de culpabilidad (responsabilidad) al contribuyente.

Sobre dicho punto, el doctrinario Héctor Villegas, en su obra “Cursos de Derecho de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 7. Edición, Tomo único, Ediciones Depalma, Buenos Aires, año 2000, página 419, establece: “El elemento subjetivo está dado por el dolo, y consiste en la voluntad deliberada de no ingresar en término, no obstante la conciencia del deber de hacerlo. Es decir, hay causas que eximen de responsabilidad al agente por no haber obrado con la subjetividad requerida. . Por ejemplo, si no pudo ingresar por error excusable o imposibilidad material...”

Y así también lo ha sostenido la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 346-2007, emitida el día 29 de mayo de 2012, en la que señala lo siguiente: “La doctrina tributaria, establece que la infracción por el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial, consiste en “omitir el pago de los tributos dentro de los términos legales”, por lo cual, en principio, basta el hecho externo del no pago en término para que se tenga por configurada la infracción, ese no pago puede deberse a una conducta negligente (culposa) o a una conducta intencional (dolosa), siempre que en este último caso el infractor se limite a la simple omisión sin efectuar maniobra ardidosa alguna, ya que si lo hace, entra en el campo de la defraudación fiscal. De ahí que haya circunstancias que pueden atenuar o incluso eliminar la imputación, por ejemplo, el error excusable de hecho o de derecho y otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas como la imposibilidad material de pago, ello en razón que no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo. (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Héctor Belisario Villegas. Pag.389”

Por lo que, con el ánimo de dilucidar si para el caso en Concreto había operado el error excusable, es oportuno aclarar en qué consiste el mismo, respecto del cual los autores Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, en su obra denominada “Procedimiento Tributarios y de la Seguridad Social”, páginas 318 y siguientes, señalan: “el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión no se le puede condenar... Es así que la Cámara Federal ha declarado que configura un error excusable de hecho o de derecho, la actitud del contribuyente que responde a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no le era aplicable; por su parte el Tribunal Fiscal ha considerado, en un

plenario de tiempo atrás, que hay error excusable si la conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación.”

En ese mismo sentido, se ha expresado la autora Catalina García Vizcaíno, en su obra “Derecho Tributario”, Tomo II, Parte General, 2. Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, año 2000, Pág. 391, en el que cita: “Si un error excusable elimina el dolo requerido, esta infracción no puede ser objeto de punición. Como lo enseña Jarach, aunque la ley nada diga al respecto, el error de hecho o de derecho acerca de las normas tributarias aplicables en los casos concretos, no solamente excluyen la punibilidad de la simple omisión, sino a fortiori la defraudación fiscal, ya que la existencia del error es suficiente para eliminar la intención de defraudar. En la misma obra citada, en la página 460, encontramos lo siguiente “... El error u omisión excusable, sea de hecho o de derecho, al que se pueda atribuir la infracción produce la consecuencia de que no son aplicables las sanciones por incumplimiento a los deberes formales y por evasión (art. 87). A nuestro juicio, nada obsta a que un error excusable por dificultades de interpretación de normas jurídicas sustantivas aplicables pueda también generar la inaplicabilidad de sanciones por defraudación.”

En tal sentido, la línea divisoria para determinar en el caso de mérito, si se presenta el elemento de responsabilidad para imputar la infracción e imponer su consecuente sanción, lo es el error excusable, pues si no ha existido la debida comprensión respecto al acto ejecutado, y esa falta de comprensión no le es atribuible al presunto infractor, no existiría voluntad dirigida deliberadamente que califica al dolo, como tampoco una actuación descuidada del tipo culposo.

Por lo anterior, esta Oficina antes de determinar e imputar el cometimiento de una infracción al contribuyente, procede a verificar si se cumplen los presupuestos de hecho y derecho para configurar la infracción respectiva y además, debe verificar si hay alguna excluyente de responsabilidad como en este caso, lo es el error excusable.

En ese orden de ideas, es oportuno relacionar que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en sentencia emitida el 13 de diciembre de 2004, con referencia RO4OSOO6TM, se ha pronunciado en un caso con similares presupuestos de hecho y de derecho, en el cual, entre otros se determinaron rentas no declaradas provenientes de la actividad de imprenta con fines comerciales, las cuáles no habían sido declaradas por la contribuyente por considerar que se encontraban exentas; así también se determinaron ingresos no declarados por intereses de depósitos bancarios y de ganancia de capital, a su vez se le imputó a la citada sociedad la multa por evasión no intencional, resolviendo el citado Tribunal confirmar la determinación de ingresos no declarados y modificando la multa de evasión no intencional, en el sentido de excluir del cálculo de la citada multa, la porción de ingresos no declarados por la sociedad por haber considerado que eran ingresos exentos, por haberse configurado el error excusable en lo relativo a los ingresos provenientes de la actividad de imprenta y como tal, no configurarse la evasión no intencional respecto de los mismos.

Para efectos ilustrativos, se cita textualmente en lo pertinente, la citada sentencia así:

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



“De conformidad a lo previsto en el Art. 103 de la Ley de la materia, la sanción por evasión no intencional procede cuando la infracción recaiga sobre la no presentación o la incorrección de la declaración, una vez la Dirección General determina la liquidación oficiosa y resulta un monto de impuesto evadido, siempre que esto no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales...”

“...Ahora bien, por lo que respecta a los ingresos omitidos de la actividad litográfica de índole mercantil, no cabe duda que a la sociedad le ha asistido una razonable expectativa de interpretación favorable, pues la disposición en análisis no es del todo transparente, como tampoco la aplicación de la Administración Tributaria, que no se ha manifestado de manera contundente y general, para con todos los titulares de imprenta, que despliegan actividades de índole mercantil, siendo todo ello razón suficiente como para que en el presente caso se considere la omisión como error excusable en la aplicación de ley. Por consiguiente, la sanción impuesta debe modificarse en el sentido de...excluirse de la base de imposición lo atinente a los ingresos erróneamente interpretados como objeto de exención”.

De igual manera, encontramos múltiples sentencias del Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos, hoy Tribunal de Apelaciones de Impuestos Internos y Aduanas, en las que hace referencia a que el error excusable deviene de la errónea interpretación de la ley, por ser esta última oscura, por lo que cuando eso ocurre no es aplicable la Evasión no intencional. Así tenemos las siguientes:

Sentencia emitida a las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, en incidente con referencia 10403002 TM, que en lo pertinente señala:

“...Si bien es cierto, la contribuyente social excluyó los ingresos generados por los supuestos contratos de participación, fue debido a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que nos lleva a aportar un elemento nuevo, cual es el “error excusable en la aplicación de la ley”, el que se debe de ver bajo dos ópticas, una que si bien es cierto está contemplado para la evasión no intencional del Art. 253 del Código Tributario, este Tribunal considera que es de aplicación también al supuesto de la evasión intencional, pues la voluntad de causar perjuicio al interés fiscal es mayor en esta última, pero es de su peso que el error excusable también exime de responsabilidad al que se acopla a algún supuesto de evasión intencional del Art. 254 en estudio, lo que no vulnera en absoluto la prohibición de la interpretación por analogía del último inciso del Art. 7 del Código Tributario, ya que la restricción es propiamente en el ámbito del Derecho Tributario Sustantivo. Así también, dicho error excusable se debe de ver, en el caso que nos ocupa, bajo la óptica de la dificultosa interpretación que genera el Legislador ante la ausencia de una norma jurídica que regule expresamente una conducta, ya que de lo contrario (es decir cuando se regula expresamente una conducta), estaríamos ante la presunción de derecho de alegar ignorancia de la ley. En definitiva, la contribuyente social se acopla al supuesto hipotético del literal e) del Art. 254, lo que debió de calificarse como evasión intencional; no obstante le acude un error en la interpretación legal, por oscuridad del legislador, al regular las conductas antes descritas, la que excusa de responsabilidad a la misma; en



consecuencia, deberá desestimarse la sanción impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos en tal concepto.

Similar criterio lo encontramos en Sentencia del citado Tribunal de las nueve horas del día dos de mayo de dos mil cinco. Inc. I0405009TM.

En virtud de lo antes expuesto, en el caso en cuestión el equipo de auditores tomó en cuenta los precedentes jurisprudenciales antes señalados, en los que claramente se indica que no podemos configurar una infracción e imponer una sanción cuando ha ocurrido un error excusable por interpretación de la norma.

De ahí, que podemos concluir que si bien es cierto, como lo mencionan los auditores de la Corte de Cuentas de la República en sus comentarios, no existe disposición legal en nuestra legislación tributaria que establezca lo que es el error excusable, por lo que conforme el artículo 5 incisos segundo y tercero del Código Tributario, para suplir la falta de disposiciones legales se dispone lo siguiente:

“...supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes”

En tal sentido, para el caso del error excusable, existe doctrina legal que puede ser aplicada por esta Administración Tributaria, por lo que en el caso en cuestión se hizo uso por parte del equipo fiscalizador de los criterios emanados por la doctrina legal en la que se considera que por una errónea interpretación causada por la oscuridad en la normativa legal existe error excusable, tal y como ha acontecido en el caso de mérito.

Por lo que, en virtud de lo expuesto a lo largo del presente escrito y quedando demostrada la legalidad con la que se actuó en la emisión de la resolución de tasación respectiva, quiero referirme nuevamente a los argumentos expuestos respecto a lo regulado en el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en los mismos términos que lo hiciera mediante Nota con referencia 10006-NEX-0049-2015, de fecha siete de mayo de dos mil quince, en las que brindé explicaciones al informe Ref. DA1-EE-DGII-ISR-CR/15-131, reafirmando que ha existido el cuidado y diligencia que amerita al ejercer las facultades y funciones desarrolladas por el personal que ha participado en el procedimiento administrativo relacionado con el caso comentado en la presente nota, en las diferentes etapas del mismo, sean de fiscalización, de audiencia y apertura a pruebas hasta la emisión de la resolución de la tasación correspondiente, al haber demostrado fehacientemente, que tienen su asidero en la normativa legal y principios constitucionales aplicados, así como la jurisprudencia y doctrina, con la única finalidad de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias buscando en todo momento llegar a la verdad material de los hechos a efecto



de determinar la auténtica situación tributaria de los contribuyentes, en lo que cada uno hemos puesto en práctica nuestra formación académica y experiencia sobre la materia tributaria, por lo que en el caso de la contribuyente Avanti Gráfica, S.A. de C.V., fue trabajado diligentemente por mi persona en el cargo que ostento, no existiendo ninguna malicia de favorecer a la contribuyente, de ahí que no exista la más remota posibilidad de imputarme que ha existido impericia, negligencia o malicia en mis actuaciones.

Señor Subdirector, como antes explicara y compruebo con los argumentos y razones vertidos en este escrito, la resolución de las ocho horas cinco minutos del día trece de marzo de dos mil trece, proveída por la Unidad de Audiencia y Tasaciones, suscrita por mi persona, en la que se determinó a cargo de la contribuyente Avanti Gráfica, Sociedad Anónima de Capital Variable, la cantidad de \$93,742.32, que en concepto Impuesto sobre la Renta le corresponde pagar respecto del ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil nueve, es congruente con el resultado contenido en el Informe de Auditoría de fecha treinta de noviembre de dos mil doce, y se han respetado las disposiciones constitucionales, normativa tributaria y administrativa y principios de Legalidad, Congruencia, Debido Proceso y Seguridad Jurídica que establecen las facultades y formalidades que debo cumplir, garantizando con ello, la tutela del bien jurídico protegido, que lo constituye el interés fiscal, de manera que, pretender que se impusiera una multa cuya infracción y sanción no está determinada y motivada en el Informe de auditoría emitido por los auditores facultados para ello, causaría una resolución incongruente, al introducir en ésta elementos o determinaciones nuevos con los que se le estaría imponiendo exigencias gravosas que no fueron determinados en el informe de auditoría homologado en su oportunidad y sobre los cuales no hubiere tenido acceso la citada contribuyente dentro del procedimiento administrativo respectivo, produciéndole indefensión o limitación del derecho de defensa, transgrediéndose paralelamente el debido proceso, replicando que éste es una garantía constitucional y que se vuelve un imperativo y obligación en mi calidad de Jefa de la aludida Unidad desarrollar el procedimiento administrativo liquidatorio de tributos respetando las disposiciones constituciones y legales aplicables al caso de que se trate, constituyéndose ésta en la principal garantía de seguridad jurídica en un estado de derecho, especialmente en la ejecución de procedimientos administrativos y que sus actuaciones se constituyan en una garantía eficaz y segura para el respeto de los derechos fundamentales de los administrados consagrados y tutelados en nuestra Carta Magna. Aunado a ello, la pretendida infracción no era procedente imputarla, debido a que en dicho caso existe error excusable conforme la doctrina legal lo ha establecido, por lo cual no existía responsabilidad para la citada sociedad.

Mediante nota 20515-NEX43740-2015 de fecha 17 de septiembre de 2015, los señores Director de Fiscalización, Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, Jefe de Departamento de Fiscalización Sectorial y Supervisor Tributario, manifestaron lo siguiente ".....razones legales y técnicas que justifican la no imposición de la multa, según el Apartado denominado "Comentarios de los Auditores", de la siguiente forma:

- 1) Que no se ha justificado la calificación de intencional considerando que el artículo 8 de la Ley de Imprenta es claro con relación a las actividades y productos que considera

desarrolladas por las imprentas y que por lo tanto, se encuentran exentas del pago de impuestos, lo que no debía ser ignorado por las empresas por su experiencia dentro del mercado.

- 2) Que el artículo 253 del Código Tributario no establece elementos a considerar para determinar que un error es excusable, por lo que no existe lineamientos que ayuden a los auditores a unificar criterios sobre la interpretación de "error excusable", lo cual puede dar diversidad de interpretaciones.

Sobre lo anterior, es oportuno advertir, que si bien es cierto la Ley de Imprenta en el referido artículo 8 incisos primero y segundo, establece:

"Las imprentas no estarán sujetas a ningún impuesto ni caución.

Para los efectos de esta Ley, se tendrá como imprenta lo referido a la producción, difusión o venta de periódicos, revistas, folletos, libros, manuales, hojas sueltas, de carácter divulgativo o intelectual, o en general vinculados a la libre difusión del pensamiento."

Sobre el contenido normativo de citado artículo es importante señalar que toda norma jurídica —y no sólo la ley— es susceptible de interpretación. Con esta advertencia, cabe decir que interpretar una norma jurídica consiste en establecer su verdadero sentido y alcance:

- a) Establecer su sentido: esto se explica porque una norma jurídica —como todo objeto cultural— significa algo, o si se quiere, tiene una "finalidad", es decir, un sentido. Y éste es su sentido.
- b) Alcance: quiere decir la "extensión" de esa finalidad o sentido.

Acotado lo anterior es fácil arribar a la conclusión, que la norma en cuestión carece de claridad en cuanto a su sentido y alcances, máxime si atendemos la inmensa clasificación que se conoce de beneficios tributarios, así como la interminable lista de clasificaciones a que pueden someterse las exenciones tributarias, aunado a ello, no debe perderse de vista la larga lista de decretos legislativos que fueron introduciendo mutaciones al sentido y alcances del concepto "imprenta", por lo que ni el sentido, ni el alcance de la norma, son conceptos que admitan una claridad inequívoca, como para de ahí atribuir una conducta infractora al intérprete.

En ese contexto y en atención a lo dispuesto en el inciso primero del artículos de la Ley de Imprenta vigente en el año dos mil nueve (ejercicio fiscalizado), diversos contribuyentes han interpretado erróneamente la norma, confundiendo por mucho tiempo la aplicación de la misma, alegando que la exención les aplicaba en atención a los equipos que las mismas utilizan para la generación de su actividad económica, así como también a todas aquellas tareas que se desarrollan para el citado giro, considerando los contribuyentes, que la exención recae sobre todo lo que constituye la entidad (sujeto) que realiza la actividad de imprenta, sin hacer distinción sobre si el contenido de los



documentos impresos son de carácter divulgativo o intelectual o en general vinculados a la libre difusión del pensamiento.

En tal sentido, no es cierta la afirmación utilizada por los auditores de la Corte de Cuentas, al citar que este tipo de empresas no deberían ignorar lo establecido en el artículos de la Ley de Imprentas, pues en la práctica lo hacen y debido a eso, existió la necesidad de ejercer las facultades que legalmente le corresponden a esta institución para determinar ingresos gravados con el Impuesto sobre la Renta, los cuales según la contribuyente fiscalizada eran exentos, sin que ello justifique la aplicación de infracciones de manera automática, sin ningún tipo de análisis, como en este caso pareciera que consideran los citados auditores de la Corte de Cuentas respecto de la infracción de Evasión no intencional.

Cada contribuyente precisa ser juzgado atendiendo su propia naturaleza y condición, tomando en cuenta su entorno comercial, económico, financiero, cultural, grado de experticia, experiencia, entre otros parámetros, por lo que no es dable calificar a priori de dolosa o culposa una conducta de un contribuyente y que su experiencia en el mercado es un parámetro adecuado para desentrañar los alcances de una norma jurídica.

Ello obedece a que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, se ejerce dentro de un determinado marco normativo que deviene primeramente de la Constitución, en tal sentido, en la citada potestad sancionadora administrativa debe darse cumplimiento al debido proceso, encontrándose su límite máximo en el mandato de legalidad que recoge el inciso primero del artículo 86 de la Constitución de nuestra República, como se ha explicado en el apartado precedente.

Por lo que, las actuaciones de la Administración y como tal de sus funcionarios, solo podrán realizarse en virtud de la sujeción a la Ley, en tal contexto previo a la imputación de una infracción, deben considerarse los elementos esenciales de la sanción, para lo cual es oportuno citar lo expresado por la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de Amparo emitida a las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del día 30 de enero de 2004 con referencia 78-2003, así:

“La causa de la sanción es la infracción y los elementos esenciales de ésta son: 1. Una acción u omisión: el comportamiento positivo u omisivo del administrado vulnera un mandato o prohibición contenido en la norma administrativa; 2. La sanción: para que el comportamiento sea constitutivo de infracción es necesario que el ordenamiento legal reserve para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción; 3. La tipicidad: El comportamiento del infractor, así como la sanción prevista para el mismo, deben aparecer descritos con suficiente precisión en una norma con rango de ley; y 4. La culpabilidad: En todo ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida sólo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o de culpa”

Por lo que, previo a determinar una sanción es necesario verificar que la conducta del supuesto infractor cumple con los requisitos antes señalados, siendo necesario a su vez, para el caso en cuestión, traer a cuenta lo dispuesto en el artículo 253 del Código

Tributario que regula como Evasión no intencional, lo siguiente... “toda evasión del tributo no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, **toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación del caso de las disposiciones legales**”. (las negrillas son nuestras).

De lo dispuesto en la citada norma legal, tenemos que no se configura la Evasión No intencional cuando la no presentación de declaraciones o la declaración incorrecta se deba a un error excusable, debido a que no podría imputarse el elemento de culpabilidad (responsabilidad) al contribuyente.

Y así lo ha sostenido la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 346-2007, emitida el día 29 de mayo de 2012, en la que señala lo siguiente:

“La doctrina tributaria, establece que la infracción por el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial consiste en “omitir el pago de los tributos dentro de los términos legales”, por lo cual, en principio, basta el hecho externo del no pago en término para que se tenga por configurada la infracción, ese no pago puede deberse a una conducta negligente (culposa) o a una conducta intencional (dolosa), siempre que en este último caso el infractor se limite a la simple omisión sin efectuar maniobra ardida alguna, ya que si lo hace, entra en el campo de la defraudación fiscal. De ahí que haya circunstancias que pueden atenuar o incluso eliminar la imputación, por ejemplo, el error excusable de hecho o de derecho y otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas como la imposibilidad material de pago, ello en razón que no puede prescindirse totalmente del elemento subjetivo. (Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Héctor Belisario Villegas. Pag.389)”

Por lo que, con el ánimo de dilucidar si para el caso en concreto puede operar la figura del error excusable, es oportuno aclarar en qué consiste el mismo, respecto del cual los autores Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, en su obra denominada “Procedimiento Tributarios y de la Seguridad social”, páginas 318 Y siguientes, señalan: “el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión no se le puede condenar...”

Es así que la Cámara Federal ha declarado que configura un error excusable de hecho o de derecho, la actitud del contribuyente que responde a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no le era aplicable; por su parte el Tribunal Fiscal ha considerado, en un plenario de tiempo atrás, que hay error excusable si la conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación.”

En tal sentido, la línea divisoria para determinar si se presenta el elemento de responsabilidad para imputar la infracción e imponer su consecuente sanción, lo es el error excusable, pues si no ha existido la debida comprensión respecto al acto ejecutado,

y esa falta de comprensión no le es atribuible al presunto infractor, no existiría voluntad dirigida deliberadamente que califica al dolo, como tampoco una actuación descuidada del tipo culposo.

En ese orden de ideas, es oportuno relacionar que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en sentencia emitida el 13 de diciembre de 2004, con referencia Inc. R0405006TM, se ha pronunciado en un caso con similares presupuestos de hecho y de derecho, en el cual, entre otros se determinaron rentas no declaradas provenientes de la actividad de imprenta con fines comerciales, las cuáles no habían sido declaradas por la contribuyente por considerar que se encontraban exentas; así también se determinaron ingresos no declarados por intereses de depósitos bancarios y de ganancia de capital, a su vez se le imputó a la citada sociedad la multa por evasión no intencional, resolviendo el citado Tribunal confirmar la determinación de ingresos no declarados y modificando la multa de evasión no intencional, en el sentido de excluir del cálculo de la citada multa, la porción de ingresos no declarados por la sociedad por haber considerado que eran ingresos exentos, por haberse configurado el error excusable en lo relativo a los ingresos provenientes de la actividad de imprenta y como tal, no configurarse la evasión no intencional respecto de los mismos.

Para efectos ilustrativos, se cita textualmente en lo pertinente, la citada sentencia así:

“... La sanción por evasión no intencional procede cuando la infracción recaiga sobre la no presentación o la incorrección de la declaración, una vez la Dirección General determina la liquidación oficiosa y resulta un monto de impuesto evadido, siempre que esto no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales...”

“...Ahora bien, por lo que respecta a los ingresos omitidos de la actividad litográfica de índole mercantil, no cabe duda que a la sociedad le ha asistido una razonable expectativa de interpretación favorable, pues la disposición en análisis no es del todo transparente, como tampoco la aplicación de la Administración Tributaria, que no se ha manifestado de manera contundente y general, para con todos los titulares de imprenta, que despliegan actividades de índole mercantil, siendo todo ello razón suficiente como para que en el presente caso se considere la omisión como error excusable en la aplicación de Ley. Por consiguiente, la sanción impuesta debe modificarse en el sentido de...excluirse de la base de imposición lo atinente a los ingresos erróneamente interpretados como objeto de exención “.

De igual manera, encontramos múltiples sentencias del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en las que hace referencia a que el error excusable deviene de la errónea interpretación de la ley, por ser esta última oscura, por lo que cuando eso ocurre no es aplicable la Evasión no intencional. Así tenemos las siguientes:

Sentencia emitida a las nueve horas quince minutos del día 29 de marzo de 2005, en incidente con referencia 10403002TM, que en lo pertinente señala:

“.....Si bien es cierto, la contribuyente social excluyó los ingresos generados por los supuestos contratos de participación, fue debido a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que nos lleva a aportar un elemento nuevo, cual es el “error excusable en la aplicación de la ley”, el que se debe de ver bajo dos ópticas, una que si bien es cierto está contemplado para la evasión no intencional del Art. 253 del Código Tributario, este Tribunal considera que es de aplicación también al supuesto de la evasión intencional, pues la voluntad de causar perjuicio al interés fiscal es mayor en esta última, pero es de su peso que el error excusable también exime de responsabilidad al que se acopla a algún supuesto de evasión intencional del Art. 254 en estudio, lo que no vulnera en absoluto la prohibición de la interpretación por analogía del último inciso del Art 7 del Código Tributario, ya que la restricción es propiamente en el ámbito del Derecho Tributario Sustantivo. Así también, dicho error excusable se debe de ver, en el caso que nos ocupa, bajo la óptica de 1(1 difícil interpretación que genera el Legislador ante la ausencia de una norma jurídica que regule expresamente una conducta, ya que de lo contrario (es decir cuando se regula expresamente una conducta,), estaríamos ante la presunción de derecho de alegar ignorancia de la ley. En definitiva, la contribuyente social se acopla al supuesto hipotético del literal e) del Art. 254. lo que debió de calificarse como evasión intencional; no obstante le acude un error en la interpretación legal, por oscuridad del legislador, al regular las conductas antes descritas, la que excusa de responsabilidad a la misma; en consecuencia, deberá desestimarse la sanción impuesta por la Dirección General de Impuestos Internos en tal concepto.”

Similar criterio lo encontramos en Sentencia del citado Tribunal de las nueve horas del día 2 de mayo de 2005. Inc. 10405009TM.

En virtud de lo antes expuesto, podemos concluir que si bien es cierto, como lo mencionan los auditores de la Corte de Cuentas de la República, no existe disposición legal en nuestra legislación tributaria que establezca lo que es el error excusable, de conformidad a lo establecido en el artículo 5 incisos segundo y tercero del Código Tributario, para suplir la falta de disposiciones legales se dispone lo siguiente:

“.....supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como la proveniente de la Sala de lo Contencioso Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes”

En tal sentido, para el caso del error excusable, existe doctrina legal que puede ser aplicada por esta Administración Tributaria, por lo que en el caso en cuestión se hizo uso por parte del equipo fiscalizador de los criterios emanados por la doctrina legal en la que se considera que por una errónea interpretación causada por la oscuridad en la normativa legal existe error excusable, tal y como ha acontecido en el caso de mérito.



Por otra parte, deseamos poner un énfasis en el hecho de que en la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, no solo se contempla que los funcionarios, los auditores o peritos y demás empleados de la Dirección General serán responsables 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, disposición que ha sido invocada con énfasis en el resultado de la auditoría, pero por otro lado se ha catalogado como insuficiente el argumento esgrimido por los auditados en el sentido de que lo actuado encuentra en apego a lo resuelto en instancias superiores como el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, denotando que se ha efectuado una lectura parcial de la norma referida, desconociendo con ello el carácter técnico e independiente que la misma ley le confiere a esta Oficina en su artículo 2, cuando expresa que “La Dirección General de Impuestos Internos, es un organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado”.

Lo anterior no significa en modo alguno que la Dirección General no pueda ser auditada como ha ocurrido en esta oportunidad, sino que la norma es clara y tajante en el sentido de identificar quién ostenta la competencia para pronunciarse sobre lo actuado, siendo coherente y legítima nuestra pretensión de basarnos en la ley y en los pronunciamientos de las instancias superiores, precisamente para evitar incurrir en perjuicios al fisco o a los contribuyentes. Ello evidencia que nuestra institución y nuestro actuar no descansan sobre posiciones ni criterios con esencia arbitraria sino más bien lo hace buscando dar cumplimiento a lo que mandata la normativa legal aplicable.

Quedando demostrada la legalidad con la que se actuó en la emisión de la resolución que nos ocupa; en ese sentido, queremos enfatizar nuestros argumentos expuestos en nuestras respuestas anteriores dadas en forma verbal y por escrito durante el desarrollo de la auditoría, al término de la misma y en lectura del borrador de informe, respecto a lo regulado en los artículos 2 y 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido de que ha existido el cuidado y diligencia que amerita al ejercer las facultades y funciones desarrolladas por el personal que ha participado en el procedimiento administrativo relacionado con los casos comentados en la presente nota, en las diferentes etapas del mismo, sean de fiscalización, de audiencia y apertura a pruebas hasta la emisión de la resolución de la tasación correspondiente, al haber demostrado fehacientemente, que tienen su asidero en la normativa legal y en principios constitucionales aplicados, con la única finalidad de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias buscando en todo momento llegar a la verdad material de los hechos a efecto de determinar la auténtica situación tributaria de los contribuyentes, en lo que cada uno ha puesto en práctica su formación académica y experiencia sobre la materia tributaria, por lo que los estudios han sido gestionados diligentemente no existiendo ninguna malicia de favorecer a los contribuyentes o al fisco, de ahí que no exista la más remota posibilidad de imputar que ha existido impericia, negligencia o malicia en sus actuaciones.”



Comentarios de los Auditores

A pesar de los comentarios emitidos por la Administración, la contribuyente ya llevaba varios años en el mercado, por lo que ya tenía experiencia sobre la declaración de impuestos, asimismo el Art. 253 del Código Tributario, no establece elementos a considerar para determinar que es un error excusable, no presentando a su vez evidencias que demuestren que la Administración Tributaria ha efectuado análisis para determinar lineamientos que ayuden a los auditores a unificar criterios sobre la interpretación de "error excusable", lo cual puede dar una diversidad de interpretaciones.

Asimismo de acuerdo al Artículo 5 incisos segundo y tercero del Código Tributario, para suplir la falta de disposiciones legales se dispone lo siguiente:

"Supletoriamente constituirán fuentes del ordenamiento jurídico tributario, la doctrina legal emanada de los procesos de amparo de la Sala de lo Constitucional, así como lo proveniente de la Sala de lo Contenciosos Administrativo ambas de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Se entiende por doctrina legal la jurisprudencia establecida por los tribunales antes referidos, en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes"

Para este caso, observamos que la Administración Tributaria a falta de una normativa o interpretación sobre el término "error excusable" y de acuerdo al Art. 5 del Código Tributario, ha presentado resoluciones, para ser consideradas supletoriamente como fuente de ordenamiento jurídico, sin embargo al ser analizadas dichas resoluciones, observamos que estas tratan de asuntos diferentes, lo cual las lleva a no ser consideradas como jurisprudencia, ya que no tratan de materias idénticas, tampoco son casos semejantes, igualmente, los Auditores Fiscales mencionan en sus comentarios que no existe en la legislación salvadoreña disposición legal que establezca que es error excusable, por lo que hablar de error excusable es una interpretación subjetiva, que no sustenta en el marco legal, en virtud que el Artículo 253 del Código Tributario establece: "Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del impuesto del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales".

En ese sentido, la Administración Tributaria no tiene ninguna base para catalogar una actuación como error excusable y perdonar la multa correspondiente.

Asimismo es de considerar lo establecido en el Art. 232 de la Constitución de la República "Ni el órgano legislativo y ejecutivo podrán dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del fisco o de los municipios".

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.

De acuerdo a lo anterior, la observación no se da por superada.

V SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE AUDITORIA ANTERIORES

Debido a que éste es el primer Examen que se realiza a los ingresos en concepto de Impuesto Sobre la Renta, no existen recomendaciones pendientes de seguimiento.

Con respecto a los informes de Auditoría Interna, verificamos el cumplimiento de sus recomendaciones, con respecto a las no cumplidas, estas deficiencias fueron analizadas y se incluyeron como procedimientos en nuestra auditoría.

VI PARRAFO ACLARATORIO

El presente Informe se refiere al Examen Especial a los Ingresos Tributarios en concepto de Impuesto Sobre la Renta, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del 2013, de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República 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, 20 de noviembre del 2015.

DIOS UNION LIBERTAD

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





ANEXOS

ANEXO 1

| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|---------------------------------------|---------------------|--------------|----------------|
| 8664575 | 10/01/2013 | BCO HIPOTECARIO CHALCHUAPA | 06/10/2014 | 3.61 | 634 |
| 114090619876 | 14/03/2013 | COLECTURIA DEPARTAMENTAL DE SANTA ANA | 27/11/2014 | 21.10 | 623 |
| 8665499 | 14/01/2013 | BCO HIPOTECARIO METAPAN | 26/09/2014 | 2.71 | 620 |
| 8679768 | 14/01/2013 | BCO HIPOTECARIO PASEO ESCALON | 26/09/2014 | 434.37 | 620 |
| 114090572206 | 08/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 8,219.14 | 590 |
| 114090623884 | 14/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 13,134.91 | 585 |
| 114090020800 | 14/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 751.13 | 585 |
| 114090173136 | 15/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 176,233.92 | 584 |
| 114090263350 | 15/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 41,258.14 | 583 |
| 114090098184 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 14,794.49 | 583 |
| 114090269325 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 75,698.29 | 583 |
| 114090475764 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 24,398.49 | 583 |
| 114090286073 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 25,068.90 | 583 |
| 114090153222 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 21.65 | 582 |
| 114090619745 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 4,177.77 | 582 |
| 114090052544 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 571,459.35 | 582 |
| 114090409973 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 4,212.56 | 582 |
| 114090435584 | 16/01/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | 2,349.38 | 582 |
| 114090016521 | 05/02/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 11/02/2014 | 53.54 | 371 |
| 114090122641 | 05/02/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 11/02/2014 | 61.19 | 371 |
| 114090245166 | 05/02/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 11/02/2014 | 71.79 | 371 |
| 114090324932 | 05/02/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 11/02/2014 | 47.91 | 371 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



ANEXO 2

| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|---------------------------------------|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090152424 | 15/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 09/10/2014 | \$ 13,980.37 | 542 |
| 111090250625 | 30/04/2013 | COLECTURIA DEPARTAMENTAL DE SANTA ANA | 06/10/2014 | \$ 5,781.23 | 524 |
| 111090023265 | 30/04/2013 | COLECTURIA DEPARTAMENTAL DE SANTA ANA | 06/10/2014 | \$ 1,341.83 | 524 |
| 111000642503 | 30/04/2013 | COLECTURIA DEPARTAMENTAL DE SANTA ANA | 06/10/2014 | \$ 104.91 | 524 |
| 111090435854 | 26/04/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | \$ 8,231.61 | 483 |
| 111090137261 | 29/04/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 22/08/2014 | \$ 206,555.38 | 480 |
| 111090409376 | 19/03/2013 | BANCO PROMÉRICA-AGENCIA LAS PALMAS | 26/02/2014 | \$ 50.47 | 344 |
| 111090041720 | 20/03/2013 | DAVIVIENDA CENTRO FINANCIERO | 29/01/2014 | \$ 62.04 | 315 |
| 111090003150 | 14/10/2013 | BCO AGRICICOLA SAN MIGUEL | 30/07/2014 | \$ 437.42 | 289 |
| 111090097230 | 19/02/2013 | DAVIVIENDA SANTA TECLA | 22/11/2013 | \$ 134.56 | 276 |
| 111090457414 | 13/02/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 01/11/2013 | \$ 5,215.58 | 261 |
| 111090054950 | 06/03/2013 | DAVIVIENDA CENTRO FINANCIERO | 20/11/2013 | \$ 15,134.84 | 259 |
| 111090327092 | 03/04/2013 | DAVIVIENDA CENTRO FINANCIERO | 17/12/2013 | \$ 5,465.46 | 258 |
| 111090265176 | 02/04/2013 | DAVIVIENDA CENTRO FINANCIERO | 16/12/2013 | \$ 76.53 | 258 |
| 111090178683 | 14/02/2013 | BCO G & T CONTINENTAL-PLAZA MUNDO | 29/10/2013 | \$ 60.35 | 257 |
| 111060571316 | 12/03/2013 | BCO AGRICICOLA CLINICAS MEDICAS | 19/11/2013 | \$ 105.61 | 252 |
| 111060214456 | 12/03/2013 | BCO G & T CONTINENTAL. PLAZA MERLIOT | 15/11/2013 | \$ 447.22 | 248 |
| 111090379705 | 02/04/2013 | COLECT CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 06/12/2013 | \$ 195.01 | 248 |
| 111090534021 | 02/04/2013 | COLECT CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 06/12/2013 | \$ 169.93 | 248 |
| 111090422484 | 04/03/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-CHILTIUPAN | 05/11/2013 | \$ 1,302.52 | 246 |
| 111090134863 | 26/02/2013 | DAVIVIENDA ALAMEDA | 29/10/2013 | \$ 1,250.00 | 245 |
| 111090019302 | 14/02/2013 | BCO AGRICICOLA SAN VICENTE | 17/10/2013 | \$ 75.64 | 245 |
| 111090607442 | 05/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 05/12/2013 | \$ 276.25 | 244 |
| 111090036391 | 05/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 05/12/2013 | \$ 254.48 | 244 |
| 111090467853 | 11/04/2013 | DAVIVIENDA METROCENTRO (ANEXO) | 11/12/2013 | \$ 193.84 | 244 |
| 111090114493 | 04/04/2013 | BCO AGRICOLA ZACATECOLUCA | 04/12/2013 | \$ 174.05 | 244 |
| 111090061512 | 22/03/2013 | DAVIVIENDA CENTRO FINANCIERO | 20/11/2013 | \$ 475.22 | 243 |
| 111090115193 | 28/02/2013 | BCO AMERICA CENTRAL | 29/10/2013 | \$ 369.57 | 243 |
| 114090395236 | 28/02/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRAL | 29/10/2013 | \$ 128.36 | 243 |
| 111090568766 | 14/03/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 12/11/2013 | \$ 120.00 | 243 |



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|--|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090626220 | 05/04/2013 | BCO AGRICOLA MERLIOT | 04/12/2013 | \$ 113.28 | 243 |
| 111090331590 | 08/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 05/12/2013 | \$ 2,480.03 | 241 |
| 114090293492 | 10/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 07/12/2013 | \$ 179.56 | 241 |
| 111090465525 | 24/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 20/12/2013 | \$ 2,483.46 | 240 |
| 111090634164 | 16/04/2013 | BCO AGRICOLA CLINICAS MEDICAS | 12/12/2013 | \$ 740.98 | 240 |
| 111090531370 | 24/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 20/12/2013 | \$ 187.89 | 240 |
| 111090392113 | 23/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 19/12/2013 | \$ 69.22 | 240 |
| 111090110241 | 16/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SANTA ELENA | 11/12/2013 | \$ 20,286.77 | 239 |
| 111090271686 | 25/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL | 19/12/2013 | \$ 26,691.13 | 238 |
| 111090456890 | 17/04/2013 | DAVIVIENDA BERNAL | 11/12/2013 | \$ 309.91 | 238 |
| 111090505041 | 12/04/2013 | COMEDICA COLEGIO MÉDICO | 05/12/2013 | \$ 1,183.25 | 237 |
| 111090128073 | 05/04/2013 | DAVIVIENDA DON RUA (CENTRO DE GOBIERNO) | 28/11/2013 | \$ 410.34 | 237 |
| 111090389952 | 12/04/2013 | COMEDICA COLEGIO MÉDICO | 05/12/2013 | \$ 258.83 | 237 |
| 111090280743 | 12/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 05/12/2013 | \$ 101.34 | 237 |
| 111090527475 | 12/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 04/12/2013 | \$ 1,281.36 | 236 |
| 111090518296 | 10/04/2013 | DAVIVIENDA SANTA TECLA | 02/12/2013 | \$ 458.49 | 236 |
| 111090204504 | 19/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 11/12/2013 | \$ 249.44 | 236 |
| 111090298760 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA- PUNTO REMESERO PASAQUINA | 21/12/2013 | \$ 59.61 | 236 |
| 111090212502 | 10/04/2013 | DAVIVIENDA SANTA TECLA | 02/12/2013 | \$ 49.56 | 236 |
| 111090542500 | 30/04/2013 | BCO CITI MASFERRER | 21/12/2013 | \$ 1,440.55 | 235 |
| 111090597861 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA- GRAN VIA CAJAS WEB | 21/12/2013 | \$ 690.34 | 235 |
| 111090636246 | 30/04/2013 | BCO CITI MASFERRER | 21/12/2013 | \$ 329.41 | 235 |
| 111090052026 | 25/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 16/12/2013 | \$ 59.91 | 235 |
| 114090653423 | 29/04/2013 | COLECTURIA DEPARTAMENTAL DE SAN MIGUEL | 18/12/2013 | \$ 250.44 | 233 |
| 111090284654 | 30/04/2013 | DAVIVIENDA SONSONATE | 18/12/2013 | \$ 2,100.80 | 232 |
| 111090086590 | 29/04/2013 | BCO. AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 17/12/2013 | \$ 416.14 | 232 |
| 111090431575 | 30/04/2013 | DAVIVIENDA SONSONATE | 18/12/2013 | \$ 397.71 | 232 |
| 111090110862 | 29/04/2013 | BCO. AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 17/12/2013 | \$ 358.56 | 232 |
| 111090489133 | 30/04/2013 | DAVIVIENDA SONSONATE | 18/12/2013 | \$ 52.40 | 232 |
| 111090316251 | 29/04/2013 | BCO. AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 17/12/2013 | \$ 51.43 | 232 |
| 111090476795 | 27/02/2013 | BCO AGRICOLA AGENCIA MULTIPLAZA | 16/10/2013 | \$ 14,364.45 | 231 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|--|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090022452 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 2,053.17 | 231 |
| 111090535360 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 1,824.55 | 231 |
| 111090304963 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 1,529.64 | 231 |
| 111090230772 | 25/04/2013 | BCO. AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 12/12/2013 | \$ 1,226.98 | 231 |
| 111090422660 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 964.93 | 231 |
| 111090238996 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 889.27 | 231 |
| 111090163746 | 24/04/2013 | BCO CITI SAN LUIS | 11/12/2013 | \$ 690.62 | 231 |
| 111090246136 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 622.48 | 231 |
| 111090538246 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 580.18 | 231 |
| 111090349912 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 557.34 | 231 |
| 111090085610 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 544.35 | 231 |
| 111090139343 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 476.14 | 231 |
| 111090291891 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 395.68 | 231 |
| 111090051161 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 324.14 | 231 |
| 111090028630 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 302.82 | 231 |
| 111090375821 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 252.52 | 231 |
| 111090148373 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 16/12/2013 | \$ 217.50 | 231 |
| 111090575120 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 202.17 | 231 |
| 111090319803 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 178.62 | 231 |
| 111090265160 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRO | 17/12/2013 | \$ 166.45 | 231 |
| 111090504384 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 159.99 | 231 |
| 111090509914 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 149.39 | 231 |
| 111090126140 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 140.60 | 231 |
| 111090227710 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 16/12/2013 | \$ 125.19 | 231 |
| 111090564636 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 97.58 | 231 |
| 111090378725 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 96.85 | 231 |
| 111090400696 | 25/04/2013 | BCO. AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 12/12/2013 | \$ 93.46 | 231 |
| 111090312891 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRO | 17/12/2013 | \$ 81.60 | 231 |
| 111090365662 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 16/12/2013 | \$ 68.84 | 231 |
| 111090248202 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL PASEO | 16/12/2013 | \$ 60.53 | 231 |
| 111090194083 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 16/12/2013 | \$ 49.37 | 231 |
| 111090604660 | 21/03/2013 | DAVIVIENDA SAN FRANCISCO GOTERA | 06/11/2013 | \$ 5,785.49 | 230 |
| 111090187415 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 11/12/2013 | \$ 4,008.60 | 230 |
| 111090627584 | 30/04/2013 | BCO CITI RUTA MILITAR SAN | 16/12/2013 | \$ 3,644.61 | 230 |



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|--|---------------------|---------------------------|----------------|
| | | MIGUEL M.B | | | |
| 111090096336 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA CENTRO FINANCIERO | 11/12/2013 | \$ 3,599.24 | 230 |
| 111090193645 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 16/12/2013 | \$ 1,206.93 | 230 |
| 111090181666 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 16/12/2013 | \$ 1,149.55 | 230 |
| 111090399280 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA CENTRO FINANCIERO | 11/12/2013 | \$ 411.94 | 230 |
| 111090619780 | 23/04/2013 | BCO. AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 09/12/2013 | \$ 373.81 | 230 |
| 111090137374 | 25/04/2013 | BCO AGRIC SAN VICENTE | 11/12/2013 | \$ 317.86 | 230 |
| 114090417076 | 25/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 11/12/2013 | \$ 218.50 | 230 |
| 114090577342 | 30/04/2013 | BCO CITI METROCENTRO SAN SALVADOR M.B. | 16/12/2013 | \$ 206.79 | 230 |
| 111090541186 | 25/04/2013 | BCO AGRIC SAN VICENTE | 11/12/2013 | \$ 192.90 | 230 |
| 111090566842 | 30/04/2013 | BCO PROM PASEO | 16/12/2013 | \$ 174.81 | 230 |
| 111090240274 | 30/04/2013 | BCO PROM PASEO | 16/12/2013 | \$ 169.98 | 230 |
| 111090241613 | 30/04/2013 | BCO G & T CONT. WORLD TRADE CENTER | 16/12/2013 | \$ 149.58 | 230 |
| 111090458491 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 11/12/2013 | \$ 136.55 | 230 |
| 111090324764 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 16/12/2013 | \$ 126.02 | 230 |
| 111080201714 | 23/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL-ZONA ROSA | 09/12/2013 | \$ 93.91 | 230 |
| 111090447772 | 30/04/2013 | BCO G & T CONTIGUO. WORLD TRADE CENTER | 16/12/2013 | \$ 81.15 | 230 |
| 111090445803 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA LOS SANTOS | 11/12/2013 | \$ 78.68 | 230 |
| 111090400111 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 16/12/2013 | \$ 78.21 | 230 |
| 111090203761 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 11/12/2013 | \$ 70.29 | 230 |
| 111090641636 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 16/12/2013 | \$ 61.56 | 230 |
| 111090577920 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 16/12/2013 | \$ 56.76 | 230 |
| 111090260443 | 24/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 09/12/2013 | \$ 4,195.50 | 229 |
| 111090616201 | 12/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 27/11/2013 | \$ 930.00 | 229 |
| 111090212170 | 21/03/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 05/11/2013 | \$ 812.90 | 229 |
| 111090432765 | 25/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 55.00 | 229 |
| 111090612114 | 23/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 684,940.81 | 228 |
| 111090577726 | 12/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 26/11/2013 | \$ 10,181.88 | 228 |
| 111090319794 | 27/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 7,054.75 | 228 |
| 111090522471 | 23/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 3,602.96 | 228 |
| 111090278835 | 27/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 2,552.63 | 228 |
| 111090097456 | 27/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 11/12/2013 | \$ 235.29 | 228 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|---|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090455551 | 27/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 11/12/2013 | \$ 213.22 | 228 |
| 111090102584 | 27/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 11/12/2013 | \$ 212.72 | 228 |
| 111090093423 | 27/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 11/12/2013 | \$ 50.46 | 228 |
| 111090218294 | 23/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 49.37 | 228 |
| 111090379610 | 27/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 11/12/2013 | \$ 48.44 | 228 |
| 111090150674 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 3,215.72 | 227 |
| 111090251824 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 12/12/2013 | \$ 864.76 | 227 |
| 111090380055 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 716.40 | 227 |
| 111090440431 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 681.87 | 227 |
| 111090342526 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 558.14 | 227 |
| 111700349732 | 24/04/2013 | BCO AGRICOLA AGENCIA MULTIPLAZA | 07/12/2013 | \$ 480.04 | 227 |
| 111090392454 | 15/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 28/11/2013 | \$ 251.04 | 227 |
| 111090580273 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 12/12/2013 | \$ 240.03 | 227 |
| 111090169565 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 141.01 | 227 |
| 111090077560 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 141.01 | 227 |
| 111090269491 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 12/12/2013 | \$ 119.58 | 227 |
| 111090166704 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 89.90 | 227 |
| 111080048274 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRO | 12/12/2013 | \$ 85.99 | 227 |
| 111090201704 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 12/12/2013 | \$ 84.68 | 227 |
| 111090608903 | 24/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 07/12/2013 | \$ 49.37 | 227 |
| 111090396645 | 22/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 04/12/2013 | \$ 14,078.56 | 226 |
| 111090300133 | 29/04/2013 | BCO G & T CONTIGUO. METROCENTRO SONSONATE | 11/12/2013 | \$ 9,175.54 | 226 |
| 111090083921 | 29/04/2013 | BCO G & T CONTIGUO. WORLD TRADE CENTER | 11/12/2013 | \$ 212.17 | 226 |
| 111090476350 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 12,222.28 | 225 |
| 111090507701 | 26/03/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 06/11/2013 | \$ 9,318.51 | 225 |
| 111090461343 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 8,844.21 | 225 |
| 111090511822 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 1,139.77 | 225 |
| 111090013903 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 1,019.55 | 225 |
| 111090354270 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 479.17 | 225 |
| 111090480112 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 404.52 | 225 |
| 111090383153 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 379.36 | 225 |
| 111090448691 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 294.99 | 225 |
| 111090350831 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 284.61 | 225 |
| 111090324502 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 280.70 | 225 |
| 111090225906 | 15/04/2013 | BCO. HSBC SALVAD. DON RUA | 26/11/2013 | \$ 273.43 | 225 |



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|--|---------------------|---------------------------|----------------|
| | | (CTRO.DE GO | | | |
| 111090157080 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 206.56 | 225 |
| 111090301971 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 160.44 | 225 |
| 111090479832 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 152.66 | 225 |
| 111090412063 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 104.31 | 225 |
| 111090231515 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 94.29 | 225 |
| 111090152616 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 84.17 | 225 |
| 111090571024 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 10/12/2013 | \$ 80.10 | 225 |
| 111090431785 | 15/04/2013 | BCO. HSBC SALVAD. DON RUA (CTRO.DE GO | 26/11/2013 | \$ 79.91 | 225 |
| 111080579531 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 66.38 | 225 |
| 111090376896 | 29/04/2013 | ACCOVI METROCENTRO-SAN SALVADOR | 10/12/2013 | \$ 65.16 | 225 |
| 111080010596 | 24/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 05/12/2013 | \$ 51.62 | 225 |
| 111090446880 | 30/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 11/12/2013 | \$ 46.53 | 225 |
| 111090647893 | 18/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 28/11/2013 | \$ 2,874.59 | 224 |
| 111090271284 | 18/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 28/11/2013 | \$ 441.75 | 224 |
| 111090491242 | 18/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 28/11/2013 | \$ 289.99 | 224 |
| 111090150105 | 18/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL-ZONA ROSA | 28/11/2013 | \$ 148.79 | 224 |
| 111090549394 | 27/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 07/12/2013 | \$ 112.24 | 224 |
| 111090227324 | 27/03/2013 | BCO AGRICOLA MERCANTIL | 06/11/2013 | \$ 108.74 | 224 |
| 111090352466 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 09/12/2013 | \$ 1,554.19 | 223 |
| 111090364113 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 09/12/2013 | \$ 843.14 | 223 |
| 111090044861 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 09/12/2013 | \$ 665.42 | 223 |
| 111080198941 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 09/12/2013 | \$ 292.58 | 223 |
| 111090024430 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 09/12/2013 | \$ 227.32 | 223 |
| 111090551460 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 09/12/2013 | \$ 114.88 | 223 |
| 111090287454 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SANTA TECLA | 09/12/2013 | \$ 67.43 | 223 |
| 111090103101 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SANTA ELENA | 09/12/2013 | \$ 51.86 | 223 |
| 111090276710 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN MIGUEL | 07/12/2013 | \$ 7,934.69 | 222 |
| 111090046286 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN MIGUEL | 07/12/2013 | \$ 5,035.06 | 222 |
| 111090381534 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA PLAZA MERLIOT | 07/12/2013 | \$ 4,378.95 | 222 |
| 111090487243 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 983.30 | 222 |
| 111090361286 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 899.12 | 222 |
| 111090574226 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 628.88 | 222 |
| 111090176540 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN MIGUEL | 07/12/2013 | \$ 384.64 | 222 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|---------------------------------|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090309400 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MERLIOT | 07/12/2013 | \$ 351.26 | 222 |
| 111090274750 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 07/12/2013 | \$ 261.40 | 222 |
| 111090076063 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 214.04 | 222 |
| 111090629921 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 180.04 | 222 |
| 111090451972 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 141.42 | 222 |
| 111090495783 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 139.19 | 222 |
| 111090239005 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA PLAZA MERLIOT | 07/12/2013 | \$ 136.79 | 222 |
| 111090417681 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 07/12/2013 | \$ 115.57 | 222 |
| 111090622650 | 29/04/2013 | BCO CITI MASFERRER | 07/12/2013 | \$ 80.30 | 222 |
| 111090023940 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 67.67 | 222 |
| 111090046365 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 59.88 | 222 |
| 111090130015 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN MIGUEL | 07/12/2013 | \$ 650.09 | 221 |
| 111090183881 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 07/12/2013 | \$ 486.70 | 221 |
| 111090394423 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 345.54 | 221 |
| 111090011733 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 07/12/2013 | \$ 315.44 | 221 |
| 111090214952 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA AGENCIA MULTIPLAZA | 07/12/2013 | \$ 291.96 | 221 |
| 111090153501 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 07/12/2013 | \$ 289.89 | 221 |
| 111090467871 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 278.69 | 221 |
| 111090336953 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 07/12/2013 | \$ 277.34 | 221 |
| 111090580474 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 07/12/2013 | \$ 273.67 | 221 |
| 111090380633 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 07/12/2013 | \$ 268.09 | 221 |
| 111090424751 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CTRAL SAN LUIS | 07/12/2013 | \$ 249.70 | 221 |
| 111090310800 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 199.28 | 221 |
| 111090310572 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 194.84 | 221 |
| 111090561373 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 07/12/2013 | \$ 180.03 | 221 |
| 111090581734 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 07/12/2013 | \$ 99.67 | 221 |
| 111090606225 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 07/12/2013 | \$ 58.36 | 221 |
| 111090372845 | 30/04/2013 | DAVIVIENDA SANTA TECLA | 05/12/2013 | \$ 615.92 | 219 |
| 111090311455 | 22/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL-ZONA ROSA | 27/11/2013 | \$ 284.86 | 219 |
| 111090432135 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MERLIOT | 29/11/2013 | \$ 7,005.85 | 217 |
| 111090394231 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MERLIOT | 29/11/2013 | \$ 5,020.64 | 217 |
| 111090044353 | 06/05/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 09/12/2013 | \$ 2,448.17 | 217 |
| 111090522715 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 29/11/2013 | \$ 1,930.90 | 217 |
| 111090630350 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA C E SANTA ELENA | 29/11/2013 | \$ 1,518.33 | 217 |
| 111090345615 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA C E SANTA ELENA | 29/11/2013 | \$ 939.29 | 217 |



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|--|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090318911 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA C E SANTA ELENA | 29/11/2013 | \$ 802.17 | 217 |
| 111090542491 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN MIGUEL | 29/11/2013 | \$ 712.67 | 217 |
| 111090491976 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 29/11/2013 | \$ 416.18 | 217 |
| 111080570772 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA AGENCIA MULTIPLAZA | 29/11/2013 | \$ 395.18 | 217 |
| 111090153273 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 29/11/2013 | \$ 212.33 | 217 |
| 111090349641 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 29/11/2013 | \$ 81.16 | 217 |
| 111090531221 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA C E SANTA ELENA | 29/11/2013 | \$ 79.85 | 217 |
| 111090386093 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MERLIOT | 29/11/2013 | \$ 79.09 | 217 |
| 111090636964 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MERLIOT | 29/11/2013 | \$ 68.05 | 217 |
| 111090429064 | 26/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 28/11/2013 | \$ 125.26 | 216 |
| 111090026476 | 17/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 19/11/2013 | \$ 116.31 | 216 |
| 111090225513 | 17/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 19/11/2013 | \$ 83.49 | 216 |
| 111090071084 | 26/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 26/11/2013 | \$ 2,980.71 | 214 |
| 111090485116 | 26/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 26/11/2013 | \$ 1,090.27 | 214 |
| 111090353001 | 26/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 26/11/2013 | \$ 867.72 | 214 |
| 111080244125 | 26/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SANTA ELENA | 26/11/2013 | \$ 594.89 | 214 |
| 111090375340 | 26/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 26/11/2013 | \$ 333.05 | 214 |
| 111090316872 | 26/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 26/11/2013 | \$ 182.97 | 214 |
| 111090314316 | 26/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 26/11/2013 | \$ 182.97 | 214 |
| 111090080315 | 26/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SANTA ELENA | 26/11/2013 | \$ 169.05 | 214 |
| 111090532506 | 26/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 26/11/2013 | \$ 92.66 | 214 |
| 111090080123 | 30/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 28/11/2013 | \$ 37,376.07 | 212 |
| 111090633644 | 30/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 28/11/2013 | \$ 2,514.97 | 212 |
| 111090641986 | 27/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 25/11/2013 | \$ 937.10 | 212 |
| 111090117302 | 30/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 28/11/2013 | \$ 324.17 | 212 |
| 111090639922 | 30/04/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 28/11/2013 | \$ 70.08 | 212 |
| 111090034894 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL-LOS HÉROES | 27/11/2013 | \$ 1,098.84 | 211 |
| 111090341582 | 29/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 25/11/2013 | \$ 2,942.27 | 210 |
| 111090553411 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 25/11/2013 | \$ 823.27 | 210 |
| 111090157972 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 25/11/2013 | \$ 430.50 | 210 |
| 111090603775 | 29/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 25/11/2013 | \$ 147.52 | 210 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|---|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090534073 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 25/11/2013 | \$ 79.08 | 210 |
| 111700364675 | 29/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 25/11/2013 | \$ 55.43 | 210 |
| 111090250530 | 29/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 25/11/2013 | \$ 54.97 | 210 |
| 111090645556 | 30/04/2013 | COMEDICA CENTRAL | 25/11/2013 | \$ 191.18 | 209 |
| 111090238533 | 30/04/2013 | COMEDICA COLONIA MÉDICA | 25/11/2013 | \$ 88.52 | 209 |
| 111090032882 | 26/04/2013 | BCO CITI MASFERRER | 20/11/2013 | \$ 106.12 | 208 |
| 111090497262 | 08/02/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/09/2013 | \$ 1,293.66 | 207 |
| 111090360062 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 916.98 | 207 |
| 111090420603 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 601.82 | 207 |
| 111090135204 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 324.97 | 207 |
| 111090265650 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 279.43 | 207 |
| 111090391142 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 251.35 | 207 |
| 111090042804 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 75.57 | 207 |
| 111090131975 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 50.39 | 207 |
| 111090079922 | 29/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 22/11/2013 | \$ 47.37 | 207 |
| 111090007630 | 17/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 07/11/2013 | \$ 120.56 | 204 |
| 111090310615 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL SAN LUIS | 11/11/2013 | \$ 1,358.56 | 195 |
| 111090293885 | 30/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN JOSE DE LA MONTAÑA | 11/11/2013 | \$ 214.78 | 195 |
| 111090131573 | 19/03/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 26/09/2013 | \$ 8,965.96 | 191 |
| 111090332902 | 18/04/2013 | BCO AGRICOLA SAN VICENTE | 17/10/2013 | \$ 60,789.75 | 182 |
| 111090459453 | 27/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-LA GRAN VÍA | 17/10/2013 | \$ 3,494.94 | 173 |
| 111090482580 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRO COLECT CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 17/10/2013 | \$ 82.72 | 170 |
| 111090565844 | 29/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRO COLECT CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 27/09/2013 | \$ 285.69 | 151 |
| 111090088313 | 26/04/2013 | BCO. HSBC SALVAD. SONSONATE CATEDRAL | 19/09/2013 | \$ 213.67 | 146 |
| 111090246836 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 18/09/2013 | \$ 824.46 | 142 |
| 111090291514 | 29/04/2013 | ACCOVI SAN VICENTE | 18/09/2013 | \$ 521.83 | 142 |
| 111090534450 | 29/04/2013 | BANCO PROMÉRICA-AGENCIA LAS PALMAS | 18/09/2013 | \$ 90.16 | 142 |
| 111090522970 | 25/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL 25 AV SUR | 03/09/2013 | \$ 3,290.38 | 131 |
| 111090016965 | 16/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 21/08/2013 | \$ 20,685.24 | 127 |
| 111090012801 | 30/04/2013 | BCO PROMERICA PASEO | 03/09/2013 | \$ 295.60 | 126 |
| 111090027221 | 23/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 26/08/2013 | \$ 1,309.04 | 125 |
| 111090175804 | 23/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 26/08/2013 | \$ 235.67 | 125 |
| 111090198283 | 23/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 26/08/2013 | \$ 123.47 | 125 |
| 111090643343 | 25/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 21/08/2013 | \$ 1,454.07 | 118 |



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|---|---------------------|---------------------------|----------------|
| | | ROSA | | | |
| 111090321510 | 25/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 21/08/2013 | \$ 91.09 | 118 |
| 111090621424 | 26/02/2013 | BCO. HSBC SALVAD. ALAMEDA | 21/06/2013 | \$ 1,250.00 | 115 |
| 111090292476 | 29/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 21/08/2013 | \$ 1,096.58 | 114 |
| 111090376670 | 29/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 21/08/2013 | \$ 489.14 | 114 |
| 111090110792 | 30/04/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 21/08/2013 | \$ 265.86 | 113 |
| 111090076045 | 10/10/2013 | DIVISION GESTION DE CARTERA | 28/01/2014 | \$ 211.26 | 110 |
| 111090136692 | 30/04/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 14/08/2013 | \$ 1518,843.95 | 106 |
| 111090209930 | 12/09/2013 | BCO SCOTIA BANK ESPAÑA | 18/12/2013 | \$ 63.04 | 97 |
| 111090340900 | 28/02/2013 | BCO AMERICA CTRAL CENTRAL | 30/05/2013 | \$ 289.27 | 91 |
| 111090157500 | 26/02/2013 | SECCIÓN. DE PROCESAMIENTO DE DECLARACION E INFORMES. TRIBUTARIOS. | 22/05/2013 | \$ 73.72 | 85 |
| 111090377246 | 26/04/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 09/07/2013 | \$ 97,138.72 | 74 |
| 111090474853 | 19/03/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 30/05/2013 | \$ 94,194.93 | 72 |
| 111090361900 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 8,974.88 | 66 |
| 111090282134 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 3,675.23 | 66 |
| 111090195763 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 04/07/2013 | \$ 1,650.78 | 66 |
| 111090348765 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 1,619.86 | 66 |
| 111090132790 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 1,296.81 | 66 |
| 111090065520 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 1,259.50 | 66 |
| 111090386461 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 04/07/2013 | \$ 580.20 | 66 |
| 111090414242 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 305.72 | 66 |
| 111090470260 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 05/07/2013 | \$ 276.55 | 66 |
| 11109011792 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 265.86 | 66 |
| 111090045035 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 05/07/2013 | \$ 254.68 | 66 |
| 111090052421 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 05/07/2013 | \$ 233.83 | 66 |
| 111090095934 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-ZONA ROSA | 05/07/2013 | \$ 229.26 | 66 |
| 111090029845 | 30/04/2013 | BCO AMÉRICA CENTRAL-SAN MIGUEL CENTRO | 05/07/2013 | \$ 86.02 | 66 |
| 910842 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 05/07/2013 | \$ 51.60 | 66 |
| 111090406436 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 246,210.48 | 65 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



| No. de folio | Fecha de pago | Unidad DGII | Fecha de digitación | Casilla 350, total pagado | Días de atraso |
|--------------|---------------|--|---------------------|---------------------------|----------------|
| 111090010150 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRAL | 04/07/2013 | \$ 5,861.29 | 65 |
| 111090207286 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 1,407.94 | 65 |
| 111090543164 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 912.34 | 65 |
| 111090239102 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRAL | 04/07/2013 | \$ 580.72 | 65 |
| 111090347365 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 541.99 | 65 |
| 111090488530 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 460.57 | 65 |
| 111090415895 | 29/04/2013 | BCO A AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 434.83 | 65 |
| 111090629815 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 340.49 | 65 |
| 111090443003 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 317.88 | 65 |
| 111090437972 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 04/07/2013 | \$ 302.63 | 65 |
| 111090008513 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 270.36 | 65 |
| 111090295294 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CAJA MATIC | 04/07/2013 | \$ 248.71 | 65 |
| 111090333365 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 175.88 | 65 |
| 111090234220 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 140.77 | 65 |
| 111090359615 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRAL | 04/07/2013 | \$ 122.93 | 65 |
| 111090478240 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 115.15 | 65 |
| 111090114572 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 107.93 | 65 |
| 111090393915 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 90.36 | 65 |
| 111090648155 | 30/04/2013 | BCO AMERICA CENTRAL CENTRAL | 04/07/2013 | \$ 67.44 | 65 |
| 111090639940 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 60.36 | 65 |
| 111090431462 | 29/04/2013 | BCO AGRICOLA MASFERRER | 03/07/2013 | \$ 50.36 | 65 |
| 111080262650 | 22/04/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 12/06/2013 | \$ 144.47 | 51 |
| 111080118642 | 22/04/2013 | DELEGACIONES DEPARTAMENTALES | 12/06/2013 | \$ 90.39 | 51 |
| 111090456005 | 30/04/2013 | UNIDAD RECEPTORA VIRTUAL | 19/06/2013 | \$ 669,845.15 | 50 |
| 111090255570 | 15/03/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 26/04/2013 | \$ 394.59 | 42 |
| 111090066446 | 15/03/2013 | COLECTURIA CENTRAL DE IMPUESTOS FISCALES | 26/04/2013 | \$ 74.21 | 42 |
| | | TOTALES | | \$ 4049,499.65 | |



ANEXO 3

| No. Planilla | fecha de la Nota de Abono DGT | Nombre del Banco | Fecha de Recepción en DGII | Valor según el SITEP | No. de días de atraso |
|--------------|-------------------------------|-------------------|----------------------------|----------------------|-----------------------|
| 11388 | 14/08/2012 | G Y T CONTINENTAL | 19/08/2014 | \$ 328,789.89 | 735 |
| 12363 | 14/12/2012 | AMERICA CENTRAL | 19/08/2014 | \$ 5779,948.32 | 613 |
| 12586 | 19/12/2012 | AMERICA CENTRAL | 19/08/2014 | \$ 128,023.80 | 608 |
| 12720 | 14/01/2013 | HIPOTECARIO | 19/08/2014 | \$ 300,413.54 | 582 |
| 13068 | 08/03/2013 | HIPOTECARIO | 19/08/2014 | \$ 49,034.12 | 529 |
| 13256 | 05/04/2013 | HIPOTECARIO | 19/08/2014 | \$ 10,063.51 | 501 |
| 13796 | 05/06/2013 | HIPOTECARIO | 30/07/2014 | \$ 4,986.90 | 420 |
| 13906 | 27/06/2013 | HIPOTECARIO | 19/08/2014 | \$ 13,285.58 | 418 |
| 14033 | 09/07/2013 | HIPOTECARIO | 19/08/2014 | \$ 83,817.66 | 406 |
| 15024 | 09/08/2013 | PROMERICA | 20/11/2013 | \$ 10,458.33 | 103 |
| 11363 | 14/08/2013 | DAVIVIENDA | 19/08/2014 | \$ 20,276.05 | 370 |
| 15390 | 24/09/2013 | SCOTIABANK | 20/01/2014 | \$ 1,115.01 | 118 |
| 17105 | 02/10/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 12,079.13 | 321 |
| 15021 | 09/10/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 152,285.11 | 314 |
| 14846 | 10/10/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 365,267.51 | 313 |
| 14867 | 11/10/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 760,803.53 | 312 |
| 14792 | 14/10/2013 | PROMERICA | 19/08/2014 | \$ 5275,325.65 | 309 |
| 14869 | 14/10/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 3718,114.56 | 309 |
| 15050 | 16/10/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 2,562.67 | 307 |
| 17104 | 23/10/2013 | PROMERICA | 19/08/2014 | \$ 1,831.14 | 300 |
| 17099 | 07/11/2013 | SCOTIABANK | 19/08/2014 | \$ 29,547.69 | 285 |
| 15055 | 11/11/2013 | SCOTIABANK | 31/07/2014 | \$ 224,396.11 | 262 |
| 15051 | 13/11/2013 | PROMERICA | 31/07/2014 | \$ 1806,305.71 | 260 |
| 15281 | 09/12/2013 | PROMERICA | 19/08/2014 | \$ 46,078.26 | 253 |
| 15282 | 11/12/2013 | PROMERICA | 19/08/2014 | \$ 497,748.50 | 251 |
| | | | | \$ 19622,558.28 | |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



ANEXO 4

| No. | Contribuyente | Fecha de notificación | Monto de impuestos determinado | Multa | Total determinado |
|-----|--|-----------------------|--------------------------------|----------------|-------------------|
| 1 | CONSORCIO INTERNACIONAL, S.A. DE C.V. | 11/01/2013 | \$ 640,204.66 | \$ 320,102.33 | \$ 960,306.99 |
| 2 | HEALTHCARE PRODUCTS CENTROAMÉRICA, S.A. DE C.V. | 22/02/2013 | \$ 501,429.58 | \$ 254,966.91 | \$ 756,396.49 |
| 3 | CARLOS ALBERTO ESCOBAR BENITEZ | 22/02/2013 | \$ 34,106.24 | \$ 18,921.52 | \$ 53,027.76 |
| 4 | CAJA DE CREDITO DE SOYAPANGO, SOCIEDAD COOPERATIVA DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE C.V. | 09/04/2013 | \$ 27,237.01 | \$ 13,618.50 | \$ 40,855.51 |
| 5 | ALBA PETROLEOS DE EL SALVADOR POR ACCIONES DE ECONOMIA MIXTA DE CAPITAL VARIABLE (1) | 03/04/2013 | \$ 493,027.56 | \$ 123,256.89 | \$ 616,284.45 |
| 6 | AVANTI GRAFICA, S.A. DE C.V. | 20/03/2013 | \$ 93,742.32 | \$ - | \$ 93,742.32 |
| 7 | PYRAMID SECURITY ENTERPRISE, S.A. DE C.V. | 18/04/2013 | \$ 50,112.59 | \$ - | \$ 50,112.59 |
| 8 | CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES Y FINANCIEROS, SA DE CV | 15/03/2013 | \$ 7,916.67 | \$ 7,125.01 | \$ 15,041.68 |
| 9 | EMILIA, SA. DE C.V. | 07/03/2013 | \$ 113,559.98 | \$ 58,648.39 | \$ 172,208.37 |
| 10 | MIGUEL ANGEL PLEITEZ GONZALEZ | 18/04/2013 | \$ 140,819.93 | \$ 35,204.98 | \$ 176,024.91 |
| 11 | CPK CONSULTORES, S.A. DE C.V. | 21/03/2013 | \$ 1146,054.88 | \$ 573,027.44 | \$ 1719,082.32 |
| 12 | CONSULTORES FINANCIEROS, S.A. DE C.V. | 19/03/2013 | \$ 220,131.77 | \$ 55,032.94 | \$ 275,164.71 |
| 13 | MANEJO INTEGRAL DE DESECHOS SÓLIDOS, SEM DE C.V. | 12/04/2013 | \$ 1946,158.03 | \$ - | \$ 1946,158.03 |
| 14 | TELEMOVIL EL SALVADOR, S.A. | 18/04/2013 | \$ 5053,015.66 | \$ 1263,253.92 | \$ 6316,269.58 |
| 15 | R.A.P., INGENIEROS, S.A. DE C.V. | 12/04/2013 | \$ 157,373.26 | \$ 43,365.49 | \$ 200,738.75 |
| 16 | CTE TELECOM PERSONAL, S.A. | 24/04/2013 | \$ 273,985.41 | \$ 68,496.35 | \$ 342,481.76 |
| 17 | CANAL DOS, S.A. DE C.V.(POR ERROR SE CONSIGNO EL # CSM20001201200003) | 23/04/2013 | \$ 214,045.51 | \$ 53,511.38 | \$ 267,556.89 |
| 18 | DIGICEL, SA DE CV | 04/04/2013 | \$ 2090,579.29 | \$ 522,644.82 | \$ 2613,224.11 |
| 19 | DISTRIBUIDORA ZABLAH, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE. | 10/04/2013 | \$ 172,685.53 | \$ 43,171.38 | \$ 215,856.91 |



| No. | Contribuyente | Fecha de notificación | Monto de impuestos determinado | Multa | Total determinado |
|-----|---|-----------------------|--------------------------------|----------------|-------------------|
| 20 | DISTRIBUIDORA ELECTRICA DEL SUR, S.A. DE C.V. | 17/04/2013 | \$ 1778,814.96 | \$ 444,703.74 | \$ 2223,518.70 |
| 21 | AMNET TEL, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE | 25/04/2013 | \$ 501,429.58 | \$ 292,680.81 | \$ 794,110.39 |
| 22 | SKY SOLUTIONS, S.A. DE C.V. | 24/04/2013 | \$ 123,978.04 | \$ 30,994.51 | \$ 154,972.55 |
| 23 | COMPAÑÍA DE ALUMBRADO ELÉCTRICO DE SAN SALVADOR, S.A. DE C.V. | 22/04/2013 | \$ 6300,317.48 | \$ 1575,079.37 | \$ 7875,396.85 |
| 24 | COMPAÑÍA DE TELECOMUNICACIONES DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 19/04/2013 | \$ 3721,040.23 | \$ 930,260.05 | \$ 4651,300.28 |
| 25 | TELECOMUNICACIONES DE AMÉRICA, S.A. DE C.V. | 22/03/2014 | \$ 40,153.58 | \$ 10,038.40 | \$ 50,191.98 |
| 26 | CONSTRUCCIONES CIVILES, MECANICAS Y ELECTRICAS, SA DE CV | 08/04/2013 | \$ 30,183.80 | \$ 15,091.90 | \$ 45,275.70 |
| 27 | CAÑAVERALES, S.A. DE C.V. | 10/04/2013 | \$ 9,346.86 | \$ 2,336.72 | \$ 11,683.58 |
| 28 | GRANADA, S.A. DE C.V. | 04/04/2013 | \$ 63,459.59 | \$ 33,598.20 | \$ 97,057.79 |
| 29 | FAUSTO ARTURO VERGARA SUÁREZ | 15/04/2013 | \$ 390,652.13 | \$ - | \$ 390,652.13 |
| 30 | TOMZA GAS DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 24/04/2013 | \$ 154,646.20 | \$ 38,383.78 | \$ 193,029.98 |
| 31 | SOCIEDAD COOPERATIVA GANADERA DE SONSONATE | 04/04/2013 | \$ 551,587.47 | \$ 137,896.62 | \$ 689,484.09 |
| 32 | AES CLESA Y CIA, S. EN COMANDITA DE C.V. | 23/04/2013 | \$ 1722,559.17 | \$ 430,639.79 | \$ 2153,198.96 |
| 33 | AVICOLA SALVADOREÑA, S.A. DE C.V. | 19/04/2013 | \$ 181,256.17 | \$ 45,314.04 | \$ 226,570.21 |
| 34 | JOSE RODOLFO NUÑEZ MEJIA | 05/04/2014 | \$ 79,117.20 | \$ 19,779.30 | \$ 98,896.50 |
| 35 | JOSE NEFTALI HERNANDEZ FLORES | 22/04/2013 | \$ 46,806.44 | \$ 11,701.61 | \$ 58,508.05 |
| 36 | TERMINALES DE GAS DEL PACIFICO, S.A. DE C.V. | 16/04/2013 | \$ 1094,243.91 | \$ 273,560.97 | \$ 1367,804.88 |
| 37 | DIONICIO AMILCAR BENAVIDES BLANCO | 15/04/2013 | \$ 35,603.35 | \$ 21,198.43 | \$ 56,801.78 |
| 38 | SERVICIOS DE EMERGENCIAS DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 13/05/2013 E | \$ 97,129.63 | \$ 93,652.32 | \$ 190,781.95 |
| 39 | CONSTRUCTORA ORION, S.A. DE C.V. | 30/04/2013 | \$ - | \$ - | \$ - |
| 40 | PROYECTISTAS ELECTRICOS, MECANICOS E INDUSTRIALES, SA | 06/05/2013 | \$ 10,629.31 | \$ 10,629.31 | \$ 21,258.62 |
| 41 | SALAZAR SARAVIA INGENIEROS, S.A. DE C.V. | 03/06/2013 | \$ 19,469.23 | \$ 19,469.23 | \$ 38,938.46 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



40

| No. | Contribuyente | Fecha de notificación | Monto de impuestos determinado | Multa | Total determinado |
|-----|--|-----------------------|--------------------------------|--------------|-------------------|
| 42 | GRUPO THERMOANDINA, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE | 20/05/2013 E | \$ 361,998.89 | \$ 97,150.18 | \$ 459,149.07 |
| 43 | CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES Y FINANCIEROS, SA. DE C.V. | 07/06/2013 | \$ 25,961.25 | \$ 23,365.12 | \$ 49,326.37 |
| 44 | IMPRECOLOR, S.A. DE C.V. | 29/05/2013 | \$ 14,363.01 | \$ 15,931.71 | \$ 30,294.72 |
| 45 | BALTAZAR ISRAEL CHAVEZ MOLINA | 13/05/2013 | \$ 23,335.50 | \$ 21,001.95 | \$ 44,337.45 |
| 46 | COMPRAMERICA, S.A. DE C.V. | 21/05/2013 | \$ 82,631.80 | \$ 82,631.80 | \$ 165,263.60 |
| 47 | PROYECTISTAS ELECTRICOS MECANICOS E INDUSTRIALES, S.A. (a) | 20/05/2013 | \$ 4,634.29 | \$ 3,567.29 | \$ 8,201.58 |
| 48 | PROFESIONALES EN SISTEMAS, S.A. DE C.V. | 24/06/2013 | \$ - | \$ 4,864.63 | \$ 4,864.63 |
| 49 | PROFESIONALES EN SISTEMAS, S.A. DE C.V. | 24/06/2013 | \$ 5,977.14 | \$ 10,696.03 | \$ 16,673.17 |
| 50 | PROFESIONALES EN SISTEMAS, S.A. DE C.V. | 03/07/2013 | \$ 9,953.20 | \$ 9,953.20 | \$ 19,906.40 |
| 51 | JUAN MAURICIO ALARCIA | 01/07/2013 | \$ 8,312.47 | \$ 43,489.42 | \$ 51,801.89 |
| 52 | PRIORITY EMERGENCIA MÉDICA SALVADOREÑA, S.A. DE C.V. | 28/06/2014 | \$ 36,859.01 | \$ 25,098.15 | \$ 61,957.16 |
| 53 | PARQUE JARDIN LOS OLIVOS, S.A. DE C.V. | 20/06/2013 | \$ 17,883.41 | \$ 17,883.41 | \$ 35,766.82 |
| 54 | RESTAURANTE LOS PARADOS, S.A. DE C.V. | 10/06/2013 | \$ 11,243.19 | \$ 14,847.88 | \$ 26,091.07 |
| 55 | COMPRAMERICA, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE | 19/06/2013 | \$ 1,747.50 | \$ 524.25 | \$ 2,271.75 |
| 56 | DDB EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 03/07/2013 | \$ 39,040.58 | \$ 40,908.98 | \$ 79,949.56 |
| 57 | TREJO FLORES, S.A. DE C.V. | 01/07/2013 | \$ 7,176.54 | \$ 7,176.54 | \$ 14,353.08 |
| 58 | DISTRIBUIDORA DEL PACÍFICO, S.A. DE C.V. | 27/06/2013 E | \$ 8,147.90 | \$ 9,794.90 | \$ 17,942.80 |
| 59 | IMPRECOLOR, S.A. DE C.V. | 27/06/2013 | \$ 13,692.75 | \$ 29,032.50 | \$ 42,725.25 |
| 60 | SALAZAR SARAVIA INGENIEROS, S.A. DE C.V. | 03/06/2013 | \$ 22,154.14 | \$ 22,154.14 | \$ 44,308.28 |
| 61 | BAWER CORPORATION, S.A DE C.V. | 10/06/2013 | \$ 7,646.09 | \$ 7,646.09 | \$ 15,292.18 |
| 62 | IBERIA, LÍNEAS AÉREAS DE ESPAÑA | 15/07/2013 | \$ - | \$ 830.40 | \$ 830.40 |
| 63 | MARÍA JULIA ESTRADA VIUDA DE IRAHETA | 07/08/2013 | \$ 23,469.68 | \$ - | \$ 23,469.68 |
| 64 | I.T.P., SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE | 05/07/2013 | \$ 8,782.58 | \$ 8,782.58 | \$ 17,565.16 |



| No. | Contribuyente | Fecha de notificación | Monto de impuestos determinado | Multa | Total determinado |
|-----|---|-----------------------|--------------------------------|---------------|-------------------|
| 65 | OLIVA ENTERPRISE, S.A. DE C.V. | 30/07/2013 | \$ - | \$ 1,215.60 | \$ 1,215.60 |
| 66 | ASESORES DE NEGOCIOS, S.A. DE C.V. | 11/07/2013 E | \$ 4,834.77 | \$ 6,703.17 | \$ 11,537.94 |
| 67 | CARLOS ALBERTO ESCOBAR BENÍTEZ | 07/08/2013 | \$ 66,715.73 | \$ 35,226.27 | \$ 101,942.00 |
| 68 | SERVICIOS CARIBE, S.A. DE C.V. | 16/07/2013 E | \$ 273,965.00 | \$ 262,622.90 | \$ 536,587.90 |
| 69 | EMILIA, S.A. DE C.V. | 16/07/2013 | \$ 150,740.04 | \$ 80,557.33 | \$ 231,297.37 |
| 70 | AMEPLAST, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE | 02/09/2013 | \$ 16,776.43 | \$ 17,295.53 | \$ 34,071.96 |
| 71 | UNISOFT, S.A. DE C.V. | 02/09/2013 | \$ 6,190.76 | \$ 6,190.76 | \$ 12,381.52 |
| 72 | CONSTRU-Y, S.A. DE C.V. | 02/09/2013 | \$ 5,321.74 | \$ 5,321.74 | \$ 10,643.48 |
| 73 | FUNDACIÓN ANTIDROGAS DE EL SALVADOR | 23/08/2013 | \$ 23,735.02 | \$ 23,735.02 | \$ 47,470.04 |
| 74 | PROYECTOS CONSTRUCTIVOS, S.A. DE C.V. | 13/08/2013 E | \$ 3,179.86 | \$ 3,179.86 | \$ 6,359.72 |
| 75 | FUNDACION ANTIDROGAS DE EL SALVADOR | 06/09/2013 | \$ 30,577.56 | \$ 30,577.56 | \$ 61,155.12 |
| 76 | FIGUEROA JIMENEZ CONSULTORES, S.A. DE C.V. | 22/08/2013 | \$ 12,190.47 | \$ 12,196.27 | \$ 24,386.74 |
| 77 | DURECO DE EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 19/09/2013 | \$ - | \$ - | \$ - |
| 78 | UNISOFT, S.A. DE C.V. | 17/09/2013 | \$ 5,222.61 | \$ 5,222.61 | \$ 10,445.22 |
| 79 | URBANIZACIONES HECTOR ESCALANTE, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE | 10/10/2013 | \$ 4,474.56 | \$ 4,658.56 | \$ 9,133.12 |
| 80 | RENE MAURICIO MONICO Y COMPAÑIA | 17/09/2013 E | \$ 1,896.11 | \$ 1,411.83 | \$ 3,307.94 |
| 81 | HERRAMIENTAS CENTROAMERICANAS, SA DE CV | 25/10/2013 | \$ - | \$ 750.38 | \$ 750.38 |
| 82 | ALUMINIOS CENTROAMERICANOS, SA DE CV | 05/11/2013 | \$ - | \$ 1,838.77 | \$ 1,838.77 |
| 83 | CONSTRU-Y, S.A. DE C.V. | 22/10/2013 | \$ 13,910.01 | \$ 13,910.01 | \$ 27,820.02 |
| 84 | AVICOLA MAGAÑA CAMPOS, S.A. DE C.V. | 04/11/2013 | \$ 13,316.94 | \$ 13,316.94 | \$ 26,633.88 |
| 85 | MY DREAM, S.A. DE C.V. | 01/11/2013 | \$ - | \$ 62,746.55 | \$ 62,746.55 |
| 86 | GRANADA, S.A. DE C.V. | 29/11/2013 | \$ 70,576.79 | \$ 39,148.67 | \$ 109,725.46 |
| 87 | RED TECHNOLOGIES, S.A. DE C.V. | 10/10/2013 E | \$ 11,218.46 | \$ 13,116.86 | \$ 24,335.32 |

Corte de Cuentas de la República
El Salvador, C.A.



| No. | Contribuyente | Fecha de notificación | Monto de impuestos determinado | Multa | Total determinado |
|-----|---|-----------------------|--------------------------------|----------------|-------------------|
| 88 | AVICOLA SALAZAR, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE | 05/11/2013 | \$ 28.88 | \$ 568.00 | \$ 596.88 |
| 89 | SCOTIABANK & TRUST (CAYMAN) LTD. | 12/11/2013 | \$ 16,870.00 | \$ 4,217.50 | \$ 21,087.50 |
| 90 | JAQUELINE CAROL EL SALVADOR, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE | 10/12/2013 | \$ 15,886.43 | \$ 4,765.93 | \$ 20,652.36 |
| 91 | ALUMINIOS CENTROAMERICANOS, S.A DE C.V. | 05/05/2011 | \$ - | \$ 893.46 | \$ 893.46 |
| 92 | CORPORACION DE AJUSTADORES DE SEGUROS, S.A. DE C.V. | 11/12/2013 | \$ 201,463.06 | \$ 104,138.80 | \$ 305,601.86 |
| 93 | IMPORTADORA NACIONAL, S.A. D C.V. | 04/12/2013 | \$ 14,616.60 | \$ 14,616.60 | \$ 29,233.20 |
| 94 | GRUPO CENTROAMERICANO DE CONTROL DE RIESGOS, S.A. DE C.V. | 16/12/2013 | \$ 12,273.48 | \$ 7,684.21 | \$ 19,957.69 |
| 95 | ALCALDIA MUNICIPAL DE ROSARIO DE MORA | 17/12/2013 | \$ 8,712.19 | \$ 8,172.19 | \$ 16,884.38 |
| 96 | JOSÉ ADÁN SALAZAR MARTÍNEZ | 19/11/2013 | \$ - | \$ - | \$ - |
| 97 | GRUPO CENTROAMERICANO DE CONTROL DE RIESGOS, S.A. DE C.V. | 10/12/2013 | \$ - | \$ 12,273.48 | \$ 12,273.48 |
| 98 | IMPORTADORA NACIONAL, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE | 04/12/2013 | \$ 9,053.33 | \$ 9,053.33 | \$ 18,106.66 |
| 99 | BLANCA LUZ BELLOSO DE GARCÍA | 09/12/2013 | \$ - | \$ - | \$ - |
| 100 | ERICK ALBER INTERIANO SANTELIZ | 03/12/2013 | \$ - | \$ - | \$ - |
| 101 | CATALINA MEDRANO DE RAMOS | 10/01/2014 | \$ 765,814.24 | \$ 195,636.42 | \$ 961,450.66 |
| 102 | LOGISTICA COMERCIAL EL SALVADOR, S.A. DE C.V. | 10/01/2014 | \$ - | \$ 4,929.70 | \$ 4,929.70 |
| 103 | DECIS, S.A. DE C.V. | 12/02/2014 | \$ 18,490.30 | \$ 18,490.30 | \$ 36,980.60 |
| 104 | SUCESIÓN DAVID ALVARENGA G. | 13/01/2014 | \$ 16,640.80 | \$ 4,160.20 | \$ 20,801.00 |
| 105 | GRUPO RAVEM, S.A. DE C.V. | 17/01/2014 | \$ 7,373.66 | \$ 1,843.42 | \$ 9,217.08 |
| | | | \$ 32865,686.96 | \$ 9421,075.22 | \$ 42286,762.18 |

(1) Se admitió demanda en la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte suprema de Justicia de fecha 18/02/2015



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1192

MARA QUINTA DE PRIMERA INSTANCIA DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: San Salvador, a las diez horas del día veintitrés de noviembre del año dos mil diecisiete.

El presente Juicio de Cuentas número **CAM-V-JC-048-2015**, ha sido diligenciado contra los señores: **Carlos Alfredo Cativo Sandoval**, Director General de Impuestos Internos; **Luis Carlos Conde Padilla**, Jefe de Unidad de Servicios Informáticos; **Carmen María Hernández de Mancía**, Jefe de la División de Registro y Asistencia Tributaria; **Pedro Vicente Fogelbach Zavala**, Jefe de la División de Recaudaciones; **Raúl Anaya**, Jefe de la División de Control de Obligaciones Tributarias; **Edgard Antonio Hernández Arévalo**, Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario; **Luis Fernando Díaz Acevedo**, Director de Fiscalización de Impuestos Internos; **Jorge Luis Martínez Bonilla**, Ex Sub Director Integral de Grandes Contribuyentes; **Carlos Alfredo Funes Flores**, Ex Jefe del Departamento de Fiscalización Sectorial y **Francisco Ernesto Alvarado**, Supervisor de Grupos de Auditores, de conformidad con el Informe de **INFORME DE EXAMEN ESPECIAL A LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, REALIZADO AL MINISTERIO DE HACIENDA**, correspondiente al periodo del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, y que fuere practicado por la Dirección de Auditoría Cinco de esta Corte de Cuentas de la Republica.

Han intervenido en esta instancia la Licenciada **Roxana Beatriz Salguero Rivas**, en su calidad de Agente Auxiliar del señor Fiscal General de la República; El Licenciado **Carlos Ernesto Gaitán Cortez**, en su Calidad de Apoderado General Judicial de los señores **Luis Fernando Diaz conocido por Luis Fernando Diaz Acevedo, Jorge Luis Martínez Bonilla, Carlos Alfredo Funes Flores, Francisco Ernesto Alvarado, Luis Carlos Conde Padilla, Pedro Vicente Fogelbach Zavala, Raul Anaya Mena, Edgard Antonio Hernandez Arevalo y Carmen María Hernandez de Mancía**; en su carácter personal los señores; **Carlos Alfredo Cativo Sandoval**, tal como consta en auto de folio 961 frente y vuelto.

**LEÍDOS LOS AUTOS; Y,
CONSIDERANDO:**

- I. Que el día dos de diciembre del año dos mil quince, ingresó a en esta Cámara el Informe de Auditoría anteriormente relacionado, proveniente de la Coordinación General Jurisdiccional de esta Corte, teniéndose por recibido mediante Resolución que consta a folios 66 frente, ordenándose en el mismo proceder al respectivo análisis e iniciar el correspondiente Juicio de Cuentas, a fin de establecer los reparos atribuibles a cada funcionario y/o empleado actuante; asimismo, se mandó a notificar al señor Fiscal General de la República, acto procesal de comunicación que consta a folios 81 frente, todo de conformidad a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.



- II. De conformidad a lo establecido en el Artículo 67 de la LCCR, este Tribunal de Cuentas, previo análisis efectuado al relacionado Informe de Auditoría, emitió el correspondiente **PLIEGO DE REPAROS** con número **CAM-V-JC-048-2015**, emitido a las ocho horas con treinta minutos del día diez de febrero del año dos mil dieciséis, deduciéndose la cantidad de **SEIS REPAROS**, en el cual se atribuyó responsabilidad administrativa y patrimonial a los servidores actuantes, de conformidad con el Artículo 54 y 55 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, mismo que corre agregado de folios 66 vuelto a folios 80 frente; ordenándose el emplazamiento de las personas mencionadas en el preámbulo de la presente sentencia, concediéndoles el plazo legal de **QUINCE DÍAS HÁBILES**, para que hicieran uso de su derecho de defensa y se manifestaran sobre los reparos atribuidos en su contra.
- III. En el ejercicio de su derecho de defensa los servidores actuantes presentaron explicaciones de la manera siguiente: **A) Escrito de folio 96 a folio 102 frente, suscrito por el Licenciado Carlos Ernesto Gaitán Cortez, en su Calidad de Apoderado General Judicial de los señores: Luis Fernando Diaz conocido por Luis Fernando Diaz Acevedo, Jorge Luis Martínez Bonilla, Carlos Alfredo Funes Flores y Francisco Ernesto Alvarado, tal como consta en copia de testimonio de escritura pública de poder judicial de folio 103 a folio 105 frente, junto con la documentación de folio 107 a folio 163 frente; mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...)***III. VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Al respecto, debe señalarse que existe una íntima relación entre el Principio de Legalidad (artículo 86 inciso 3° y 131 ordinal 6° de la Constitución) y el Derecho a la Seguridad Jurídica (artículo 2 de la Constitución), en el sentido que la inobservancia de este principio, es decir, el desconocimiento o apartamiento de lo que una ley prevé expresamente para regular determinadas situaciones a las cuales todos nos encontramos sometidos, conlleva a una vulneración no directamente del Principio de Legalidad como tal, sino que concretamente al Derecho a la Seguridad Jurídica como derecho fundamental. En consecuencia, el Principio de Legalidad constituye una garantía de respeto para el derecho a la seguridad jurídica. Es así que el Principio de Legalidad en términos generales, ha sido claramente reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 15 y 86 inciso final de la Constitución, de conformidad con los cuales, las actuaciones de cualquier ente estatal serán legítimas, toda vez que se verifiquen como el ejercicio de potestades previamente atribuidas por la ley, entendida ésta como el sistema de fuentes compuesto por todas las normas jurídicas en sentido formal y material, cuya vinculación ha sido reconocida por el mismo ordenamiento jurídico; facultades que a su vez, se encuentra intrínsecamente sometidas a que en su despliegue, sean respetados los parámetros previstos en la Ley para el desarrollo y ejecución de cada uno de los debidos procesos legales, de manera de impedir que los entes del Estado cometan arbitrariedades, so pretexto de ejercer eficaz control sobre sujetos sometidos a su competencia. En línea con lo anterior, cabe resaltar que el principio analizado genera una denominada Vinculación Positiva (artículo 86 inciso final de la Constitución), aplicable a la actividad derivada del poder público y no es una limitante externa sino la única habilitante de actuación, es decir, las Autoridades en general sólo pueden ejecutar aquellas actuaciones que la ley permite y en la forma en que ésta determine. Lo antes expuesto tiene claras consecuencias e implicaciones: la construcción del modelo de legalidad constitucional en sus expresiones y manifestaciones para los poderes públicos y todo ente estatal, se convierte en una garantía de que la esfera jurídica de los sujetos sometidos a*

1193



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



competencia de tales entes, sólo se verá afectada dentro de los marcos y límites que la Constitución y todo el Marco Legal permite. Por tanto, si un funcionario, órgano o ente del Estado actúa al margen de la legalidad niega el Estado de Derecho y vulnera, ante todo y sobre todo, a la Constitución y por ende a la normativa secundaria; en consecuencia su actuar deviene de ilegal, lo cual debe ser señalado y para que alegados que fueran los hechos configurativos de tal vejación, sean correspondientemente reconocidos sus efectos de Nulidad al Proceso de que se trate por parte del juzgador, que en su respectiva instancia le sean hechos de su conocimiento. Sobre el citado Principio y su incidencia en el ejercicio de las facultades conferidas a los funcionarios públicos, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (en adelante "SCA-CSJ"), en sentencia con referencia 317-M-2004, emitida a las quince horas y ocho minutos del veintiséis de febrero de dos mil quince, literalmente ha expuesto: "La conexión entre el Derecho y el despliegue de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a desplegar sus actos. Como afirma Eduardo García de Enterría, "sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente... (...); si la Administración pretende iniciar una actuación concreta y no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente, habrá de comenzar por proponer una modificación de esa legalidad, de forma que de la misma resulte la habilitación que hasta ese momento faltaba. El punto central a establecer, es que el Principio de Legalidad en su manifestación de vinculación positiva se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley". El reconocimiento de este principio implica, que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que en el mismo se regule; es decir, sólo pueden dictarse actos con el respaldo de una previa potestad (...)". En relación al Derecho a la Seguridad Jurídica, es pertinente mencionar que la "certeza del Derecho", como contenido del derecho fundamental a la Seguridad Jurídica, requiere —principalmente— que todos los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los principios constitucionales —como lo son, a título meramente ilustrativo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional, regulados en los artículos 15, 17, 21, 86 y 246 de la Constitución—. En virtud de tal derecho, cuando la normativa establece el procedimiento a diligenciarse, las autoridades deben cumplir con lo dispuesto previamente en el ordenamiento, pues de lo contrario se produce una afectación al derecho a la seguridad jurídica. Ello implica garantizar a los destinatarios de las mismas un mínimo de previsibilidad para que puedan conocer las consecuencias de sus comportamientos y así adecuar su conducta conforme a las normativas previamente establecidas. El que se contraríen tales principios, conlleva al innegable hecho de poder refutar todo el actuar, en este caso, incluso del Ente Contralor del Estado, ya que sus actuaciones no escapan del marco de la Legalidad que debe ser respetado en pos del mantenimiento del mismo Estado de Derecho y consecuencia de la Seguridad Jurídica, dado que ello conllevaría a la nulidad de dicho actuar, y ello es así, en atención a que la invalidez de cualquier acto que emane de autoridad estatal, es definida por algunos autores como una "situación patológica" del acto en sí, originada por vicios en sus elementos o porque éste incumple las reglas normativas, formales y materiales que condicionan el ejercicio de la potestad de que se trata. En otros términos, se apunta que la validez depende, además de la existencia de los requisitos constitutivos del acto, de su adecuación a la norma. La invalidez es la consecuencia jurídica del acto viciado, en razón de los principios de legalidad, justicia, y eficacia, y la nulidad por su



parte es la consecuencia jurídica que debe ser impuesta ante la transgresión al orden jurídico. Es entonces deber de todo ente juzgador, que dentro del examen de legalidad de la actuación que le sea elevada a su conocimiento, determinar si ésta fue emitida conforme a Derecho o, por el contrario, se encuentra afectada por un vicio que determina su invalidez. Debe partirse del hecho que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez del acto, pero caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de ilegalidades o vicios que invalidan el acto. En algunas legislaciones se introduce el término nulidad de pleno derecho como el grado máximo de invalidez, ocasionado por vicios de tal magnitud, que desnaturalizan al acto como tal. Según la determinación del legislador o la jurisprudencia, algunos de estos vicios coinciden con los de la llamada "nulidad absoluta" y otros con la inexistencia. La doctrina no es uniforme al abordar el tema de la nulidad de pleno derecho, pero coincide en reconocerle un alto rango y una naturaleza especial que la distinguen de los otros supuestos de invalidez. Se establece precisamente que ésta constituye el "grado máximo de invalidez", que acarrea por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia ab initio. En este orden de ideas, se identifica este grado de nulidad por la especial gravedad del vicio. La gravedad del acto nulo no debe medirse por la conducta del agente creador del vicio, sino por la lesión que produzca en los intereses de los afectados, en el orden público y jurídico estatal. Esto último ilustra respecto del carácter excepcional de las nulidades de pleno derecho. En este sentido, el artículo 235 de la Constitución establece que "todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen (...) ". Por su parte el artículo 246 de la Constitución, señala claramente que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. En el examen del ordenamiento constitucional hay una disposición que resulta inevitable valorar debido a su referencia a la categoría de la nulidad: el artículo 164, éste literalmente reza: "Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa". Resulta especialmente ilustrativo referirse al artículo 86 de la Constitución, norma que contiene la más genérica expresión del Principio de Legalidad en el ordenamiento salvadoreño, la cual identifica en su inciso primero a "los órganos fundamentales del Gobierno" señalando al Legislativo, al Judicial y al Ejecutivo, como expresión de la clásica división de poderes. En su inciso final -concreción expresa del principio de legalidad- señala que "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". Así, en principio, dicha norma parecería referirse exclusivamente a los "funcionarios del gobierno". Sin embargo, tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y no únicamente del Órgano Ejecutivo. En esta misma interpretación integradora de la Constitución, puede llegarse a la conclusión que la regulación sobre la nulidad contenida en el artículo 164 de la Constitución, para los actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo, puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de dicho vicio. Las facultades para la Administración Pública se conocen como potestades, entendidas como sinónimo de habilitación o títulos de acción administrativa. Las facultades de los funcionarios de la Administración Pública encuentran su fundamento último en la propia Constitución, pues de conformidad al artículo 86 — que recoge el Principio de Legalidad abordado en párrafos anteriores —, no puede haber actuación lícita de ningún funcionario que no esté amparada en el ordenamiento jurídico.



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1194

En tal sentido, el artículo 164 de la Constitución puede extenderse a todas las facultades que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Pública; es decir, a la suma de las atribuciones y competencias en el desarrollo de la función administrativa. Interesa ahora determinar qué debe entenderse por exceso de facultades que la Constitución establece. En primer lugar, el exceso a que se refiere el citado artículo es a todo lo que esté fuera del ámbito de facultades o potestades, por estar más allá de éstas o por desviarse de las mismas, lo cual incluye la posibilidad de que — estando obligada— el Ente Público simplemente no las ejerza. En tal sentido, el exceso debe ser entendido inicialmente en su acepción más amplia, es decir, como cualquier desviación por parte de una Entidad del Estado del mandato contenido en el ordenamiento jurídico. El artículo 164 de la Constitución pretende proteger el ordenamiento en su expresión normativa superior: es un mecanismo de defensa de la Constitución ante actos nulos que emanen de los Órganos del Estado o de cualquier Ente Estatal. En este orden de ideas, los excesos de las facultades que la Constitución establece, relevantes para la categoría de nulidad del artículo 164 de la Constitución, son aquellos que vulneren disposiciones de la misma. En consecuencia, será nulo el acto dictado por aquel Ente con potestad pública en ejercicio de sus facultades legalmente conferidas, cuando dicha transgresión trascienda en una vulneración a la Constitución, principalmente, o al marco de atribuciones conferidas a través de la legislación secundaria. Por supuesto, para determinar si en efecto estos actos adolecen de este vicio de nulidad de pleno derecho, hará falta que un juez así los declare, tanto por ejercicio de sus propias atribuciones constitucionales -artículo 172 de la Constitución- en función de la seguridad jurídica, la igualdad y la propia estabilidad y supervivencia del Estado de Derecho. Sostener que no debe mediar un juez que declare la nulidad y, en consecuencia, el acto no debe ser obedecido, implicaría una amenaza imponderable para el Estado, en la medida en que cada ciudadano podría entender dicho concepto a su conveniencia y simplemente desobedecer aquello que no le agrada o favorezca porque a su juicio es nulo. De ahí que sea necesario que el juez declare que determinado acto es nulo por ser contrario al ordenamiento constitucional. Con tales antecedentes, se concluye que, para efectos de alegar una nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico salvadoreño, atinente al actuar de la Corte de Cuentas de la República, por medio de sus Equipos de Auditores, ésta resulta ser una categoría especial de invalidez, pero que no obstante, puede ser configurada cuando se atienda al hecho de que el acto transgreda la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ya sea por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas; y con ello, no sólo se vulnera el ordenamiento constitucional; sino porque tal transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad; en todo caso, este debe ser determinado por el Juez que le compete valorar dicha categoría especial de nulidad. Lo anterior, nos sirve de prolegómeno para enmarcar el hecho advertido dentro del presente Juicio de Cuentas, respecto del proceso seguido por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas de la República, sobre la gestión de mis poderdantes verificado en el EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, el cual se llevó a cabo con la activa participación de Auditoras que, aparte de que su designación para la realización del referido examen especial no fue expresamente informada al Ministerio de Hacienda, estas tenían prohibido expresamente por virtud de ley, el poder efectuar labores de auditoría ante esta Dependencia del Estado, dado que habían prestado sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años anteriores a entrar a trabajar a la Corte de Cuentas de la República, lo cual tiende a invalidar todo lo actuado, en tanto que dicha prohibición existe configurada expresamente en nuestro marco normativo, conforme lo regula el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas



de la República, el cual textualmente dispone una expresa inhabilitación consistente en: "Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor interno, dentro de los últimos cinco años."; caso en el cual se enmarca el actuar de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, las cuales laboraron para el Ministerio de Hacienda, en diferentes cargos técnicos, correspondientemente; por lo que vengo a alegar excepción de nulidad a todo lo actuado dentro del Examen Especial en comento, por transgresión en el mismo a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, arriba invocado. Para el caso de la Licda. Montoya Domínguez, respecto del período comprendido del 10 de enero de 2000 al 15 de mayo de 2014, fungió, en su momento, como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización, como Jefe del Área de Devoluciones con Verificación de Campo y como Técnico Contable de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, todo ello dentro de la Dirección General de Impuestos Internos; así mismo, respecto de la Licda. Pereira de Interiano, laboró como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 19 de diciembre de 2013; circunstancia que compruebo mediante Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, el que agregó como prueba para que sea incorporada al presente Proceso de Cuentas. En tomo a la participación de las referidas en el Examen Especial en comento, tengo a bien manifestar, que con el fin de facilitar el acceso a la información y documentación que fuera requerida por los auditores que conformaban el Equipo designado para llevar a cabo el mismo, fue solicitada a la Dirección General de Impuestos Internos la concesión de un espacio físico para el uso, tanto del Jefe del Equipo como para sus auditores, por parte del Subdirector de Ingresos Públicos mediante nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, dirigida al Lic. Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, advirtiéndose en los numerales 3 y 5, que aparecen consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. Las cuales se anexan para que sean tomadas como prueba. Mediante nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIn), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. En atención a dicha solicitud, mediante correo de fecha 10 de septiembre de mismo año, el Lic. Anaya requirió al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-009198, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 del mismo mes y año antes citado. Diligencias que se agregan para ser consideradas por dicha honorable Cámara. Asimismo, el día 24 de octubre de 2014, mediante correo electrónico, es solicitado al Ing. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1195

AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 27 del mismo mes y año antes mencionado. Diligencias que se agregan para que sean consideradas por dicha honorable Cámara. De las gestiones antes detalladas, se puede apreciar la participación activa de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la realización de labores propias de auditores en el Examen Especial en comento llevado a cabo en el año 2014, es decir, cuando ni siquiera contaban con un año de haber dejado de laborar para el Ministerio de Hacienda, encontrándose impedidas por virtud de ley de actuar en dicho carácter, contraviniendo lo regulado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, volviendo nugatorio todo lo actuado por dicho Equipo de Auditores; por lo que en esta oportunidad, alego la nulidad absoluta del EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013 y de los reparos señalados a mis poderdantes en el acto respectivo, por lo que pido así sean declarado en el presente Juicio de Cuentas. IV. Respecto a la responsabilidad señalada a mis poderdantes, es necesario esclarecer el marco legal que determinó sus actuaciones. En ese sentido, se debe traer a colación lo prescrito por el artículo 253 del Código Tributario, disposición que origina la imposición de una multa en caso de Evasión no Intencional del Impuesto: "Toda evasión del tributo no previsto en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o por que la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del tributo del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una multa del veinticinco por ciento del tributo a pagar, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. Como puede advertirse, la referida norma establece una excepción a la imposición de dicha multa, y es el caso de "error excusable en la aplicación de las disposiciones legales". En relación a ese "error excusable", debe decirse que la normativa tributaria no desarrolla dicho concepto, encontrándonos frente a un concepto jurídico indeterminado, siendo éste último, el utilizado por el legislador para indicar de manera imprecisa un supuesto de hecho, que puede darse de distintas maneras, abarcando incluso aquellas que en el momento de dictar la ley sean desconocidas, permitiendo con ello, que dichas normas sean flexibles y duraderas precisamente por el carácter impreciso de su enunciado. Al encontrarnos frente a un concepto jurídico indeterminado, debemos necesariamente recurrir a otras fuentes del derecho tributario que nos permitan definir de alguna forma el concepto de "error excusable". Ante tal situación, el artículo 5 inciso final del Código Tributario, establece que constituye fuente del ordenamiento tributario la doctrina legal, entendiéndose por ésta la jurisprudencia establecida en tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes, emitidas por la Sala de lo Constitucional, en los procesos de Amparo y de la Sala de lo Contencioso Administrativo, ambas de la Corte Suprema de Justicia y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos hoy Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. En atención a la doctrina legal el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en repetidas ocasiones, ha establecido cuándo nos encontramos ante un "error excusable en la aplicación de las disposiciones legales" a que se refiere el artículo 253 del referido Código, siendo estas las siguientes: a) Incidente identificado como Inc. R0405006TM, Resolución de las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil cuatro, en la cual estableció: "Ahora bien, en lo que respecta a los ingresos omitidos de la actividad litográfica de índole mercantil, no cabe duda que a la sociedad le ha asistido una razonable expectativa de interpretación favorable, pites la disposición en análisis no es del todo transparente, como tampoco la



aplicación de la Administración Tributaria, que no se ha manifestado de manera contundente y general, para con todos los titulares de imprenta, que despliegan actividades de índole mercantil, siendo todo ello razón suficiente como para que en el presente caso se considere la omisión como error excusable en la aplicación de la ley...” b) Incidente identificado como Inc. 10403002 TM, resolución de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, en la cual manifestó: “... si bien es cierto, la contribuyente social excluyó los ingresos generados por los supuestos contratos de participación, fríe debido a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que nos lleva a aportar un elemento nuevo, el cual es el “error excusable en la aplicación de la ley, ...” c) Incidente identificado como Inc. 10405009TM, resolución de las nueve horas del día dos de mayo de dos mil cinco, en la cual se apuntó: “Así las cosas, cabe destacar que la contribuyente social, en primer lugar, excluyó aparentemente ingresos generados por prestaciones de servicios para los períodos tributarios de marzo, mayo y julio de dos mil uno, lo cual se debió a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que nos ubica en el “error excusable en la aplicación de la ley”,...” d) Incidente identificado como Inc. 10412002TM, resolución de las once horas del día veintinueve de junio de dos mil cinco, en la cual dispuso: “... consta en el informe de fiscalización, que no declaró la totalidad de las operaciones gravadas provenientes de los contratos por diseño durante los períodos tributarios de diciembre de dos mil uno y ...; lo cual se debió a la errónea interpretación y no a la voluntad de evadir de la contribuyente social propiamente; conclusión que nos ubica en el “error excusable en la aplicación de la ley” y en el caso que nos ocupa, los ingresos supuestamente omitidos lo son en apariencia, ya que fueron declarados en otros períodos según la interpretación de la contribuyente, que aunque discrepa del criterio de la Oficina Tributaria, evidencia en todo caso, “error excusable”,...” En tal sentido, al existir doctrina legal sobre el “error excusable”, aplicable al caso en cuestión, mis poderdantes señores LUIS FERNANDO DÍAZ conocido por LUIS FERNANDO DÍAZ ACEVEDO, JORGE LUIS MARTÍNEZ BONILLA, CARLOS ALFREDO FUNES FLORES y FRANCISCO ERNESTO ALVARADO en sus calidades de Director de Fiscalización de Impuestos Internos, Ex Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, Jefe del Departamento de Fiscalización Sectorial y Supervisor de Grupos de Auditores, respectivamente, ante la errónea interpretación de la normativa, realizada por la contribuyente social, causada por la oscuridad en las disposiciones legales, se configura un “error excusable”, por lo que no se procedió al establecimiento de la multa configurada en el artículo 258 del Código Tributario. A todo lo antes expuesto, se suma el hecho que la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, no sólo contempla la circunstancia de que los funcionarios, auditores o peritos y demás empleados de esa Dirección General responderán por los perjuicios que ocasionaren al fisco o a los contribuyentes, por lo errores que cometieren por su impericia o negligencia en sus dictámenes y resoluciones; sino que además, la misma ley en su artículo 2, estatuye que la Dirección General de Impuestos Internos es un “organismo de carácter técnico independiente, en consecuencia no podrá ser controlada ni intervenida por ninguna dependencia del Estado en lo que respecta a sus actuaciones y resoluciones que pronuncie, las cuales admitirán únicamente los recursos señalados por las leyes que determinan los impuestos cuya tasación y control se le ha encomendado”. Similar argumento ha sido emitido por, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia de las doce horas y treinta minutos del día veinticinco de febrero del año dos mil dos, en el caso identificado bajo la referencia 67-B-2000, estableciendo: “Por otra parte el referido principio de legalidad también implica que ninguna “opinión” de otro órgano puede suplir a las leyes que rigen al organismo competente para resolver la materia de que se frute, ésta no constituye fundamento ni motivación



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1196

suficiente para emitir una resolución, sobre todo, en detrimento del administrado." Con lo anterior, no se pretende que la Dirección General de Impuestos Internos no sea auditada, sino más bien, dejar por sentado la claridad de la norma en el sentido de identificar quién ostenta la competencia para pronunciarse sobre lo actuado, siendo esto coherente con la pretensión de sustentar sus actuaciones en la ley y en los pronunciamientos de instancias superiores, precisamente para evitar el acaecimiento de perjuicios al fisco o a los contribuyentes. Bajo ese contexto, se encuentra justificado legalmente el accionar de mis poderdantes, en tanto respaldan la no imposición de la multa a la que se refiere el artículo 258 del código Tributario, en la existencia de la doctrina legal emanada del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, ahora Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en materia de "error excusable en la aplicación de las disposiciones legales", por casos semejantes, en tanto que se produce la omisión de ingresos en virtud de una interpretación errónea de la norma. Los argumentos vertidos en el presente escrito, demuestran la legalidad de la actuación de mis poderdantes, en relación a la no determinación de la multa relacionada, en tanto, se advierte la debida diligencia y cuidado que amerita el ejercicio de las facultades que a cada uno le competen, en la etapa de fiscalización que sirve como base a la resolución liquidataria, denotando que sus actuaciones han sido acordes a la ley y la doctrina legal emanada del referido Tribunal de Apelaciones. En conclusión, el reparo realizado a mis poderdantes, queda desvirtuado en el sentido que se ha actuado con apego total al Principio de Legalidad. PRESENTACIÓN DE PRUEBAS. De conformidad al artículo 68 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, se ofrece la siguiente prueba documental: a) Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, emitido por la Dirección de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda, con el cual se comprueba el período laborado por las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano. b) Nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos, con la que se prueba que fue requerido el acceso a la información y documentación para el equipo de auditores que realizaría la fiscalización correspondiente, en cuyo anexo se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República entre los que se encuentran consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. c) Nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, por medio de la cual, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. d) Requerimiento de solicitud IM-009198, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 de septiembre de 2014; correo electrónico de fecha 10 de septiembre de mismo año, remitido por el Lic. Raúl Anaya al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, en el que se solicita la creación los accesos solicitados mediante nota DAUNODGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras. e) Correo electrónico de fecha 24 de octubre de 2014, por medio del cual el Licenciado Andrés Hernández, miembro del cuerpo de auditores de la Corte de Cuentas solicita al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Mg. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de



Identificación Tributaria. f) Requerimiento de solicitud IM-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, de fecha 27 de octubre de 2014, con el cual se resuelve lo solicitado por el Licenciado Andrés Hernández. g) Sentencias emanadas del Tribunal de Apelaciones de los Internos y Aduanas siguientes: Inc. R0405006TM, de las nueve horas del día trece de diciembre de dos mil cuatro; Inc. 10403002 TM, de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco; Inc. 10405009TM, de las nueve horas del día dos de mayo de dos mil cinco y Inc. 10412002TM, de las once horas del día veintinueve de junio de dos mil cinco, con las que se demuestra la existencia de doctrina legal que sustentan el actuar de mis poderdantes en relación a la no imposición de la multa alegada por los auditores de la Corte de Cuentas. Con todo lo anterior se pretende probar la participación de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la fiscalización realizada por la Corte de Cuentas, todo lo cual es nulo. **B)** Escrito de folio 164 a folio 174 frente, suscrito por el Licenciado **Carlos Ernesto Gaitán Cortez**, en su Calidad de Apoderado General Judicial del señor **Luis Carlos Conde Padilla**, tal como consta en copia de testimonio de escritura pública de poder judicial de folio 175 a folio 177 frente, junto con la documentación de folio 180 a folio 199 frente; y de folio 202 frente a folio 361 frente; mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...) II. Que la referida Responsabilidad Administrativa, pretende ser establecida por el incumplimiento a los artículos 6 literales c) y d) de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos; 38 y 40 de las Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda y el Manual de Organización de la Unidad de Servicios Informáticos, Capítulo II Objetivos y Funciones de la Unidad de Servicios Informáticos, todo lo cual en relación a los dispuesto por el artículo 3 de la Ley Orgánica en referencia; deviniendo dicha responsabilidad, de las deficiencias siguientes: a) No haber gestionado la integración del Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT) con el Sistema del Tesoro Público (SITEP), que administra la Dirección General de Tesorería; y b) No haber girado instrucciones para depurar la base de datos, si haber implementado acciones concretas para superar en el corto plazo las declaraciones no digitadas oportunamente, así como acciones para mejorar el control de calidad de la información que se genera en el Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT). III. VULNERACION AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Al respecto, debe señalarse que existe una íntima relación entre el Principio de Legalidad (artículo 86 inciso 3° y 131 ordinal 6° de la Constitución) y el Derecho a la Seguridad Jurídica (artículo 2 de la Constitución), en el sentido que la inobservancia de este principio, es decir, el desconocimiento o apartamiento de lo que una ley prevé expresamente para regular determinadas situaciones a las cuales todos nos encontramos sometidos, conlleva a una vulneración no directamente del Principio de Legalidad como tal, sino que concretamente al Derecho a la Seguridad Jurídica como derecho fundamental. En consecuencia, el Principio de Legalidad constituye una garantía de respeto para el derecho a la seguridad jurídica. Es así que el Principio de Legalidad en términos generales, han sido claramente reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 15 y 86 inciso final de la Constitución, de conformidad con los cuales, las actuaciones de cualquier ente estatal serán legítimas, toda vez que se verifiquen como el ejercicio de potestades previamente atribuidas por la ley, entendida ésta como el sistema de fuentes compuesto por todas las normas jurídicas en sentido formal y material, cuya vinculación ha sido reconocida por el mismo ordenamiento jurídico; facultades que a su vez, se encuentra intrínsecamente sometidas a que en su despliegue, sean respetados los parámetros previstos en la Ley para el desarrollo y ejecución de cada uno de los debidos procesos legales, de manera de impedir que los entes del Estado cometan arbitrariedades, so pretexto de ejercer eficaz control sobre sujetos sometidos a su competencia. En línea con lo anterior,



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1197

cabe resaltar que el principio analizado genera una denominada Vinculación Positiva (artículo 86 inciso final de la Constitución), aplicable a la actividad derivada del poder público y no es una limitante externa sino la única habilitante de actuación, es decir, las Autoridades en general sólo pueden ejecutar aquellas actuaciones que la ley permite y en la forma en que ésta determine. Lo antes expuesto tiene claras consecuencias e implicaciones: la construcción del modelo de legalidad constitucional en sus expresiones y manifestaciones para los poderes públicos y todo ente estatal, se convierte en una garantía de que la esfera jurídica de los sujetos sometidos a competencia de tales entes, sólo se verá afectada dentro de los marcos y límites que la Constitución y todo el Marco Legal permite. Por tanto, si un funcionario, órgano o ente del Estado actúa al margen de la legalidad niega el Estado de Derecho y vulnera, ante todo y sobre todo, a la Constitución y por ende a la normativa secundaria; en consecuencia su actuar deviene de ilegal, lo cual debe ser señalado y para que alegados que fueran los hechos configurativos de tal vejación, sean correspondientemente reconocidos sus efectos de Nulidad al Proceso de que se trate por parte del juzgador, que en su respectiva instancia le sean hechos de su conocimiento. Sobre el citado Principio y su incidencia en el ejercicio de las facultades conferidas a los funcionarios públicos, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (en adelante "SCA-CSJ"), en sentencia con referencia 317-M-2004, emitida a las quince horas y ocho minutos del veintiséis de febrero de dos mil quince, literalmente ha expuesto: "La conexión entre el Derecho y el despliegue de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a desplegar sus actos. Como afirma Eduardo García de Enterría, "sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente... (...); si la Administración pretende iniciar una actuación concreta y no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente, habrá de comenzar por proponer una modificación de esa legalidad, de forma que de la misma resulte la habilitación que hasta ese momento faltaba. El punto central a establecer, es que el Principio de Legalidad en su manifestación de vinculación positiva se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley". El reconocimiento de este principio implica, que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que en el mismo se regule; es decir, sólo pueden dictarse actos con el respaldo de una previa potestad. En relación al Derecho a la Seguridad Jurídica, es pertinente mencionar que la "certeza del Derecho", como contenido del derecho fundamental a la Seguridad Jurídica, requiere —principalmente— que todos los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los principios constitucionales —como lo son, a título meramente ilustrativo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional, regulados en los artículos 15, 17, 21, 86 y 246 de la Constitución—. En virtud de tal derecho, cuando la normativa establece el procedimiento a diligenciarse, las autoridades deben cumplir con lo dispuesto previamente en el ordenamiento, pues de lo contrario se produce una afectación al derecho a la seguridad jurídica. Ello implica garantizar a los destinatarios de las mismas un mínimo de previsibilidad para que puedan conocer las consecuencias de sus comportamientos y así adecuar su conducta conforme a las normativas previamente establecidas. El que se contraríen tales principios, conlleva el innegable hecho de poder refutar todo el actuar, en este caso, incluso del Ente Contralor del Estado, ya que sus actuaciones no escapan del marco de la Legalidad que debe ser respetado en pos del mantenimiento del mismo Estado de Derecho y consecuencia de la Seguridad Jurídica, dado que ello conllevaría a la



nulidad de dicho actuar, y ello es así, en atención a que la invalidez de cualquier acto que emane de autoridad estatal, es definida por algunos autores como una 'situación patológica del acto en sí, originada por vicios en sus elementos o porque éste incumple las reglas normativas, formales y materiales que condicionan el ejercicio de la potestad de que se trata. En otros términos, se apunta que la validez depende, además de la existencia de los requisitos constitutivos del acto, de su adecuación a la norma. La invalidez es la consecuencia jurídica del acto viciado, en razón de los principios de legalidad, justicia, y eficacia, y la nulidad por su parte es la consecuencia jurídica que debe ser impuesta ante la transgresión al orden jurídico. Es entonces deber de todo ente juzgador, que dentro del examen de legalidad de la actuación que le sea elevada a su conocimiento, determinar si ésta fue emitida conforme a Derecho o por el contrario, se encuentra afectada por un vicio que determina su invalidez. Debe partirse del hecho que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez del acto, pero caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de ilegalidades o vicios que invalidan el acto. En algunas legislaciones se introduce el término nulidad de pleno derecho como el grado máximo de invalidez, ocasionado por vicios de tal magnitud, que desnaturalizan al acto como tal. Según la determinación del legislador o la jurisprudencia, algunos de estos vicios coinciden con los de la llamada "nulidad absoluta" y otros con la inexistencia. La doctrina no es uniforme al abordar el tema de la nulidad de pleno derecho, pero coincide en reconocerle un alto rango y una naturaleza especial que la distinguen de los otros supuestos de invalidez. Se establece precisamente que ésta constituye el "grado máximo de invalidez", que acarrea por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia ab initio. En este orden de ideas, se identifica este grado de nulidad por la especial gravedad del vicio. La gravedad del acto nulo no debe medirse por la conducta del agente creador del vicio, sino por la lesión que produzca en los intereses de los afectados, en el orden público y jurídico estatal. Esto último ilustra respecto del carácter excepcional de las nulidades de pleno derecho. En este sentido, el artículo 235 de la Constitución establece que "todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen (...) ". Por su parte el artículo 246 de la Constitución, señala claramente que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. En el examen del ordenamiento constitucional hay una disposición que resulta inevitable valorar debido a su referencia a la categoría de la nulidad: el artículo 164, éste literalmente reza: "Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa". Resulta especialmente ilustrativo referirse al artículo 86 de la Constitución, norma que contiene la más genérica expresión del Principio de Legalidad en el ordenamiento salvadoreño, la cual identifica en su inciso primero a "los órganos fundamentales del Gobierno" señalando al Legislativo, al Judicial y al Ejecutivo, como expresión de la clásica división de poderes. En su inciso final -concreción expresa del principio de legalidad- señala que "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley'. Así, en principio, dicha norma parecería referirse exclusivamente a los "funcionarios del gobierno". Sin embargo, tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y no únicamente del Órgano Ejecutivo. En esta misma interpretación integradora de la Constitución, puede llegarse a la conclusión que la regulación sobre la nulidad contenida en el artículo 164 de la Constitución, para los



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1194

actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo, puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de dicho vicio. Las facultades para la Administración Pública se conocen como potestades, entendidas como sinónimo de habilitación o títulos de acción administrativa. Las facultades de los funcionarios de la Administración Pública encuentran su fundamento último en la propia Constitución, pues de conformidad al artículo 86 – que recoge el Principio de Legalidad abordado en párrafos anteriores –, no puede haber actuación lícita de ningún funcionario que no esté amparada en el ordenamiento jurídico. En tal sentido, el artículo 164 de la Constitución puede extenderse a todas las facultades que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Pública; es decir, a la suma de las atribuciones y competencias en el desarrollo de la función administrativa. Interesa ahora determinar qué debe entenderse por exceso de facultades que la Constitución establece. En primer lugar, el exceso a que se refiere el citado artículo es a todo lo que esté fuera del ámbito de facultades o potestades, por estar más allá de éstas o por desviarse de las mismas, lo cual incluye la posibilidad de que —estando obligada— el Ente Público simplemente no las ejerza. En tal sentido, el exceso debe ser entendido inicialmente en su acepción más amplia, es decir, como cualquier desviación por parte de un Entidad del Estado del mandato contenido en el ordenamiento jurídico. El artículo 164 de la Constitución pretende proteger el ordenamiento en su expresión normativa superior: es un mecanismo de defensa de la Constitución ante actos nulos que emanen de los Órganos del Estado o de cualquier Ente Estatal. En este orden de ideas, los excesos de las facultades que la Constitución establece, relevantes para la categoría de nulidad del artículo 164 de la Constitución, son aquellos que vulneren disposiciones de la misma. En consecuencia, será nulo el acto dictado por aquel Ente con potestad pública en ejercicio de sus facultades legalmente conferidas, cuando dicha transgresión trascienda en una vulneración a la Constitución, principalmente, o al marco de atribuciones conferidas a través de la legislación secundaria. Por supuesto, para determinar si en efecto estos actos adolecen de este vicio de nulidad de pleno derecho, hará falta que un juez así declare, tanto por ejercido de sus propias atribuciones constitucionales -artículo 172 de la Constitución- en función de la seguridad jurídica, la igualdad y la propia estabilidad y supervivencia del Estado de Derecho. Sostener que no debe mediar un juez que declare la nulidad y, en consecuencia, el acto no debe ser obedecido, implicaría una amenaza imponderable para el Estado, en la medida en que cada ciudadano podría entender dicho concepto a su conveniencia y simplemente desobedecer aquello que no le agrade o favorezca porque a su juicio es nulo. De ahí que sea necesario que el juez declare que determinado acto es nulo por ser contrario al ordenamiento constitucional. Con tales antecedentes, se concluye que, para efectos de alegar una nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico salvadoreño, atinente al actual de la Corte de Cuentas de la República, por medio de sus Equipos de Auditores, ésta resulta ser una categoría especial de invalidez, pero que no obstante, puede ser configurada cuando se atienda al hecho de que el acto transgreda la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ya sea por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas; y con ello, no sólo se vulnera el ordenamiento constitucional; sino porque tal transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad; en todo caso, este debe ser determinado por el Juez que le compete valorar dicha categoría especial de nulidad. Lo anterior, nos sirve de prolegómeno para enmarcar el hecho advertido dentro del presente Juicio de Cuentas, respecto del proceso seguido por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas de la República, sobre la gestión de mi poderdante verificado en el EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, el cual se llevó a cabo con la activa participación de



Auditoras que, aparte de que su designación para la realización del referido examen especial no fue expresamente informada al Ministerio de Hacienda, estas tenían prohibido expresamente por virtud de ley, el poder efectuar labores de auditoría ante esta Dependencia del Estado, dado que habían prestado sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años anteriores a entrar a trabajar a la Corte de Cuentas de la República, lo cual tiende a invalidar todo lo actuado, en tanto que dicha prohibición existe configurada expresamente en nuestro marco normativo, conforme lo regula el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el cual textualmente dispone una expresa inhabilitación consistente en: "Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor interno, dentro de los últimos cinco años"; caso en el cual se enmarca el actuar de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, las cuales laboraron para el Ministerio de Hacienda, en diferentes cargos técnicos, correspondientemente; por lo que vengo a alegar excepción de nulidad a todo lo actuado dentro del Examen Especial en comento, por transgresión en el mismo a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, arriba invocado. Para el caso de la Licda. Montoya Domínguez, respecto del período comprendido del 10 de enero de 2000 al 15 de mayo de 2014, fungió, en su momento, como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización, como Jefe del Área de Devoluciones con Verificación de Campo y como Técnico Contable de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, todo ello dentro de la Dirección General de Impuestos internos; así mismo, respecto de la Licda. Pereira de Interiano, laboró como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 19 de diciembre de 2013; circunstancia que compruebo mediante Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, el que agrego como prueba para que sea incorporada al presente Proceso de Cuentas. En torno a la participación de las referidas en el Examen Especial en comento, tengo a bien manifestar, que con el fin de facilitar el acceso a la información y documentación que fuera requerida por los auditores que conformaban el Equipo designado para llevar a cabo el mismo, fue solicitada a la Dirección General de Impuestos Internos la concesión de un espacio físico para el uso, tanto del Jefe del Equipo como para sus auditores, por parte del Subdirector de Ingresos Públicos mediante nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, dirigida al Lic. Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, advirtiéndose en los numerales 3 y 5, que aparecen consignados los nombres y cargos de las de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. Las cuales se anexan para que sean tomadas como prueba. Mediante nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAN), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. En atención a dicha solicitud, mediante correo de fecha 10 de septiembre de mismo año, el Lic. Anaya requirió al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-009198, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 del mismo mes y año antes citado. Diligencias que se agregan para ser consideradas por dicha honorable Cámara. Asimismo, el día 24 de octubre de 2014, mediante correo electrónico, es solicitado al Mg. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 27 del mismo mes y año antes mencionado, Diligencias que se agregan para que sean consideradas por dicha honorable Cámara. De las gestiones antes detalladas, se puede apreciar la participación activa de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la realización de labores propias de auditores en el Examen Especial en comento llevado a cabo en el año 2014, es decir, cuando ni siquiera contaban con i.in año de haber dejado de laborar para el Ministerio de Hacienda, encontrándose impedidas por virtud de ley de actuar en dicho carácter, contraviniendo lo regulado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, volviendo nugatorio todo lo actuado por dicho Equipo de Auditores; por lo que en esta oportunidad, alego la nulidad absoluta del EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013 y de los reparos señalados a mi poderdante en el acto respectivo, por lo que pido así sean declarado en el presente Juicio de Cuentas.

IV. Respecto a la responsabilidad señalada a mi poderdante, es necesario esclarecer el marco legal que determinó sus actuaciones. Ante lo anterior, es necesario establecer el marco legal que envuelve las facultades y atribuciones conferidas a mi poderdante, en calidad de Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos. Como en el punto anterior, hemos de referirnos al Principio de Legalidad, el cual rige el marco de actuación de todos los entes estatales, y en particular a la Dirección General de Impuestos Internos y de sus funcionarios, el cual se encuentra consagrado en el artículo 86 de nuestra Carta Magna, el cual dispone: "El poder emana del Pueblo. Los órganos del gobierno lo ejercerán de manera independiente dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas. Los funcionarios del Gobierno son delegados del pueblo y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". En ese sentido, el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, establece como función básica de la Dirección General de Impuestos Internos, la aplicación y guarda del cumplimiento de 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. Por su parte, el artículo 6 de la referida Ley Orgánica, establece las atribuciones propias del Director General, entre las que se encuentran las señaladas por los auditores de la Corte de Cuentas: "... c) Coordinar los sistemas operativo 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;" Ahora bien, entre las funciones que le han sido conferidas a la Unidad de Servicios Informáticos, mediante el Manual de



Organización de dicha Unidad se encuentra: "Implementar el desarrollo informático y tecnológico de la Institución, de manera integral y siguiendo las normas estándares establecidos por el Ministerio de Hacienda". Como puede apreciarse, la función de implementación conferida a la Unidad de Servicios Informáticos, deviene tanto de las facultades otorgadas al Director General las que a su vez encuentran su basamento en las funciones básicas de la Dirección General de Impuestos Internos y por tanto requiere de instrucciones previas y precisas de parte de la Dirección General para iniciar a ejecución de tal función. Luego de haber determinado la función encomendada a la Unidad de Servicios Informáticos, a la que los Auditores de la Corte de Cuentas, han considerado que mi poderdante no ha cumplido, se procederá a exponer las razones que sustentan la presente defensa, respecto de las deficiencias señaladas: a) NO HABER GESTIONADO LA INTEGRACIÓN DEL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA (JSIIT) CON EL SISTEMA DEL TESORO PÚBLICO (SITEP), QUE ADMINISTRA LA DIRECCIÓN GENERAL DE TESORERÍA. En relación a la deficiencia señalada, debe manifestarse, que tal como se declaró en los escritos que fueron presentados posteriormente a la lectura del borrador del informe que origina el presente Juicio de Cuentas, tanto el Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT), administrado por la Dirección de Impuestos Internos, en adelante DGIL como el Sistema del Tesoro Público (SITEP) administrado por la Dirección General de Tesorería, en adelante DGT, fueron creados atendiendo a las funciones propias de cada Dirección General a efecto de solventar sus necesidades más inmediatas. No obstante la separación existente entre las funciones de cada Dirección General, es evidente la interrelación que entre ambas existe, pues la función de recaudación de impuestos y su respectivo cobro, atribuidas a la DCII y DGT respectivamente, necesitan la puesta en marcha de las atribuciones de la otra para la consecución de un objetivo común, el cual se traduce en la obtención efectiva de fondos para el accionar del Estado; es decir, la una requiere de la otra, la ejecución de sus funciones para que la propias adquieran efectividad. Es así, que surge entre ambas Direcciones, la inquietud de establecer la integración o interrelación o interfaz de los Sistemas SITEP y SIIT, mediante la creación recíproca de accesos para aquellas unidades organizativas, que, por la naturaleza de sus funciones, el acceso a los referidos sistemas sea demandado, con el fin agilizar la ejecución de sus atribuciones y la consecución de los fines comunes. Dicha intención de lograr establecer la integración de los Sistemas de ambas Direcciones Generales, se visualizó en el año 2011, mediante la exposición del proyecto denominado "Proyecto de Integración del Proceso de Recaudación", en el cual intervienen la Dirección General de Aduanas, Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Tesorería, el cual muestra como objetivo la integración de los procesos y sistemas de recaudación de los ingresos tributarios y aduaneros, con el fin de proporcionar un mejor servicio a los contribuyentes y proporcionar información oportuna y confiable a los usuarios internos y externos. Como parte del citado proyecto, se establecía la interrelación de los sistemas informáticos de la DGT, DGII y DGA, mediante la implantación de la Plataforma de Integración de Pagos, de la cual forma parte el Método "Punto Único" y P@GOES. La Plataforma P@GOES se concibe como un sistema de recepción de pagos vía WEB, al cual los usuarios o contribuyentes acceden para el pago de los tributos, previo a la remisión de la declaración de impuesto respectiva al Ministerio de Hacienda, plataforma, que al dar por presentada la declaración correspondiente por parte de la DGIL genera un acceso al pago del referido impuesto mediante la intervención de instituciones del Sistema Financiero, quienes finalmente remiten la información de los pagos a la DGT; todo la información se carga de manera inmediata a los Sistemas de DGII y DGT. Por su parte, el Método denominado "Punto Único", que consiste en la transmisión de datos en línea y en tiempo real, de las declaraciones y pagos recibidos en las ventanillas por instituciones del Sistema



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1200

Financiero, hacia el Sistema Integrado de Información Tributaria SIIT de la DGII y al Sistema del Tesoro Público (SITEP) de la DGT, respectivamente. De igual forma, la interrelación se ve reflejada en la puesta a disposición de la DGT el Módulo de Registro de Contribuyentes, administrado por la DCII, a efecto de acceder a los Números de Identificación Tributaria (NIT) con que cuentan los contribuyentes, y para el caso de la DGIL se concede el acceso al Módulo de Pagos, conducido por la DGT. Dichas acciones pueden ser advertidas mediante el cruce correos electrónicos de fecha 14 de septiembre de 2012, entre las Jefaturas de la División de Informática de la DGT y de la Unidad de Servicios Informáticos de la DCII. Con la disposición recíproca entre la DCII y la DGT de los Módulos de los Sistemas SITEP y SIIT, se consigue que cada Dirección General, tenga un panorama completo para el establecimiento de la situación tributaria del contribuyente, en tanto que, puede accederse desde la DCII, a la información recabada por la DGT en relación a los pagos efectuados por cada contribuyente, para determinar de esa forma el estado tributario de los mismos, y por otra parte, la DCT puede acceder a la información recabada por la DCII para la determinación exacta de las cantidades adeudadas por los contribuyentes, a efecto de realizar el cobro de éstas. Asimismo, se han implementado otros procesos que ponen en manifiesto la interrelación de los Sistemas, tales como Declaración Sugerida de Impuesto sobre la Renta, Cobranzas previa transmisión de datos de la Cuenta Corriente, Resoluciones de Pago a Plazo emitidas por la DCT que afectan la Cuenta Corriente, Cruce entre lo declarado en el Informe Anual de Retenciones y el total pagos mensuales relacionados a las Declaraciones de Pago a Cuenta y Retenciones, constituyendo dicho cruce, parte de los vectores de validación del proceso de Devolución del Impuesto sobre la Renta. Es necesario hacer notar, que el proceso de Devolución del Impuesto sobre la Renta, denota la intención de integrar los sistemas de SIIT y SITEP, pues dicho proceso implica la intervención de la DCII, DCT y de la Dirección General de Administración (DGEA) del Ministerio de Hacienda, en las diferentes etapas del proceso en tanto la recepción, registro, validación y autorización de la declaración presentada y de la devolución solicitada requiere la intervención de la DCII; en la asignación de fondos y pago interviene la DGT, entre estas últimas etapas interviene la DCEA en la programación de los fondos y del pago. Dichas intervenciones se realizan actualizando continuamente los estados del proceso de devolución del Impuesto sobre la Renta, información a la cual todos los intervinientes tienen acceso completo. De todo lo antes expuesto, se observa que, si bien es cierto, los sistemas SITEP y SIIT no se encuentran totalmente integrados, si se han realizado gestiones que claramente demuestran la coordinación y la necesaria interrelación que hay entre los mismos, con lo cual se desestiman los argumentos de los Auditores de la Corte de Cuentas de no haberse gestionado la integración de los referidos Sistemas. Por lo que, en atención a los argumentos impetrados, pido se tenga por desvirtuado el reparo y por desvanecida la responsabilidad administrativa efectuada a mi poderdante. b) NO HAN GIRADO INSTRUCCIONES PARA DEPURAR LA BASE DE DATOS NI IMPLEMENTADO ACCIONES PARA SUPERAR EN CORTO PLAZO LAS DECLARACIONES NO DIGITADAS OPORTUNAMENTE, ASÍ COMO ACCIONES PARA MEJORAR EL CONTROL DE CALIDAD DE LA INFORMACIÓN QUE SE GENERA EN SJIT. Al respecto, iniciaremos diciendo que, conforme al Plan Operativo Anual del Ministerio de Hacienda, correspondiente al año 2013, se estableció para Dirección General de Impuestos Internos, la ejecución del Proyecto identificado bajo el número P14 DEPURACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES, bajo la responsabilidad de la División Registro y Asistencia Tributaria. A la luz de dicho documento y a lo dispuesto en el Manual de Organización de la Unidad de Servicios Informáticos, el manejo y depuración de la base de datos relacionada a la digitación de las declaraciones de impuestos, no es parte de las funciones que le han sido asignadas a dicha Unidad.



por lo que, en el presente caso, la deficiencia que se pretende atribuir a mi poderdante en su calidad de Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos de la DGIL no es procedente, en tanto que violenta la Presunción de Inocencia, como garantía constitucional, la cual a su vez, sirve de soporte al Principio de Culpabilidad. En relación al Principio de Culpabilidad, nuestro ordenamiento jurídico lo reconoce en el artículo 12 de nuestra Constitución de la República: "Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa." Como es sabido, en el ámbito penal se castiga la infracción de bienes jurídicos mientras que en el ámbito administrativo se castiga la mera infracción de la norma. El Principio de Culpabilidad, puede verse desde dos acepciones: Responsabilidad Objetiva y Responsabilidad Subjetiva. La Responsabilidad Objetiva, condiciona la obligación de la persona de responder por la mera existencia del daño, o para el caso, de la inobservancia de la norma, sin entrar a determinar si la actuación fue indebida; es decir, aquella que se atribuye a una persona sin considerar la dirección de su voluntad, sino únicamente el resultado material a la que está unido causal y normativamente el hecho realizado por el sujeto; mientras la responsabilidad subjetiva, determina que, la obligación de responder de una persona, se produce por lo indebido de su conducta, ya sea que ésta lleve inmerso el dolo o culpa. Significa entonces que, la responsabilidad subjetiva de una persona deriva de una conducta culpable, fundada en el dolo o la culpa, por lo que la sanción, para el caso de las infracciones administrativas, tiene carácter estrictamente personal y limitada a los autores, instigadores y/o cómplices de los ilícitos. Ahora bien, en el presente caso, los Auditores de la Corte de Cuentas pretenden derivar responsabilidad administrativa a mi poderdante, aduciendo que no cumplió con el girar instrucciones para la depuración de la base de datos, según ellos contenida en el Manual de Organización de la Unidad de Servicios Informáticos, es decir: "Implementar el desarrollo informático y tecnológico de la Institución, de manera integral y siguiendo las normas estándares establecidos por el Ministerio de Hacienda"; atribuir semejante hecho, prevé solamente la imputación de una responsabilidad objetiva, ya que el que haya o no ordenado la implementación de acciones concretas para superar en el corto plazo las declaraciones no digitadas oportunamente, requiere de la plena conciencia de la correspondencia de dicha acción con las funciones relativas al cargo desempeñado y de las directrices previas a éste último. Quiere decir entonces, que los auditores de la Corte de Cuentas pretenden atribuir a mi poderdante señor Luis Carlos Conde Padilla el cometimiento de una infracción, aplicando la responsabilidad objetiva, por el solo acontecimiento de la infracción misma, sin considerar los elementos concretos, decisivos y de derecho que conlleven a tal conclusión, es decir que revelen el acaecimiento de la responsabilidad subjetiva, tal y como lo exige el Principio de Culpabilidad; circunstancia que adolece de ilegalidad pues la falta no es atribuible a su persona por no haber estado a su alcance la realización de una conducta diferente. Lo anterior ha sido plasmado en la sentencia emitida por la Cámara de Segunda Instancia de la Corte de Cuentas de la República, a las doce horas del día veintiocho de Enero de dos mil trece, al manifestar: "... lo anterior indica que si bien es cierto hubo algún incumplimiento, éste no lo realizó el funcionario en relación, con un deliberante propósito o por su falta de cuidado en la tarea encomendada, por ello y siendo oportuno mencionar- tal como lo afirma el Licenciado Padilla y Velasco- que en el presente caso ha existido una violación al Principio de Culpabilidad, y es que al hacer referencia a este principio en una forma más simple, es necesario que se acredite que supone la infracción, asimismo, que sea imputable, es decir que no se den circunstancias que alteren la capacidad de obrar; y que concurra el dolo o culpa en la acción u omisión tipificada, este principio está íntimamente ligado con la garantía constitucional antes relacionada como es la presunción de



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1201

inocencia; de igual forma, esta Cámara de Segunda Instancia considera que de conformidad al Art. 54 de la Ley de la Corte de Cuenta de la República, cada individuo en la esfera de su competencia deberá responder por la infracción cometida, en ese sentido, para ejercer válidamente la potestad sancionadora, esta Cámara requiere que la contravención al ordenamiento jurídico, haya sido determinada por el elemento subjetivo de la conducta del funcionario reparado, y no como en el presente caso que se evidencia simplemente una responsabilidad objetiva; en ese sentido, el Derecho comparado adoptando la aplicación al Derecho administrativo del Principio de culpabilidad, ha erradicado del campo de las infracciones administrativas, la aplicación de la responsabilidad objetiva, en tal sentido esta Cámara procederá a revocar la Responsabilidad Administrativa determinada..., así como de la multa impuesta.”. Como puede evidenciarse, en este punto, mi poderdante no es el directamente responsable del incumplimiento de implementar acciones concretas que para superar en el corto plazo las declaraciones no digitadas oportunamente, por el cual se le pretende atribuir la responsabilidad administrativa; pues la digitación y control de calidad de las declaraciones e informes tributarios, no corresponde a la Unidad de Servicios Informáticos, lo cual se puede corroborar en el Procedimiento Operativo PRO-025 de la Dirección General de Impuestos Internos, sino que es una función atinente al Departamento de Asistencia Tributaria, Departamento de Gestión de Mini centros, Centros Express, Sección de Procesamiento de Declaraciones e Informes Tributarios y Sección Asistencia, Facilitación y Control Primario, todos de la División de Registro y Asistencia Tributaria, por lo que no se configura la responsabilidad subjetiva en el Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos de la Dirección General de Impuestos Internos. No obstante lo anterior, se debe apuntar la existencia de acciones encaminadas a solventar las deficiencias advertidas en la transmisión de las transacciones realizadas por los Bancos; a manera de ejemplo encontramos los correos electrónicos de fechas 7 de marzo de 2013, 9 y 11 de abril, 12 de julio, 20 de agosto y 6 de diciembre todos del mismo año, remitidos por mi poderdante a personal de la DGT quienes son los encargados de velar por el cumplimiento del contrato con la Instituciones del Sistema Financiero, referido a la transmisión de declaraciones de impuesto y de su respectivo pago. En otro orden, respecto a la depuración de la base de datos, es acertado indicar, que la información que debe registrarse en la base de datos de la DCII, tiene como fuente principal, los insumos proporcionados por los contribuyentes a la Administración Tributaria. Esto significa, que es obligación de la DGII, el llevar un Registro de Contribuyentes de los impuestos que Administre, lo cual se cumple a través del Módulo Registro Único de Contribuyentes, el cual conforme a lo establecido por el artículo 87 del Código Tributario debe contener: nombre, denominación o razón social del contribuyente; nombre comercial del o los establecimientos; Número de Identificación Tributaria y Número de Registro de Contribuyente; actividad económica; dirección para recibir notificaciones a los efectos del artículo 90 de este Código y domicilio tributario; nombre del representante legal o apoderado; y dirección de la casa matriz, establecimientos y bodegas. Ahora bien, la obtención de tales datos, requiere la intervención ineludible de los contribuyentes, pues el artículo 86 del referido código establece la obligación para éstos de inscribirse en dicho registro y de informar a la Administración Tributaria todo cambio que suscite a los mismos en el plazo establecido. Entonces, ante la ausencia de acción por parte de los administrados o contribuyentes, la Dirección General de Impuestos Internos, mediante la intervención de las áreas responsables de la administración del Registro Único de Contribuyentes, efectúan un plan de acción encaminado a depurar los errores encontrados en el mismo, quienes encuentran un apoyo indispensable en la Unidad de Servicios Informáticos, la cual procede a ejecutar las acciones que le son encomendadas por los administradores del servicio; situación que puede visualizarse en el correo electrónico de fecha 7 de



agosto de 2013 remitido por la Jefe de Registro y Asistencia Tributaria a las autoridades de la Dirección General de Impuestos Internos. Asimismo, se ha ejecutado el Proyecto de Depuración del Registro Único de Contribuyentes y de la Cuenta Corriente de Contribuyentes, el cual se realizó con el apoyo de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), al Programa de Política Fiscal y Gestión del Gasto Público, el cual permitió la identificación de las inconsistencias en el RUC, y la propuesta de acciones encaminadas a la corrección de las mismas. Es así que, la División de Registro y Asistencia Tributaria de la DGII, preparó y ejecutó el "Proyecto Depuración Ruc", con el cual se intenta obligar a los contribuyentes a presentarse a actualizar los datos del RUC, mediante la implementación de bloqueos en el sistema ante la tramitación de servicios por parte de los contribuyentes, bloqueos que para lograr su implementación requirieron de la intervención de la Unidad de Servicios Informáticos. Asimismo, la Unidad de Servicios Informáticos, ha ejecutado la depuración del RUC en relación a las actividades económicas, misma que ha sido informada mediante el correo electrónico de fecha 6 de abril de 2013, en el cual se determina la cantidad de depuraciones realizadas. Como puede evidenciarse, mi poderdante no es el directamente responsable del incumplimiento de no haber girado instrucciones para la depuración de la base de datos, por el cual se le pretende atribuir la responsabilidad administrativa; pues conforme al Procedimiento Operativo PRO-025 denominado Digitación y Control de Calidad de las Declaraciones e Informes Tributarios, tal atribución no corresponde al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos y por ende en su persona, por lo que no se configura la responsabilidad subjetiva. En atención a las circunstancias antes descritas, pido se tenga por desvirtuado el reparo y por desvanecida la responsabilidad administrativa efectuada a mi poderdante. PRESENTACIÓN DE PRUEBAS. De conformidad al artículo 68 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, se ofrece la siguiente prueba documental: Nulidad de la fiscalización realizada por los auditores de la Corte de Cuentas. 1. Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, emitido por la Dirección de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda, con el cual se comprueba el período laborado por las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano. 2. Nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos, con la que se prueba que fue requerido el acceso a la información y documentación para el equipo de auditores que realizaría la fiscalización correspondiente, en cuyo anexo se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República entre los que se encuentran consignados los nombres y cargos de las de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. 3. Nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, por medio de la cual, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. 4. Requerimiento de solicitud IM-009198, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 de septiembre de 2014; correo electrónico de fecha 10 de septiembre de mismo año, remitido por el Lic. Raúl Anaya al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, en el que se solicita la creación los accesos solicitados mediante nota DAUNODGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras. 5. Correo electrónico de fecha 24 de octubre de 2014, por medio del cual el Licenciado Andrés



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



Hernández, miembro del cuerpo de auditores de la Corte de Cuentas solicita al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ing. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Ali-na Yanta Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria. 6. Requerimiento de solicitud IM-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, de fecha 27 de octubre de 2014, con el cual se resuelve lo solicitado por el Licenciado Andrés Hernández. Con todo lo anterior, se pretende probar la participación de las Licenciadas Alma Yanta Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la fiscalización realizada por la Corte de Cuentas, todo lo cual es nulo. Documentos con lo que se pretende probar la existencia de gestiones realizadas para la integración e interrelación de Sistemas SIIT y SITEP: 1. Presentación de Proyecto de Integración del Procesos de Recaudación entre la Dirección General de Aduanas, Dirección General de Impuestos Internos y Dirección General de Tesorería, siendo su objetivo la integración de los procesos y sistemas de recaudación de los ingresos tributarios y aduaneros; proyecto del cual se desprenden las interrelaciones de los Sistemas SIIT y SITEP, mediante la instauración de la Plataforma P@GOES, es decir la recepción de declaraciones y pagos por vía internet mediante dicha plataforma. 2. Memorando con referencia 16200-IVÍEM-027-2012, del 21 de agosto de 2012, suscrito por la Subdirección General de Impuestos Internos, por medio del cual se solicita a la Dirección General de Tesorería, gestionar con la División de Informática la creación de la carpeta "Consulta de Inconsistencia de Pagos" en la Opción de Consulta General de Expedientes del SITEP. 3. Cruce de correos electrónicos de fecha 14 de septiembre de 2012, entre las Jefaturas de la División de Informática de la DGT y de la Unidad de Servicios Informáticos de la DGII, en los cuales se puede advertir la concesión de accesos a Módulos del SITEP a usuarios de DGII. 4. Cruce de correos electrónicos de fecha 19 de octubre de 2012, entre las Jefaturas de la División de Informática de la DGT y de la Unidad de Servicios Informáticos de la DGII, en los cuales se observa la intención de unificar la fórmula para el cálculo de intereses entre ambas Direcciones Generales. 5. Cruce de correos electrónicos de fecha 22 de octubre de 2012, entre las Jefaturas de la División de Informática de la DGT y de la Unidad de Servicios Informáticos de la DGII, en los cuales se observa el inicio de gestiones para implantar el uso de programa WEB-SERVICE, el cual es utilizado por las Instituciones del Sistema Financiero, en la recepción de declaraciones de impuestos y en la recaudación de pagos de los mismos. 6. Impresión de la exposición presentada a las autoridades del Ministerio de Hacienda Dirección General de Impuestos Internos y a la Dirección General de Tesorería, en seguimiento al programa WEB-SERVICE y al Contrato de Prestación de Servicios realizado con las Instituciones del Sistema Financiero para la recepción de declaraciones de impuestos y en la recaudación de pagos de los mismos. 7. Copia de la Hoja Técnica del Proyecto denominado "Oficina sin Papeles, Gestión Documental Digitalización y Workflow" realizado entre las Direcciones General de Aduanas, de Impuestos Internos y de Tesorería, aprobado en fecha 15 de noviembre de 2013, con el cual se logra la obtención de una base de datos centralizada de documentos digitalizados relacionados a los trámites de los contribuyentes en el Ministerio de Hacienda, la cual puede ser consultada por las diferentes dependencias de la Institución. 8. Documento en el que consta el funcionamiento del Método "Punto Único" y su respectivo flujograma. 9. Tablas Integrales del proceso de Devolución de Impuesto sobre la Renta, en la que constan las etapas en las que cada Dirección interviene. Documentos que respaldan la ejecución de acciones para la depuración de la base de datos 1. Plan Operativo Anual del Ministerio de Hacienda, correspondiente al año 2013; Manual de Organización de la Unidad de Servicios Informáticos, con lo cuales se pretende probar que la función de Depuración del Registro Único de



Contribuyentes, no corresponde a la Unidad de Servicios Informáticos. 2. Copia de la sentencia emitida por la Cámara de Segunda Instancia de la Corte de Cuentas de la República, a las doce horas del día veintiocho de enero de dos mil trece. 3. PRO-025, Ediciones 4, 5 y 6 de fechas 18 de julio de 2012, 30 de mayo de 2013 y 17 de octubre de 2013 respectivamente, con los que se prueba que las acciones concretas que para superar en el corto plazo las declaraciones no digitadas oportunamente, no corresponde al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos. 4. Correos electrónicos de fechas 7 de marzo de 2013, 9 y 11 de abril, 12 de julio, 20 de agosto y 6 de diciembre todos del mismo año, remitidos por mi poderdante a personal de la DGT, con los que se establece la existencia de acciones encaminadas a solventar las deficiencias advertidas en la transmisión de las de declaraciones de impuesto y de su respectivo pago, realizadas por las Instituciones del Sistema Financiero. 5. Correo electrónico de fecha 07 de agosto de 2013 remitido por la Jefe de Registro y Asistencia Tributaria a las autoridades de la Dirección General de Impuestos Internos, en el que se pone en manifiesto la ejecución de acciones encaminadas a la depuración de los errores encontrados en el Registro Único de Contribuyentes, por el apoyo de la Unidad de Servicios Informáticos. 6. Reporte final del Proyecto de Depuración del Registro Único de Contribuyentes y de la Cuenta Corriente de Contribuyentes, realizado por la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID). 7. Proyecto Depuración Ruc, realizado por la División de Registro y Asistencia Tributaria de la DGII, en el cual se describen los bloqueos determinados ante la inacción de los contribuyentes en la actualización del Registro Único de Contribuyentes, lo cual ha sido realizado mediante el apoyo de la Unidad de Servicios Informáticos. 8. Correo electrónico de fecha 6 de abril de 2013, que denota la realización de la depuración del RUC en relación a las actividades económicas. No omito manifestar que, para el cotejo de la Autenticidad del cruce de correos electrónicos presentados como prueba en el presente hallazgo, de considerarlo pertinente se establezca peritaje para su constatación. (...) C) Escrito de folio 362 a folio 369 frente, suscrito por el Licenciado **Carlos Ernesto Gaitán Cortez**, en su Calidad de Apoderado General Judicial del señor **Pedro Vicente Fogelbach Zavala**, tal como consta en copia de testimonio de escritura pública de poder judicial de folio 370 a folio 372 frente, junto con la documentación de folio 375 a folio 399 frente; y de folio 402 frente a folio 488 frente; mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...) III. VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Al respecto, debe señalarse que existe una íntima relación entre el Principio de Legalidad (artículo 86 inciso 3° y 131 ordinal 6° de la Constitución) y el Derecho a la Seguridad jurídica (artículo 2 de la Constitución), en el sentido que la inobservancia de este principio, es decir, el desconocimiento o apartamiento de lo que una ley prevé expresamente para regular determinadas situaciones a las cuales todos nos encontramos sometidos, conlleva a una vulneración no directamente del Principio de Legalidad como tal, sino que concretamente al Derecho a la Seguridad Jurídica como derecho fundamental. En consecuencia, el Principio de Legalidad constituye una garantía de respeto para el derecho a la seguridad jurídica. Es así que el Principio de Legalidad en términos generales, han sido claramente reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 15 y 86 inciso final de la Constitución, de conformidad con los cuales, las actuaciones de cualquier ente estatal serán legítimas, toda vez que se verifiquen como el ejercicio de potestades previamente atribuidas por la ley, entendida ésta como el sistema de fuentes compuesto por todas las normas jurídicas en sentido formal y material, cuya vinculación ha sido reconocida por el mismo ordenamiento jurídico; facultades que a su vez, se encuentra intrínsecamente sometidas a que en su despliegue, sean respetados los parámetros previstos en la Ley para el desarrollo y ejecución de cada uno de los debidos procesos legales, de manera de impedir que los entes del Estado cometan arbitrariedades, so pretexto de ejercer eficaz



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



control sobre sujetos sometidos a su competencia. En línea con lo anterior, cabe resaltar que el principio analizado genera una denominada Vinculación Positiva (artículo 86 inciso final de la Constitución), aplicable a la actividad derivada del poder público y no es una limitante externa sino la única habilitante de actuación, es decir, las Autoridades en general sólo pueden ejecutar aquellas actuaciones que la ley permite y en la forma en que ésta determine, Lo antes expuesto tiene claras consecuencias e implicaciones: la construcción del modelo de legalidad constitucional en sus expresiones y manifestaciones para los poderes públicos y todo ente estatal, se convierte en una garantía de que la esfera jurídica de los sujetos sometidos a competencia de tales entes, sólo se verá afectada dentro de los marcos y límites que la Constitución y todo el Marco Legal permite. Por tanto, si un funcionario, órgano o ente del Estado actúa al margen de la legalidad niega el Estado de Derecho y vulnera, ante todo y sobre todo, a la Constitución y por ende a la normativa secundaria; en consecuencia su actuar deviene de ilegal, lo cual debe ser señalado y para que alegados que fueran los hechos configurativos de tal vejación, sean correspondientemente reconocidos sus efectos de Nulidad al Proceso de que se trate por parte del juzgador, que en su respectiva instancia le sean hechos de su conocimiento. Sobre el citado Principio y su incidencia en el ejercicio de las facultades conferidas a los funcionarios públicos, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (en adelante "SCA-CSJ"), en sentencia con referencia 317-M-2004, emitida a las quince horas y ocho minutos del veintiséis de febrero de dos mil quince, literalmente ha expuesto: "La conexión entre el Derecho y el despliegue de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a desplegar sus actos, Como afirma Eduardo García de Enterría, "sin tina atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente... (...); si la Administración pretende iniciar tina actuación concreta y no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente, habrá de comenzar por proponer tina modificación de esa legalidad, de forma que de la misma resulte la habilitación que hasta ese momento faltaba. El punto central a establecer, es que el Principio de Legalidad en su manifestación de vinculación positiva se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley". El reconocimiento de este principio implica, que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que en el mismo se regule; es decir, sólo pueden dictarse actos con el respaldo de tina previa potestad En relación al Derecho a la Seguridad Jurídica, es pertinente mencionar que la "certeza del Derecho", como contenido del derecho fundamental a la Seguridad Jurídica, requiere —principalmente— que todos los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los principios constitucionales —como lo son, a título meramente ilustrativo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional, regulados en los artículos 15, 17, 21, 86 y 246 de la Constitución—. En virtud de tal derecho, cuando la normativa establece el procedimiento a diligenciarse, las autoridades deben cumplir con lo dispuesto previamente en el ordenamiento, pues de lo contrario se produce una afectación al derecho a la seguridad jurídica. Ello implica garantizar a los destinatarios de las mismas un mínimo de previsibilidad para que puedan conocer las consecuencias de sus comportamientos y así adecuar su conducta conforme a las normativas previamente establecidas. El que se contraríen tales principios, conlleva al innegable hecho de poder refutar todo el actuar, en este caso, incluso del Ente Contralor del Estado, ya que sus actuaciones no escapan del marco de la Legalidad que debe ser respetado en pos del mantenimiento



del mismo Estado de Derecho y consecuencia de la Seguridad Jurídica, dado, que ello conllevaría a la nulidad de dicho actuar, y ello es así, en atención a que la invalidez de cualquier acto que emane de autoridad estatal, es definida por algunos autores como una 'situación patológica' del acto en sí, originada por vicios en sus elementos o porque éste incumple las reglas normativas, formales y materiales que condicionan el ejercicio de la potestad de que se trata. En otros términos, se apunta que la validez depende, además de la existencia de los requisitos constitutivos del acto, de su adecuación a la norma. La invalidez es la consecuencia jurídica del acto viciado, en razón de los principios de legalidad, justicia, y eficacia, y la nulidad por su parte es la consecuencia jurídica que debe ser impuesta ante la transgresión al orden jurídico. Es entonces deber de todo ente juzgador, que dentro del examen de legalidad de la actuación que le sea elevada a su conocimiento, determinar si ésta fue emitida conforme a Derecho o, por el contrario, se encuentra afectada por un vicio que determina su invalidez. Debe partirse del hecho que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez del acto, pero caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de ilegalidades o vicios que invalidan el acto. En algunas legislaciones se introduce el término nulidad de pleno derecho como el grado máximo de invalidez, ocasionado por vicios de tal magnitud, que desnaturalizan al acto como tal. Según la determinación del legislador o la jurisprudencia, algunos de estos vicios coinciden con los de la llamada "nulidad absoluta" y otros con la inexistencia. La doctrina no es uniforme al abordar el tema de la nulidad de pleno derecho, pero coincide en reconocerle un alto rango y una naturaleza especial que la distinguen de los otros supuestos de invalidez. Se establece precisamente que ésta constituye el "grado máximo de invalidez", que acarrea por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia ab initio. En este orden de ideas, se identifica este grado de nulidad por la especial gravedad del vicio. La gravedad del acto nulo no debe medirse por la conducta del agente creador del vicio, sino por la lesión que produzca en los intereses de los afectados, en el orden público y jurídico estatal. Esto último ilustra respecto del carácter excepcional de' las nulidades de pleno derecho. En este sentido, el artículo 235 de la Constitución establece que "todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen (...). Por su parte el artículo 246 de la Constitución, señala claramente que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. En el examen del ordenamiento constitucional hay una disposición que resulta inevitable valorar debido a su referencia a la categoría de la nulidad: el artículo 164, éste literalmente reza: "Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa". Resulta especialmente ilustrativo referirse al artículo 86 de la Constitución, norma que contiene la más genérica expresión del Principio de Legalidad en el ordenamiento salvadoreño, la cual identifica en su inciso primero a "los órganos fundamentales del Gobierno" señalando al Legislativo, al Judicial y al Ejecutivo, como expresión de la clásica división de poderes. En su inciso final -concreción expresa del principio de legalidad- señala que "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". Así, en principio, dicha norma parecería referirse exclusivamente a los "funcionarios del gobierno". Sin embargo, tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y no únicamente del Órgano Ejecutivo. En esta misma interpretación integradora de la Constitución, puede llegarse a la conclusión que la regulación



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1204

sobre la nulidad contenida en el artículo 164 de la Constitución, para los actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo, puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de dicho vicio. Las facultades para la Administración Pública se conocen como potestades, entendidas como sinónimo de habilitación o títulos de acción administrativa. Las facultades de los funcionarios de la Administración Pública encuentran su fundamento último en la propia Constitución, pues de conformidad al artículo 86 — que recoge el Principio de Legalidad abordado en párrafos anteriores —, no puede haber actuación lícita de ningún funcionario que no esté amparada en el ordenamiento jurídico. En tal sentido, el artículo 164 de la Constitución puede extenderse a todas las facultades que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Pública; es decir, a la suma de las atribuciones y competencias en el desarrollo de la función administrativa. Interesa ahora determinar qué debe entenderse por exceso de facultades que la Constitución establece. En primer lugar, el exceso a que se refiere el citado artículo es a todo lo que esté fuera del ámbito de facultades o potestades, por estar más allá de éstas o por desviarse de las mismas, lo cual incluye la posibilidad de que — estando obligada el Ente Público simplemente no las ejerza. En tal sentido, el exceso debe ser entendido inicialmente en su acepción más amplia, es decir, como cualquier desviación por parte de un Entidad del Estado del mandato contenido en el ordenamiento jurídico. El artículo 164 de la Constitución pretende proteger el ordenamiento en su expresión normativa superior: es un mecanismo de defensa de la Constitución ante actos nulos que emanen de los Órganos del Estado o de cualquier Ente Estatal. En este orden de ideas, los excesos de las facultades que la Constitución establece, relevantes para la categoría de nulidad del artículo 164 de la Constitución, son aquellos que vulneren disposiciones de la misma. En consecuencia, será nulo el acto dictado por aquel Ente con potestad pública en ejercicio de sus facultades legalmente conferidas, cuando dicha transgresión trascienda en una vulneración a la Constitución, principalmente, o al marco de atribuciones conferidas a través de la legislación secundaria. Por supuesto, para determinar si en efecto estos actos adolecen de este vicio de nulidad de pleno derecho, hará falta que un juez así los declare, tanto por ejercicio de sus propias atribuciones constitucionales -artículo 172 de la Constitución- en función de la seguridad jurídica, la igualdad y la propia estabilidad y supervivencia del Estado de Derecho. Sostener que no debe mediar un juez que declare la nulidad y, en consecuencia, el acto no debe ser obedecido, implicaría una amenaza imponderable para el Estado, en la medida en que cada ciudadano podría entender dicho concepto a su conveniencia y simplemente desobedecer aquello que no le agrada o favorezca porque a su juicio es nulo. De ahí que sea necesario que el juez declare que determinado acto es nulo por ser contrario al ordenamiento constitucional. Con tales antecedentes, se concluye que, para efectos de alegar una nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico salvadoreño, atinente al actuar de la Corte de Cuentas de la República, por medio de sus Equipos de Auditores, ésta resulta ser una categoría especial de invalidez, pero que no obstante, puede ser configurada cuando se atienda al hecho de que el acto transgreda la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ya sea por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas; y con ello, no sólo se vulnera el ordenamiento constitucional; sino porque tal transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad; en todo caso, este debe ser determinado por el Juez que le compete valorar dicha categoría especial de nulidad. Lo anterior, nos sirve de prolegómeno para enmarcar el hecho advertido dentro del presente Juicio de Cuentas, respecto del proceso seguido por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas de la República, sobre la gestión de mi poderdante verificado en el EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE



2013, el cual se llevó a cabo con la activa participación de Auditoras que, aparte de que su designación para la realización del referido examen especial no fue expresamente informada al Ministerio de Hacienda, estas tenían prohibido expresamente por virtud de ley, el poder efectuar labores de auditoría ante esta Dependencia del Estado, dado que habían prestado sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años anteriores a entrar a trabajar a la Corte de Cuentas de la República, lo cual tiende a invalidar todo lo actuado, en tanto que dicha prohibición existe configurada expresamente en nuestro marco normativo, conforme lo regula el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el cual textualmente dispone una expresa inhabilitación consistente en: "Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor interno, dentro de los últimos cinco años."; caso en el cual se enmarca el actuar de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, las cuales laboraron para el Ministerio de Hacienda, en diferentes cargos técnicos, correspondientemente; por lo que vengo a alegar excepción de nulidad a todo lo actuado dentro del Examen Especial en comento, por transgresión en el mismo a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, arriba invocado. Para el caso de la Licda. Montoya Domínguez, respecto del período comprendido del 10 de enero de 2000 al 15 de mayo de 2014, fungió, en su momento, como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización, como Jefe del Área de Devoluciones con Verificación de Campo y como Técnico Contable de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, todo ello dentro de la Dirección General de Impuestos Internos; así mismo, respecto de la Licda. Pereira de Interiano, laboró como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 19 de diciembre de 2013; circunstancia que compruebo mediante Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, el que agregó como prueba para que sea incorporada al presente Proceso de Cuentas. En torno a la participación de las referidas en el Examen Especial en comento, tengo a bien manifestar, que con el fin de facilitar el acceso a la información y documentación que fuera requerida por los auditores que conformaban el Equipo designado para llevar a cabo el mismo, fue solicitada a la Dirección General de Impuestos Internos la concesión de un espacio físico para el uso, tanto del Jefe del Equipo como para sus auditores, por parte del Subdirector de Ingresos Públicos mediante nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, dirigida al Lic. Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, advirtiéndose en los numerales 3 y 5, que aparecen consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. Las cuales se anexan para que sean tomadas como prueba. Mediante nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. En atención a dicha solicitud, mediante correo de fecha 10 de septiembre de mismo año, el Lic. Anaya requirió al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-009198, con el título:



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1205

CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 del mismo mes y año antes citado. Diligencias que se agregan para ser consideradas por dicha honorable Cámara. Asimismo, el día 24 de octubre de 2014, mediante correo electrónico, es solicitado al Ing. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud lvi-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 27 del mismo mes y año antes mencionado. Diligencias que se agregan para que sean consideradas por dicha honorable Cámara. De las gestiones antes detalladas, se puede apreciar la participación activa de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la realización de labores propias de auditores en el Examen Especial en comento llevado a cabo en el año 2014, es decir, cuando ni siquiera contaban con un año de haber dejado de laborar para el Ministerio de Hacienda, encontrándose impedidas por virtud de ley de actuar en dicho carácter, contraviniendo lo regulado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, volviendo nugatorio todo lo actuado por dicho Equipo de Auditores; por lo que en esta oportunidad, alego la nulidad absoluta del EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013 y de los reparos señalados a mi poderdante en el acto respectivo, por lo que pido así sean declarado en el presente Juicio de Cuentas. IV. Respecto a la responsabilidad señalada a mi poderdante, es necesario esclarecer el marco legal que determinó sus actuaciones. En primer lugar, debemos hacer énfasis que, para el caso en análisis, los auditores de la Corte de Cuentas de la República, señalan el incumplimiento al paso 33 del Procedimiento de Control de Ingresos Bancarios. Sin embargo, el Procedimiento de Control de Ingresos Bancarios que se encontraba vigente para el año 2013, que es el ejercicio que se ha fiscalizado por la Corte de Cuentas, era el Identificado como PRT.005 Edición 13 de fecha 14/06/2012, cuyo paso 33, establecía: "Jefe de Departamento: Recibe Informes de caja y anexos, verifica contra documentas anexos. a.) Si la información es incorrecta devuelve a Supervisor de Ingresos Bancarios para su corrección. b) Si la información es correcta, firma informe de caja con sus anexos y traslada a Técnico Control de Saldos Bancario" Lo anterior denota, error en la determinación del incumplimiento apuntado por los auditores de la Corte de Cuentas, pues en su informe, hacen imputación de incumplimiento al paso 33 del Procedimiento de Control de Ingresos Bancarios, PRT- 005 Edición 14 de fecha 07/10/2014, que se encontraba vigente a la fecha de realización de la fiscalización, más no del ejercicio objeto de examen, es decir, que el incumplimiento señalado resulta ser anacrónico y carente de base de infracción adecuada. No obstante, lo anterior, en ambas ediciones se observa la existencia de la misma obligación, aunque consignada en pasos diferentes, con la salvedad de existir responsables diferentes así: • PRT-005 Edición 13 de fecha 14/06/2012: "Jefe del Departamento: Recibe Informes de caja y anexos, verifica contra documentos anexos. a) Si la información es incorrecta devuelve a Supervisor de Ingresos Bancarios para su corrección. b) Si la información es correcta, firma informe de caja con sus anexos y traslada a Técnico Control de Saldos Bancario". (Las negrillas son nuestras). • PRT-005 Edición 14 de fecha 07/10/2014. "Técnico de Ingresos Bancarios: Imprime del SITEP, tres copias de planilla diaria de entrega de paquetes (Anexo 6) para enviar declaraciones originales de IVA, Pago a cuenta, Específicos y declaraciones de Renta DET, 4 días hábiles máximo después de la fecha de vencimiento de cada período de informe de caja y verifica que cuadre en cantidad de documentos y



monto la nota de abono contra plantilla y traslada Encargado de Recepción y Distribución de Documentos”, Como puede observarse, es claro el error en que recae el establecimiento del incumplimiento y la atribución de la responsabilidad administrativa a mi poderdante, señor Pedro Vicente Fogelbach Zavala, en tanto se ha pretendido establecer una responsabilidad administrativa, que conforme a los procedimientos apuntados no corresponden a su cargo de Jefe de la División de Recaudaciones de la DGT. En consecuencia, pido que se tenga desvirtuado el reparo. III. Respecto a la Responsabilidad Administrativa que pretende ser imputada a mi poderdante, es preciso iniciar haciendo referencia a los Principios básicos que rigen el Derecho Sancionador. Sobre la base de la Garantía de Presunción de Inocencia, subyace el principio de culpabilidad, que en nuestro ordenamiento jurídico lo encontramos consagrado en el artículo 12 de nuestra Constitución de la República: “Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.” El Principio de Culpabilidad, puede verse desde dos acepciones: Responsabilidad Objetiva y Responsabilidad Subjetiva. La Responsabilidad Objetiva, condiciona la obligación de la persona de responder por la mera existencia del año, o para el caso, de la inobservancia de la norma, sin entrar a determinar si la actuación fue indebida; es decir, aquella que se atribuye a una persona sin considerar la dirección de su voluntad, sino técnicamente el resultado material a la que está unido causal y normativamente el hecho realizado por el sujeto; mientras la responsabilidad subjetiva, determina que, la obligación de responder de una persona, se produce por lo indebido de su conducta, ya sea que ésta lleve inmerso el dolo o culpa. Significa entonces que, la responsabilidad subjetiva de una persona deriva de una conducta culpable, fundada en el dolo o la culpa, por lo que la sanción, para el caso de las infracciones administrativas, tiene carácter estrictamente personal y limitada a los autores, instigadores y/o cómplices de los ilícitos, Ahora bien, en el presente caso, los Auditores de la Corte de Cuentas pretenden atribuir responsabilidad administrativa a mi poderdante, en tanto no se ha dado cumplimiento al paso 33 del Procedimiento de Control de Ingresos Bancarios de la Dirección General de Tesorería, por no haberse remitido oportunamente notas de abono y las correspondientes declaraciones originales a la División de Registro y Asistencia Tributaria de la Dirección General de Impuestos Internos, y ocasionar con ello un inadecuado control de la mora tributaria. Conforme al Procedimiento de Control del Departamento de Ingresos Bancarios, la responsabilidad de envío de tal documentación no corresponde al Jefe de la División de Recaudaciones, sino que tal función ha sido asignada al Encargado de Recepción y Distribución de Documentos, tal y como puede observarse en el Proceso PRT-005 Edición 13 de fecha 14/06/2012, paso 37, y PRT-005 Edición 14 de fecha 7/10/2014, paso 35. De igual forma, es necesario acotar, que el referido incumplimiento a tal normativa interna, no incide en el control de la mora tributaria, puesto que, el proceso que sigue la información y documentación recibida por las Instituciones Bancarias, se carga automáticamente al Sistema del Tesoro Público (SITEP) de la Dirección General de Tesorería, lo que implica que la remisión de las notas de abono y las declaraciones originales que deben ser trasladadas a la División Registro y Asistencia Tributaria, lo son únicamente como respaldo físico de la información que ya se encuentra cargada desde los bancos al Sistema SITEP, para el adecuado control de la mora tributaria. Lo que implica, que los auditores de la Corte de Cuentas pretenden atribuir a mi poderdante señor Pedro Vicente Fogelbach Zavala, el cometimiento de una infracción aplicando la responsabilidad objetiva, por el solo acontecimiento de la infracción misma, circunstancia que adolece de ilegalidad pues la falta no es atribuible a su persona por no haber estado a su alcance la realización de una conducta diferente. Lo anterior ha sido plasmado en la sentencia emitida por la Cámara de



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1206

Segunda Instancia de la Corte de Cuentas de la República, a las doce horas del día veintiocho de Enero de dos mil trece, al manifestar: "... lo anterior indica que si bien es cierto hubo algún incumplimiento, éste no lo realizó el funcionario en relación, con un deliberante propósito o por su falta de cuidado en la tarea encomendada, por ello y siendo oportuno mencionar- tal como lo afirma el Licenciado Padilla y Velasco- que en el presente caso ha existido una violación al Principio de Culpabilidad, y es que al hacer referencia a este principio en una forma más simple, es necesario que se acredite plenamente que su poderdante es el culpable, es decir, que , sea causa de la acción u omisión que supone la infracción, asimismo, que sea imputable, es decir que no se den circunstancias que alteren la capacidad de obrar; y que concurra el dolo o culpa en la acción u omisión tipificada, este principio está íntimamente ligado con la garantía constitucional antes relacionada como es la presunción de inocencia; de igual forma, esta Cámara de Segunda Instancia considera que de conformidad al Art. 54 de la Ley de la Corte de Cuenta de la República, cada individuo en la esfera de su competencia deberá responder por la infracción cometida, en ese sentido, para ejercer válidamente la potestad sancionadora, esta Cámara requiere que la contravención al ordenamiento jurídico, haya sido determinada por el elemento subjetivo de la conducta del funcionario reparado, y no como en el presente caso que se evidencia simplemente una responsabilidad objetiva; en ese sentido, el Derecho comparado adoptando la aplicación al Derecho administrativo del Principio de culpabilidad, ha erradicado del campo de las infracciones administrativas, la aplicación de la responsabilidad objetiva, en tal sentido esta Cámara procederá a revocar la Responsabilidad Administrativa determinada..., así como de la multa impuesta." Como puede evidenciarse, en el presente caso, mi poderdante no es el directamente responsable del incumplimiento de remisión tardía de las Notas de Abono a la División Registro y Asistencia Tributaria de la Dirección General de Impuestos Internos, por el cual se le pretende atribuir la responsabilidad administrativa; pues conforme al Procedimiento de Control del Departamento de Ingresos Bancarios, tal atribución no corresponde a su persona, por lo que no se configura la responsabilidad subjetiva en el Jefe de la División de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería. Por lo que pido tenga por desvanecida la responsabilidad administrativa que se pretende atribuir a mi poderdante. PRESENTACIÓN DE PRUEBAS. De conformidad al artículo 68 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, se ofrece la siguiente prueba documental: Nulidad de la fiscalización realizada por los auditores de la Corte de Cuentas a) Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, emitido por la Directora de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda, con el cual se comprueba el período laborado por las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano. b) Nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos, con la que se prueba que fue requerido el acceso a la información y documentación para el equipo de auditores que realizaría la fiscalización correspondiente, en cuyo anexo se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República entre los que se encuentran consignados los nombres y cargos de las de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. c) Nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, por medio de la cual, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. d) Requerimiento de solicitud IM-009198, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A



TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 de septiembre de 2014; correo electrónico de fecha 10 de septiembre de mismo año, remitido por el Lic. Raúl Anaya al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, en el que se solicita la creación los accesos solicitados mediante nota DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras. e) Correo electrónico de fecha 24 de octubre de 2014, por medio del cual el Licenciado Andrés Hernández, miembro del cuerpo de auditores de la Corte de Cuentas solicita al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ing. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria. f) Requerimiento de solicitud IM-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, de fecha 27 de octubre de 2014, con el cual se resuelve lo solicitado por el Licenciado Andrés Hernández. Con todo lo anterior se pretende probar la participación de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la fiscalización realizada por la Corte de Cuentas, todo lo cual es nulo. No remitir oportunamente las notas de abono a la División Registro y Asistencia Tributaria de la DCII, ocasionando un inadecuado control de la mora tributaria. a) Procedimiento del Departamento de Ingresos Bancarios, PRT-005 Edición 13 de fecha 14/06/2012 vigente para el año 2013 y PRT-005 Edición 14 de fecha 07/10/2014 vigente a la fecha de realización de la fiscalización, con los que se pretende probar, que el incumplimiento ha sido establecido erróneamente y además que dicho incumplimiento no puede ser atribuible a mi poderdante, en tanto que la remisión de Planillas con las Notas de Abono a la División de Registro y Asistencia Tributaria de la Dirección de Impuestos Internos, no recae en el Jefe de la División de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería sino en otro cargo. b) Contrato de Prestación de Servicios efectuado entre la Dirección General de Tesorería y las Instituciones Bancarias, por medio del cual establece que la información de pagos realizados en las referidas Instituciones Bancarias deberá ser cargada al Sistema del Tesoro Público SITEP a más tardar un día después de recibida por aquellas, con el que se pretende comprobar que la remisión tardía de las Notas de Abono a la División de Registro y Asistencia Tributaria de la Dirección de Impuestos Internos, no ocasiona un inadecuado control de la mora tributaria, pues la información se encuentra a disposición de la Dirección General de Tesorería y de la Dirección General de Impuestos Internos a través del SITEP oportunamente. c) Nota de fecha 7 de abril de 2016, emitida por el Jefe de la División de Informática de la Dirección General de Tesorería, en la cual certifica que la información relacionada a los pagos captados por los diferentes puntos de recaudación se encuentra a disposición de los sistemas de los entes tributarios correspondientes, desde el momento de captura de los mismos; con dicho documento se pretende la probanza de que no ha existido un mal manejo de la mora tributaria. d) Copia de la sentencia emitida por la Cámara de Segunda Instancia de la Corte de Cuentas de la República, a las doce horas del día veintiocho de enero de dos mil trece. (...) D) Escrito de folio 489 a folio 496 vuelto, suscrito por el Licenciado **Carlos Ernesto Gaitán Cortez**, en su Calidad de Apoderado General Judicial del señor **Raul Anaya Mena y Edgar Antonio Hernandez Arevalo**, tal como consta en copia de testimonio de escritura pública de poder judicial de folio 497 a folio 499 frente, junto con la documentación de folio 502 a folio 599 frente; y de folio 602 frente a folio 808 frente; mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...)Que en atención a auto de emplazamiento de las ocho horas treinta minutos del día diez de febrero de dos mil dieciséis, notificado el día once marzo de dos mil dieciséis, por medio del cual, se hace del conocimiento de mis poderdantes, la atribución de



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1207

Responsabilidad Administrativa en el presente juicio de cuentas, detallada en el REPARO CINCO: "FALTA DE CONTROLES INTERNOS DE LA MORA TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE CUENTA CORRIENTE Y CONTROL TRIBUTARIO DE LA DGII", del Pliego de Reparos identificado bajo referencia No. CAM-V-JC-48-2015, el cual, se determinó en razón de que, según el equipo de auditoría, se comprobó que el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, no llevó un control de la mora tributaria que refleje los saldos a una fecha específica, así como estados de cuentas actualizados. Además, los controles individuales de saldos son ajustados a requerimiento de los contribuyentes; función que tampoco se encuentra actualizada, observaciones que fueron sostenidas en el marco legal de lo dispuesto en la normativa administrativa interna, que circunda las facultades y atribuciones conferidas que a continuación se relaciona: El Art. 5 inciso tercero, de la Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, establece: Por su parte, los jefes de unidad organizativa, serán responsables por el control interno que funcionara dentro del ámbito de acción específico y de ejercer una supervisión directa sobre los miembros de su equipo de trabajo, para guiarlos en la observación de los controles aplicables. El Manual de Organización de la División Control de Obligaciones Tributarias, capítulo II Objetivos y Funciones de la División Control de Obligaciones Tributarias, División Control de Obligaciones Tributarias y Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, objetivos, establecen: "Controlar eficientemente todas las obligaciones tributarias administradas por la Institución y mantener una cuenta corriente actualizada que permita brindar un servicio ágil y oportuno para los clientes externos e internos". El Manual de Organización de la División Control de Obligaciones Tributarias, capítulo III Estructura del Perfil del Puesto, Sección 3 Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, establece: "Presentar periódicamente informes de Mora Tributaria". El Art. 40 de la 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 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". Por lo que, haciendo uso del derecho de defensa que a mis poderdantes les asiste, de conformidad al artículo 68 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ante vuestra digna autoridad expongo las razones de inconformidad y ofrezco los elementos probatorios pertinentes, en contra del referido reparo, en los términos siguientes: 1. Vulneración al Principio de Legalidad Al respecto, debe señalarse que existe una íntima relación entre el Principio de Legalidad (artículo 86 inciso 3° y 131 ordinal 6° de la Constitución) y el Derecho a la Seguridad Jurídica (artículo 2 de la Constitución), en el sentido que la inobservancia de este principio, es decir, el desconocimiento o apartamiento de lo que una ley prevé expresamente para regular determinadas situaciones a las cuales todos nos encontramos sometidos, conlleva a una vulneración no directamente del Principio de Legalidad como tal, sino que concretamente al Derecho a la Seguridad Jurídica como derecho fundamental. En consecuencia, el Principio de Legalidad constituye una garantía de respeto para el derecho a la seguridad jurídica. Es así que el Principio de Legalidad en términos generales, ha sido claramente reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 15 y 86 inciso final de la Constitución, de conformidad con los cuales, las actuaciones de cualquier ente estatal serán legítimas, toda vez que se verifiquen como el ejercicio de potestades previamente atribuidas por la ley, entendida ésta como el sistema de fuentes compuesto por todas las normas jurídicas en sentido formal y material, cuya vinculación ha sido reconocida por el mismo ordenamiento jurídico; facultades que a su vez, se encuentra intrínsecamente



sometidas a que en su despliegue, sean respetados los parámetros previstos en la Ley para el desarrollo y ejecución de cada uno de los debidos procesos legales, de manera de impedir que los entes del Estado cometan arbitrariedades, so pretexto de ejercer eficaz control sobre sujetos sometidos a su competencia. En línea con lo anterior, cabe resaltar que el principio analizado genera una denominada Vinculación Positiva (artículo 86 inciso final de la Constitución), aplicable a la actividad derivada del poder público y no es una limitante externa sino la única habilitante de actuación, es decir, las Autoridades en general sólo pueden ejecutar aquellas actuaciones que la ley permite y en la forma en que ésta determine. Lo antes expuesto tiene claras consecuencias e implicaciones: la construcción del modelo de legalidad constitucional en sus expresiones y manifestaciones para los poderes públicos y todo ente estatal, se convierte en una garantía de que la esfera jurídica de los sujetos sometidos a competencia de tales entes, sólo se verá afectada dentro de los marcos y límites que la Constitución y todo el Marco Legal permite. Por tanto, si un funcionario, órgano o ente del Estado actúa al margen de la legalidad niega el Estado de Derecho y vulnera, ante todo y sobre todo, a la Constitución y por ende a la normativa secundaria; en consecuencia su actuar deviene de ilegal, lo cual debe ser señalado y para que alegados que fueran los hechos configurativos de tal vejación, sean correspondientemente reconocidos sus efectos de Nulidad al Proceso de que se trate por parte del juzgador, que en su respectiva instancia le sean hechos de su conocimiento. Sobre el citado Principio y su incidencia en el ejercicio de las facultades conferidas a los funcionarios públicos, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (en adelante "SCA-CSJ"), en sentencia con referencia 3 17-M-2004, emitida a las quince horas y ocho minutos del veintiséis de febrero de dos mil quince, literalmente ha expuesto: "La conexión entre el Derecho y el despliegue de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a desplegar sus actos. Como afirma Eduardo García de Enterría, "sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente... (...); si la Administración pretende iniciar una actuación concreta y no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente, habrá de comenzar por proponer una modificación de esa legalidad, de forma que de la misma resulte la habilitación que hasta ese momento faltaba. El punto central a establecer, es que el Principio de Legalidad en su manifestación de vinculación positiva se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley". El reconocimiento de este principio implica, que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que en el mismo se regule; es decir, sólo pueden dictarse actos con el respaldo de una previa potestad (...). En relación al Derecho a la Seguridad Jurídica, es pertinente mencionar que la "certeza del Derecho", como contenido del derecho fundamental a la Seguridad Jurídica, requiere — principalmente— que todos los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los principios constitucionales —como lo son, a título meramente ilustrativo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional, regulados en los artículos 15, 17, 21, 86 y 246 de la Constitución—. En virtud de tal derecho, cuando la normativa establece el procedimiento a diligenciarse, las autoridades deben cumplir con lo dispuesto previamente en el ordenamiento, pues de lo contrario se produce una afectación al derecho a la seguridad jurídica. Ello implica garantizar a los destinatarios de las mismas un mínimo de previsibilidad para que puedan conocer las consecuencias de sus comportamientos y así adecuar su conducta conforme a las normativas previamente

1208



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



establecidas. El que se contraríen tales principios, conlleva al innegable hecho de poder refutar todo el actuar, en este caso, incluso del Ente Contralor del Estado, ya que sus actuaciones no escapan del marco de la Legalidad que debe ser respetado en pos del mantenimiento del mismo Estado de Derecho y consecuencia de la Seguridad Jurídica, dado que ello conllevaría a la nulidad de dicho actuar, y ello es así, en atención a que la invalidez de cualquier acto que emane de autoridad estatal, es definida por algunos autores como una situación patológica¹ del acto en sí, originada por vicios en sus elementos o porque éste incumple las reglas normativas, formales y materiales que condicionan el ejercicio de la potestad de que se trata. En otros términos, se apunta que la validez depende, además de la existencia de los requisitos constitutivos del acto, de su adecuación a la norma. La invalidez es la consecuencia jurídica del acto viciado, en razón de los principios de legalidad, justicia, y eficacia, y la nulidad por su parte es la consecuencia jurídica que debe ser impuesta ante la transgresión al orden jurídico. Es entonces deber de todo ente juzgador, que dentro del examen de legalidad de la actuación que le sea elevada a su conocimiento, determinar si ésta fue emitida conforme a Derecho o, por el contrario, se encuentra afectada por un vicio que determina su invalidez. Debe partirse del hecho que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez del acto, pero caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de ilegalidades o vicios que invalidan el acto. En algunas legislaciones se introduce el término nulidad de pleno derecho como el grado máximo de invalidez, ocasionado por vicios de tal magnitud, que desnaturalizan al acto como tal. Según la determinación del legislador o la jurisprudencia, algunos de estos vicios coinciden con los de la llamada "nulidad absoluta" y otros con la inexistencia. La doctrina no es uniforme al abordar el tema de la nulidad de pleno derecho, pero coincide en reconocerle un alto rango y una naturaleza especial que la distinguen de los otros supuestos de invalidez. Se establece precisamente que ésta constituye el "grado máximo de invalidez", que acarrea por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia ab initio. En este orden de ideas, se identifica este grado de nulidad por la especial gravedad del vicio. La gravedad del acto nulo no debe medirse por la conducta del agente creador del vicio, sino por la lesión que produzca en los intereses de los afectados, en el orden público y jurídico estatal. Esto último ilustra respecto del carácter excepcional de las nulidades de pleno derecho. En este sentido, el artículo 235 de la Constitución establece que "todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen (...)". Por su parte el artículo 246 de la Constitución, señala claramente que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. En el examen del ordenamiento constitucional hay una disposición que resulta inevitable valorar debido a su referencia a la categoría de la nulidad: el artículo 164, éste literalmente reza: "Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa". Resulta especialmente ilustrativo referirse al artículo 86 de la Constitución, norma que contiene la más genérica expresión del Principio de Legalidad en el ordenamiento salvadoreño, la cual identifica en su inciso primero a "los órganos fundamentales del Gobierno" señalando al Legislativo, al Judicial y al Ejecutivo, como expresión de la clásica división de poderes. En su inciso final -concreción expresa del principio de legalidad- señala que "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". Así, en principio, dicha norma parecería referirse exclusivamente a los "funcionarios del gobierno". Sin embargo, tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han



reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y no únicamente del Órgano Ejecutivo. En esta misma interpretación integradora de la Constitución, puede llegarse a la conclusión que la regulación sobre la nulidad contenida en el artículo 164 de la Constitución, para los actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo, puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de dicho vicio. Las facultades para la Administración Pública se conocen como potestades, entendidas como sinónimo de habilitación o títulos de acción administrativa. Las facultades de los funcionarios de la Administración Pública encuentran su fundamento último en la propia Constitución, pues de conformidad al artículo 86 — que recoge el Principio de Legalidad abordado en párrafos anteriores —, no puede haber actuación lícita de ningún funcionario que no esté amparada en el ordenamiento jurídico. En tal sentido, el artículo 164 de la Constitución puede extenderse a todas las facultades que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Pública; es decir, a la suma de las atribuciones y competencias en el desarrollo de la función administrativa. Interesa ahora determinar qué debe entenderse por exceso de facultades que la Constitución establece. En primer lugar, el exceso a que se refiere el citado artículo es a todo lo que esté fuera del ámbito de facultades o potestades, por estar más allá de éstas o por desviarse de las mismas, lo cual incluye la posibilidad de que —estando obligada— el Ente Público simplemente no las ejerza. En tal sentido, el exceso debe ser entendido inicialmente en su acepción más amplia, es decir, como cualquier desviación por parte de una Entidad del Estado del mandato contenido en el ordenamiento jurídico. El artículo 164 de la Constitución pretende proteger el ordenamiento en su expresión normativa superior: es un mecanismo de defensa de la Constitución ante actos nulos que emanen de los Órganos del Estado o de cualquier Ente Estatal. En este orden de ideas, los excesos de las facultades que la Constitución establece, relevantes para la categoría de nulidad del artículo 164 de la Constitución, son aquellos que vulneren disposiciones de la misma. En consecuencia, será nulo el acto dictado por aquel Ente con potestad pública en ejercicio de sus facultades legalmente conferidas, cuando dicha transgresión trascienda en una vulneración a la Constitución, principalmente, o al marco de atribuciones conferidas a través de la legislación secundaria. Por supuesto, para determinar si en efecto estos actos adolecen de este vicio de nulidad de pleno derecho, hará falta que un juez así los declare, tanto por ejercicio de sus propias atribuciones constitucionales —artículo 172 de la Constitución— en definición de la seguridad jurídica, la igualdad y la propia estabilidad y supervivencia del Estado de Derecho. Sostener que no debe mediar un juez que declare la nulidad y, en consecuencia, el acto no debe ser obedecido, implicaría una amenaza imponderable para el Estado, en la medida en que cada ciudadano podría entender dicho concepto a su conveniencia y simplemente desobedecer aquello que no le agrade o favorezca porque a su juicio es nulo. De ahí que sea necesario que el juez declare que determinado acto es nulo por ser contrario al ordenamiento constitucional. Con tales antecedentes, se concluye que, para efectos de alegar una nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico salvadoreño, atinente al actuar de la Corte de Cuentas de la República, por medio de sus Equipos de Auditores, esta resulta ser una categoría especial de invalidez, pero que no obstante, puede ser configurada cuando se atienda al hecho de que el acto transgreda la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ya sea por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas; y con ello, no sólo se vulnera el ordenamiento constitucional; sino porque tal transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad; en todo caso, este debe ser determinado por el Juez que le compete valorar dicha categoría especial de nulidad. Lo anterior, nos sirve de prolegómeno para enmarcar el hecho advertido dentro del presente Juicio de Cuentas, seguido por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas de la

1209



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



República, respecto de la gestión de mis poderdantes verificado en el EXAMEN ESPECIAL A LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL MINISTERIO DE HACIENDA, POR EL PERIODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, el cual se llevó a cabo con la activa participación de Auditoras que, aparte de que su designación para la realización del referido examen especial no fue expresamente informada al Ministerio de Hacienda, estas tenían prohibido expresamente por virtud de ley, el poder efectuar labores de auditoría ante esta Dependencia del Estado, dado que habían prestado sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años anteriores a entrar a trabajar a la Corte de Cuentas de la República, lo cual tiende a invalidar todo lo actuado, en tanto que dicha prohibición existe configurada expresamente en nuestro marco normativo, conforme lo regula el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el cual textualmente dispone una expresa inhabilitación consistente en: "Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor interno, dentro de los últimos cinco años."; caso en el cual se enmarca el actuar de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, las cuales laboraron para el Ministerio de Hacienda, en diferentes cargos técnicos, correspondientemente; contra lo cual vengo a alegar excepción de nulidad a todo lo actuado dentro del Examen Especial en comento, por transgresión en el mismo a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, arriba invocado. Para el caso de la Licda. Montoya Domínguez, respecto del período comprendido del 10 de enero de 2000 al 15 de mayo de 2014, fungió, en su momento, como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización, Jefe del Área de Devoluciones con Verificación de Campo y como Técnico Contable de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, todo ello dentro de la Dirección General de Impuestos Internos; así mismo, respecto de la Licda. Pereira de Interiano, laboró como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 19 de diciembre de 2013; circunstancia que compruebo mediante Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHH/DDRAP/290/201 6, el que agrego como prueba para que sea incorporada al presente Proceso de Cuentas. En tomo a la participación de las referidas en el Examen Especial en comento, tengo a bien manifestar, que con el fin de facilitar el acceso a la información y documentación que fuera requerida por los auditores que conformaban el Equipo designado para llevar a cabo el mismo, fue solicitada a la Dirección General de Impuestos Internos la concesión de un espacio físico para el uso, tanto del Jefe del Equipo como para sus auditores, por parte del Subdirector de Ingresos Públicos mediante nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, dirigida al Lic. Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, en cuyos numerales 3 y 5, aparecen consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. Las cuales se anexan para que sean tomadas como prueba. Mediante nota con referencia DAUNO-DGII/14-Ot, de fecha 10 de septiembre de 2014, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. En atención a dicha solicitud, mediante correo de fecha 10 de septiembre de mismo año, el Lic. Anaya requirió al Jefe de la Unidad de



Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-009t98, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 del mismo mes y año antes citado. Diligencias que se agregan para ser considerado por ese ente contralor. Asimismo, el día 24 de octubre de 2014, mediante correo electrónico, es solicitado al Ing. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-012290, con el título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 27 del mismo mes y año antes mencionado. Diligencias que se agregan para ser considerado por esa Honorable Cámara. De las gestiones antes detalladas, se puede apreciar la participación activa de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la realización de labores propias de auditores en el Examen Especial en comento llevado a cabo en el año 2014, es decir, cuando ni siquiera contaban con un año de haber dejado de laborar para el Ministerio de Hacienda, encontrándose impedidas por virtud de ley de actuar en dicho carácter, contraviniendo lo regulado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, volviendo nugatorio todo lo actuado por dicho Equipo de Auditores; por lo que en esta oportunidad, alego la nulidad absoluta del EXAMEN ESPECIAL A LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL MINISTERIO DE HACIENDA, POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013 y de los reparos señalados a mis poderdantes en el acto respectivo, por lo que pido así sean declarados en el presente Juicio de Cuentas. II. Ahora bien, el referido reparo se determinó sobre los supuestos y deficiencias que se detallan a continuación: a) El Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, no llevó un control de la mora tributaria que refleje los saldos a una fecha específica y los estados de cuentas no se encuentran actualizados. Siendo oportuno en primer lugar traer a consideración qué debemos entender por mora tributaria, siendo esta la deuda que proviene del impuesto a partir del día siguiente a aquel en que termine el período tributario luego de finalizar el plazo para declarar, al no haber pagado el impuesto computado o determinado en la declaración respectiva por parte del contribuyente, asimismo la constituye el impuesto y/o multa establecida al contribuyente a través de resoluciones emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos una vez notificada y no recurrida, y/o confirmadas por las instancias de apelación. Bajo este supuesto es oportuno relacionar que entre las responsabilidades del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias, se encuentra la de actualizar la cuenta corriente a través de la grabación oportuna en el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), dentro del módulo Cuenta Corriente- Resoluciones, los cargos o acreditamientos referentes a impuestos atribuidos a los contribuyentes, emitiendo los mandamientos de ingresos que correspondan, lo cual se describe en el Procedimiento Operativo 001 (PRO-001) GRABACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EMISIÓN DE MANDAMIENTOS DE INGRESO y se complementa con el Procedimiento Operativo 030 (PRO-030) ESTABLECIMIENTO Y REMISIÓN DE LA MORA TRIBUTARIA PRODUCTO DE LA DEPURACIÓN, el cual indica cómo realizar el establecimiento y remisión de la Mora Tributaria producto de la depuración. Como resultado del desarrollo de dichos procedimientos, el Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, presenta periódicamente el informe de mora tributaria, lo cual se cumple con los informes mensuales que se emiten, basado en los reportes de mandamientos y estados



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1210

de cuenta con cantidades y valores que las Secciones de Solvencias Físicas y Solvencias Electrónicas, remiten en períodos también mensuales de los envíos de mora tributaria a la División de Cobranzas de la Dirección General de Tesorería. Dicha información se proporcionó en la etapa anterior, al equipo de auditores designados por la Corte de Cuentas de la República, en medios magnéticos que contenían los detalles de los mandamientos y estados de cuenta emitidos, para el proceso de cobro de las deudas tributarias con mora, durante el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013, los cuales son presentados en esta etapa para su verificación. Con lo anterior se demuestra que sí se llevan controles de mora tributaria de manera individual por contribuyente, a fin que la remisión de la deuda sea oportuna, a efecto que se inicie el proceso de cobro, y es que ante el dinamismo de los saldos no resulta oportuno para el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario o la Dirección General de Impuestos Internos, tener un control de saldos históricos, por lo que los controles de mora tributaria no pueden determinarse como estáticos a una fecha específica como fue requerido por el equipo de auditores. Consecuentemente, se puede confirmar que el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, de la División Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos, si lleva el control que refleja los saldos actuales de los contribuyentes, no obstante, estos son llevados de forma distinta a la que pensaron en el equipo de auditoría de la Corte de Cuentas de la República. Bajo este supuesto, es oportuno relacionar que los procedimientos operativos que son aplicables en el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario para definir la mora tributaria, no figura que este tenga entre sus facultades, atribuciones u obligaciones la de llevar un control de la mora tributaria que refleje los saldos a una fecha específica, por lo que tal exigencia así planteada, arroja vicios de arbitrariedad. Dicha circunstancia fue explicada por el jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributaria, durante la auditoría que le fue practicada, mediante nota con referencia 16200-NEX-0013-2014, de fecha 04 de noviembre de 2014, en la cual expuso: "...este Departamento no tiene dentro de sus funciones llevar el histórico por carteras a ciertas fechas de las deudas tributarias, sino el control individual de cuentas por contribuyente..."; sin embargo estas explicaciones no fueron consideradas por el equipo de auditores. Entre la normativa que los auditores relacionaron para sustentar el presente reparo, no se especificó ninguna disposición que, de manera expresa y vinculante, disponga que el control de la mora tributaria deba reflejar los saldos a una fecha específica, por lo que tal exigencia así planteada arroja vicios de arbitrariedad. Por lo que es oportuno expresar, que la base sobre la cual se determinó el reparo a mis poderdantes, fueron conclusiones meramente arbitrarias sin sustento, con el objetivo de aclarar dicho término se cita a Manuel Osorio en su "Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales", de la Editorial Heliasta, 27ª Edición, año 2000, quien define Arbitrariedad como: "acto, conducta, proceder contrario a lo justo, razonable o legal, inspirado sólo por la voluntad..." De lo anterior se colige que en el Módulo Cuenta Corriente, del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), se administra la Cuenta Corriente de los contribuyentes de forma individualizada, en el cual se llevan controles que reflejan saldos actuales, no siendo posible generar reportes o controles de mora por una fracción de contribuyentes o por el universo de estos, a una fecha específica, como fue solicitado por los auditores, en razón que el referido módulo es un módulo ad-hoc, lo que implica que este fue diseñado para situaciones bajo necesidades específicas de conformidad a procedimientos previamente normados, por lo que no tiene aplicabilidad más allá de las condiciones en las que fue diseñado, no siendo posible llevar un control de la mora tributaria que refleje los saldos a una fecha específica, como fue requerido por el equipo de auditoría. En consecuencia, el llevar controles de mora como fue solicitado por el equipo de auditoría, no ofrece practicidad alguna para los efectos de control de la mora del Departamento de Cuenta



Corriente y Control Tributario, por el contrario, llevar los referidos controles como fueron solicitados por el equipo de auditoría, podría conllevar a generar confusión de manera innecesaria. Por otra parte, respecto al señalamiento que los estados de cuenta de la mora tributaria no están actualizados; es oportuno relacionar que la información generada en los estados de cuenta, pasa por un proceso regulado por procedimientos de trabajo autorizados, que tienen como finalidad que el producto que se emita contenga lo siguiente: V Se ofrece la situación del contribuyente en una fecha y hora determinada. V Garantiza que los resultados sean producto inicialmente de un proceso dinámico, automático y que recoge información de bases de datos sistematizadas y producidas mediante sistemas de calidad certificados, y que luego pasan el tamiz del técnico analista de cuenta corriente para dar el producto final. V Se razonan (motivan) cuando así es requerido para que sirvan de insumo válido en procesos internos como el de cobros, fiscalización, devolución de impuestos, resoluciones jurídicas entre otros; así como para uso externo del público solicitante y para procesos administrativos y judiciales requeridos. En consecuencia, los estados de cuenta se encuentran actualizados, por lo que no se comparte lo aducido por el equipo de auditores; por lo que pido se tenga por desvanecido el reparo señalado a mis poderdantes. b) No se llevan controles automatizados para que la información del estado de cuenta tributario se genere en forma oportuna y confiable, los controles individuales de saldos son ajustados a requerimiento de los contribuyentes. Sobre tal señalamiento se expone a ese ente contralor que la información que se refleja en los estados de cuenta, si se genera de forma automática, en razón que el módulo de cuenta corriente del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), contiene en sus procesos lógicos automáticos las transacciones de cargos y abonos que se alimentan de la información y bases de datos originados por otros módulos o sistemas informáticos independientes, tales como: i. El módulo de "Entrada de Datos" del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT). u. Los módulos de "Recaudaciones" y "Cobranzas" del Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP). Dichos datos son alimentados por otras áreas tanto de la DGII como de la DGT y constituyen insumos que nutren de cargos y abonos al Estado de Cuenta preliminar que se genera de forma automática en el Módulo de Cuenta Corriente, siendo oportuno traer a cuenta, algunas de las transacciones que generan cargos automáticos a la cuenta de los contribuyentes, siendo estos: i. Declaraciones Tributarias con valores a pagar que se generan a través del módulo Entrada de Datos del SIIT. u. Resoluciones que se generan mediante registros del módulo de Cuenta Corriente del SIIT. iii. Cheques de Devolución de Impuesto sobre la Renta que se generan mediante registros del módulo de Devoluciones del SIIT. Como ejemplos de transacciones que generan abonos automáticos a la cuenta de los contribuyentes tenemos: i. Declaraciones Tributarias con valores a devolver que se generan a través del módulo Entrada de Datos del SIIT. u. Pagos que se generan mediante registros del módulo de Recaudaciones del SITEP. iii. Sentencias Revocatorias del TAHA ingresadas al módulo de Cuenta Corriente del SIIT. Siendo pertinente aclarar que la cantidad de cuentas que son administradas por la Dirección General de Impuestos Internos es considerable, así como el volumen de operaciones que estas generan al correspondiente módulo de declaraciones presentadas por las distintas obligaciones de Impuesto sobre la Renta, IVA, Pago a Cuenta y Retenciones, Impuestos Específicos y Especiales y los múltiples pagos que se realizan a cada obligación en el módulo de recaudaciones, esta información es generada por distintas Instituciones (Bancos y DGT) y por la propia DGII en sus distintas Oficinas que intervienen. Lo anterior hace que, dentro del procedimiento de análisis para el otorgamiento de un estado de cuenta, sea necesaria la intervención de personal técnico quien revisa los datos de cada cuenta previo a su emisión, este proceso se hace con el propósito de comprobar que los saldos de deuda por período y obligación sean correctos, así como la incorporación



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1211

de observaciones en los casos que sea necesario especificar si existe firmeza y exigibilidad en las mismas. No obstante, si después de realizar los análisis apuntados se determinan errores en las fuentes de información se corrigen los datos en el estado de cuenta del contribuyente, aclarándose que las correcciones no se efectúan al antojo del técnico o del contribuyente, sino con la debida constatación y soporte, debiendo ser plenamente comprobado. Dichos ajustes quedan grabados en el módulo de cuenta corriente como un historial, esta información no puede ser eliminada ni modificada a efectos de atender medidas de seguridad de la información, además de identificar el usuario que lo incorpora, este procedimiento de trabajo requiere también la comprobación de un supervisor quien da el cierre al proceso, es decir que se dan suficientes medidas de seguridad para las correcciones. Siendo preciso acotar que el hecho de existir intervención humana en el análisis de los saldos para la emisión del estado de cuenta, lejos de generar incertidumbre, dicha circunstancia da mayor grado de certeza que la información que se genera en el estado de cuenta es oportuna y confiable, además aun con la intervención humana este se sigue generando de forma automatizada (computarizada), en razón que el estado de cuenta para los usuarios es generado desde el módulo cuenta corriente, del SIIT. III. PRUEBAS Respecto de las justificaciones expuestas del presente escrito, los cuales se refieren al REPARO CINCO: "FALTA DE CONTROLES INTERNOS DE LA MORA TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE CUENTA CORRIENTE Y CONTROL TRIBUTARIO DE LA DGII", se aportan como medios de prueba documental, para su respectiva valoración, las siguientes: De la Vulneración al Principio de Legalidad a) Memorandum de fecha 18 de marzo de 2016, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, dirigido por la Directora de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda al Licenciado Luis Fernando Díaz Acevedo, en el cual remite información solicitada referente a periodos laborados por las licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. b) Nota con referencia DAUNO No. It 18/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos de este Ministerio Licenciado Manuel Enrique Ruiz Escobar, dirigida al Licenciado Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Coite de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, en cuyos numerales 3 y 5, aparecen consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. c) Nota con referencia DAUNO No.87/2015, de fecha 21 de enero de 2015, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos de este Ministerio, Licenciado Manuel Enrique Ruiz Escobar, dirigida al Licenciado Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en la cual le comunica la incorporación de una nueva auditora al equipo de trabajo de la Corte de Cuentas de la República. d) Nota con referencia DAUNO-DGII/14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, emitida por la Licenciada Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador de la Corte de Cuentas de la República, en la cual requiere al Jefe de la División Control de Obligaciones Tributarias, Licenciado Raúl Anaya, un equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores por dicha dependencia de Estado. e) Nota con referencia de fecha 10 de septiembre de 2014, dirigida por el Licenciado Raúl Anaya al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, mediante la cual requirió los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-009t98, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, el cual fue resuelto el día 17 de septiembre de 2014. O Impresión de correo



electrónico del día 16 de septiembre de 2014, en donde el Licenciado Raúl Anaya solicita al Ingeniero Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos por la Corte de Cuentas de la República, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria. Respecto de los a) y b) a) Procedimiento Operativo 001 (PRO-001) GRABACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y EMISIÓN DE MANDAMIENTOS DE INGRESO, ediciones 09 y 10; y el Procedimiento Operativo 030 (PRO-030) ESTABLECIMIENTO Y REMISIÓN DE LA MORA TRIBUTARIA PRODUCTO DE LA DEPURACIÓN, con lo cual se comprueba que el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, no posee procedimientos operativos que manden a llevar controles de mora a una fecha específica, como fue requerido por los auditores de la Corte de Cuentas. b) Reportes e informes de la mora tributaria remitida a la Dirección General de Tesorería para su respectivo cobro, con lo que se comprueba que el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario, de la División de Control de Obligaciones Tributarias, cumple con las funciones que le han sido encomendadas. (...) E) Escrito de folio 809 a folio 810 fuerte, suscrito por señor **Carlos Alfredo Cativo Sandoval**, en su carácter personal; junto con la documentación de folio 811 a folio 838 frente; mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...)Al respecto, en dicho informe se presentan 6 reparos, en los cuales responderemos en forma individual o colectiva, por lo que la presente respuesta se referirá únicamente al número 4, relativo a: "Delegación de firmas de resoluciones y autos de audiencia y apertura a pruebas, por funcionario no competente". Del repara De acuerdo al tenor del repara, la delegación la debió otorgar el Subdirector General y al haberlo hecho el Director General de Impuestos Internos se podría ocasionar que los contribuyentes puedan apelar y que los casos señalados se pierdan afectando los intereses del Estado. Previo al análisis de fondo de las facultades para delegar las potestades, vale la pena indicar que es de esencia constitucional procesal el derecho que tiene cualquier ciudadano para impugnar los actos emitidos por la autoridad, que puedan causar algún tipo de agravio. Lo cual ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Constitucional (ver sentencia 713-2006, del 30 de abril de 2008). De allí, que cualquier acto emanado por la Administración Pública puede ser recurrido o judicializado, lo cual se origina por un derecho constitucional y no por el acto de delegación emitido por un funcionario público. En los casos anotados en el informe de la Corte de Cuentas, los contribuyentes recurrieron del acto de determinación de impuestos y no alegaron la supuesta incompetencia del Director General para delegar, sino más bien, fueron los magistrados del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, los que emitieron votos razonados, expresando sus dudas sobre la delegación realizada. Ahora bien, se considera que la delegación es deficiente, por cuanto solo el Subdirector puede otorgada y que ese acto podría ocasionar que los contribuyentes puedan apelar y que los casos señalados se pierdan afectando los intereses del Estado. La posibilidad que se pierda o no un caso, debido a deficiencias en la delegación, es un tema que a la fecha de la emisión del informe era incierta, pues aún se estaban prosiguiendo los casos ante la Sala de lo Contencioso Administrativo. De allí, que la configuración de la falta no atendía a los principios de responsabilidad o culpabilidad, ni la lesividad del bien jurídico; ya que revisión de la legalidad de acto se encontraba en proceso. Del fundamento para delegar firmas El artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos establece las funciones de la referida Dirección, entre las que se encuentran hacer cumplir las leyes referentes a los impuestos, tasas y contribuciones fiscales, cuya tasación, vigilancia y control, le están asignados por Ley; por otra parte, el artículo 8 inciso tercero, faculta expresamente al Director General y al Subdirector, conservando siempre las responsabilidades



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1212

inherentes a su cargo, delegar las funciones que le confiere la Ley. Bajo esta perspectiva, el Director General de Impuestos Internos puede delegar las potestades que le ha conferido la ley; no encontrando para el caso, que los artículos citados en el hallazgo puedan o deban interpretarse como si la facultad de delegar funciones de audiencia y prueba correspondan de manera única y exclusiva al Subdirector; pues la competencia es de la Administración Tributaria y la ejerce el Director General o el Subdirector en su caso. Asimismo, la figura de la Delegación es legal, lo cual ha sido reconocido a su vez a través de diferentes sentencias tanto del Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y de Aduanas, como de la Sala de lo Contencioso Administrativo (JCA-259-2014, TAITA I1302035TM, 307002TM, 307004TM), las que consideran la misma como legal y por lo tanto válida, respaldada pues en la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos internos, específicamente en el artículo 8 inciso tercero, que autoriza a delegar las potestades que le ha conferido la misma ley, consecuentemente no existe la supuesta invalidez señalada. Es de considerar que la emisión de todo acto administrativo requiere como uno de sus elementos la existencia de un sujeto legalmente autorizado para ese efecto, debiendo concurrir como requisito básico su competencia, entendida ésta, como la esfera de atribuciones de los entes y órganos determinada por el ordenamiento jurídico positivo, es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente, lo cual se ve representado en las facultades que la ley ha otorgado tanto al Director como Subdirector General en la base legal antes señalada. Además de la gama de atribuciones conferidas al Director General reguladas en el artículo 8, de la precitada Ley Orgánica, también se encuentra el artículo 6 letra c), que establece la atribución al Director General de "Coordinar los sistemas operativo y de apoyo a efecto de racionalizar y unificar la Administración Tributaria", disposición que al integrarse con el art. 8 inciso tercero, faculta al Director General a "delegar una o más facultades que Te confiere la ley a cualesquiera de sus funcionarios, técnicos y demás empleados". En el sentido de las anteriores acotaciones, esta autoridad administrativa advierte que en la delegación de funciones, suscrita por el Director General de Impuestos Internos, se valoró los elementos fácticos y jurídicos conocidos en la tramitación del procedimiento, y asumió cada uno de los actos de trámite proveídos en la sustanciación de éste e igualmente las actuaciones del Subdirector General, la ley las considera legítimas, y realizadas en el pleno ejercicio de las facultades conferidas en el artículo 8 inciso tercero de la Ley anteriormente citada. (...) F) Escrito de folio 839 a folio 848 vuelto, suscrito por el Licenciado **Carlos Ernesto Gaitán Cortez**, en su calidad de Apoderado General Judicial de la señora **Carmen María Hernández de Mancía**, tal como consta en testimonio de escritura pública de poder judicial de folio 849 a folio 851 vuelto; junto con la documentación de folio 853 a folio 960 frente; mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...)Que en atención a los hallazgos determinados y consignados en el "Informe de Examen Especial a los Ingresos Tributarios en concepto de Impuesto sobre la Renta, al Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013", fue emplazada mi poderdante por medio de auto de las ocho horas treinta minutos del día diez de febrero de dos mil dieciséis, notificado el día once marzo de dos mil dieciséis, por medio del cual, se hace de su conocimiento la atribución de Responsabilidad Administrativa en el presente juicio de cuentas, detallada en el REPARO DOS: PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JSIIT CON ATRASO, el cual se determinó en razón que según el equipo de auditores la División Registro y Asistencia Tributaria, no procesa oportunamente en el Sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT), las declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta, Formulario F- 14 y Declaraciones de Impuesto sobre la Renta, Formulario F- 11, según detalle:

a) No procesadas oportunamente 28,798 declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto



Retenido Renta FI4 equivalente a un monto de \$32,847,789.85, con un atraso de ciento veinte días a partir de la fecha de pago. b) Procesadas con un atraso mayor a cuarenta días a partir de la fecha de pago 348 declaraciones de Impuesto sobre la Renta Fil equivalente a \$4,059,499.65. Primeramente, se considera oportuno traer a cuenta la normativa administrativa interna que circunda las facultades y atribuciones conferidas a mi poderdante, en su calidad de Jefa de la División de Registro y Asistencia Tributaria y que ha sido utilizada como fundamentación, para la determinación del citado reparo, siendo esta la que se detalla a continuación: El Manual de Organización de la División Registro y Asistencia Tributaria, Capítulo II Objetivos y Funciones de la División de Registro y Asistencia Tributaria, Objetivos específicos, establece: "Mantener actualizadas las bases de datos de la Dirección General, con la oportuna digitación e incorporación de las declaraciones e informes tributarios de los contribuyentes. Garantizar la oportuna actualización de la cuenta corriente de los contribuyentes sobre el cumplimiento de obligaciones tributarias mensuales y anuales (Digitación declaraciones en Centro y Minicentros)". El PROOI 6 Proceso de Recepción de Declaraciones e Informes Tributarios, numeral 5) Responsabilidades, establece: "Es responsabilidad del Jefe de la División de Registro y Asistencia Tributaria, Jefes de Departamento de Asistencia Tributaria y Gestión de Minicentros, Jefes de Sección de Recepción de Declaraciones e Informes Tributarios, Asistencia Tributaria Personal, Procesamiento de Declaraciones e Informes Tributarios, Jefes de Centros y Minicentros Express del Contribuyente." Una vez delimitadas las funciones y responsabilidades sobre las cuales el equipo de auditores sustenta sus señalamientos, se hace uso del derecho de defensa que a mi poderdante le asiste, de conformidad al artículo 68 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ante vuestra digna autoridad expongo las razones de inconformidad y ofrezco los elementos probatorios pertinentes, en contra del referido reparo, en los términos siguientes: 1. Vulneración al Principio de Legalidad Al respecto, debe señalarse que existe una íntima relación entre el Principio de Legalidad (artículo 86 inciso 3° y 131 ordinal 6° de la Constitución) y el Derecho a la Seguridad Jurídica (artículo 2 de la Constitución), en el sentido que la inobservancia de este principio, es decir, el desconocimiento o apartamiento de lo que una ley prevé expresamente para regular determinadas situaciones a las cuales todos nos encontramos sometidos, conlleva a una vulneración no directamente del Principio de Legalidad como tal, sino que concretamente al Derecho a la Seguridad Jurídica como derecho fundamental. En consecuencia, el Principio de Legalidad constituye una garantía de respeto para el derecho a la seguridad jurídica. Es así que el Principio de Legalidad en términos generales, ha sido claramente reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en los artículos 15 y 86 inciso final de la Constitución, de conformidad con los cuales, las actuaciones de cualquier ente estatal serán legítimas, toda vez que se verifiquen como el ejercicio de potestades previamente atribuidas por la ley, entendida ésta como el sistema de fuentes compuesto por todas las normas jurídicas en sentido formal y material, cuya vinculación ha sido reconocida por el mismo ordenamiento jurídico; facultades que a su vez, se encuentra intrínsecamente sometidas a que en su despliegue, sean respetados los parámetros previstos en la Ley para el desarrollo y ejecución de cada uno de los debidos procesos legales, de manera de impedir que los entes del Estado cometan arbitrariedades, so pretexto de ejercer eficaz control sobre sujetos sometidos a su competencia. En línea con lo anterior, cabe resaltar que el principio analizado genera una denominada Vinculación Positiva (artículo 86 inciso final de la Constitución), aplicable a la actividad derivada del poder público y no es una limitante externa sino la única habilitante de actuación, es decir, las Autoridades en general sólo pueden ejecutar aquellas actuaciones que la ley permite y en la forma en que ésta determine. Lo antes expuesto tiene claras consecuencias e implicaciones: la construcción del modelo de legalidad constitucional en sus expresiones y manifestaciones para los poderes públicos



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



y todo ente estatal, se convierte en una garantía de que la esfera jurídica de los sujetos sometidos a competencia de tales entes, sólo se verá afectada dentro de los marcos y límites que la Constitución y todo el Marco Legal permite. Por tanto, si un funcionario, órgano o ente del Estado actúa al margen de la legalidad niega el Estado de Derecho y vulnera, ante todo y sobre todo, a la Constitución y por ende a la normativa secundaria; en consecuencia su actuar deviene de ilegal, lo cual debe ser señalado y para que alegados que fueran los hechos configurativos de tal vejación, sean correspondientemente reconocidos sus efectos de Nulidad al Proceso de que se trate por parte del juzgador, que en su respectiva instancia le sean hechos de su conocimiento. Sobre el citado Principio y su incidencia en el ejercicio de las facultades conferidas a los funcionarios públicos, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia (en adelante "SCA-CSJ"), en sentencia con referencia 317-M-2004, emitida a las quince horas y ocho minutos del veintiséis de febrero de dos mil quince, literalmente ha expuesto: "La conexión entre el Derecho y el despliegue de las actuaciones de la Administración, se materializa en la atribución de potestades, cuyo otorgamiento habilita a la Administración a desplegar sus actos. Como afirma Eduardo García de Enterría, "sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente... (...); si la Administración pretende iniciar una actuación concreta y no cuenta con potestades previamente atribuidas para ello por la legalidad existente, habrá de comenzar por proponer una modificación de esa legalidad, de forma que de la misma resulte la habilitación que hasta ese momento faltaba. El punto central a establecer, es que el Principio de Legalidad en su manifestación de vinculación positiva se encuentra recogido en nuestro ordenamiento jurídico con rango constitucional. Es así que el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República señala que: "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la Ley ". El reconocimiento de este principio implica, que la Administración Pública en el país puede ejecutar sólo aquellos actos que el bloque jurídico le permite, y en la forma que en el mismo se regule; es decir, sólo pueden dictarse actos con el respaldo de una previa potestad (...) ". En relación al Derecho a la Seguridad Jurídica, es pertinente mencionar que la "certeza del Derecho", como contenido del derecho fundamental a la Seguridad Jurídica, requiere —principalmente— que todos los órganos estatales y entes públicos realicen las atribuciones que les han sido encomendadas con plena observancia de los principios constitucionales —como lo son, a título meramente ilustrativo, el de legalidad, de cosa juzgada, de irretroactividad de las leyes y de supremacía constitucional, regulados en los artículos 5, 17, 21 86 y 246 de la Constitución—. En virtud de tal derecho, cuando la normativa establece el procedimiento a diligenciarse, las autoridades deben cumplir con lo dispuesto previamente en el ordenamiento, pues de lo contrario se produce una afectación al derecho a la seguridad jurídica. Ello implica garantizar a los destinatarios de las mismas un mínimo de previsibilidad para que puedan conocer las consecuencias de sus comportamientos y así adecuar su conducta conforme a las normativas previamente establecidas. El que se contraríen tales principios, conlleva al innegable hecho de poder refutar todo el actuar, en este caso, incluso del Ente Contralor del Estado, ya que sus actuaciones no escapan del marco de la Legalidad que debe ser respetado en pos del mantenimiento del mismo Estado de Derecho y consecuencia de la Seguridad Jurídica, dado que ello conllevaría a la nulidad de dicho actuar, y ello es así, en atención a que la invalidez de cualquier acto que emane de autoridad estatal, es definida por algunos autores como una "situación patológica" del acto en sí, originada por vicios en sus elementos o porque éste incumple las reglas normativas, formales y materiales que condicionan el ejercicio de la potestad de que se trata. En otros términos, se apunta que la validez depende, además de la existencia de los requisitos constitutivos del acto, de su adecuación a la norma. La invalidez es la consecuencia



jurídica del acto viciado, en razón de los principios de legalidad, justicia, y eficacia, y la nulidad por su parte es la consecuencia jurídica que debe ser impuesta ante la transgresión al orden jurídico. Es entonces deber de todo ente juzgador, que dentro del examen de legalidad de la actuación que le sea elevada a su conocimiento, determinar si ésta fue emitida conforme a Derecho o, por el contrario, se encuentra afectada por un vicio que determina su invalidez. Debe partirse del hecho que la nulidad de pleno derecho es una categoría de invalidez del acto, pero caracterizada por una especialidad que la distingue del resto de ilegalidades o vicios que invalidan el acto. En algunas legislaciones se introduce el término nulidad de pleno derecho como el grado máximo de invalidez, ocasionado por vicios de tal magnitud, que desnaturalizan al acto como tal. Según la determinación del legislador o la jurisprudencia, algunos de estos vicios coinciden con los de la llamada "nulidad absoluta" y otros con la inexistencia. La doctrina no es uniforme al abordar el tema de la nulidad de pleno derecho, pero coincide en reconocerle un alto rango y una naturaleza especial que la distinguen de los otros supuestos de invalidez. Se establece precisamente que ésta constituye el "grado máximo de invalidez", que acarrea por tanto consecuencias como la imposibilidad de subsanación, imprescriptibilidad e ineficacia ab initio. En este orden de ideas, se identifica este grado de nulidad por la especial gravedad del vicio. La gravedad del acto nulo no debe medirse por la conducta del agente creador del vicio, sino por la lesión que produzca en los intereses de los afectados, en el orden público y jurídico estatal. Esto último ilustra respecto del carácter excepcional de las nulidades de pleno derecho. En este sentido, el artículo 235 de la Constitución establece que "todo funcionario civil o militar, antes de tomar posesión de su cargo, protestará bajo su palabra de honor ser fiel a la República, cumplir y hacer cumplir la Constitución, atendiéndose a su texto cualesquiera que fueren las leyes, decretos, órdenes o resoluciones que la contraríen. Por su parte el artículo 246 de la Constitución, señala claramente que la Constitución prevalecerá sobre todas las leyes y reglamentos. En el examen del ordenamiento constitucional hay una disposición que resulta inevitable valorar debido a su referencia a la categoría de la nulidad: el artículo 164, éste literalmente reza: "Todos los decretos, acuerdos, órdenes y resoluciones que los funcionarios del Órgano Ejecutivo emitan, excediendo las facultades que esta Constitución establece, serán nulos y no deberán ser obedecidos, aunque se den a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa. Resulta especialmente ilustrativo referirse al artículo 86 de la Constitución, norma que contiene la más genérica expresión del Principio de Legalidad en el ordenamiento salvadoreño, la cual identifica en su inciso primero a "los órganos fundamentales del Gobierno" señalando al Legislativo, al Judicial y al Ejecutivo, como expresión de la clásica división de poderes. En su inciso final -concreción expresa del principio de legalidad- señala que "los funcionarios del gobierno son delegados del pueblo, y no tienen más facultades que las que expresamente les da la ley". Así, en principio, dicha norma parecería referirse exclusivamente a los "funcionarios del gobierno". Sin embargo, tanto la Sala de lo Constitucional como la Sala de lo Contencioso Administrativo han reconocido que justamente en esta disposición se encuentra el Principio de Legalidad de la Administración Pública, y no únicamente del Órgano Ejecutivo. En esta misma interpretación integradora de la Constitución, puede llegarse a la conclusión que la regulación sobre la nulidad contenida en el artículo 164 de la Constitución, para los actos de los funcionarios del Órgano Ejecutivo, puede aplicarse de forma extensiva a los actos del resto de la Administración Pública que adolezcan de dicho vicio. Las facultades para la Administración Pública se conocen como potestades, entendidas como sinónimo de habilitación o títulos de acción administrativa. Las facultades de los funcionarios de la Administración Pública encuentran su fundamento último en la propia Constitución, pues de conformidad al artículo 86 — que recoge el Principio de Legalidad abordado en párrafos anteriores -, no



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



puede haber actuación lícita de ningún funcionario que no esté amparada en el ordenamiento jurídico. En tal sentido, el artículo 164 de la Constitución puede extenderse a todas las facultades que el ordenamiento jurídico otorga a la Administración Pública; es decir, a la suma de las atribuciones y competencias en el desarrollo de la función administrativa. Interesa ahora determinar qué debe entenderse por exceso de facultades que la Constitución establece. En primer lugar, el exceso a que se refiere el citado artículo es a todo lo que esté fuera del ámbito de facultades o potestades, por estar más allá de éstas o por desviarse de las mismas, lo cual incluye la posibilidad de que —estando obligada— el Ente Público simplemente no las ejerza. En tal sentido, el exceso debe ser entendido inicialmente en su acepción más amplia, es decir, como cualquier desviación por parte de un Entidad del Estado del mandato contenido en el ordenamiento jurídico. El artículo 164 de la Constitución pretende proteger el ordenamiento en su expresión normativa superior: es un mecanismo de defensa de la Constitución ante actos nulos que emanen de los Órganos del Estado o de cualquier Ente Estatal. En este orden de ideas, los excesos de las facultades que la Constitución establece, relevantes para la categoría de nulidad del artículo 164 de la Constitución, son aquellos que vulneren disposiciones de la misma. En consecuencia, será nulo el acto dictado por aquel Ente con potestad pública en ejercicio de sus facultades legalmente conferidas, cuando dicha transgresión trascienda en una vulneración a la Constitución, principalmente, o al marco de atribuciones conferidas a través de la legislación secundaria. Por supuesto, para determinar si en efecto estos actos adolecen de este vicio de nulidad de pleno derecho, hará falta que un juez así los declare, tanto por ejercicio de sus propias atribuciones constitucionales —artículo 72 de la Constitución— en función de la seguridad jurídica, la igualdad y la propia estabilidad y supervivencia del Estado de Derecho. Sostener que no debe mediar un juez que declare la nulidad y, en consecuencia, el acto no debe ser obedecido, implicaría una amenaza imponderable para el Estado, en la medida en que cada ciudadano podría entender dicho concepto a su conveniencia y simplemente desobedecer aquello que no le agrada o favorezca porque a su juicio es nulo. De ahí que sea necesario que el juez declare que determinado acto es nulo por ser contrario al ordenamiento constitucional. Con tales antecedentes, se concluye que, para efectos de alegar una nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico salvadoreño, atinente al actuar de la Corte de Cuentas de la República, por medio de sus Equipos de Auditores, esta resulta ser una categoría especial de invalidez, pero que no obstante, puede ser configurada cuando se atiende al hecho de que el acto transgreda la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ya sea por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas; y con ello, no sólo se vulnera el ordenamiento constitucional; sino porque tal transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad; en todo caso, este debe ser determinado por el Juez que le compete valorar dicha categoría especial de nulidad. Lo anterior, nos sirve de prolegómeno para enmarcar el hecho advertido dentro del presente Juicio de Cuentas, seguido por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas de la República, respecto de la gestión de mi poderdante verificado en el EXAMEN ESPECIAL A LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL MINISTERIO DE HACIENDA, POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, el cual se llevó a cabo con la activa participación de Auditoras que, aparte de que su designación para la realización del referido examen especial no fue expresamente informada al Ministerio de Hacienda, estas tenían prohibido expresamente por virtud de ley, el poder efectuar labores de auditoría ante esta Dependencia del Estado, dado que habían prestado sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años, anteriores a entrar a trabajar a la Corte de Cuentas de la República, lo cual tiende a invalidar todo lo actuado, en tanto que dicha prohibición existe configurada expresamente en nuestro marco normativo,



conforme lo regula el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el cual textualmente dispone una expresa inhabilitación consistente en: "Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor interno, dentro de los últimos cinco años. "; caso en el cual se enmarca el actuar de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, las cuales laboraron para el Ministerio de Hacienda, en diferentes cargos técnicos, correspondientemente; contra lo cual vengo a alegar excepción de nulidad a todo lo actuado dentro del Examen Especial en comento, por transgresión en el mismo a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, arriba invocado. Para el caso de la Licda. Montoya Domínguez, respecto del período comprendido del 10 de enero de 2000 al 15 de mayo de 2014, fungió, en su momento, como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización, Jefe del Área de Devoluciones con Verificación de Campo y como Técnico Contable de la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, todo ello dentro de la Dirección General de Impuestos Internos; así mismo, respecto de la Licda. Pereira de Interiano, laboró como Auditora Tributaria de Unidades de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Internos, en el período comprendido del 1 de julio de 2002 al 19 de diciembre de 2013; circunstancia que compruebo mediante Memorándum de fecha 18 de marzo del presente año, con referencia RRHI-IIDDRAP/290/2016, el que agrego como prueba para que sea incorporada al presente Proceso de Cuentas. En torno a la participación de las referidas en el Examen Especial en comento, tengo a bien manifestar, que con el fin de facilitar el acceso a la información y documentación que fuera requerida por los auditores que conformaban el Equipo designado para llevar a cabo el mismo, fue solicitada a la Dirección General de Impuestos Internos la concesión de un espacio físico para el uso, tanto del Jefe del Equipo como para sus auditores, por parte del Subdirector de Ingresos Públicos mediante nota con referencia DAIJNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014, dirigida al Lic. Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, en cuyos numerales 3 y 5, aparecen consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. Las cuales se anexan para que sean tomadas como prueba. Mediante nota con referencia DAUNO-DGII/14-Ot, de fecha 10 de septiembre de 2014, la Licda. Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador, requirió al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Lic. Raúl Anaya, equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo de auditores de la Corte de Cuentas de la República asignado. En atención a dicha solicitud, mediante correo de fecha 10 de septiembre de mismo año, el Lic. Anaya requirió al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que ifie atendido bajo el número de solicitud IM-009I98, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 17 del mismo mes y año antes citado. Diligencias que se agregan para ser considerado por ese ente contralor. Asimismo, el día 24 de octubre de 2014, mediante de correo electrónico, es solicitado al Ing. Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-0I2290, con el



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1215

título: HABILITAR ROLES EN SIIT A AUDITORES DE CORTE DE CUENTAS, la que fue resuelta el día 27 del mismo mes y año antes mencionado. Diligencias que se agregan para ser considerado por esa Honorable Cámara. De las gestiones antes detalladas, se puede apreciar la participación activa de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, en la realización de labores propias de auditores en el Examen Especial en comento llevado a cabo en el año 2014, es decir, cuando ni siquiera contaban con un año de haber dejado de laborar para el Ministerio de Hacienda, encontrándose impedidas por virtud de ley de actuar en dicho carácter, contraviniendo lo regulado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, volviendo nugatorio todo lo actuado por dicho Equipo de Auditores; por lo que en esta oportunidad, alego la nulidad absoluta del EXAMEN ESPECIAL A LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL MINISTERIO DE HACIENDA, POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013 y del reparo señalado a mi poderdante en el acto respectivo, por lo que pido así sean declarados en el presente Juicio de Cuentas. II. Ahora bien, en relación a las deficiencias señaladas por el equipo de auditoría, consistente en: a) No procesadas oportunamente 28,798 declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta F14, equivalente a un monto de \$32,847,789.85, con un atraso de ciento veinte días a partir de la fecha de pago. b) Procesadas con un atraso mayor a cuarenta días a partir de la fecha de pago 348 declaraciones de Impuesto sobre la Renta Fil, equivalente a \$4,059,499.65. Debiendo manifestarse que en virtud del seguimiento dado a las declaraciones observadas por el equipo de auditorio como digitadas con atraso, se constató que en su mayoría inician con el número 1070, el cual corresponde al código de Declaraciones Electrónicas Tributarias, en adelante DET, lo que equivale a decir que estas adicionalmente estas han sido presentadas mayormente ante las instituciones Bancarias que la Dirección General de Tesorería ha autorizado para tal efecto. Es decir, que, al haber sido elaboradas por medio de Sistema Informático, implica que estas debieron ser transmitidas por las instituciones bancarias y cargadas automáticamente al Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) y el respectivo pago cargado al Sistema Integrado del Tesoro Público (SITEP). No obstante, para el caso de las declaraciones observadas por el equipo de auditoría no se dieron las circunstancias antes apuntadas, lográndose advertir que existieron fallas en las transmisiones electrónicas de las declaraciones tributarias, realizadas por las instituciones Bancarias y colecturías; siendo importante relacionar que el seguimiento de tales incumplimientos por parte de las instituciones Bancarias, corresponde a la Dirección General de Tesorería, en razón que es esa dependencia la responsable de velar por el adecuado cumplimiento de las obligaciones adquiridas contractualmente, por las instituciones bancarias. Es así que ante las circunstancias apuntas, con la finalidad de agilizar el procesamiento de las declaraciones tributarias y mantener actualizada de la base de datos de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), en cumplimiento a lo preceptuado en el Manual de Organización de la División Registro y Asistencia Tributaria, Capítulo II Objetivos y Funciones de la División de Registro y Asistencia Tributaria, Objetivos específicos, existieron acciones encaminadas a solventar las deficiencias, las cuales ya se habían hecho del conocimiento del Viceministro de Ingresos, es así que mi poderdante efectuó gestiones, que consistieron en coordinar con el Jefe de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería y otros funcionarios, visitas a las instituciones Bancarias, lo cual se comprueba mediante correos electrónicos de fecha 07 de enero de 2013. De las visitas realizadas tomadas como referencia, se concluyó que algunas instituciones financieras no estaban realizando adecuadamente las transmisiones de las Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET), lo cual consta en informe remitido a la Jefa de la División de Registro y Asistencia Tributaria



mediante correo electrónico de fecha 04 de febrero de 2013, de las doce horas ocho minutos, por el Jefe de División de Informática Ingeniero Francisco Ramirez de la Dirección General de Tesorería (DGT). No obstante, aun con la gestión efectuada, los problemas de transmisión de manera electrónica de las DET, por las Instituciones Bancarias persistió, así por ejemplo para el mes de marzo de 2013, no fueron transmitidas declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido un total de 8,919, según repolle remitido por el Ingeniero Luis Carlos Conde Padilla, Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, de igual forma sucedió para otros meses, tal como se comprueba con algunas muestras de correos electrónicos remitidos por el referido ingeniero Conde a la Dirección General de Tesorería y a la Dirección General de Impuestos Internos, de fechas 11 de abril de 2013, 10 de julio de 2013 y del 20 de agosto de 2013. Adicionalmente en cuanto a las declaraciones señaladas como digitadas con atraso y que fueron recibidas en colecturías de la Dirección General de Tesorería, así como de las declaraciones recibidas por la Unidad Receptora Virtual, estas no fueron transmitidas de forma electrónicamente, lo cual fue informado a la Unidad de Servicios Informáticos. En cuanto a las declaraciones señaladas como digitadas con atraso y que fueron recibidas por las Delegaciones Departamentales, se aclara que en algunas ocasiones, las referidas delegaciones remiten con atraso las declaraciones, como ejemplo de ello se relaciona el memorando OROC-DIN-318-2014, de fecha 11 de septiembre de 2014, mediante el cual consta que: "por error no se envió en su oportunidad, haciéndolo en esta fecha para que sean ingresadas al sistema... ", por medio del cual se remitieron declaraciones del Impuesto sobre la Renta, recibidas los días 29 y 30 de abril de 2013. Las circunstancias apuntadas en los párrafos precedentes, ocasionaron que las declaraciones observadas por los auditores fueran digitadas con atraso, en razón que la Sección de Procesamiento de Declaraciones e Informes Tributarias, asume con las circunstancias apuntadas, una carga de trabajo sumamente alta, debiendo efectuar varios reprocesos, implementar procedimientos como la verificación de cada una de las declaraciones presentadas bajo la modalidad de Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET), a fin de determinar si estas habían sido transmitidas de forma automatizada, de lo contrario debían ser procesadas, además se contó con poco personal permanente para la digitación de declaraciones. Siendo oportuno, hacer alusión al principio de culpabilidad, que en nuestro ordenamiento jurídico lo encontramos consagrado en el artículo 12 de nuestra Constitución de la República: "Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y enjuicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa.". Dicho principio puede verse desde dos acepciones: Responsabilidad Objetiva y Responsabilidad Subjetiva. La Responsabilidad Objetiva, condiciona la obligación de la persona de responder por la mera existencia del daño, o para el caso, de la inobservancia de la norma, sin entrar a determinar si la actuación fue indebida; es decir, aquella que se atribuye a una persona sin considerar la dirección de su voluntad, sino únicamente el resultado material a la que está unido causal y normativamente el hecho realizado por el sujeto; mientras la responsabilidad subjetiva, determina que, la obligación de responder de una persona, se produce por lo indebido de su conducta, ya sea que ésta lleve inmerso el dolo o culpa. Quiere decir entonces, que los auditores de la Corte de Cuentas imputaron a mis poderdantes el cometimiento de una infracción, aplicando la responsabilidad objetiva, por el sólo acontecimiento de la infracción misma, circunstancia que adolece de ilegalidad pues la falta no debe ser atribuible ellos. Lo anterior ha sido plasmado en sentencia emitida por la Cámara de Segunda Instancia de la Corte de Cuentas de la República, a las doce horas del día veintiocho de enero de dos mil trece, al manifestar: "... lo anterior indica que si bien es cierto hubo algún incumplimiento, éste no lo realizó el funcionario en relación, con un deliberante propósito o por su falta



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



de cuidado en la tarea encomendada, por ello y siendo oportuno mencionar- tal como lo afirma el Licenciado Padilla y Velasco- que en el presente caso ha existido una violación al Principio de Culpabilidad, y es que al hacer referencia a este principio en una forma más simple, es necesario que se acredite plenamente que su poderdante es el culpable, es decir que sea causa de la acción u omisión que supone la infracción, asimismo, que sea imputable, es decir que no se den circunstancias que alteren la capacidad de obrar; y que concurra el dolo o culpa en la acción u omisión ti)4ficada, este principio está íntimamente ligado con la garantía constitucional antes relacionada como es la presunción de inocencia; de igual forma, esta Cámara de Segunda Instancia considera que de conformidad al Art. 54 de la Ley de la Corte de Cuenta de la República, cada individuo en la esfera de su competencia deberá responder por la infracción cometida, en ese sentido, para ejercer válidamente la potestad sancionadora, esta Cámara requiere que la contravención al ordenamiento jurídico, haya sido determinada por el elemento subjetivo de la conducta del funcionario reparado, y no como en el presente caso que se evidencia simplemente una responsabilidad objetiva; en ese sentido, el Derecho comparado adoptando la aplicación al Derecho administrativo del Principio de culpabilidad, ha erradicado del campo de las infracciones administrativas, la aplicación de la responsabilidad objetiva, en tal sentido esta Cámara procederá a revocar la Responsabilidad Administrativa determinada..., así como de la multa impuesta.". En consecuencia, en el presente caso, mi poderdante no es la directamente responsable del incumplimiento atribuido por deficiencias en la digitación de declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido y Renta, por el cual se les pretende atribuir responsabilidad meramente objetiva; pues las mismas fueron procesadas con atraso por circunstancias que no les son imputables directamente, no debiendo configurándose ninguna responsabilidad administrativa en la Jefa de la División de Registro y Asistencia Tributaria. No se omite expresar que el porcentaje de las declaraciones de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido y del Impuesto sobre la Renta, que fueron determinadas por el equipo de auditoría como digitadas con atraso, no fue considerable en relación con el universo de declaraciones e informes tributarios que fueron recibidos en el año 2013, los cuales ascendieron a 1,897,366. Siendo importante relacionar que para el ejercicio 2013 se coordinaron gestiones a fin de agilizar el procesamiento de las Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET), las cuales consistieron en: • Programar reunión con jefaturas de la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Tesorería y representante de la cooperación internacional, a fin de exponer propuestas de mejora en el procesamiento de las declaraciones de bancos y colecturías, lo cual consta en correo electrónico de fecha 26 de febrero de 2013. • Se solicitó a la Unidad de Servicios Informáticos, modificación en los reportes generados por el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), a fin que estos detallaran las DET no transmitidas, para facilitar su identificación y oportuna digitación. De la implementación de este reporte se presentan como prueba correos electrónicos de fecha 01 de octubre de 2010, de las diez horas veinticinco minutos, 13 de noviembre de 2013, de las diez horas dieciocho minutos y de fecha 19 de noviembre de 2013 de las diez horas, cuarenta y ocho minutos, en los que constan las observaciones a lo requerido. • Se efectuó requerimiento a la Unidad de Servicios Informáticos a través de la mesa de servicio, para modificar el proceso de cargas de las DET, transmitidas de bancos y colecturías. Lo cual consta en correo electrónico de fecha 14 de octubre de 2013, de las dieciséis horas cuatro minutos. • Se solicitó a la Unidad de Servicios Informáticos optimizaciones al Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), que permitieran un control automatizado de las declaraciones e informes recibidos de la Dirección General de Tesorería, incluidas en el Plan Maestro Informático. Dicha gestión se concretó en el contrato CD N° 09/2013, denominado "Servicio de Consultoría para el Desarrollo Informático para la



migración de módulos, actualización y optimización de funcionalidades del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), de la Dirección General de Impuestos Internos”, del cual se presenta copia simple. Como podrá observar ese ente contralor, como División de Registro y Asistencia Tributaria, se efectuaron gestiones a fin de mejorar el procesamiento de declaraciones DET, aun cuando estas debieron ser transmitidas adecuadamente por las unidades receptoras, entre estas las instituciones Bancarias, quienes por compromiso contractual deben efectuar las transmisiones electrónicas, tal como se comprueba mediante copia de contrato suscrito entre representante de la Dirección General de Tesorería y representante del Banco Agrícola, SA., el cual en su apartado 1. OBJETO, literal d), regula que la institución bancaria se encuentra comprometida a entregar las Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET), mediante transferencias electrónicas, siendo este documento una muestra de la obligación que adquieren las instituciones bancarias de transmitir adecuadamente las Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET). Además, el ente responsable de gestionar el debido cumplimiento de los compromisos adquiridos por las referidas instituciones, es la Dirección General de Tesorería. Ahora bien, respecto de la deficiencia señalada por los auditores en relación que no se han implementado planes para mantener actualizada la base de datos con la oportuna incorporación de las declaraciones e informes tributarios de los contribuyentes, se tiene a bien relacionar que considerando la utilización y aprovechamiento de la nuevas tecnologías, en los últimos años se han realizado esfuerzos facilitando a los contribuyentes las opciones de presentación de declaraciones por Internet permitiendo el registro de manera inmediata en la base de datos de la DGII, como ejemplo se relaciona la herramienta de Declaración Sugerida de Renta o en línea, la cual ha beneficiado a los contribuyentes y a la DGII, eliminando los costos de recepción, procesamiento, impresión y almacenamiento de declaraciones. El porcentaje de contribuyentes que han presentado su Declaración de Renta por internet para el ejercicio 2010 fue de un 12% (alrededor de 69,000 declaraciones) y ya para el ejercicio 2014 es el 35% (alrededor de 142,000 declaraciones). Lo anterior permite disminuir la cantidad de declaraciones que deben ser procesadas, es así que, para abril del año 2013, únicamente se procesaron 8,005 declaraciones presentadas en forma manual, lo cual disminuyó, en consideración a 25,656 que fueron presentadas de forma manual en el año 2012. Adicionalmente, para septiembre de 2012, se implementó el funcionamiento de “Kioscos de Auto Servicio”, los cual permiten entre otros trámites, la presentación de declaraciones de IVA (F-07) y Pago a Cuenta y Retenciones (F-14), el cual tiene entre sus fines, reducir la cantidad de declaraciones que deben ser digitadas, dicho funcionamiento consta en correo electrónico de fecha 12 de septiembre remitido por el Jefe del Departamento de Asistencia Tributaria a la Jefa de la División de Registro y Asistencia Tributaria y correo de fecha 18 de noviembre de 2013, en el que consta un resumen estadístico de los trámites realizados en los referidos kioscos. Para noviembre de 2013, se implementó un nuevo formulario para la presentación de declaraciones sin valores (F-15), en el cual los contribuyentes que no tienen operaciones pueden presentar en un sólo formulario, ejercicios completos, el cual tiene por finalidad lo reducir la cantidad de declaraciones a digitar, ahorrando además costos para la Administración Tributaria, lo cual consta en interrelación de correos de fecha 04 de noviembre de 2013 y 12 de junio de 2014. Además, con asistencia de CAPTAC-DR del Fondo Monetario Internacional, se está laborando en un Plan de Trabajo para mejorar la calidad y la actualización de la información de la Base de Datos de Declaraciones e Informes Tributarios, dentro de la cual está incorporado mejorar el control de calidad de las declaraciones e informes tributarios y la implementación de nuevas opciones de presentación de declaraciones tributarias a través de internet. De lo expuestos en párrafos precedentes se colige, que tanto antes como ahora se han y se están



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1217

implementando medidas tendientes a reducir la cantidad de declaraciones a procesar, en consecuencia no se comparte lo argüido por el equipo de auditores al considerar que no se han implementado planes para mantener actualizada la base de datos, en consecuencia, se solicita a ese ente contralor desestimar la deficiencia atribuida a mi poderdante. Siendo importante relacionar que la determinación del reparo imputado a mi poderdante, está encaminado a una aplicación meramente objetiva, sin guardar relación con elementos subjetivos, por lo tanto, esto demuestra que no existen razones jurídicas que fundamenten la necesidad para la determinación de responsabilidad administrativa a mi representada; ya que tal como se ha justificado en el desarrollo del presente escrito, ella no es directamente la responsable del reparo NÚMERO DOS "PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JSIIT CON ATRASO", señalado en el "Informe de Examen Especial a los Ingresos Tributarios en concepto de Impuestos sobre la Renta, al Ministerio de Hacienda, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013". En consecuencia, el referido equipo de auditoría no efectuó una valoración adecuada de las circunstancias fácticas por las cuales existió atraso en el procesamiento de las declaraciones, las cuales no son imputables a mi poderdante, por no ser la responsable directa de las causas antes apuntadas, limitándose los auditores únicamente al hecho que a su criterio constituía reparo, apuntando únicamente a una imputación objetiva. Por las razones expuestas y prueba presentada se solicita a esa Honorable Cámara se tenga por desvanecido el reparo NÚMERO DOS "PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JSIIT CON ATRASO", en razón que tal como se ha relacionado, se han implementado medidas tendientes a reducir la cantidad de declaraciones a procesar, a fin de agilizar el procesamiento de las Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET), aun cuando estas debieron ser transmitidas electrónicamente por las diferentes unidades receptoras. III. PRUEBAS Respecto de las justificaciones expuestas del presente escrito, los cuales se refieren al reparo "DEFICIENCIA EN DIGITACIÓN DE DECLARACIONES DE IVA", se aportan como medios de prueba documental, para su respectiva valoración, las siguientes: De la Vulneración al Principio de Legalidad. a) Memorándum de fecha t 8 de marzo de 2016, con referencia RRHH/DDRAP/290/2016, dirigido por la Directora de Recursos Humanos del Ministerio de Hacienda al Licenciado Luis Fernando Díaz Acevedo, en el cual remite información solicitada referente a periodos laborados por las licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. b) Nota con referencia DAUNO No. 1118/2014, de fecha 5 de septiembre de 2014m, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos de este Ministerio. Licenciado Manuel Enrique Ruiz Escobar, dirigida al Licenciado Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en cuyo anexo, se detallaban los nombres y las calidades de los auditores designados por la Corte de Cuentas de la República para la realización del referido Examen, en cuyos numerales 3 y 5, aparecen consignados los nombres y cargos de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, respectivamente. c) Nota con referencia DAUNO No.8712015, de fecha 21 de enero de 2015, emitida por el Subdirector de Ingresos Públicos de este Ministerio, Licenciado Manuel Enrique Ruiz Escobar, dirigida al Licenciado Ramón Pérez Gómez, Subdirector General de Impuestos Internos, en la cual le comunica la incorporación de una nueva auditora al equipo de trabajo de la Corte de Cuentas de la República. d) Nota con referencia DAUNO-DGIII14-01, de fecha 10 de septiembre de 2014, emitida por la Licenciada Jeannette Ramírez de Pérez, Jefe del Equipo Examinador de la Coite de Cuentas de la Republica, en la cual requiere al Jefe de la Dirección Control de Obligaciones Tributarias, Licenciado Raúl Anaya, un equipo de cómputo con acceso a internet, intranet, Sistema Integral de Información Tributaria (SIIT), Sistema Case Selection and Management System (CSMS), Sistema de Administración Financiera (SAFI), para todo el equipo.



de auditores por dicha dependencia de Estado. e) Nota con referencia de fecha 10 de septiembre de 2014, dirigida por el Licenciado Raúl Anaya al Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, Ingeniero Luis Conde, mediante la cual requirió los accesos solicitados, incorporando en la lista de los auditores, los nombres y Números de Identificación Tributaria de las referidas auditoras; requerimiento que fue atendido bajo el número de solicitud IM-009198, con el título: CREACIÓN DE USUARIOS Y ACCESOS A TÉCNICOS DE CORTE DE CUENTAS, el cual fue resuelto el día 17 de septiembre de 2014. O Impresión de correo electrónico del día 16 de septiembre de 2014, en donde el Licenciado Raúl Anaya solicita al Ingeniero Luis Conde, la habilitación de roles y accesos requeridos por la Coite de Cuentas de la Republica, donde aparecen nuevamente mencionadas las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, así como sus respectivos Números de Identificación Tributaria. Respecto de las deficiencias señaladas por el equipo de auditoría, se relacionan: a) Impresión de exposición presentada a las autoridades del Ministerio de Hacienda, Dirección General de Impuestos Internos que contiene las deficiencias en la transmisión de las declaraciones DET. b) Impresión de correos electrónicos, de fecha 07 de enero de 2013, de las 09 horas 51 minutos, 11 horas 37 minutos y 04 horas 08 minutos, como prueba que existieron gestiones como División de Registro y Asistencia Tributaria, las cuales frieron orientas a obtener una mejora en la transmisión y carga automatizada de las Declaraciones Electrónicas Tributarias. c) Impresión de correo de fecha 04 de febrero de 2013, de las 12 horas 08 minutos, por medio del cual la jefa de la División de Registro y Asistencia Tributaria, recibió el informe sobre los resultados de las visitas a las instituciones bancarias, con lo que se comprueban los resultados de las gestiones llevadas a cabo a fin de mejorar la transmisión y carga automatizada de las Declaraciones Electrónicas Tributarias (DET). d) Impresión de correos remitidos por el Jefe de la Unidad de Servicios Informáticos, de fechas 11 de abril de 2013, de las 10 horas 26 minutos, del 10 de julio de 2013, de las 5 horas 51 minutos pm. y del 20 de agosto de 2013, de las 07 horas 21 minutos, con lo que se comprueban la falta de transmisiones electrónicas de las DET. e) Memorando OROC-D1N-3 18-2014, de fecha 11 de septiembre de 2014, mediante el cual consta que: "por error no se envió en su oportunidad, haciéndolo en esta fecha para que sean ingresadas al sistema..." , para comprobar que algunas declaraciones son enviadas a la Sección de Procesamiento de Declaraciones e Informes Tributarios, con retraso ocasionando que estas sean procesadas con atraso. Impresión de correo electrónico de fecha 26 de febrero de 2013, de las 05:14 p.m. con lo cual se comprueba que se sostuvieron reuniones con jefes de diferentes unidades y la cooperación internacional, para agilizar la digitación de las declaraciones de Bancos y colecturías. g) Copia de contrato No. 05/20 12 de fecha 06 de diciembre de 2011 y su respectiva prorrogas de fecha 13 de diciembre de 2012, suscrito entre representante de la Dirección General de Tesorería y representante del Banco Agrícola, SA., como una muestra de la obligación que adquieren las instituciones bancarias de transmitir adecuadamente las DET. h) Impresión de correo electrónico de fecha 01 de octubre de 2013, de las 10horas 25 minutos, en el cual constan observaciones al requerimiento modificación en los reportes generados por el Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT) a fin de agilizar la digitación de las DET. i) Impresión de Correo Electrónico de fecha 14 de octubre de 2013, de las 4:04 p.m. Se efectuó requerimiento a la Unidad de Servicios Informáticos a través de la mesa de servicio, para modificar el proceso de cargas de las DET, transmitidas de bancos y colecturías, a fin de agilizar la digitación de las DET. j) Copia de contrato CD N° 09/2013, denominado "Servicio de Consultoría para el Desarrollo Informático para la migración de módulos, actualización y optimización de funcionalidades del Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), de la Dirección General de Impuestos Internos", como muestra de los resultados de las gestiones efectuadas para



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1218

procesar las DET. k) Impresión de correos electrónicos de fecha 12 de septiembre de 2012, de las 09:47 am. y de fecha 18 de noviembre de 2013, en los que constan las gestiones y los resultados de los tramites en Kioscos de auto servicios, con lo que se comprueba que se han efectuado gestiones a fin de mantener actualizada la base de datos. 1) Impresión de correos electrónicos de fecha 04 de noviembre de 2013 y 12 de junio de 2014, como prueba de la implementación del nuevo formulario para la presentación de declaraciones sin valores (F-15), con lo que se comprueba que se han efectuado gestiones a fin de mantener actualizada la base de datos. No omito manifestar que para el cotejo de la Autenticidad del cruce de correos electrónicos presentados como prueba en el presente hallazgo, de considerarlo pertinente se establezca peritaje para su constatación.(...) **G)** Escrito de folio 968 a folio 969 frente y vuelto, suscrito por la Licenciada Roxana Beatriz Salguero Rivas, en su calidad de Agente Auxiliar del señor Fiscal General de la República, mediante el cual en lo esencial expresó lo siguiente: (...)REPARO UNO. (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA (JSIIT), PRESENTA DEFICIENCIAS. REPARO DOS. (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SUISTEMA JSIIT CON ATRASO. REPARO TRES. (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). LA DIVISIÓN DE ECAUDACIONES DE LA DGT REMITIÓ LAS NOTAS DE ABONO A LA DIVISIÓN REGISTRO Y ASISTENCIA TRIBUTARIA CON ATRASO. REPARO CUATRO. (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). DELEGACIÓN DE FIRMAS DE RESOLUCIONES Y AUTOS DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBA, POR FUNCIONARIO NO COMPETENTE. REPARO CINCO. (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). FALTA DE CONTROLES INTERNOS DE LA MORA TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE CUENTA CORRIENTE Y CONTROL TRIBUTARIO DE LA DGII. REPARO SEIS. (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA Y PATRIMONIAL). NO SE ESTABLECIO LA MULTA A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE POR UN TOTAL DE \$ 23,435.58, EXISTIENDO LIQUIDACIÓN DE OFICIO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Vistos y leídos los escritos por medio del cual el Licenciado Carlos Ernesto Gaitán Cortez, ejerce el derecho de defensa de los sus poderdantes cuestionados en los reparos antes consignados en el que solicita se declare la nulidad de la fiscalización realizada por la corte de Cuentas de la República, la Representación Fiscal realiza las siguientes consideraciones: La Constitución de la República de El Salvador, específicamente en el CAPITULO IV, Art. 193, corresponde al Fiscal General de la República: 1°: "Defender los Intereses del Estado y la Sociedad. 2° "Promover de oficio o a petición de parte la acción de la justicia en defensa de la legalidad". 5° "Defender los intereses fiscales y representar al Estado en toda clase de juicios y en los contratos sobre adquisición de bienes en general y de los muebles sujetos a licitación, y de los demás que determine la ley". Aunado a lo anterior, la Ley Orgánica de la Fiscalía General de la República, en su Capítulo II, Principios Rectores, se encuentra en Principio de Legalidad, regulado en el artículo 10 , que expresamente establece: "El principio de legalidad obliga a los órganos de la Fiscalía General a actuar con pleno apego a la Constitución, los tratados internacionales, las leyes y demás normas que integren el ordenamiento jurídico", así mismo en el Art. 11 regula el Principio de Imparcialidad, al establecer: "En cumplimiento del principio de imparcialidad, la Fiscalía General procederá con total objetividad a defender los intereses que le están encomendados. Consecuentemente, los fiscales adecuarán sus actos a criterios objetivos, velando únicamente por la correcta aplicación de la ley...". Ahora bien, el Licenciado Gaitán Cortez alega la nulidad debido a que participaron en la en el Examen Especial a los Ingresos Tributarios en concepto de impuestos sobre la renta, al Ministerio de Hacienda, auditores que por disposición de ley tenían prohibido el poder efectuar labores de auditoria al Ministerio de Hacienda, dado que habían prestado



sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años anteriores a entrar a trabajar en la Corte de Cuentas de la República, incorporando a este juicios de cuentas la prueba que demuestra la conformación del equipo de auditores y quienes de ellos laboraron en el Ministerio de Hacienda. El Artículo 44 de la Corte de Cuentas de la República, en su inciso segundo regula expresamente: "Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los cuales prestaron servicios, excepto en calidad de auditores internos, dentro de los últimos cinco años. Tampoco podrán auditar sobre actividades realizadas por sus parientes que estén dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad ni cuando exista un real o potencial conflicto de intereses". Con base a lo antes expuesto, y al existir disposición legal que inhabilita a auditores efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron sus servicios dentro de los últimos cinco años, y al haber presentado el Apoderado de los servidores actuantes documentación pertinente que respalda sus argumentos, corresponde a esta Cámara tomar en consideración los argumentos y prueba de descargo aportada en esta etapa procesal; no obstante lo anterior, la Representación Fiscal soltó que esta Cámara remita oficio al Coordinador General de Auditoría de la Corte de Cuentas de la República, a fin que realice Auditoría a los Ingresos Tributarios en concepto de Impuesto Sobre la Renta al Ministerio de Hacienda(...). En ese sentido, consta de folios 961 frente y vuelto, la Resolución mediante la cual se admitió los escritos relacionados, asimismo, mediante resolución de folio 970 se dio por evacuada la audiencia conferida a la Fiscalía General de la República, quedando el presente caso, listo para dictar sentencia.

- IV. Habiendo examinado todos los elementos de juicio aportados en el presente proceso desde la fase administrativa (proceso de auditoría), y en el proceso de Juicio de Cuentas, los suscritos Jueces estiman pertinente previo a establecer el análisis correspondiente a cada uno de los reparos objeto del presente proceso, pronunciarse sobre el incidente de Nulidad Absoluta, interpuesta por el Licenciado **Carlos Ernesto Gaitán Cortez**, en su calidad de Apoderado General Judicial de los servidores **Luis Fernando Díaz conocido por Luis Fernando Díaz Acevedo, Jorge Luis Martínez Bonilla, Carlos Alfredo Funes Flores, Francisco Ernesto Alvarado, Luis Carlos Conde Padilla, Pedro Vicente Fogelbach Zavala, Raul Anaya Mena, Edgard Antonio Hernandez Arevalo y Carmen María Hernandez de Mancía**. Quien, en los escritos de defensa presentados en esta Instancia, estableció "la vulneración al principio de Legalidad (artículo 86 inciso 2do., y 131 ordinal 6to., de la Constitución de la República), pero no a este como tal, si no concretamente al Derecho a la Seguridad Jurídica como derecho fundamental, por lo que se considera al principio de legalidad una garantía de respeto al derecho a la seguridad jurídica; se concluye que, para efectos de alegar una nulidad de pleno derecho en el ordenamiento jurídico salvadoreño, atinente al actuar de la Corte de Cuentas de la República, por medio de sus Equipos de Auditores, ésta resulta ser una categoría especial de invalidez, pero que no obstante, puede ser configurada cuando se atiende al hecho de que el acto transgreda la Ley de la Corte de Cuentas de la República, ya sea por haberse emitido en exceso, o fuera de las potestades normativas; y con ello, no sólo se vulnera el ordenamiento constitucional; sino porque tal transgresión se concrete en la esfera jurídica del sujeto que alega la nulidad; en todo caso, este debe ser determinado por el Juez que le compete valorar dicha categoría especial de nulidad. Lo anterior, nos sirve de



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



1219

prolegómeno para enmarcar el hecho advertido dentro del presente Juicio de Cuentas, respecto del proceso seguido por el Equipo de Auditores de la Corte de Cuentas de la República, sobre la gestión de mis poderdantes verificado en el EXAMEN ESPECIAL EN EL MINISTERIO DE HACIENDA, SOBRE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR EL PERÍODO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, el cual se llevó a cabo con la activa participación de Auditoras que, aparte de que su designación para la realización del referido examen especial no fue expresamente informada al Ministerio de Hacienda, estas tenían prohibido expresamente por virtud de ley, el poder efectuar labores de auditoría ante esta Dependencia del Estado, dado que habían prestado sus servicios, dentro del plazo de los últimos cinco años anteriores a entrar a trabajar a la Corte de Cuentas de la República, lo cual tiende a invalidar todo lo actuado, en tanto que dicha prohibición existe configurada expresamente en nuestro marco normativo, conforme lo regula el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el cual textualmente dispone una expresa inhabilitación consistente en: **“Los Auditores de la Corte no podrán efectuar labores de auditoría en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor interno, dentro de los últimos cinco años.”**; caso en el cual se enmarca el actuar de las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, las cuales laboraron para el Ministerio de Hacienda, en diferentes cargos técnicos, correspondientemente; por lo que vengo a alegar **excepción de nulidad a todo lo actuado dentro del Examen Especial en comento**, por transgresión en el mismo a lo preceptuado en el inciso segundo del artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, arriba invocado. Ahora bien, partiendo de lo medularmente extraído de los escritos presentados por el Apoderado General Judicial de los servidores relacionados en el presente Juicio de Cuentas, es pertinente puntualizar en dos aspectos relacionados substancialmente al principio del debido proceso, los cuales no solo se traducen o limitan al marco de cumplimiento al principio de legalidad y de seguridad jurídica, tal como afirma el Abogado defensor, los cuales fueron vulnerados por parte del equipo de auditoría en el desarrollo del Examen Especial que dio origen al presente proceso. En ese contexto, retomando la idea inicial, debemos entender al principio de legalidad, como elemento fundamental conforme al cual todo el ejercicio de un poder público debe de realizarse acorde a la Ley y su jurisdicción, y no a la voluntad de las personas. Aunado a lo anterior se relaciona a la seguridad jurídica, como aquel elemento que requiere, que las actuaciones de los poderes públicos o en nuestro caso en particular los servidores públicos -llamados equipos de auditoría-, estén sometidos al principio de legalidad; por ello, se trae a consideración que dentro del marco de aplicación del principio al Debido proceso, también se encuentran íntimamente vinculados el **principio de inocencia** y el **derecho de audiencia**, los cuales constituyen aspectos esenciales en el desarrollo del proceso de auditoría y también en esta instancia, y que contribuyen a determinar la existencia o no de una Nulidad de Pleno de Derecho. Puntualizando el marco de aplicación del principio de inocencia y el derecho de audiencia, se determina que el **principio de inocencia** (artículo



12 de la Constitución), consiste que toda persona sometida a un proceso, es inocente mientras no se determine su culpabilidad por sentencia definitiva condenatoria o por resolución motivada, por lo que ninguna persona puede ser privada de algún derecho por una presunción de culpabilidad sin no se acompaña de medios de prueba que lleven a la conclusión objetiva de culpabilidad; asimismo, traemos que el **derecho de audiencia**, (artículo 11 de la Constitución) se caracteriza por ser un derecho de contenido procesal instituido como protección efectiva de otros derechos de los ciudadanos, y exige que antes de limitar la esfera jurídica de una persona o privársele de un derecho debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, de modo que el juzgador tenga en su búsqueda de la verdad todos los elementos mediante los cuales se garantice un marco de aplicación justo y real. Habiendo analizado lo anterior, se denota que ambos son considerados pilares fundamentales, mediante los cuales el juzgador puede determinar la existencia o no de una violación a las garantías constitucionales; es así, que se vuelve necesario citar la norma procesal aplicable al presente proceso, **artículo 232 literal “c” del Código Procesal Civil y Mercantil**, que establece claramente que deberá declararse la Nulidad **“si se han infringido los derechos constitucionales de audiencia o de defensa”**, en ese sentido, en la legislación se le da un tratamiento distintivo al tema de las nulidades de actuaciones, ya que ahora se toma en cuenta, el efecto de anulación sobre la actividad procesal, que la intención de inconformidad del afectado por la infracción. Ahora bien, la finalidad de la nulidad, en sentido restringido es **la protección real de los derechos de audiencia y de defensa de las partes**, tal como se ha analizado con anterioridad. En ese sentido, para finalizar es pertinente acotar, que de acuerdo a lo expuesto por el abogado defensor, no existe en el presente caso la vulneración al principio de legalidad aludido, en razón que basa la interposición de la Nulidad Absoluta en una circunstancia ajena a lo estrictamente enunciado en el artículo 232 literal c, del código procesal civil y mercantil; en virtud que establece que durante el desarrollo del examen especial que es objeto del presente proceso, las Licenciadas Alma Yanira Montoya Domínguez y María del Carmen Pereira de Interiano, laboraron para el Ministerio de Hacienda, y no obstante tal circunstancia formaron parte del equipo de auditoria que realizo el examen especial en comento, a pesar de la existencia de una norma que prohíbe dicho hecho, la disposición aludida reza: artículo 44 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, (...) **los auditores de la corte no podrán efectuar labores de auditoria en entidades y organismos para los que prestaron servicios, excepto en calidad de auditor, dentro de los últimos cinco años (...)**, presentando además, documentos que comprueban tal situación. En ese sentido, los suscritos Jueces estimaron pertinente revisar los papeles de trabajo correspondientes, encontrando que únicamente la Licenciada Alma Yanira Montoya Domínguez, formo parte del equipo que trabajo en el desarrollo del Examen Especial a los Ingresos Tributarios en Concepto de Impuestos sobre la Renta, realizado al Ministerio de Hacienda, correspondiente al periodo del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece; no obstante tal circunstancia, es pertinente considerar que de acuerdo a lo establecido por el **artículo 233, principio de trascendencia del Código**



Procesal Civil y Mercantil, no basta únicamente la adecuación de la conducta judicial a la descripción de la actuación anulable; además de lo anterior, la misma debe de producir una indefensión real y permanente de las partes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 232 literal "C" del Código Procesal Civil y Mercantil, en ese sentido, cuando no aparece manifiesto la indefensión procesal, es improcedente que se declare la Nulidad. En ese contexto, al hablar de indefensión debemos entenderlo en el sentido amplio, ya que tal situación debe producir consecuencias perjudiciales reales y no de carácter eventual; y siendo que el planteamiento presentado por el Licenciado Carlos Ernesto Gaitán Cortez, no ha sido probada la existencia de la indefensión antes analizada, por la violación al principio de inocencia y derecho de audiencia; ya que tanto en fase de auditoria cada uno de los servidores relacionados en los reparos uno, dos, tres, cinco y seis, hicieron uso de su derecho de audiencia y de defensa presentando las explicaciones y documentos de respaldo solicitados por el equipo de auditoria en los tiempos procedimentales pertinentes; tal como consta en los papeles de trabajo; y en el mismo escrito de defensa, a folios 99 vuelto y 100 frente, y documentos de folio 115 a folio 120, mediante los cuales ratifica que los servidores actuantes atendieron las peticiones de la Jefe de Equipo de Auditoria, presentando todos los insumos pertinentes para la realización del examen especial que nos ocupa; y asimismo, en esta Instancia se les otorgo el plazo establecido por Ley para que ejercieran su defensa técnica. En ese contexto, el incidente de nulidad absoluta aludido por el abogado defensor, no se adecua al requisito establecido en los artículos 232 y 233 del código procesal civil y mercantil; por lo que en razón del análisis que antecede los suscritos jueces, consideran procedente **DESESTIMAR LA NULIDAD** alegada por el Licenciado Carlos Ernesto Gaitán Cortez. Y se procederá al análisis de cada uno de las deficiencias que se encuentran contenidas el Pliego de Reparos del presente Juicio de Cuentas. **REPARO UNO: (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA (JSIIT), PRESENTA DEFICIENCIAS.** Se comprobó por los Auditores que el Sistema Integrado de Información Tributarias (JSIIT), presenta las siguientes deficiencias: a) Los controles y generación de la información tributaria no están interrelacionados con el Sistema del Tesoro Público (SITEP), que administra la Dirección General de Tesorería; ya que ambos sistemas fueron creados y orientados a procesos y funciones específicas de las actividades que realizan cada una de la Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, por lo que no es posible mantener una información en línea entre ambos sistemas; y b) Además, el sistema presenta nombres incompletos, declaraciones duplicadas, hoja de contribuyente desactualizadas, declaraciones no posteadas, declaraciones no digitadas, control de calidad en la digitación, direcciones desactualizadas, clasificación de cartera por interés fiscal, situaciones que inciden en que la Unidad de Estudios Tributarios, no toma de referencia la base de datos del JSIIT para realizar los diferentes análisis estadísticos, responsabilidad atribuida a los servidores actuantes: **Carlos Alfredo Cativo Sandoval**, Director General de Impuestos Internos y **Luis Carlos Conde Padilla**, Jefe de Unidad de Servicios Informáticos. Habiendo establecido la premisa que antecede, e identificando que las deficiencias planteadas en el presente reparo,



conciernen a una materia especial, de la cual los suscritos jueces no son expertos; por lo tanto, como todo juzgador que conoce y dirige un proceso se le presenta ineludiblemente el dilema entre la averiguación de la verdad real o la obtención de la verdad formal, por esa razón, estimaron pertinente a efecto de mejor proveer ordenar la realización de Prueba Pericial de carácter informático, con apego a lo dispuesto en los artículos 7 inciso último en relación con el artículo 231 inciso primero del Código Procesal Civil y Mercantil, nombrando para tales efectos al Ingeniero Francisco Antonio Villacorta Moran, para que fuera él quien determinara la oportunidad y confiabilidad de la información que generan los sistemas que están siendo objeto de cuestionamiento; en ese sentido, el Ingeniero Villacorta Moran, al finalizar sus verificaciones y procedimientos periciales concluyo ***“Se concluye que los resultados de las pruebas periciales subsanan las observaciones cuestionadas en el reparo uno, “EL SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACION TRIBUTARIA (JSIIT), PRESENTA DEFICIENCIAS” debido a que la información tributaria se encuentra interrelacionada entre los sistemas SIIT y SITEP, entre otros. Asimismo, la información es actualizada entre las bases de datos y existe disponibilidad de la información en línea entre ambos. Referente a la depuración de la información tributaria de los contribuyentes, esta ha sido administrada bajo un proyecto de depuración bajo la modalidad automática a través de sistemas y de forma manual buscando el contacto del contribuyente.”*** Ahora bien, los suscritos jueces después de analizar técnica y jurídicamente la conclusión que antecede, determinan que constituye elemento de prueba pertinente e idónea, ya que contribuye a dilucidar la deficiencia planteada en el Informe de Auditoría. En ese contexto, queda fijado que no existe incumplimiento a las disposiciones citadas por los señores auditores, por ello retomando los artículos 6 de la ley orgánica de la dirección general de impuestos internos, artículos 38 y 40 de la Normas Técnicas de Control Específicas del Ministerio de Hacienda, El Manual de Organización de la Unidad de Servicios Informático, Capítulo II Objetivos y Funciones de la Unidad, Unidad de Servicios Informáticos, Funciones; los cuales al ser analizados establecen que corresponde a la dirección de impuestos internos y al departamento de informática unificar e interrelacionar de acuerdo a las disposiciones legales, los diseños de los sistemas de información y comunicación mediante los cuales la dirección general de impuestos internos canaliza toda su información tributaria, regulaciones que han sido cumplidas por parte de los servidores actuantes relacionados en el presente reparo; ya que la prueba pericial ejecutada por el profesional nombrado, demuestra que existe información unificada e interrelacionada en el sistema Integrado de Información Tributaria (JSIIT), en ese contexto, las afirmaciones expuestas por los auditores, de que los servidores actuantes no han gestionado la unificación del sistema integrado y que no se han girado instrucciones para depurar los datos, ni implementado acciones concretas para superar a corto plazo las declaraciones no digitadas oportunamente, queda totalmente esclarecida con los procedimientos periciales realizados; asimismo, al revisar el ACR10 apartado donde se encuentran las evidencias que amparan el reparo que nos ocupa, no constan documentos o insumos mediante los cuales se pueda



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



identificar que el equipo de auditoria reviso y verifico los sistemas informáticos cuestionados con la finalidad de examinar que el sistema integrado de información tributaria (JSIIT) y el sistema del tesoro público (SITEP) reflejaran la existencia de información interrelacionada entre ambos sistemas, en tal razón, con todos los elementos de juicio que constan en el presente proceso se determina que no existen elementos facticos y jurídicos mediante los cuales se pueda establecer una responsabilidad administrativa; ahora bien, en razón de la ausencia anterior, no contamos con un hallazgos (en el presente proceso reparo) veras encaminado no a los usuarios del sistema, si no que dirigidos a las máximas autoridades, quienes son los que poseen la toma de decisiones, a efecto de establecer la mejora continua de los sistemas a fin de prestar un mejor servicio y captura de información con tiempos preestablecidos en las disposiciones legales pertinentes; por su parte la Representación fiscal, estableció que sería la Cámara quien debe de analizar los medios de prueba y determinar la procedencia o no de la responsabilidad atribuida; de manera que los suscritos jueces luego de analizar lo que antecede, son del criterio que de conformidad con el artículo 69 de la Ley de la Corte de Cuentas de la Republica, se declare desvanecida la responsabilidad administrativa atribuida. **REPARO DOS: (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JSIIT CON ATRASO.** Se comprobó por el equipo de auditores que la División Registro y Asistencia Tributaria, no procesa oportunamente en el sistema JSIIT, las declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta, Formulario F14 y Declaraciones de Impuesto Sobre la Renta, Formulario F11, según detalle: a) No procesadas oportunamente 28,798 declaraciones mensuales de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido Renta F14 equivalente a un monto de \$32,847,789.85, con un atraso de ciento veinte días a partir de la fecha de pago, según detalle de folio 68 vuelto; b) Procesadas con un atraso mayor a cuarenta días a partir de la fecha de pago 348 declaraciones de Impuesto sobre la Renta F11 equivalente a \$4,059,499.65, según detalle de folio 68 vuelto a 73 frente; debiendo responder los servidores actuantes: **Carlos Alfredo Cativo Sandoval**, Director General de Impuestos Internos y **Carmen María Hernández de Mancía**, Jefe de la División de Registro y Asistencia Tributaria. Teniendo la pretensión que antecede, es importante establecer que al tratarse de situaciones complejas que salen de la esfera de los conocimientos de carácter legal, la cual es la materia en la que son expertos los suscritos jueces, debemos establecer que la prueba es la actividad encaminada a producir en el juez una determinada convicción acerca de los hechos controvertidos en el proceso, además que la podemos definir como el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio cualquiera que sea su índole, se dirigen a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos controvertidos, en razón de lo anterior, los suscritos jueces estimaron procedente a efecto de mejor proveer ordenar la ejecución de prueba pericial de carácter informático, con apego a lo dispuesto en los artículos 7 inciso último en relación con el artículo 231 inciso primero del Código Procesal Civil y Mercantil, nombrando para tales efectos al Ingeniero Francisco Antonio Villacorta Moran, profesional que al efectuar sus verificaciones técnicas concluyo; **"Se concluye que los resultados de las**



pruebas periciales subsanan las observaciones cuestionadas en el reparo dos, "PROCESAMIENTO DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL SISTEMA JSSI CON ATRASO", debido a que las declaraciones mensuales de pago a cuenta e impuestos retenido renta. Formulario f14 y declaraciones de impuesto sobre renta, formulario f11 observadas ya se encuentran procesadas en el SIIT, así mismo se identificó que la causa real del atraso se debió a problemas informáticos que se generan entre los bancos y otra dirección del ministerio de hacienda como es la DGT, como la no transmisión en tiempo real de los datos de pagos y los archivos de las declaraciones a través del sistema FENIX por medio de los WEB SERVICE que la DGT proporciona. No obstante, la DGII también ha buscado otras alternativas de solución, apoyándose en la utilización de nuevas tecnologías con lo cual se ha hecho más eficiente y oportuno el registro y procesamiento de las declaraciones en dicha dirección." Dentro de las alternativas de solución, apoyándose en la utilización de nuevas tecnologías se identificaron las siguientes: 1. Implementación de la declaración sugerida de renta a partir del 2012, con la cual las declaraciones son ingresadas en línea a la base de datos de la GDII. Es importante mencionar que en el presente año, a partir del mes de febrero todas las declaraciones de renta no se reciben en DET ni pre impresas todas son a través de la aplicación en línea o por el formato de f15, es decir ya no se procesan o digitan las declaraciones porque ingresan directamente a la base de datos de DGII. 2. A partir de febrero de 2017, se implementó ya la declaración de pago a cuenta en línea, con impresión de mandamiento de pago con NPE (proyecto en conjunto con DGT) con el fin que los contribuyentes que les resulte a pagar, envíen y guarden temporalmente la declaración por internet en la base datos de DGII, se pague con banca electrónico o el contribuyente tenga la opción de imprimir mandamientos de pago con NPE en cualquier sucursal bancaria y una vez realizado el pago la declaración esta presentada y guardado en SIIT. Partiendo de la prueba pericial que antecede, es importante establecer que es aquella que sirve para explicar al Juez la situación o circunstancias de un hecho, por tal razón los suscritos jueces, consideran que lo descrito por el profesional nombrado como perito, se considera medio probatorio que cumple con los principios de pertinencia y congruencia, ya que contribuyen a que los señores jueces tengan elementos de juicio claros a efecto de tomar una decisión en el presente reparo; es así, que al analizar la conclusión presentada en el Informe Pericial, se identifica que los servidores actuantes relacionados en el presente reparo, si han implementado acciones para mantener actualizada la base de datos con la oportuna digitación e incorporación de las declaraciones e informes tributarios de los contribuyentes para solucionar en su totalidad que las declaraciones tributarias se registre sin atraso, por lo que con los procedimientos periciales realizados por el profesional nombrado, queda controvertido el reparo que nos ocupa, ya que los servidores tomaron las acciones correctivas a través de su experiencia con los sistemas, por lo que ha considerado el apoyarse de otros mecanismos a efecto de manejar la información en tiempo real, no obstante, se logra identificar que como todo sistema informático, contiene ciertas deficiencias,



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



situaciones que no obstante han sido identificadas, los servidores relacionados han realizado las gestiones pertinentes a efecto de mejorarlas, y así minimizar las deficiencias en el procesamiento de la información; a fin de cumplir con las disposiciones legales correspondientes relacionadas al manejo de la información del sistema JSIIT. Por otra parte, tomando en consideración que el artículo 47 Inciso 2do., de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, establece que los hallazgos en fase de auditoría deberán documentarse para efectos probatorios en esta Instancia, se procedió a la verificación y revisión de los papeles de trabajo, constatando que en el ACR10, apartado en el cual deben de contar las evidencias que robustecen la deficiencia planteada por el equipo de auditoría, se idéntico que únicamente contiene documentación que fue solicitada a los servidores actuantes, no consta la existencia de verificaciones técnicas al sistemas, por lo que la observación planteada, carece de evidencia técnica mediante la cual se pueda determinar las deficiencias del sistema informático, y así amparar de manera pertinente que la Dirección General de Impuestos Internos procesa con atraso las declaraciones tributarias. Por su parte la representación fiscal, estimo que será la Cámara Quinta de Primera Instancia, quien, al analizar y revisar los elementos de prueba, quien determinará la existencia de una responsabilidad. En ese orden de ideas, al verificar que no existe incumplimiento de ley en el presente caso, y como consecuencia, no coexisten elementos facticos y jurídicos mediante los cuales se establezca una responsabilidad; por tal razón, de conformidad con el artículo 69 de ley de la corte de cuentas de la república esta cámara es del criterio que la responsabilidad atribuida a los servidores actuantes relacionados se declara desvanecida, lo cual será consignado en el fallo de la presente sentencia. **REPARO TRES: (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). LA DIVISIÓN DE RECAUDACIONES DE LA DGT REMITIÓ LAS NOTAS DE ABONO A LA DIVISIÓN REGISTRO Y ASISTENCIA TRIBUTARIA CON ATRASO.** Se comprobó que la División de Recaudaciones de la Dirección General de Tesorería remitió a la División Registro y Asistencia Tributaria de la DGII, notas de abono que incluyen declaraciones tributarias con más de cien días de atraso y en algunos casos hasta más de un año, a partir de la fecha de abono hasta la fecha de recepción, según detalle de folio 74 frente; debiendo responder el servidor actuante: **Pedro Vicente Fogelbach Zavala**, Jefe de la División de Recaudaciones. Del planteamiento que antecede, los suscritos jueces determinaron que, por tratarse de información compleja y abundante, era procedente realizar prueba pericial para mejor proveer, nombrando para tales efectos al Ingeniero Francisco Antonio Villacorta Moran, a fin de que dicho profesional brinde a los suscritos jueces, elementos de juicio que esclarezcan de manera técnica la observación que nos ocupa, en ese contexto el Ingeniero Villacorta Moran, en su dictamen pericial concluyo *“se concluye que los resultados de las pruebas periciales subsanan las observaciones cuestionadas en el reparo tres “LA DIVISION DE RECAUDACIONES DE LA DGT REMITIO LAS NOTAS DE ABONO A LA DIVISION REGISTRO Y ASISTENCIA TRIBUTARIA CON ATRASO” debido a que las declaraciones tributarias contenidas en las notas de abono entregadas a la DGII ya que encuentran procesadas en el sistema SIIT, y no se identificaron retrasos a la fecha en la entrega de*



las notas de abono. Así mismo se identificó que la causa real del atraso se debió a problemas informáticos que se generan entre los bancos hacia la DGT, como la no transmisión en tiempo real de datos de los pagos y los archivos de las declaraciones a través del sistema FENIX por medio de los WEB SERVICE que la DGT proporciona".

Ahora bien, atendiendo a la naturaleza de la prueba pericial, la cual tiene como finalidad que los dictámenes de los peritos den al juzgador elementos de valoración claros y técnicos mediante los cuales se puedan apreciar desde una perspectiva amplia y coherente los hechos controvertidos en el proceso, en ese contexto, teniendo que la conclusión que antecede cumple con los principios de pertinencia, congruencia y oportunidad, se considera tenerla como medio de prueba idóneo que contribuye a dilucidar la controversia que nos ocupa; es así que establecemos que la afirmación establecida mediante la cual describieron que los servidores no remitieron de manera oportuna las notas de abono a la división de registro y asistencia tributaria de la dirección general de impuestos internos, de las cuales los auditores establecieron un detalle donde mostraban los atrasos existentes; misma información que sirvió para que el profesional nombrado como perito verificada a efecto de identificar si dicha situación existió durante el periodo de la auditoría; comprobándose con los procedimientos periciales que los servidores actuantes cumplieron con las fechas establecidas de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley Orgánica de Administración Financiera del Estado en relación con el Procedimiento de Control de Ingresos Bancarios, pasos 33; por lo que no existe el incumplimiento a la normativa vigente, y se verifica que los servidores actuantes cumplieron con un adecuado control de la mora tributaria, al tomar las medidas y acciones pertinentes a efecto de remitir las notas de abono a la dependencia que correspondía en el plazo establecido en las disposiciones citadas. Cabe enunciar que no toda la información se canaliza directamente a través de la Dirección General de Impuestos, ya que como acción eficiente para el procesamiento de la información y los pagos correspondientes, los usuarios pueden realizar sus pagos de acuerdo al impuesto establecido para cada contribuyente, por medio de instituciones financieras, llámese a estas Bancos, financieras que no remiten la información en tiempo real, si no de acuerdo a la cantidad que ellos procesan durante ciertos periodos de tiempo, es por ello, para evitar los atrasos en las notas de abono los servidores actuantes gestionaron la suscripción de del Contrato No. 05/12 "CONTRATO DE SERVICIO DE PERCEPCION Y CONCENTRACION DE FONDOS PRODUCTO DE LA RECAUDACION DE IMPUESTOS, TASAS, DECHECHOS Y OTRAS CONTRIBUCIONES FISCALES", celebrado con el banco Agrícola (anexo 2 del informe pericial), así como la prórroga de dicho contrato para el año 2013, dicha transmisión de datos se hace entre el Banco Agrícola y DGT, no a través de la Dirección de Recaudaciones; aunado a lo anterior, también tomaron otras acciones como la contrataciones de jóvenes becarios por el ministerio de hacienda para reforzar el procesamiento de las declaraciones, búsqueda de ayuda internacional como la AID, para ayuda en la recepción de los pagos; en ese contexto, se denota que el cuestionamiento que nos ocupa, no se debe directamente a la Dirección de recaudaciones, si más bien a un factor externo, no obstante dicha situación, como se dijo anteriormente, ha sido



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



solventada por parte del servidor actuante, por medio de las acciones correctivas que ya han sido mencionadas, a fin de remitir las notas de abono de manera oportuna. No obstante, los elementos de juicio analizados, los suscritos jueces estimaron pertinente, revisar la evidencia contenida en papeles de trabajo, constatando que el equipo de auditoría, no hizo una minuciosa revisión técnica de las declaraciones tributarias, a fin de establecer los factores reales, del porcentaje de atraso de las notas de abono, ya que únicamente establecieron el hallazgo con la documentación solicitada a los servidores actuantes. Por esa razón, esta Cámara, nombro a una persona con los conocimientos en sistemas para comprobar la existencia o no de las deficiencias. En ese contexto, los suscritos jueces determinan que de conformidad a la prueba vertida y al análisis realizado, que no existen elementos de hecho y derecho mediante los cuales se pueda establecer una responsabilidad, por lo que se determina declarar desvanecida la atribución a los servidores relacionados de conformidad con el artículo 69 de la Ley de la Corte de Cuentas de la Republica. **REPARO CUATRO: (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). DELEGACIÓN DE FIRMAS DE RESOLUCIONES Y AUTOS DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBA, POR FUNCIONARIO NO COMPETENTE.** Se comprobó que el Director General de Impuestos Internos, efectuó delegación de funciones, sin tener la facultad para ello, ya que le competía al Subdirector efectuar dicha delegación, así: a) Delegación a la Jefe de la Unidad de Audiencia y Tasaciones para que firmara y sellara actuaciones de la Administración Tributaria; las cuales ascienden a un valor de \$42,286,762.18, según detalle de folio 75 frente a 76 vuelto; b) Delegación de firma de autos de audiencia y apertura a prueba y resoluciones liquidatorias, mediante acuerdo número 1 del año 2011, de fecha dos de diciembre del mismo año, habiendo interpuesto los contribuyentes recursos ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, en cuyos casos dos de los cinco miembros de este Tribunal, han emitido voto razonado disidente, según detalle de folio 76 vuelto 77 frente ; debiendo responder el servidor actuante: **Carlos Alfredo Cativo Sandoval**, Director General de Impuestos Internos. Partiendo de lo descrito en el reparo que nos ocupa en precedente establecer que el punto esencial del cuestionamiento radica en la delegación de funciones por parte del Director General de Impuestos Internos, en las atribuciones de firma de resoluciones y autos de audiencia y apertura a pruebas a otros funcionarios, los cuales no son competentes para realizar dichas funciones, lo anterior de acuerdo a lo descrito en el informe de auditoría; en ese contexto, el servidor actuantes explica en su escrito de defensa que las delegaciones autorizadas no son ilegales ya que tiene facultad legal para hacer tal delegación; en virtud de lo anterior, al retomar una de las disposiciones citadas por el auditor la cual establece **art. 86 de la Constitución de la República**, "El poder público emana del pueblo. Los órganos del Gobierno lo ejercerán independientemente **dentro de las respectivas atribuciones y competencias que establecen esta Constitución y las leyes. Las atribuciones de los órganos del Gobierno son indelegables, pero éstos colaborarán entre sí en el ejercicio de las funciones públicas**"; esta disposición no es aplicable al caso que nos ocupa, en razón que las funciones indelegables a las que se refiere este artículo son



a las que corresponden a los tres órganos del estado, funciones que radican en legislar, administrar y juzgar, las cuales no se encuentran relacionadas en el presente reparo; ahora bien, retomando el artículo 131 numeral 21) de la Constitución de la República, Corresponde a la Asamblea Legislativa, establece: "21) Determinar las atribuciones y competencias de los diferentes funcionarios cuando por esta constitución no se hubiere hecho." De conformidad con esta disposición constitucional, tenemos que en cumplimiento a esta atribución la Asamblea Legislativa aprobó la **Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos**, la cual en su **artículos 3** establece que: "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."

Artículo 6 literales "a" y "g": "Son atribuciones propias del Director General: 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; y, g) La redistribución orgánica de las funciones y tareas encomendadas a los diferentes departamentos y secciones de la Dirección General; las anteriores disposiciones relacionadas con el **Artículo 23 del Código Tributario**.

- "Son funciones básicas de la Administración Tributaria: "j) Cualquier otra función que en materia de tributos internos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora."; disposiciones legales en las cuales se denota que la delegación para la emisión y autorización de Autos que están siendo cuestionados en el presente reparo se encuentran apegadas a Derecho, por lo tanto, no se ocasiona afectaciones a los intereses del Estado como se afirma en el informe auditoria. Por otra parte al tomar en consideración lo resuelto por la Sala de lo contencioso administrativo en su sentencia con referencia 259-2014 "Respecto a la falta de competencia de Ley: la competencia es una determinación normativa que se le otorga al órgano institución, por lo que al ser competencia de esta administración tributaria la fiscalización, liquidación oficiosa de impuestos y cualquier otra función que en materia de tributos le permita ejercer eficiente y técnicamente su función administradora, según artículo 23 del código tributario podemos concluir que tanto el director general como el subdirector general pueden válidamente ejercer las atribuciones relacionadas pudiendo delegar en un funcionario determinado, para que emita y autorice con su firma y sello un auto por medio del cual se inicie una fiscalización y también se emita el auto de audiencia y apertura a pruebas." En ese orden de ideas, supone que el acto de delegación se le denomina descentralización de las funciones o atribuciones de una persona, las cuales pueden ser por facultad de ley asignadas a otras personas que se encuentren interrelacionadas con el superior jerárquico que las atribuye. Por otra parte, el auditor establece que la delegación de funciones que ha sido analizada, podría ocasionar que los contribuyentes puedan apelar y



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



que los casos señalados se pierdan afectando los intereses del estado; sin embargo, se determinó por medio de papales de trabajo que el equipo de auditoria no verifico a través del Tribunal de Apelaciones si existen casos de Nulidad por dicha situación que impida procesos sancionatorios, por dicha delegación de atribuciones. En ese sentido, se determina luego del análisis que antecede, que las afirmaciones establecidas en el reparo, carecen de elementos factico y jurídicos por los cuales puede establecerse una responsabilidad, en virtud de lo anterior, de conformidad con el artículo 69 de la Ley de la Corte de Cuentas de la Republica se declarar desvanecida la responsabilidad atribuida a los servidores relacionados. **REPARO CINCO: (RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA). FALTA DE CONTROLES INTERNOS DE LA MORA TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE CUENTA CORRIENTE Y CONTROL TRIBUTARIO DE LA DGII.** Se comprobó por el equipo de auditores que el Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario de la División Control de Obligaciones Tributarias de la DGII, no llevó un control de la mora tributaria que refleje los saldos a una fecha específica, así como estados de cuentas actualizada. Además, los controles individuales de saldos son ajustados a requerimiento de los contribuyentes; función que tampoco se encuentra actualizadas, debiendo responder los servidores actuantes: **Raúl Anaya**, Jefe de la División de Control de Obligaciones Tributarias y **Edgard Antonio Hernández Arévalo**, Jefe del Departamento de Cuenta Corriente y Control Tributario; en relación a este reparo, los suscritos jueces consideraron pertinente a efecto de mejor proveer de conformidad con los artículos **7 inciso 3º, 18 y 375 del Código Procesal Civil y Mercantil**, ordenar prueba pericial mediante la cual se pueda verificar el punto de pericia “comprobar si la ausencia de controles planteada en la condición del hallazgo ocasiona o no que los saldos en los estados de cuentas tributarias, sean ajustados y depurados y por consiguiente la falta de seguimiento en la determinación de los respectivos saldos, y verificar si los tiempos inciden de la manera en la que se encuentra planteada en el hallazgo”, a efecto de verificar lo anterior, se nombró al Licenciado Roberto Armando Fernández Delgado, como perito judicial, a fin de que realizara las verificaciones correspondientes concluyendo el mencionado profesional que: *“Existen controles relacionados a la determinación de la mora tributaria en general y a la emisión de estados de cuenta y solvencias a contribuyentes de forma individual, que permiten mantener una cuenta corriente razonablemente actualizada y brindar un servicio relativamente ágil y oportuno a los contribuyentes; sin embargo existen diversos aspectos de mejora en los procesos relacionados a la determinación de saldos de deuda corriente y mora tributaria, dichos aspectos están relacionados en su mayoría, a la falta de integración de los sistemas informativos”*, teniendo los resultados de la pericia realizada por el experto en la materia nombrado por esta Cámara, se determina que su conclusión final constituye medio de prueba pertinente, idóneo y congruente, ya que permite tener elementos de juicio que son razonablemente comprensibles a fin de determinar la legalidad de la observación por parte de los suscritos jueces; en ese contexto, al analizar la conclusión y anexos presentados y la normas legales aplicables al presente reparo que son los artículos 6 de la Ley Orgánica de la



Dirección General de Impuestos Internos, artículo 5 y 40 de las Normas técnicas de Control Interno Específicas del Ministerio de Hacienda, se denota que no existe incumplimiento de las disposiciones legales citadas, en razón que los servidores actuantes cuestionados en el presente reparo, desarrollaron de manera oportuna los controles y acciones a fin de mantener de manera razonablemente actualizada la información relacionada a la mora tributaria, asimismo, en la emisión de estados de cuenta y solvencias de los contribuyentes, ya que de acuerdo con el anexo número Uno, agregado folio 1060 frente, el perito judicial, comprobó que existen una serie de controles mediante los cuales se lleva un registro y vigilancia para la determinación de la mora tributaria en general, y la emisión de estados de cuenta y solvencias a contribuyentes de manera individual, en total se identificaron 22 controles, por medio de los cuales se monitorea los actos administrativos y mandamientos, las solvencias (solvencias electrónicas), la depuración para envío de mora, estados de cuenta, diagramas de remisión de mora, , pasos para la depuración de renta extemporánea, informes generales y mensuales de mora tributaria consolidada, diagramas de procesos administrativos, depuración de renta, ordinaria, extraordinaria y modificatoria, reportes de deuda y mora ordinaria y extraordinaria. En ese contexto, determinamos que los auditores únicamente se limitan a establecer que los servidores no llevan controles automatizados para que la información del estado de cuenta tributario se genere en forma oportuna y confiables, sin especificar a qué clase de controles automatizados se refieren; además de los controles que existían previo el control posteriori de la Corte de Cuentas; en ese sentido, los anexos presentados en el informe pericial, permiten a los suscritos jueces, identificar que los servidores actuantes ha realizado las acciones que les corresponden de acuerdo a las funciones que le competen a cada uno; en ese contexto, no se encuentran elementos de hecho y de derecho con los cuales se pueda establecer que las infracciones descritas en el informe de auditoría fueron cometidas por los servidores relacionados; en virtud de lo anterior y de conformidad con el artículo 69 de la ley de la corte de cuentas de la república se estima pertinente declarar desvanecida la responsabilidad atribuida. **REPARO SEIS:(RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA Y PATRIMONIAL). NO SE ESTABLECIO LA MULTA A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE POR UN TOTAL DE \$ 23,435.58, EXISTIENDO LIQUIDACION DE OFICIO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** Se verificó por los auditores que la fiscalización realizada al contribuyente con Número de Identificación Tributaria 06140401961036, expediente No. CSM20001201300005, del período fiscal 2009, correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, se determinó un impuesto a pagar en el Informe de Auditoría de fecha 30 de noviembre de 2012 y en el informe de la Unidad de Tasación y Apertura a Pruebas de fecha 13 de marzo de 2013, el monto de \$93,742.32, no estableciéndose en ambos informes la multa a pagar por dicho impuesto, la cual asciende al 25% del impuesto no pagado, que corresponde a \$23,435.58, debiendo responder los servidores actuantes: **Luis Fernando Díaz Acevedo**, Director de Fiscalización de Impuestos Internos; **Jorge Luis Martínez Bonilla**, Ex Sub Director Integral de Grandes Contribuyentes; **Carlos Alfredo Funes Flores**, Ex Jefe del Departamento de Fiscalización Sectorial y **Francisco Ernesto Alvarado**, Supervisor de Grupos de Auditores. En el presente reparo los

1225



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



suscritos jueces tomaron a bien realizar prueba pericial, nombrando para dicho efecto al Licenciado Roberto Armando Fernández Delgado, quien luego de realizar sus procedimientos periciales estableció su conclusión: ***“se anexan al presente informe insumos necesarios para que la cámara quinta de primera instancia pueda establecer la legalidad de la omisión planteada por el auditor, relacionada al no establecimiento de la multa.”*** De los hechos facticos y jurídicos descritos con anterioridad los suscritos Jueces, estiman oportuno mencionar que luego de analizar el informe de Auditoría y sus evidencias, el informe pericial y sus anexos, y demás elementos de juicio, las cuales constituyen los documentos bases de la Acción para el presente Juicio, consideran que un aspecto importante en el caso que nos ocupa, es realizar un examen jurídico, a efecto de identificar la legalidad del desarrollo del proceso de auditoría en su fase administrativa, lo anterior, con el propósito de velar por el cumplimiento de los principios y garantías constitucionales; por ello, es importante mencionar que resulta imperativo establecer que la presente deficiencia radica en que el Director de Fiscalización, Subdirector Integral de Grandes Contribuyentes, Jefe de Departamento de Fiscalización Sectorial y el Supervisor de Grupos de Auditoría de Grandes Contribuyentes, no se aseguraron de determinar la multa a cobrarse a la empresa AVANTI GRAFICA, SOCIEDAD ANONIMA DE CAPITAL VARIABLE, identificada con NIT 0614-040196-103-6; en ese contexto, de conformidad con la pericia realizada y a los anexos agregados, y demás elementos vertidos en el presente proceso, se determina que todos los supuestos han sido analizados de manera detallada a efecto de atender al principio de ordenación y dirección del proceso, así como, el principio de legalidad que establece el marco de actuación de todos los servidores y funcionarios de la Administración Pública, consagrado en el Art. 86 Cn. y 65 LCCR, por ello, establecemos que se ha identificado que el hallazgo, adolece de un requisito indispensable de Ley, tanto en el agotamiento del proceso de ejecución de la Auditoría Gubernamental como en el marco de garantizar el legítimo derecho de defensa a los servidores públicos sometidos a la potestad fiscalizadora de la Corte de Cuentas; particularmente consiste en el de **“FALTA LEGITIMO CONTRADICTOR”**, que significa que el sujeto que se indica para que responda sobre la falta encontrada en el ejercicio de sus funciones, no es el servidor actuante correcto; supuesto que se configurado en el presente caso, ya que el auditor relaciona a funcionarios de la administración tributaria que no se encuentran relacionados con las potestad de establecer la multa, ya que como el mismo reparo establece dentro del Organigrama de la Dirección General de Impuestos Internos, que existe la **Unidad de Audiencias y Tasaciones**, quien es la responsable de ejecutar las auditorías correspondientes a fin de establecer la existencia de la imposición de una multa de acuerdo a lo que establece el artículo 253 del código tributario (evasión no intencional), por la excepción de error excusable, en ese contexto al tenor literal del artículo que establece: *“Artículo 253.- Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar la declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando la Administración Tributaria proceda a determinar la base imponible del impuesto del contribuyente, de conformidad a las disposiciones de este Código, será sancionada con una*



multa del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a cuatro mil novecientos setenta colones. (\$ 568.00)"; en ese contexto, el responsable directo de no establecer la multa a pagar por el contribuyente es la Jefatura de la Unidad de Audiencias y Tasaciones, quien tiene la atribución de realizar las investigaciones correspondientes a las declaraciones de renta, a fin de determinar que los contribuyentes han establecido de manera correcta y conforme a la legislación tributaria sus declaraciones de impuestos sobre la renta, y así determinar las sanciones correspondientes en casos como el que nos ocupa. En otro orden de ideas, se verifico que el criterio establecido por la Unidad de Auditoria y Tasaciones, y la recurrencia de la misma observación a la disposición normativa de la Ley de Imprenta, quedo una reforma que deja clara la exención del impuesto por los motivos observados por la auditoria, lo cual no genero una omisión si no una mejora legal a través de la reforma. por ello, los suscritos Jueces, como responsables de la correcta impartición de justicia y atendiendo a los artículos 11 de la Cn y 216 del CPCM, consideramos conforme a derecho desestimar el aludido hallazgo declarando no ha lugar al establecimiento de responsabilidad de carácter administrativo y patrimonial.

POR TANTO: De conformidad a los Artículos 195 de la Constitución de la República de El Salvador, Artículos 14, 216, 217 y 218 del Código Procesal Civil y Mercantil y Artículos 54, 55, 66, 67, 68, 69, 107 y 108 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República y demás disposiciones citadas, a nombre de la República de El Salvador, esta Cámara **FALLA:** I) Declárase desvanecida la **Responsabilidad Administrativa**, de los reparos **UNO, DOS, TRES, CUATRO, CINCO y SEIS** en consecuencia **ABSUÉLVASE**, según corresponda a cada reparo a los señores: **Carlos Alfredo Cativo Sandoval, Luis Carlos Conde Padilla, Carmen María Hernández de Mancía, Pedro Vicente Fogelbach Zavala, Raúl Anaya, Edgard Antonio Hernández Arévalo, Luis Fernando Díaz Acevedo, Jorge Luis Martínez Bonilla, Carlos Alfredo Funes Flores y Francisco Ernesto Alvarado.** II) **DECLARASE** desvanecida en su totalidad la **Responsabilidad Patrimonial** consignada el reparo **SEIS**, en consecuencia, absuélvase de la cantidad de **veintitrés mil cuatrocientos treinta y cinco dólares con cincuenta y ocho centavos (\$23,435.58)**, a los señores: **Luis Fernando Díaz Acevedo, Jorge Luis Martínez Bonilla, Carlos Alfredo Funes Flores y Francisco Ernesto Alvarado.** IV) Apruébese la gestión de los servidores relacionados en el presente fallo por los cargos desempeñados en el **Ministerio de Hacienda** según lo consignado en el **Informe de Examen Especial a los Ingresos Tributarios en Concepto de Impuestos sobre la Renta**, correspondiente al periodo del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece. En consecuencia, extiéndase el Finiquito de Ley a favor de las personas antes citadas.

NOTIFÍQUESE. –

Pasan Firmas...

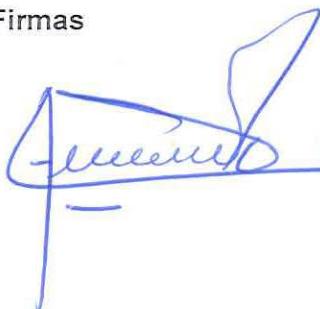
1226



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



...Vienen Firmas

Ante mí,

Secretaria de Actuaciones

CAM-V-JC-048-2015
 Ministerio de Hacienda
 Ref. Fiscal: 105-DE-UJC-12-2016
 **//Angelica Tobar G.



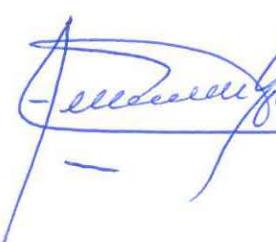
CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



MARA QUINTA DE PRIMERA INSTANCIA DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA: San Salvador, a las catorce horas cincuenta y siete minutos del día tres de enero del año dos mil dieciocho.

Habiendo trascurrido el término legalmente establecido, sin que las partes hayan interpuesto recurso alguno contra la Sentencia Definitiva dictada a las diez horas del día veintitrés de noviembre del año dos mil diecisiete, la cual consta de **folios 1191 vuelto a folios 1226 frente**; en consecuencia esta Cámara **RESUELVE:** De conformidad con el artículo 70 inciso tercero de la Ley de la Corte de Cuentas de la Republica, declarase ejecutoriada dicha sentencia y al efecto librese la respectiva ejecutoria, pase el presente Juicio de Cuentas al Organismo de Dirección de esta Institución.

NOTIFÍQUESE. -

Ante mí,

 
Secretaria de Actuaciones.

CAM-V-JC-048-2015
Ministerio de Hacienda
Ref. Fiscal: 105-DE-UJC-12-2016
**//Angelica Tobar G.