

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



**EFECTOS DE LAS POLÍTICAS FISCALIZADORAS DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES DE LOS
IMPUESTOS INTERNOS**

TRABAJO DE GRADUACIÓN PRESENTADO POR:

JOSE FRANCISCO MENDOZA

PARA OPTAR AL GRADO DE :

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

JUNIO 2005

CIUDAD UNIVERSITARIA, SAN SALVADOR, EL SALVADOR

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTORA

DRA. MARIA ISABEL RODRIGUEZ

SECRETARIA GENERAL

LICDA. ALICIA MARGARITA RAMOS DE RECINOS

DECANO

LIC. EMILIO RECINOS FUENTES

SECRETARIA DE LA FACULTAD

LICDA. VILMA YOLANDA VASQUEZ DE DELCID

COORDINADOR DEL SEMINARIO:

LICDO. ALVARO EDGARDO CALERO RODAS

TRIBUNAL EXAMINADOR:

LICDO. JOSE SANTOS CAÑENGUEZ GUZMAN

LICDO. MANUEL ANTONIO MEJIA

JUNIO 2005

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

Primeramente quiero agradecer a Dios por haberme dado la persistencia en el estudio y culminar con este trabajo de investigación que pongo a su disposición, requisitos para obtener la segunda licenciatura.

Seguidamente agradezco a mi familia por la paciencia que me han tenido, que sin embargo, no me he descuidado de ella en especial la madre de mis hijos.

A mis amigos que laboramos por mas de veintidós años en la Dirección General de Impuestos Internos, por su participación y cooperación en varios fragmentos de este Trabajo, extraídos de sus bitácoras, cúmulo de nuestra experiencia de los casos que se desarrollaron en nuestras labores cotidianas.

A los honorables miembros del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, especializados en la legislación tributaria, por haberme permitido hacer acopio de su experiencia, apoyo profesional y recibir explicaciones de las resoluciones emitidas, requisitos del presente Trabajo.

A Mauricio Joaquín Orellana Mixco, José Antonio Lemus, Nelson Antonio Castillo Ramírez, Pablo Antonio Martínez Salguero y sus colaboradores en sus respectivos despachos, por ser grandes amigos y sostenedores del proyecto.

Y a las decenas de amigos, que por situaciones de espacio en esta página no se mencionan con sus nombres y apellido, que compartieron su sabiduría, aliento y visión interior.

INDICE

	INTRODUCCION	i
	CAPITULO I	
1	MARCO TEORICO	15
1.1	La administración tributaria	15
1.1.1	Antecedentes	15
1.1.2	Situación actual	16
1.2	Facultades de la administración tributaria	17
1.2.1	Antecedentes de las políticas fiscalizadoras	17
1.2.2	Situación actual	17
1.2.3	Logística	18
1.2.4	Programas	20
1.2.5	Cómo se orienta	20
1.2.6	Quiénes intervienen	22
1.2.6.1	Auto de nombramiento o de designación de auditores	22
1.2.6.2	Credencial	24
1.2.6.3	Alcance de la credencial	24
1.2.7	Cómo se notifica	24
1.3	Efectos de las facultades de la administración tributaria en la fiscalización	25
1.3.1	Autoritarismo de la administración tributaria	27
1.3.2	De los actos legales que los vincula con las discrecionalidades	28

1.3.2.1	Justificación de las prácticas fiscalizadoras con credencial	30
1.3.3	Discrepancia de criterio	31
1.4	Control de gestión de la administración tributaria y la función fiscalizadora	32
1.5	La contaduría pública ante los riesgos de la evasión tributaria	32
1.5.1	La contaduría pública	32
1.5.2	El auditor	34
1.5.3	La auditoria de acuerdo a su propósito	35
1.5.4	La responsabilidad legal del auditor	35
1.5.5	Los riesgos de la evasión tributaria y la práctica tradicional del profesional de la contaduría pública	37
1.5.5.1	Técnicas de auditoria tributaria	38
1.5.5.1.1	Auditoria preventiva	38
1.5.5.1.2	Auditoria Integral	39
1.6	Cómo proceder contra las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria	43
1.6.1	Principio de impugnación	43
1.6.2	De los recursos	44
1.6.3	Características del recurso	45
1.7	Proceso de audiencia y apertura a pruebas en la DGII	46
1.7.1	Plazo de presentación de pruebas	46

1.7.2	Análisis de las pruebas	47
1.8	Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos	48
1.8.1	Organización	48
1.8.2	Objetivos	49
1.8.3	Funciones	49
1.8.4	Presentación de recursos	50

CAPITULO II

2 ORIGEN Y ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA

	TRIBUTARIA	55
2.1	Aspectos sustanciales del informe de auditoria	55
2.1.1	Informe de auditoria de IVA	55
2.1.1.1	Notificación	55
2.1.1.2	Investigación	55
2.1.1.3	Ingresos y débitos no declarados	56
2.1.1.4	Compras y créditos fiscales objetados	57
2.1.1.5	Conclusión	57
2.1.2	Informe de infracción de IVA	58
2.1.2.1	Notificación	58
2.1.2.2	Investigación	58
2.1.2.3	Infracciones	58
2.1.3	Informe de auditoria impuesto sobre la renta	59
2.1.3.1	Notificación	59
2.1.3.2	Investigación	60

2.1.3.3	Ingresos no declarados	60
2.1.3.4	Costos y gastos objetados	61
2.1.3.5	Conclusión	62
2.2	Deficiencias de los informes de auditoria	62
2.2.1	Deficiencias de tipo legal	63
2.2.2	Deficiencias de tipo contable	64
2.2.3	Deficiencias de redacción	64
2.3	Fundamento probatorio en el estudio	65
2.3.1	Concepto de prueba	65
2.3.2	Base probatoria: Evidencia absoluta y no relativa	66
2.3.3	Documentación probatoria en su totalidad y no parcial	67

CAPITULO III

3	INVESTIGACION DE CAMPO Y ANALISIS DE SU RESULTADO	70
3.1	Metodología de la investigación	71
3.1.1	Investigación bibliográfica	71
3.1.2	Investigación de campo	72
3.1.3	Recopilación de datos	72
3.1.4	Determinación del universo	73
3.1.5	Determinación de la muestra	74
3.1.6	Método de muestreo utilizado	75
3.1.7	Procesamiento de la información	76

3.1.8	Análisis e interpretación de los datos	76
-------	--	----

CAPITULO IV

4	EFFECTOS DE LAS POLITICAS FISCALIZADORAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS	77
4.1	Casos prácticos resueltos por el TAI	77
4.1.1	Falta de garantía de audiencia	77
4.1.2	Fiscalización por medio de credencial	78
4.1.3	Caducidad	79
4.1.4	Falta de hechos para la configuración de la infracción	80
4.1.5	Carencia o base legal de sustentación en relación a los hechos que se le imputan	81
4.1.6	Falta de requisitos dentro del proceso sancionatorio	82
4.1.7	Impuestos que recaen sobre bienes producidos constituyen elementos de costo	83
4.1.8	Aplicación efectiva del decreto donde se declara Estado de Clamidad Pública	85
4.1.9	Ausencia de requerimiento a efecto de atenuación	85
4.1.10	Ausencia de notificación del auto de designación	86
4.1.11	Falta de designación oportuna de fedatario para	87

	atenuar la sanción	
4.1.12	Invalidación de notificación de auto de designación y consecuente procedimiento de liquidación sancionatorio	87
4.1.13	Los anticipos no causan impuesto IVA	88
4.1.14	Notificación irregular del acto que ordena fiscalización	89
4.1.15	Inoperancia de la convalidación	89
4.1.16	Caso de fusión	90
4.1.17	Aplicación correcta de los artículos 11 y 16 IVA	91
4.1.18	Realización internacional conjunta del hecho generador en territorio nacional	94
4.1.19	Operación con diplomáticos no califican de exención	97
4.1.20	Método del artículo 66 IVA dejó de aplicarse integralmente	100
4.1.21	Falta de competencia para fiscalizar la ley de impuesto sobre las bebidas gaseosas simples o endulzadas	101
4.1.22	Autoconsumo necesario para la producción de energís y créditos fiscales, deducibles	103
4.1.23	Intereses por mutuo no son gravados	106
4.1.24	Intereses por préstamos no están gravados	108
4.1.25	Los faltantes de inventario permiten resolver	109

ventas omitidas pero no rechazar los costos de
ventas

4.2	Las políticas fiscalizadoras de la administración tributaria y sus efectos	111
4.2.1	En los profesionales de la contaduría pública	111
4.2.2	En los contribuyentes de los impuestos internos	113
4.2.3	En la administración tributaria	115

CAPITULO V

5	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	117
5.1	Conclusiones	117
5.2	Recomendaciones	118

BIBLIOGRAFIA	120
---------------------	-----

CUADROS ANEXOS

Cuadro No. 1 Recursos sentenciados por el TAI	122
Cuadro No. 2 Recursos ingresados al TAI	122
Cuadro No. 3 Base legal fallos revocatorios del TAI	123

INTRODUCCION

El Presupuesto Fiscal de El Salvador, establece estimaciones de los ingresos y gastos del gobierno para un año, es elaborado y presentado a la Asamblea Legislativa para su aprobación por el Ministerio de Hacienda. En dicho presupuesto se establecen los lineamientos de las Políticas Tributarias ha ejecutarse, entre ellas dar cumplimiento a las metas de recaudación de los tributos que necesita el Estado para atender el funcionamiento de la administración pública.

La Administración Tributaria ha desarrollado esta función desde su creación con los medios que están a su alcance, tales como la facultad legislativa, que norman la legislación tributaria; la capacidad coercitiva, por medio de la Dirección General de Impuestos Internos, que ejecuta las políticas tributarias en los procesos de fiscalización; y la educación tributaria en el ciudadano, para despertar un alto grado de colaboración voluntaria.

En ese sentido, las políticas fiscalizadoras que desarrolla la Dirección General de Impuestos Internos

tienen entre sus objetivos la progresividad recaudatoria, sin importar el orden jurídico tributario, como si en verdad esta fuera la finalidad última de la Administración Tributaria y no toma en cuenta los efectos que causan a los contribuyentes de los impuestos internos, a la misma administración tributaria y a los profesionales que ejercen la profesión de la contaduría pública.

En el presente trabajo de investigación se determinan los efectos negativos que resultan de la aplicación de criterios y actuaciones discrecionales de la Administración Tributaria, por lo que se pretende ilustrar a los lectores en la legalidad, eficiencia e interpretación de las Leyes Tributarias.

Este documento está compuesto por cinco capítulos conteniendo lo siguiente:

En el primer capítulo se estudia los antecedentes de la Administración Tributaria, las facultades con que actúa, los efectos en la fiscalización, su proceso administrativo y la contaduría pública ante los riesgos de la evasión la descripción de las Técnicas

de Auditoría Tributaria. Cómo proceder a analizar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, los procesos de audiencia y apertura a pruebas, hasta culminar con el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

En el segundo capítulo se plasma los aspectos sustanciales del informe de auditoria, el estudio que debe hacerse paso a paso del informe de auditoria de IVA, del informe de infracción IVA e informe del Impuesto sobre la Renta que emite la Dirección de Fiscalización, antes de proceder a aceptar los términos expresados en él. Es preciso efectuar el estudio tributario señalándose las deficiencias, los fundamentos probatorios y sus aspectos sustanciales, análisis de la documentación probatoria, como resultado de las fiscalizaciones de la aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios e Impuesto sobre la Renta.

En el tercer capítulo se describe el resultado de la investigación de campo, recopilación de datos, establecimiento del método de muestreo, el proceso de

la información, la metodología que se utilizó, el detalle y análisis e interpretación de los datos, determinación del número de casos a analizar de acuerdo a la fórmula del muestreo.

El capítulo cuatro contiene los efectos de las políticas fiscalizadoras de la Administración Tributaria el cual muestra un catálogo de errores producto del exceso de discrecionalidad. Se analiza cada caso práctico con fallo revocatorio del Tribunal de Apelaciones, que sirvió de base para comprobar que a la Administración Tributaria le persuade estrategias recaudatorias y no la legitimidad de sus actuaciones. Se establece los efectos en los profesionales de la contaduría pública, en los contribuyentes de los impuestos internos y en la misma administración tributaria.

El trabajo finaliza con el capítulo cinco, en el cual se plasman las conclusiones y recomendaciones que se han tratado de expresar en forma amplia y específica.

CAPITULO I

1 MARCO TEÓRICO

1.1 La Administración Tributaria

1.1.1 Antecedentes

El Ministerio de Hacienda comienza sus gestiones en el mes de febrero de 1829, cuando asume el gobierno de El Salvador Don José María Cornejo quién asigna como Encargado de Hacienda y Guerra a Don Manuel Barberena, sustituido durante el mismo período por el prócer Don Joaquín Durán Aguilar. Posteriormente asumió el poder Don Joaquín de San Martín, en febrero de 1833, y nombró como Secretario de Hacienda y Guerra a Don Juan José Córdova.

En mayo de 1938 el Vicejefe del Ejecutivo Don Timoteo Menéndez, nombró Ministro General al ilustre Patricio Don Antonio José Cañas, que comienza a trabajar arduamente y organiza a la Administración Pública en cuatro secciones: Hacienda, Guerra, Relaciones y Gobernación, por ello ha sido siempre considerado como el primer Ministro de cada una de las cuatro carteras más antigua del Gabinete de Gobierno de El Salvador. Posteriormente se integran el Ministerio de Economía con el de Hacienda.

Pero el 13 de marzo de 1950, queda funcionando el Ministerio de Hacienda independientemente. Siendo uno de sus objetivos incrementar los niveles de cumplimiento tributario, reduciendo la evasión y elusión fiscal.

Para tal objetivo se crearon las dependencias siguientes: La Dirección General de Contribuciones Directas, el 15 de mayo de 1941, la Dirección General de Contribuciones Indirectas, el 21 de diciembre de 1949, y apoyando a dichas direcciones se creó la Dirección General de Tesorería para la recaudación.

1.1.2 Situación actual

Con fecha 22 de febrero de 1990, según el Diario Oficial No. 56 tomo 306, se publicó el Decreto Legislativo No. 451, que se refiere a la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos. En su artículo 1 establece "Se crea la DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, como una Entidad adscrita al Ramo de Hacienda en sustitución de las Direcciones Generales de Contribuciones Directas e Indirectas, la que tendría competencia en todas las actividades administrativas relacionadas con los impuestos..."

1.2 Facultades de la Administración Tributaria

1.2.1 Antecedentes de las Políticas Fiscalizadoras

La Dirección General de Impuestos Internos, tiene dentro de sus funciones básicas, la Fiscalización, además de aplicar y hacer cumplir las Leyes Tributarias, se complementa al asistir al contribuyente, la recepción y fiscalización de las declaraciones, el registro y control de contribuyentes, el pronunciamiento de resoluciones en sus distintos grados. Cuenta con la Dirección de Fiscalización que tiene a su cargo la Subdirección de Principales Responsables Tributarios o Grandes Contribuyentes, Subdirección de Medianos Contribuyentes y la Unidad de Otros Contribuyentes anteriormente denominada Subdirección Central de Fiscalización; además en la Subdirección Regional de Oriente y Subdirección Regional de Occidente.

1.2.2 Situación actual

Entre los objetivos de la fiscalización se encuentran las de verificar y comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, Código Tributario y otros impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Internos.

Código Tributario en su artículo 173 le otorga entre sus funciones específicas de fiscalización: Generar un efecto multiplicador en los contribuyentes que permita minimizar incumplimientos en la aplicación de disposiciones formales y sustantivas de las leyes tributarias, que accedan combatir la evasión fiscal. Obtener información de los contribuyentes, a fin de proporcionar datos de interés tributario. Verificar que el impuesto declarado y pagado sea el correspondiente a las operaciones reales.

1.2.3 Logística

En la misma Ley Orgánica se asegura la continuidad administrativa que utilizaban las Direcciones Generales, relacionadas al recurso físico y humano, absorbiendo al personal de auditores y administrativos-jurídicos. Además de crear las unidades de Asistencia al Contribuyente mediante las asesorías, Unidad de Defensoría al Contribuyente y la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas. En toda fiscalización la responsabilidad técnica está dividida entre el auditor, supervisor y coordinador. Las actividades principales a realizar por cada uno de ellos son las siguientes:

Del auditor tributario. Desarrollar su trabajo con calidad y productividad estandarizada, informar y sensibilizar a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones, así como facilitar su acercamiento voluntario a la institución, a fin de que todos los sujetos del impuesto cumplan correctamente sus obligaciones tributarias.

Del supervisor tributario. Supervisar las fiscalizaciones que se ejecuten bajo la responsabilidad de la Dirección de Fiscalización.

Del coordinador de grupos. Su responsabilidad consiste en planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar los grupos de trabajo con el objeto de ejecutar en forma eficaz y eficiente los planes de fiscalización.

Finalizada la etapa técnica del trabajo, se pasa a la administrativa, la responsabilidad en este sentido se encuentra dividida en tres cargos:

Subdirector o Jefe Oficina Regional, Jefe de División Fiscalización y Coordinador o Jefe de Grupos de Fiscalización.

1.2.4 Programas

Entre las atribuciones de la Dirección General de Impuestos Internos, están las de decidir sobre los objetivos, diseño y control de los diferentes planes, programas y proyectos que se presenten en el desarrollo de las actividades tributarias. Cuenta con la unidad especializada en recopilación de datos, análisis económicos-tributarios, diseño, elaboración y programación de planes de fiscalización, denominada Unidad de Programación y Evaluación Tributaria (UPET). Los programas de auditoria deberán ser elaborados por los auditores, apegados al contribuyente fiscalizado, de acuerdo a los factores de riesgo determinados en los planes de fiscalización respectivos.

1.2.5 Cómo se orienta

Se efectúan estudios de contribuyentes y sectores económicos, tomando de base la información recopilada en materia tributaria que se posee, con el objeto de diseñar, elaborar, programar y evaluar planes con acciones preventivas, correctivas y de seguimiento, para que los contribuyentes que presentan incumplimientos o distorsiones en los valores declarados, cumplan voluntariamente las obligaciones tributarias incrementando la sensación de riesgo subjetivo en los

contribuyentes, maximizando la probabilidad de detección incumplimientos y dando a conocer que la Administración Tributaria actuará en forma oportuna para obligarlo a cumplir.

Los objetivos específicos de las unidades fiscalizadoras están orientados a crear instrumentos técnicos que mejoren la capacidad de detección de contribuyentes que muestran un mayor riesgo al incumplimiento de las obligaciones tributarias, a fin de restringir el universo de contribuyentes a fiscalizar, en función del recurso humano de las áreas fiscalizadoras.

Además de enfocar los esfuerzos de la Administración Tributaria en contribuyentes con mayor importancia fiscal y un alto nivel de riesgo tributario, realiza estudios sobre el cumplimiento tributario de los mismos. Para este efecto se pueden considerar los siguientes indicadores:

- a) Actividad Económica
- b) Monto de ingreso por ventas y servicios
- c) Monto de compras e importaciones efectuadas
- d) Exportaciones y ventas internas gravadas y exentas
- e) Pagos mensuales efectuados
- f) Mantenimiento de remanente de crédito fiscal continuo
- g) Volumen de inventarios declarados en Renta
- h) Impuestos retenidos a terceros sin designación

- i) Relación Débito/Crédito
- j) Margen promedio de comercialización
- k) Monto anual de ventas
- l) Venta exenta/compras exentas
- m) Total de ventas menos total de compras (diferencia comercial)
- n) El capital invertido y los aportes de capital
- o) El número y volumen de las operaciones e ingresos de otros períodos, detectables mediante el sistema de punto fijo y otros medios o denuncia de terceros.
- p) Las existencias de mercaderías y productos, (omisiones de compras, de ventas y de inventarios)
- q) El monto de las compras y de ventas efectuadas en unidades y valores, fácilmente identificables
- r) El valor y rotación de los inventarios
- s) Los márgenes típicos de comercialización
- t) Los salarios y gastos pagados y cualquier otro tipo de inversión.

1.2.6 Quiénes intervienen

1.2.6.1 Auto de Nombramiento o de Designación de

Audidores

En todo inicio de auditoria interviene un funcionario delegado por la Dirección General, que mediante auto jurídico designa,

nombra, delega su facultad fiscalizadora a uno o varios miembros del cuerpo de auditores para que desarrollen la labor de fiscalización. En el auto de designación describe la responsabilidad y delimita el alcance de la ejecución de la fiscalización a efectuar. En dicho auto la Dirección General facultará legalmente como responsable directo de la fiscalización al auditor; sin embargo, se debe de aclarar que la responsabilidad es compartida por todo el personal que interviene en el proceso de fiscalización. De conformidad al artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, le compete ejecutar todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones al Director, Subdirector, los auditores y demás empleados de la Dirección General y serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los Contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencia en sus dictámenes y resoluciones o ""como consecuencia de negligencia, malicia o impericia en sus actuaciones, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente"".

1.2.6.2 Credencial

La Credencial es un medio de acreditar al titular que la porta, relacionada con llevar a cabo una gestión, es decir que se limita a una carta de presentación del auditor ante el contribuyente; lo cual en ningún momento faculta la fiscalización material encaminada a determinación impositiva sino solamente de control.

1.2.6.3 Alcance de la Credencial

El alcance que debe tener una credencial es solamente de control, el cual debe consistir en una verificación de campo de las obligaciones formales y culminar con un informe rendido por el auditor acreditado, dando a conocer a la Dirección General si el contribuyente ha dado cumplimiento o no de las obligaciones formales tributarias, quedando a opción de la Dirección General el practicar la fiscalización.

1.2.7 Cómo se notifica

La notificación es el acto mediante el cual se le comunica al contribuyente o a quien lo representa legalmente o las personas que establece el artículo 175 del Código Tributario, acerca de

la labor que ha de desarrollar el auditor, tal como se detalla a continuación:

En caso de personas naturales, se notificará al sujeto pasivo o al deudor tributario, en el lugar señalado para tal efecto; si no se encontrare al contribuyente o deudor tributario o quien haga sus veces, se le notificará por medio de su cónyuge, compañero(a) de vida, hijos mayores de edad, socio, dependiente o sirviente doméstico a su servicio. La persona a quien se le entregue el auto de notificación deberá firmar de recibido.

En caso de personas jurídicas, la notificación se realizará por medio de representante legal, apoderado, curador o heredero; los que deberán acreditar su calidad y mostrarse como parte interviniente debidamente facultados; si no se encontrare ninguna de las personas antes señaladas, se notificará por medio de persona mayor de edad que esté al servicio de estos.

1.3 Efectos de la Facultad de la Administración

Tributaria en la Fiscalización

Como se estableció en los apartados anteriores, la Administración Tributaria es el ente encargado de asegurar el cumplimiento de las obligaciones relacionadas a los tributos por parte de los contribuyentes, para tal efecto se le ha asignado

la facultad de fiscalización. Para llevar a acabo dicha función cuenta, con un cuerpo de auditores que actúan conforme a lo dispuesto en el Código Tributario "Artículo 173. La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso respecto de los sujetos que gocen de exenciones, franquicias o incentivos tributarios..." Al término de la auditoria el auditor rendirá informe que servirá para la tasación respectiva y deberá contener todos los elementos necesarios que instruyan suficientemente a la Administración Tributaria, para una justa tasación, debiendo estar siempre ajustados a la realidad de la investigación que se practicó, haciendo uso de todas las facultades que las leyes y reglamentos les confieren, con imparcialidad, equidad, justicia y debiendo ceñirse siempre a la verdad de sus investigaciones. Tales informes podrán ser ampliados si a juicio de la Dirección General, adolecen de deficiencias o no se ajustan a la realidad.

Al finalizar el proceso de la auditoria el informe se trasladará a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas (UAAP), instancia donde el contribuyente puede manifestar su conformidad o no con el resultado del estudio practicado. Pudiendo darse las siguientes situaciones:

Que el contribuyente no se manifieste, no presente pruebas de descargo, que las pruebas de descargo presentadas no se acepten, que corrija en forma total las deficiencias; el primer informe queda como definitivo, pasando al departamento de tasaciones para la emisión de la correspondiente resolución junto con el informe técnico de la UAAP, donde conste las situaciones antes planteadas.

Que el contribuyente acepte parcialmente el resultado de la auditoria, corrigiendo las deficiencias con las que esta de acuerdo o que se le acepten parcialmente las pruebas presentadas.

En esta situación, el primer informe de auditoria se devolverá a la Unidad Fiscalizadora para que elabore el informe definitivo para su posterior remisión al departamento de tasaciones, todo de conformidad a las formalidades pertinentes señaladas en las Leyes Tributarias.

1.3.1 Autoritarismo de la Administración Tributaria

Como se refleja en el apartado anterior, por lo general los resultados de la fiscalización son negativos para el contribuyente, puesto que la Administración Tributaria tiene un

extenso campo de investigación externa llamado también cruces de información o confirmaciones de operaciones con los otros contribuyentes o consumidores finales de sus productos o servicios que al imponer impuestos complementarios y multas, a través de los Departamento Jurídicos mediante resoluciones, todas las pruebas que se presenten previamente están descartadas por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, constituyéndose en juez y parte la Administración Tributaria. Como ejemplo típico del autoritarismo de la Administración se señala los relacionados con las solicitudes negativas de la devolución del pago indebido del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios conforme a dicha Ley y a los excedentes de la liquidación del Impuesto sobre la Renta, previamente retenidos en sus ingresos o anticipo a pago del impuesto, puesto que la UAAP y el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, considera que los recursos de inconformidad o escritos relacionados a estos casos, son inadmisibles.

1.3.2 De los actos legales que los vincula con las discrecionalidades

La Administración Tributaria utiliza la discrecionalidad como un término al cual le dan el sinónimo de conveniencia y

oportunidad sin ataduras a principio alguno; o lo que es lo mismo, hacer lo que buenamente se ocurre como tal, sin atender al interés público en su realización ni a las pautas, directrices y demás normativa establecida en las Leyes Tributarias sino que a discrecionalidad, y en general contra los principios generales aplicables a sus actuaciones, como son Justicia, Igualdad, Legalidad, Celeridad, Proporcionalidad, Economía, Eficacia y Verdad Material; los que orientan la actividad tributaria administrativa, con el objetivo de justificar a como de lugar la recaudación de impuestos, inclusive bajo técnicas no apropiadas.

Estas políticas tributarias están enmarcadas en los indicios, las presunciones y los criterios que aplica la Dirección General de Impuestos Internos, con el afán recaudatorio ante las ingentes necesidades a cubrir con recursos tributarios no importando si los consigue en forma arbitraria, lo que fundamentaría el enriquecimiento ilícito del Estado, en menoscabo de los intereses del contribuyente por la apropiación indebida de sus ahorros.

1.3.2.1 Justificación de las Prácticas Fiscalizadoras con Credencial

La Administración Tributaria es la encargada de proveer al Estado los fondos necesarios para la financiación del desarrollo del país, a través de la recaudación tributaria; para ello debe implementar planes de fiscalización que garantice el debido cumplimiento de las Leyes Tributarias de sus administrados.

Atendiendo el mandato de control, pero sobre todo de recaudación, es que la Dirección General ha adoptado por las auditorias de hecho, siendo el medio de acceso la credencial, queriendo sustituir de alguna manera el auto de nombramiento o resolución en que consta la orden de fiscalización, la credencial, como ya se ha dicho, sólo debería servir como un medio de control de obligaciones formales, lo cual es diferente a la determinación impositiva; sin embargo se ha advertido que con el uso de la credencial, los auditores realizan el acto fiscalizador en toda su extensión, es decir, determinan impuesto; para lo cual ocupan procedimientos que son propios de una fiscalización como lo son: determinación de ingresos vía indicios o con base cierta, realizan seguimientos de inventarios; etc.; procedimientos ejecutados por un auditor

debidamente facultado; o expresamente ordenado por la Dirección General; según lo establece el artículo 173 y 174 del Código Tributario; de lo contrario el auditor se atribuye actos fiscalizadores no asignados, anulando la determinación impositiva así establecida.

1.3.3 Discrepancia de Criterio

La Dirección General de Impuestos Internos tiene dentro de su competencia, "imprimir eficiencia y eficacia a la Administración Tributaria de modo que redunde en mayores recaudaciones sin cargar en exceso a los contribuyentes", este legado de su creación no se le da cumplimiento, puesto que en la práctica a los contribuyentes se le carga en exceso las recaudaciones como consecuencia de las políticas fiscalizadoras que aplica dicha Dirección General. Ya sea porque la mala praxis tributaria que aplican las jefaturas fiscalizadoras es con objetivo meramente recaudatorio causando un grave daño al contribuyente y a la Institución por "impericia o negligencia en sus dictámenes y resoluciones", lo cual esta penalizado en la misma Ley de Creación de la mencionada Dirección, "por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los Contribuyentes", En consecuencia de lo anterior, los contribuyentes se sienten amenazados con actuaciones desconcertantes, que atentan no solo contra su situación económica, sino la seguridad jurídica.

1.4 Control de Gestión de la Administración Tributaria y la Función Fiscalizadora

Si bien es cierto que la Administración Tributaria tiene Certificado de la Calidad ISO 9000 les permite una evaluación sistemática de la gestión de la administración, esta evaluación no se aprecia en la racionalización de la función de fiscalización, al otorgarle al personal intermedio a nivel de jefaturas, exceso de criterios en la aplicación de la legislación tributaria, para el caso cuando el contribuyente reclamó o pagó, total o parcialmente el impuesto adicional o en exceso el resultado final es negativo y las razones que se utilizan sobrepasan los fundamentos legales, por causa de la presunción, indicios y/o discrecionalidad de la Administración tributaria.

1.5 La Contaduría Pública ante los Riesgos de la Evasión Tributaria

1.5.1. La Contaduría Pública

Se estima que los riesgos de auditoria ejercida por el profesional de la contaduría pública están contenidos en los estados financieros, y se originan por alguna causa fundamental que podemos señalar entre ellos:

- a) La pretensión de desconocer la aplicación de normas en proceso de auditoria en sus diversas etapas de verificación.

- b) La irregularidad en documentos, expedientes y otros informes, así como alteración de las reglas y procedimientos establecidos para la formulación y presentación de estados financieros, los mismos que concretan y resumen la actividad económica de la entidad expresada en cifras; es decir son la radiografía y ficha histórica de la empresa contribuyente persona natural o jurídica.

- c) La pretensión de incurrir en un doble juego contable, queriendo desconocer toda transacción o relación donde quedan evidencias instrumentales que el auditor busca y utiliza para su trabajo y dictamen fiscal.

De manera concreta nos referimos a la observancia que se debe tener sobre los Principios Contables, Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Auditoria y otras Disposiciones establecidas por los Organismos Reguladores. No obstante y lamentablemente dichas normas caminan muchas veces detrás de la realidad crítica; realidad presente poco vislumbrada que en su accionar ocasiona erosiones y riesgos

arrastrando, no sólo la quiebra de la empresa, sino además desconfianza en los organismos de control y en el profesional de la contaduría pública.

1.5.2 El auditor

El Auditor es el profesional graduado con el Título de Licenciatura en Contaduría Pública debidamente inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoria, contratado por la administración de una determinada entidad económica para que preste servicios de auditoria. El Auditor tiene un gran desafío, ya que no solo debe conocer de la tecnología, sino, de la LEGISLACION, sistemas de suministros, transporte, comercialización, diversas formas de organización, entre otras. La Nueva Visión y Enfoque de trabajo para el auditor ha cambiado grandemente, su enfoque tradicional sobre el control interno y dictamen de los estados financieros, se han incluso que adaptar a los nuevos tiempos, necesitamos producir nueva información que permita a las instituciones y empresas disponer de alternativas de operación, que le muestren los sectores de riesgo y la forma de evaluar y controlar los mismos, de tal manera que le ayuden a poner en práctica nuevas formas de administración, producción, comercialización, financiamiento,

aplicaciones tecnológicas y fiscales, en el sentido amplio de la palabra.

1.5.3 La auditoria de acuerdo a su propósito

La Auditoria Fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar los resultados a las partes interesadas, tales como a la Dirección General de Impuestos Internos.

1.5.4. La responsabilidad legal del auditor

Es la obligación del profesional de acuerdo con la Ley de proporcionar un nivel razonable de cuidado al realizar el trabajo para quienes sirve. La responsabilidad legal, como consecuencia de sus servicios, es de mucho significado para el profesional. La ausencia de dicha responsabilidad podría implicar la condición de empleado en vez de un profesional independiente, cualquiera que se proyecte como un profesional, deberá aceptar la obligación legal de ser competente y cuidadoso. El cliente o terceras partes confían en la opinión de

un auditor, por lo que a los estados financieros se le refiere, tienen el derecho de suponer que el auditor es competente y que ha realizado la auditoria cuidadosamente. Si el cliente o los terceros, sufrieran perjuicios por culpa de la confianza depositada en el auditor y que más tarde se viera que fue errónea, el auditor será responsable en caso de resultar incompetente o negligente en el desarrollo de su trabajo. Sin dicha responsabilidad la función de auditoria sería inútil. Según el Código Tributario en su artículo 135 establece las responsabilidades del Auditor Fiscal entre otras:

- a) El auditor fiscal tiene responsabilidad legal al tener que emitir un dictamen e informe fiscal.
- b) Guardar absoluta independencia de criterio con respecto al sujeto pasivo auditado.
- c) Realizar el dictamen e informe fiscal de conformidad a los principios de contabilidad según el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoria y otras leyes tributarias.
- d) Garantizar que el dictamen e informe fiscal estén respaldados con asientos contables en libros legalizados,

registros auxiliares y cualquier otro registro especial, que conforme a las leyes tributarias, leyes especiales y a la técnica contable, deba llevar el sujeto pasivo, así como la documentación que sustenta dichos registros.

1.5.5 Los Riesgos de la Evasión Tributaria y la Práctica Tradicional del Profesional de la Contaduría Pública.

Una de las principales características que se observan en el desarrollo de los procesos de determinación de resultados de la auditoria es que el auditor externo solamente reconoce la contabilidad como prueba idónea para soportar las declaraciones tributarias. Si se presentaba la oportunidad de verificar la situación fiscal de un contribuyente, la labor de auditoria se centraba en verificar dos cosas fundamentalmente. La primera de ellas si existían libros de contabilidad, en caso de que estuviere obligado legalmente a llevarlos y en segunda instancia, que la sumatoria de los soportes de la contabilidad fuera igual al saldo contable registrado en los balances. Si estos dos presupuestos se cumplían, el contribuyente podía tener la seguridad de que su situación fiscal estaría avalada por la administración; por lo tanto la preocupación principal de los declarantes se centraba, en mantener "formalmente" sus libros

contables al día. A tal punto llegó la distorsión que las sanciones se dirigían fundamentalmente a penar la desactualización de tales soportes y la gran mayoría tenía como base esencialmente este hecho; sin embargo las prácticas de pruebas adicionales no era tenida en cuenta, pues se suponía la veracidad total de la contabilidad.

1.5.5.1. Técnicas de Auditoria Tributaria

La Auditoria Tributaria puede definirse como el examen de las declaraciones de impuestos, de los registros y documentación contable de un contribuyente, para verificar el cumplimiento tributario. La Auditoria Tributaria puede ser preventiva o integral.

1.5.5.1.1. Auditoria Preventiva

La Auditoria Preventiva es el control o fiscalización parcial de las obligaciones tributarias de un contribuyente.

Objetivo

Procura prevenir y asegurar mediante controles específicos de ciertas áreas, el correcto cumplimiento tributario de los contribuyentes, desestimulando las posibilidades de evasión.

Características

Se efectúa a través de una fiscalización rápida y objetiva, pudiendo realizarse por medio de controles masivos de los aspectos más relevantes del impuesto; tiende a producir un efecto de control psicológico, en un gran número de contribuyentes; en general, procura lograr que el propio contribuyente declare en forma correcta sus impuestos.

Metodología

Se inicia analizando situaciones globales o individuales de comportamiento tributario, mediante el uso de la información computacional, buscando determinar áreas o aspectos de mayor incumplimiento y que ofrezcan posibilidades de que, mediante simples comparaciones o análisis de datos contables o tributarios, se pueda ejercer una fiscalización objetiva, oportuna, rápida y efectiva, que abarque al mayor número de contribuyentes susceptibles de controlar de acuerdo a la dotación de miembros fiscalizadores disponibles que se asigne.

1.5.5.1.2. Auditoria Integral

La auditoria integral puede definirse como la fiscalización en profundidad de la totalidad o de una parte significativa y representativa de las operaciones que realiza el contribuyente, principalmente respecto de los impuestos de IVA y Renta, y/o

impuestos específicos. Implica revisar más en detalle la totalidad o una parte importante de los registros contables y documentación del contribuyente, tanto en los aspectos formales como de fondo. La profundidad y extensión de la auditoría dependerá de las anomalías que se vayan detectando.

Objetivo

Verificar que los impuestos declarados y pagados correspondan a la realidad de las operaciones efectuadas por los contribuyentes.

Características

Se aplica a un menor número de contribuyentes, principalmente medianos y grandes, seleccionados de acuerdo a parámetros o índices computacionales o conforme a antecedentes externos que señalan posibles omisiones o evasiones de impuestos.

Tiende a detectar y comprobar errores u omisiones en el pago del impuesto, que se traducen en liquidaciones de oficio practicadas por la Dirección General de Impuestos Internos.

Metodología

La Auditoría Integral puede efectuarse aplicando dos métodos de trabajo:

- a) **Revisión de todas las operaciones.** En los casos que sea factible, debido al reducido número de compras y ventas que efectúa el contribuyente según su giro o actividad o cuando se detecten anomalías o errores que por su importancia o

monto, sea convenientemente productivo ampliar la auditoria, se deberá revisar la totalidad o mayor parte de las operaciones realizadas por el contribuyente.

- b) **Pruebas selectivas.** La Auditoria Integral también se puede realizar en base a una muestra representativa de las operaciones efectuadas por el contribuyente, priorizando aquellas de mayor valor y otras de menor valor que por su frecuencia, totalizan cantidades relevantes.

Normalmente el procedimiento de muestreo para la auditoria parte del Balance General, para seguir con los Libros Mayor-Diario y Auxiliares, hasta llegar a los documentos. Sin embargo, tratándose de auditoria del Impuesto IVA, es recomendable seguir el procedimiento inverso, esto es iniciar la auditoria de los documentos que originen las operaciones, eligiendo, en todo caso, los períodos tributarios con mayor movimiento, o de mayor importancia. Y en el caso del Impuesto de Renta, verificar los soportes de las partidas significativas en los cierres o ajuste de cuentas.

Inspección y Análisis

Se verificará cómo se realizan los procedimientos administrativos y contables establecidos (Estudio de control interno).

Este es un estudio crítico desde el punto de vista contable-tributario, que el auditor hace de los documentos y de los registros o libros de contabilidad. Constituye la aplicación misma de las técnicas de auditoria, con el propósito de detectar errores u omisiones que signifiquen: Disminución de las bases imponibles afectas a impuestos, aplicación indebida de tasas, exenciones que no corresponden, sub declaración de impuestos, omisiones, evasiones e incumplimientos. A continuación se dan los conceptos siguientes:

Investigación Tributaria

Consiste en averiguar o aclarar, mediante consultas directas al contribuyente o al personal de la empresa, determinadas situaciones, operaciones o partidas contables.

Confirmación o Compulsas

Es la afirmación o ratificación escrita de determinados hechos, operaciones o partidas contables, relacionados con la auditoria practicada que se solicita a empleados de la empresa o a terceras personas que pueden informar sobre el caso, por tener alguna relación con ellas. Comúnmente denominadas Compulsas.

Certificación

Es la constancia escrita de hechos o actos revisados y verificados por el auditor fiscalizador firmada por el contribuyente, representante legal o por personas responsables.

Cálculo

Consiste en la verificación y determinación matemática de la exactitud de las operaciones registradas, y de las declaraciones efectuadas.

1.6. Cómo proceder contra las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.

Por lo general la Dirección General de Impuestos Internos, no emite resoluciones positivas o a favor del contribuyente por estar cumpliendo la normativa tributaria, sin embargo todo sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, debe conocer los procedimientos básicos para los recursos de inconformidad ante la Dirección General de Impuestos Internos. Estos términos de defensa están contemplados en el Derecho Común, como ampliación de criterios contenidos en la Ley de Organización del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

1.6.1 Principio de Impugnación

Es fundamental en el procedimiento que todo acto o resolución emitida por la Administración Tributaria que pueda lesionar los intereses del contribuyente, o causarle agravios, entendiéndose como agravio la ofensa, el perjuicio material o moral que se

infiere a una persona en sus intereses, es una sentencia injusta, como dice nuestra ley procesal, o que sirva para impulsar el proceso y conducirlo a sus distintas etapas que le confiere poderes de impugnación destinados a promover la revisión de la resolución y su eventual modificación o anulación, sea impugnación, que se presta a una objeción, reputación o contradicción, es decir, que exista algún recurso contra él, para que se enmienden los errores o vicios en que se haya incurrido. Entonces, los recursos son genéricamente hablando, medios de impugnación, no es que la impugnación sea un remedio contra la sentencia injusta, sino un medio de fiscalizar la justicia de lo resuelto.

1.6.2 De los recursos

El Código de Procedimientos Civiles (Pr), no define lo que es un recurso, sin embargo varios autores entre ellos Eduardo J. Couture, dice: "Recurso quiere decir literalmente regreso al punto de partida. Es un recorrer, correr de nuevo el camino ya hecho. Jurídicamente la palabra denota tanto el recorrido que se hace nuevamente mediante otra instancia, como el medio de impugnación por virtud del cual se recorre el proceso". Por lo tanto, con los recursos se impugnan las resoluciones de la Administración Tributaria, lo que se persigue esencialmente es

la revocabilidad o nulidad, como un remedio jurídico contra la injusticia contenida en la resolución. Entre los numerosos recursos debe destacarse por su importancia el Recurso de Apelación y el Recurso de Nulidad, que son procedimientos técnicos de revisión surgidos a raíz de la impugnación formulada por el agraviado.

Entonces el recurso para reparar los agravios es la apelación. Recibidos los recursos, en la instancia respectiva, la resolución queda provisionalmente privada de sus efectos, posiblemente porque en determinadas resoluciones de la Administración Tributaria, ha habido interpretación errónea o aplicación indebida de leyes por parte de la Dirección General de Impuestos Internos.

1.6.3 Características del Recurso

En la legislación procesal se encuentran características del recurso y son las siguientes:

- a) **Es facultativo.** Lo que quiere decir que la parte agraviada puede o no hacer uso del recurso. No está obligada a interponerlo. Art. 1158 Pr.
- b) **Es renunciable.** El agraviado puede renunciar al recurso expresa o tácitamente.

c) **Desistimiento.** De todo recurso se puede desistir una vez interpuesto.

1.7 Proceso de Audiencia y Apertura a Prueba en la Dirección General de Impuestos Internos.

El proceso inicia partiendo del informe presentado por la Dirección de Fiscalización, enviado al Departamento Jurídico, después de realizar la fiscalización en el cual se detallan los hallazgos e incumplimientos por parte del contribuyente detectados según los criterios del auditor designado.

En caso que se determine incumplimiento en las obligaciones tributarias la Administración envía al contribuyente copia del informe del auditor con el auto de audiencia y apertura a prueba a efecto que este conozca los resultados del informe y pueda ejercer sus garantías de audiencia y defensa según lo establece el artículo 166 del Código Tributario.

1.7.1 Plazo de presentación de pruebas

Se tendrá como plazo cinco días hábiles que se computarán a partir de la notificación respectiva para que el contribuyente pueda ser oído y señale sus inconformidades, vencido el plazo de

audiencia se abrirá apertura de pruebas teniendo para ello un plazo de diez días, en el cual el contribuyente deberá presentar todas las pruebas de descargo de hecho y de derecho que puedan ayudar a desvirtuar el informe de la Dirección General de Impuestos Internos; las pruebas se deben presentar por escrito en el plazo anteriormente señalado, además se deben aclarar aquellos puntos que se aceptaren y rechazaren.

1.7.2 Análisis de las pruebas

Concluido el término probatorio la Administración Tributaria someterá a estudio y valoración las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente y dictará la resolución que corresponda con fundamento en las pruebas y disposiciones legales pertinentes.

La Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas envía notificación de lo resuelto al contribuyente, la cual puede ser absolutoria o determinársele impuesto complementario y a imponer las multas respectivas.

En caso de determinarse que tiene que pagar, pueden darse tres situaciones:

- a) Que el contribuyente acepte lo resuelto y pague el impuesto complementario y multa determinada.
- b) Que el contribuyente no acepte la resolución y presente recurso de apelación.
- c) Que el contribuyente no acepte pero no interponga recurso en el tiempo permitido para ello, en tal caso lo resuelto por la Administración Tributaria queda firme, líquido y exigible para que el contribuyente pague.

1.8 Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), es el órgano administrativo competente para conocer de los recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra las resoluciones definitivas, en materia de liquidación de oficio de impuestos e imposición de multas, emitidas por la Dirección General de Impuestos Internos.

1.8.1 Organización

Estará integrado por un Presidente, dos vocales y sus respectivos suplentes nombrados por el Órgano Ejecutivo en el Ramo de Hacienda, quienes desempeñaran el cargo con autonomía funcional. Dichos funcionarios deben ser de notoria competencia,

reconocida honorabilidad, salvadoreños por nacimiento y mayores de edad.

1.8.2 Objetivos

Conocer y resolver conforme a la Constitución y la Ley, los recursos de apelación que interpongan los contribuyentes contra las resoluciones definitivas, sobre liquidación de oficio, imposición de multas y otras propias de su competencia, dictadas en la Administración Tributaria, atendiendo procesos y estándares normativos del sistema de calidad.

Conocer de los recursos de apelación que interpongan los sujetos pasivos en contra de las resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos, conforme a lo dispuesto en la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

1.8.3 Funciones

- a) Resolver las reclamaciones de los apelantes dictando los autos y sentencias que correspondan.
- b) Rendir informes y contestar traslados en los juicios contenciosos administrativos.
- c) Notificar Autos, Sentencias y Dictámenes.

- d) Realizar estudios jurídicos y Económico Contables.
- e) Promover eventos sobre el quehacer tributario (Seminarios, Coloquios, etc.).
- f) Divulgación de estudios, sentencias y documentos de índole Tributarios (Boletín Trimestral).

1.8.4 Presentación de Recursos

En caso que el contribuyente decida interponer recurso ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (TAII), por no estar de acuerdo con la resolución que emita la Administración Tributaria, cuenta con quince días hábiles a partir de la notificación para interponer dicho recurso de acuerdo al artículo dos inciso primero de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos (LOFTAII), según el cual el agraviado expresara las razones de hecho y de derecho en que fundamenta su impugnación. Recibido el escrito de interposición de recurso con sus copias, el Tribunal procederá a solicitar a la Dirección General de Impuestos Internos, que le remita el expediente respectivo en el término de tres días, artículo 4 inciso 1 (LOFTAII), con el fin de estudiar la admisibilidad del recurso impugnado, la presentación en tiempo, forma y la competencia del Tribunal para resolver.

Admitido el recurso el Tribunal notifica al contribuyente la aceptación o denegación al igual que a la Dirección General. En el caso de ser aceptado éste solicita a la DGII el informe conteniendo la justificación de su actuación en relación al caso en estudio para lo cual tendrá quince días hábiles computados a partir de la notificación de la providencia correspondiente.

Vencido el plazo anterior si la DGII no ha devuelto el expediente se mandará a recoger y se abrirá a pruebas el incidente por el término de cinco días contados a partir de la notificación respectiva, con el propósito que el contribuyente presente las pruebas de descargo ofrecidas.

Para determinar la veracidad de las pruebas presentadas por parte del contribuyente el tribunal podrá asignar peritos inscritos al Tribunal, para que éstos revisen la documentación respectiva y emitan informe sobre los hallazgos, éste informe no es vinculante, es decir, puede o no ser tomado en cuenta por el tribunal.

Vencido el plazo anterior, mandará oír al apelante para que presente sus alegatos finales en el término improrrogable de ocho días a partir del siguiente al de la notificación.

Transcurrido el plazo y no habiendo otras diligencias que practicar, el Tribunal ordenará traer el incidente para sentencia, la cual deberá pronunciarse a más tardar en un plazo máximo de treinta días, transcurrido dicho plazo la sentencia incurrirá en ilegalidad.

A continuación se presenta el Esquema de procedimiento del
TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

PASO
1

ART. 2

RESOLUCION EMITIDA POR LA DGII CON IMPOSICION DE MULTA. EN LA CUAL EL CONTRIBUYENTE NO ESTA DE ACUERDO

PASO
2

ART. 2

EL CONTRIBUYENTE PODRA INTERPONER RECURSO DE APELACION ANTE EL TRIBUNAL EN EL TERMINO DE QUINCE DIAS CONTADOS A PARTIR DEL DIA SIGUIENTE AL DE LA NOTIFICACION RESPECTIVA

PASO
3

ART. 2

ESCRITO EN PAPEL SIMPLE. CON UNA COPIA. EXPRESANDO RAZONES DE HECHO Y DE DERECHO EN QUE SE APOYE SU IMPUGNACION. PUNTUALIZANDO CADA UNO DE SUS RECLAMOS.

PASO
4

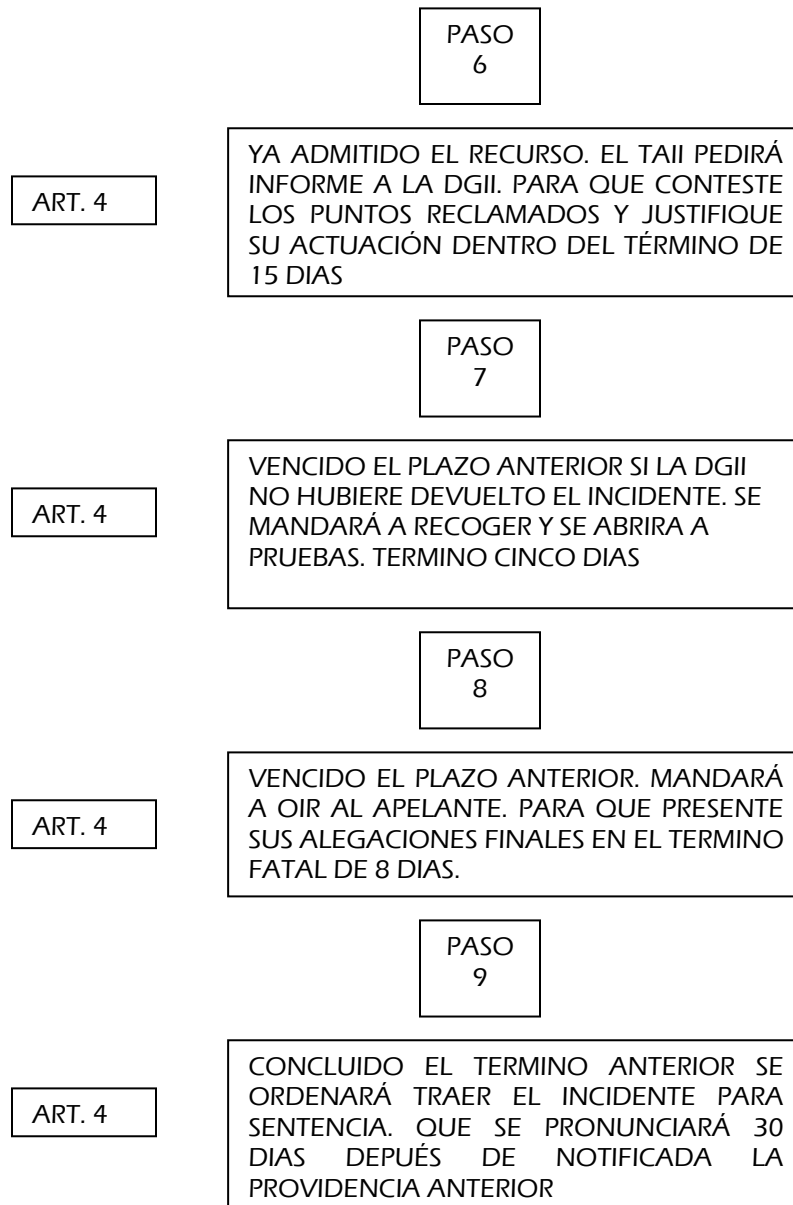
ART. 3

EN EL ESCRITO EL APELANTE. SEÑALARA DENTRO DEL RADIO URBANO. LUGAR PARA NOTIFICACIONES

PASO
5

ART. 4

RECIBIDO EL ESCRITO. EL TRIBUNAL SOLICITARÁ EXPEDIENTE A LA DGII DENTRO DEL PLAZO FATAL DE TRES DIA A FIN DE ESTUDIAR SU ADMISIBILIDAD, EN RELACIÓN A TIEMPO. FORMA Y CONSTATAR LA LEGITIMIDAD DE LA PERSONA QUE RECURRE.



Art. 5 El Tribunal podrá en la sustanciación de los incidentes, ordenar de oficio inspecciones y exhibiciones de documentos o contabilidades, practicar valúo y diligencias para esclarecer los puntos reclamados.

CAPITULO II

2 ORIGEN Y ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA TRIBUTARIA

2.1 Aspectos Sustanciales del Informe de Auditoria

Los informes de auditoria por tipo de impuesto y apartado que lo integra, deberán contener, entre otros, los siguientes aspectos:

2.1.1 Informe de Auditoria de IVA

2.1.1.1 Notificación:

Citar la fecha exacta, lugar y nombre de la persona a quién se le efectuó la notificación a que diere lugar el proceso de fiscalización, proporcionándole la certeza jurídica suficiente al acto de comunicación realizado por la Administración Tributaria a los contribuyentes, tomando en cuenta lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario.

2.1.1.2 Investigación:

Establecer claramente las fuentes de la investigación, incluyendo los indicios utilizados si es el caso, de tal manera que en este apartado, se revele la información utilizada para el desarrollo de la fiscalización. Asimismo es importante citar

cual fue la procedencia y la base de la liquidación de oficio del Impuesto, considerando las circunstancias previstas en los artículos 183 y 184 del Código Tributario, haciendo relación a dichos artículos y sus numerales pertinentes.

2.1.1.3 Ingresos y Débitos No Declarados

En este apartado se debe plasmar los procedimientos que se realizaron para determinar los ingresos y débitos no declarados, detallando en forma clara los conceptos que dieron origen a dichos ingresos, relacionado los registros y documentos que sirvieron para determinar el hallazgo o incumplimiento, asimismo es necesario dejar constancia de las operaciones matemáticas realizadas para determinar el monto de los ingresos no declarados, y si es el caso, detallar cada documento no declarado, separando los montos determinados por período tributario.

Por otra parte, toda determinación de ingresos no declarados debe descansar sobre una base legal, es decir debe ser realizada al amparo del marco legal pertinente para poder ser exigible, en consecuencia, en este apartado debe relacionarse y explicarse ampliamente las operaciones económicas que configuran el hecho generador, así como determinar indubitadamente el momento en

que se causó el impuesto, establecer la base imponible y otros elementos que fueron utilizados para la determinación de dichos ingresos, todo ello con la respectiva base legal.

2.1.1.4 Compras y Créditos Fiscales Objetados

Este apartado debe reflejar los procedimientos realizados para determinar las compras y créditos fiscales objetados, detallando en forma clara la razón por la cual se hace tal objeción, apoyándose en lo establecido en los artículos 65 y 72 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Así también debe señalarse el número de cada documento que ampara la objeción efectuada, su fecha de emisión, el valor de la compra o gasto, con quién se realizó la operación, el tipo de bienes adquiridos y el crédito fiscal correspondiente, relacionando además la base legal que soporta tal objeción.

2.1.1.5 Conclusión

Establecer una breve, pero concreta conclusión sobre los resultados obtenidos en la fiscalización, estableciendo si el contribuyente cumplió o no con las obligaciones formales y

sustantivas de la Ley; si es el caso que se hayan determinado incumplimientos, detallarlos brevemente con su respectiva base legal infringida.

2.1.2 Informe de Infracción de IVA

2.1.2.1 Notificación

Aplica lo mismo del numeral 2.1.1.1.

2.1.2.2 Investigación

Establecer claramente las fuentes de la investigación, de tal manera que revele la información utilizada para el desarrollo de la fiscalización.

2.1.2.3 Infracciones

En este apartado es recomendable considerar que las infracciones deben detallarse tal como lo establece el Código Tributario (a partir del artículo 235 en adelante), relacionando los hechos que dieron origen al incumplimiento.

Asimismo debe relacionarse en forma idónea, los artículos infraccionados del 230 en adelante del Código Tributario, considerando su relación con los incumplimientos y que

establezcan una orden o prohibición, no así los artículos puramente enunciativos de procedimientos por ejemplo el artículo 66 de la Ley de IVA, ya que estos no pueden ser infraccionados.

Es importante mencionar que los informes no deben limitarse simplemente a la enunciación de la infracción y la sanción pertinente, sino que deben ser ilustrativos y describir todos aquellos hechos que contribuyan en la configuración de los incumplimientos.

Por otra parte se recomienda no relacionar en el informe de infracción emitido para el proceso sancionatorio, el informe de auditoria, el cual ha sido emitido para el proceso de liquidación del impuesto, considerando la independencia de los procesos, por esta razón no debe relacionarse los artículos 183 y 184 del Código Tributario, relativos a la procedencia y base de la liquidación respectivamente, puesto que el informe de infracción se emite para aplicar las sanciones a los incumplimientos y no para la liquidación de oficio del impuesto.

2.1.3 Informe de Impuesto sobre la Renta

2.1.3.1 Notificación

Aplica lo mismo del numeral 2.1.1.1.

2.1.3.2 Investigación

Establecer claramente las fuentes de la investigación, sobre base cierta, incluyendo los indicios utilizados si es el caso, de tal manera que en este apartado, se revele la información utilizada para el desarrollo de la fiscalización.

Asimismo en los casos que sean utilizados los métodos estimativos o indicios debe existir una justificante real de adopción de tal método para la determinación del impuesto, debiendo en todo caso señalar las circunstancias que motivaron transitar sobre la base indicial y el acto administrativo que autorizó su uso (artículos 183, 184, 189 y 190 del Código Tributario).

2.1.3.3 Ingresos No Declarados

En este apartado se debe plasmar los procedimientos que se realizaron para determinar los ingresos no declarados, haciendo referencia a los conceptos que dieron origen a dichos ingresos, así como a los registros contables y documentos que sirvieron para determinar el hallazgo, dejando constancia de las operaciones matemáticas realizadas para determinar el monto de dichos ingresos. Asimismo toda determinación de ingresos no

declarados efectuada, debe descansar sobre una base legal, por lo que resulta necesario que se delimite en forma precisa el hecho generador determinado como omitido.

Además debe detallarse los ingresos no declarados por su naturaleza y fuente.

2.1.3.4 Costos y Gastos Objetados

Es necesario que en este apartado, se establezcan en una forma clara y concisa los procedimientos de auditoria realizados para determinar la deducibilidad de los costos y gastos, u otras erogaciones, definiendo primeramente si dichos conceptos constituyen egresos necesarios para la generación de ingresos gravables o para la conservación de su fuente, detallando de la misma manera causales jurídicas de las objeciones realizadas a estos rubros. Es importante que los conceptos de las objeciones que se realicen se detallen de la misma manera en que son contabilizados (Costos y Gastos no Deducibles, art. 29-A Ley de Impuesto sobre la Renta), relacionando la base legal que soportan dichas objeciones.

2.1.3.5 Conclusión

Establecer una breve, pero concreta conclusión sobre los resultados obtenidos en la fiscalización, estableciendo si el contribuyente cumplió o no con las obligaciones formales y sustantivas de la Ley; si es el caso que se hayan determinado incumplimientos, detallarlos brevemente con su respectiva base legal infringida.

2.2 Deficiencias de los informes de auditoria

El proceso de inconformidad del resultado de la auditoria tributaria inicia con la resolución que notifica la Administración Tributaria al contribuyente incorporando el informe de auditoria de la Dirección de Fiscalización, enviado al Departamento Jurídico, después de realizar la fiscalización en el cual se detallan los hallazgos e incumplimientos por parte del contribuyente detectados según los criterios del auditor designado.

En caso que se determine incumplimiento en las obligaciones tributarias la Administración envía al contribuyente copia del informe del auditor mediante resolución, con el auto de audiencia y apertura a prueba a efecto que este conozca los

resultados del informe y pueda ejercer sus garantías de audiencia y defensa según lo establece el artículo 186 del Código Tributario

Todo contribuyente antes de proceder a aceptar los términos expresados en el informe de auditoría, es preciso efectuar el estudio tributario a dicho informe, previa solicitud de su expediente, entre los cuales se pueden detectar deficiencias siguientes:

2.2.1 De tipo legal.

- a) Verificar el auto de notificación si está apegada a los lineamientos del Código Tributario.
- b) No se menciona la base legal que sustenta la aplicación contable.
- c) Base legal mal aplicada.
- d) Procedimientos legales o facultades mal utilizadas.
- e) Falta de firmas de autoridades que den valor legal a las actuaciones.
- f) Falta de documentos legales que sustenten las actuaciones.
- g) Procedimientos contables que no están fundamentados legalmente.

2.2.2 De tipo contable.

- a) Conclusiones que no tienen soporte contable real (no documentados).
- b) Falta de profundización en algunos procedimientos contables.
- c) Errores en la elaboración de papeles de trabajo.
- d) No hay clarificación de procedimientos efectuados, debido a que no es clara la obtención de algunos resultados.

2.2.3 De redacción.

- a) Falta de datos que manifiesten evidencias en los documentos (firmas, fechas, nombres).
- b) Ordenamiento incorrecto de las ideas cuando se redacta un informe.
- c) Hacer referencia a información que no se encuentra en el expediente o libreta de trabajo.
- d) Errores en la redacción de informes (repetición de palabras, frases incompletas, palabras mal utilizadas y mal escritas).
- e) Utilización incorrecta de palabras, debido a preceptos legales o a que algún documento legal contenga lo correcto.

2.3 Fundamento probatorio en el estudio

Se presenta a continuación el fundamento probatorio que debe sujetarse el informe de auditoría.

2.3.1 Concepto de Prueba

Medio por el cual se persigue la demostración de la verdad o exactitud de un hecho del cual depende la existencia de un derecho. La Prueba constituye una base fundamental de los procesos de liquidación y sancionatorio, dado que ella permite que se garantice la veracidad de los hechos que constituyen el resultado de la investigación.

El artículo 200 del Código Tributario establece que podrá invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con excepción de la testimonial, ésta prueba únicamente será pertinente, para los casos de desviación de poder o por cuestión de inmoralidad administrativa, que produzcan vicio en el acto administrativo y lo invaliden, sea que beneficie o perjudique al contribuyente, sin perjuicio de subsanarse en lo necesario, siempre que o hubiere transcurrido el término de caducidad. En el literal b) del artículo 202 del mismo Código, establece que dentro de las oportunidades de audiencia y defensa concedidas en

el procedimiento de liquidación oficiosa o de imposición de sanciones que contempla el Código Tributario, al igual que dentro del trámite del recurso de apelación. En éste último caso, se podrá recibir pruebas ofrecidas que no fueron producidas ante la Administración Tributaria, cuando se justificaren ante ésta como no disponibles. Y en el artículo 203 segundo inciso: Corresponde a la Administración Tributaria comprobar la existencia de hechos no declarados y que hayan sido imputados al contribuyente.

2.3.2 Base Probatoria: Evidencia absoluta y no relativa.

El auditor tributario debe de obtener la evidencia suficiente y competente previa al acto de emitir su informe o dictamen. Evidencia que habrá de alcanzarse mediante la aplicación y evaluación de los hechos que constituyan el entorno de la situación tributaria de los contribuyentes.

Según la norma de auditoria financiera, o sea la que aplica el auditor externo independiente, el auditor no pretende obtener una evidencia absoluta, sino que le basta con una evidencia relativa necesaria para soportar su opinión; sin embargo en la prueba pericial (recopilada por el auditor tributario en el proceso de fiscalización), no es suficiente una evidencia

relativa de los hechos a probar; sino por las especiales circunstancias tributarias, requiere obtener una evidencia absoluta de los hechos, es decir que es necesario comprobar fehacientemente los hallazgos que se le imputan al contribuyente, especialmente aquellos que involucran incumplimientos a las obligaciones formales y sustantivas de las Leyes Tributarias.

Como se puede observar, la prueba adquiere una importancia decisiva en el acto de emitir la resolución correspondiente sobre el resultado de la fiscalización; en consecuencia es de advertir la importancia de la evidencia obtenida previo a la emisión de los informes y dictámenes respectivos, dado que estos, basados en una evidencia incompleta traerían aparejada como una consecuencia inevitable la ineficacia de todo el proceso de fiscalización y determinación del impuesto.

2.3.3 Documentación Probatoria en su Totalidad y no Parcial

Se requiere en todo informe o dictamen, que las pruebas que lo soporten sean concluyentes y evidentes. Solo así la opinión vertida en estos será sólida e irrevocable frente a los argumentos y posibles pruebas presentadas por el contribuyente.

Es importante mencionar que el auditor debe tomar en cuenta que la inexistencia total o parcial de prueba (registros contables, documentos, etc.) en poder del contribuyente, no significa en lo absoluto la inexistencia de evidencia, siempre que esta pueda obtenerse por otros medios.

Es necesario agregar a los expedientes conformados en las diferentes unidades fiscalizadoras, para que sea analizada por el contribuyente, la documentación probatoria que soporte, ya sea de los ingresos no declarados, costos y gastos objetados y en general los incumplimientos determinados en el proceso de fiscalización, entre esta documentación de soporte se puede mencionar: Fotocopia de Registros Contables. Comprobantes de Diario. Documentos Legales: Facturas, Recibos, Notas de Abono, etc. en poder del contribuyente, dejando constancia por medio de sello de la empresa o escrito de remisión de información, que dicha documentación fue entregada por él mismo o personal a su cargo, asimismo se puede utilizar información y documentación de terceros y declaraciones de impuesto debidamente confrontadas cuando las haya.

Al respecto es oportuno mencionar que la documentación probatoria debe ser recopilada dentro del proceso de fiscalización, el cual inicia a partir de la notificación del

Auto de Designación y termina para el auditor, con la emisión del informe de auditoria o dictamen según el caso.

CAPITULO III

3. INVESTIGACIÓN DE CAMPO Y ANÁLISIS DE SU RESULTADO

La información recopilada en el presente trabajo, es el resultado de una investigación bibliográfica y de campo; la primera y segunda que sirvió de base para el desarrollo del marco teórico y los análisis del informe tributario, la tercera, cuyo resultado se expone en el presente capítulo la cual se realizó con las Resoluciones emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos desde el mes de enero del año dos mil dos al mes de julio del año dos mil cuatro a contribuyentes, que expusieron sus agravios ante dicho Tribunal.

Se analizan las Sentencias Pronunciadas por dicho Tribunal, desde el inicio del proceso de fiscalización, la interposición de recursos ante el Tribunal de Apelaciones por parte del contribuyente agraviado. En general, a través de la Coordinación Informática del mencionado Tribunal, se obtuvo la totalidad de Recursos recibidos y se tomó los Recursos de cuya sentencia con Fallos Revocatorios en el período descrito anteriormente, tomando en cuenta que, por la índole de su procedimiento procesal, no hay Sentencias Revocatorias en el mismo período en

que son recibidas los recursos, para el caso y recurso recibido en el año dos mil tres, fue resuelto en el dos mil cuatro.

El resultado de la información obtenida, dará la base para proponer herramientas que ayude en la defensa por parte de los contribuyentes y profesionales de la contaduría pública del debido proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, para disminuir los efectos negativos de la mala praxis fiscal, en contra de los contribuyentes de los Impuestos Internos.

3.1 Metodología de la Investigación

3.1.1 Investigación Bibliográfica

La información obtenida de las diferentes fuentes bibliográficas es el soporte y la base documental que permite la aplicación de los conocimientos técnicos relacionados a la investigación cumpliendo de ésta manera con los objetivos propuestos. Dicha información ha sido extraída de la legislación tributaria y del derecho común existente que regula los procesos de fiscalización e interposición de recursos. Cabe aclarar que en este estudio solamente se lleva a la etapa del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos por efecto de delimitación del estudio, lo cual permitirá sistematizar cada artículo mal aplicado por la Dirección General de Impuestos Internos.

3.1.2 Investigación de campo

El universo de la investigación lo constituyen las Resoluciones emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos a contribuyentes en el territorio nacional, sin embargo por disposición de la Ley de Organización del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, todos los contribuyentes agraviados deben designar lugar de notificación el área metropolitana de San Salvador, la investigación se efectuó tomando de base las Sentencias y determinar los artículos mal aplicados por la Dirección General de Impuestos Internos; la cual fue tabulada y finalmente analizada.

3.1.3 Recopilación de Datos

Para llevar a cabo la investigación de campo se seleccionó los métodos, las técnicas y el diseño de los instrumentos que permitan recolectar información válida y confiable para probar la hipótesis y obtener un conocimiento objetivo y completo de lo que se investigará. Las Técnicas utilizadas fueron las siguientes:

- a) **La entrevista:** Esta se utilizó para sostener conversaciones con el personal del Tribunal de Apelaciones de los

Impuestos Internos acerca del conocimiento del proceso de fiscalización por parte de la Administración Tributaria y los errores que cometen los Auditores Tributarios de dicha Dirección los cuales son repetitivos, que en ciertas ocasiones el contribuyente no apela pagando impuestos complementarios, multas e intereses por desconocimiento de las Leyes.

- b) **Carta Solicitud:** Se emitió carta solicitud para la obtención de información la que sirvió como guía para la elaboración de cuadros estadísticos interpretativos.

3.1.4 Determinación del universo

El universo de la investigación está compuesto por las Sentencias de Fallos Revocatorios emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, desde el mes de enero del año dos mil dos al mes de julio del año dos mil cuatro que ascienden a ciento una, a contribuyentes ubicados en todo el país que se dedican al comercio, la prestación de servicios y a la industria, para efectos de ésta investigación se han seleccionado la totalidad de dichas Sentencias.

3.1.5

Determinación de la Muestra

Para determinar el tamaño de la muestra se utilizó el muestreo Aleatorio Simple, ya que la población es homogénea, es decir, las Resoluciones Revocatorias que forman parte de la población tienen las mismas características, por lo que cada una tiene la misma posibilidad de ser elegida.

Este procedimiento se utilizó con el fin de obtener una muestra más representativa de la población y obtener una inferencia estadística que se acerque más a la población.

La fórmula estadística aplicable a poblaciones finitas, que es usada cuando el total o tamaño de las unidades de análisis es conocido, es tal como se muestra a continuación

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N-1) e^2}$$

Aplicando nivel de confianza del 95% y un error muestral del 10%.

Los datos se constituyen de la siguiente manera:

n= Tamaño de muestra

N= Tamaño de población: 101

Z= Coeficiente de confianza con el cual se desea hacer la investigación, el valor según la tabla estadística corresponde al 1.96 (área bajo la curva para nivel de confianza de 95%)

e^2 = Margen de error: 0.10

P= Probabilidad de éxito: 90%

Q= Probabilidad de fracaso: (1-0.90)= 10%

E= 10% error estándar

Al sustituir los datos en la fórmula se obtuvo el tamaño de la muestra:

$$n = \frac{(1.96^2) [(0.90) (0.10) (101)]}{[(101-1) (0.10^2)] + [(1.96^2) (0.90) (0.10)]}$$

$$n = \frac{(3.8416) (9.09)}{1 + 0.3457}$$

$$n = \frac{34.920144}{1.3457} = 25.45 = 25$$

3.1.6 Método de muestreo utilizado

El método de muestreo utilizado es el probabilística, ya que su ventaja radica básicamente en que las unidades de observación son seleccionadas en forma aleatoria, y cada elemento tiene la misma probabilidad de ser elegido. El tipo de muestreo es el aleatorio simple.

3.1.7

Procesamiento de la información

Se ha efectuado análisis de la información recolectada, realizando el cruce de variables y de indicadores conforme a las características de cada una de las resoluciones del Tribunal de Apelaciones.

Al procesar la información se obtuvo las el cuadro No. 3 que permiten visualizar el resultado acerca del desconocimiento de las normas tributarias por el personal de fiscalización, desarrollando un ambiente de inseguridad jurídica.

3.1.8

Análisis e interpretación de los datos

La exposición se hace de acuerdo a la Base Legal infringida por parte de los contribuyentes, según la Administración Tributaria, para efecto de medir los resultados obtenidos a través de las Resoluciones Revocatorias; en el cuadro No. 3 se toma el total de las resoluciones emitidas y se plantea el análisis obtenido de cada base legal supuestamente infringida por el contribuyente, a la vez se concluye con la aplicación que la legislación determina.

CAPITULO IV

4. EFECTOS DE LAS POLITICAS FISCALIZADORAS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN CONTRIBUYENTES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS

4.1 Casos prácticos resueltos por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

A continuación se presentan el análisis de los veinticinco casos resueltos por el Tribunal de Apelaciones, se exponen los elementos de agravios de la Resolución presentados por el contribuyente y justificaciones por la Dirección General de Impuestos Internos, posteriormente se presentan el resumen de la Base Legal del Fallo por medio de la cual resuelve REVOCAR la resolución, por cuestiones legales no se menciona el nombre del Contribuyente, solamente se indica el Número de Incidente y la cuantía del impuesto determinado por la DGII.

4.1.1 Falta de garantía de audiencia

Número de Incidente: I0303008M Impuesto: \$7,698.00

La Dirección General de Impuestos Internos determinó multa por no presentar la declaración de impuesto en el plazo legal, no

retuvo y no enteró, además pagó una suma inferior a lo establecido por la Administración Tributaria.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, en vista que es ilegal la determinación de multa por la, puesto que el auto de designación adolece de irregularidades, como la falta de no otorgarle audiencia a pruebas, lo que violenta los derechos constitucionales del administrado, que no le permite derecho de respuesta y defensa.

4.1.2 Fiscalización por medio de credencial

Número de Incidente: R0205016TM Impuesto: \$13,316.00

La Dirección General de Impuestos Internos determinó ingresos omitidos por el contribuyente por medio de credencial.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, en vista que es ilegal la determinación de impuesto, porque violenta el artículo 86 de la Constitución y el artículo 174 del Código Tributario, al haber efectuado la fiscalización al inicio con credencial, para luego trasegar los datos obtenidos y tratar de legalizar su actuación con el auto de designación.

En el artículo 174 del Código Tributario establece que "Los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación."

4.1.3 Caducidad

Número de Incidente: R0305015TM Impuesto: \$48,338.00

La Dirección General de Impuestos Internos determinó ingresos omitidos por el contribuyente, objetó costos y gastos de acuerdo al artículo 28 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, de conformidad al artículo 175 literal a) del Código Tributario en el que establece que las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control concedidas por el Código Tributario, caducarán: en tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el impuesto que corresponda, así como la aplicación de sanciones conexas y en cinco años para la fiscalización, liquidación del impuesto y aplicación de sanciones en los casos en que no se haya presentado liquidación.

4.1.4 Falta de hechos para la configuración de la infracción

Número de Incidente: I0109004TM

Impuesto: \$56.00

La Dirección General de Impuestos Internos le impuso multa por no haber facturado en debida forma, lo que se constató por acto de Fedatario. En dicha visita constató que se emitía documento sin cumplir las especificaciones formales exigidas por el Código Tributario.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, porque al momento de imponer la sanción, no se hizo mediante ofrecer la oportunidad legal de subsanación de acuerdo al artículo 261 Numeral 2 del Código Tributario y que la actuación del Fedatario no reúne los requisitos necesarios como son:

a) Una resolución previa que asignara al fedatario para realizar las verificaciones puntuales y su motivación para haber seleccionado al contribuyente objeto de verificación vía fedatario según artículo 182 del Código Tributario.

b) El artículo 180 del mismo Cuerpo legal establece que debe expresarse el contribuyente objeto de verificación sobre todo tratándose de verificación de expedición de documentos y facturas a raíz de la realización de hechos generadores, en donde es claro que previamente se habrá seleccionado aquellos contribuyentes que por denuncia o por razones de indicadores,

aparezcan como incumplidores potenciales que justifiquen así la verificación del caso; y cuando se tratara de selección por virtud de planes de fiscalización, se requiera de justificación de la programación y autorización del plan respectivo que así motive a la designación puntual del fedatario y que el artículo 181 del Código Tributario, tal designación debe constar en resolución y designación.

Por ello no corresponde al fedatario en ningún momento hacer la selección del contribuyente a verificar o del establecimiento o negocio a verificar, tratándose de planes de verificación; y aunque éste se extendiera a la verificación de contribuyentes no inscritos, los que así deberían designarse por zonas territoriales, sean manzanas, colonias o calles, pero en fin, debe especificarse previamente en la designación.

4.1.5 Carencia o base legal de sustentación en relación a los Hechos que se le imputan

Número de Incidente: R0305012TM Impuesto: \$117,891.00

La Dirección General de Impuestos Internos le impuso complemento de impuestos a pagar, por haber omitido ingresos, lo cual fue comprobado al aplicar el artículo 193 del Código Tributario que se refiere a las presunciones fundadas en diferencias de inventario.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII por haber aplicado el artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, teniendo que haber cumplido todo el proceso de fiscalización para aplicar el artículo 193 del Código Tributario, por ello la Administración Tributaria a violentado el derecho de defensa del contribuyente y las normas jurídicas al emitir resolución, sin tomar en cuenta el artículo 280 literal b) del Código Tributario.

4.1.6 Falta de requisitos dentro del proceso sancionatorio

Número de Incidente: I0109004M Impuesto: \$56.00

La Dirección General de Impuestos Internos en ningún momento le notificó al contribuyente la presencia del fedatario.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, porque la actuación del Fedatario carece de base legal, debido a que el fedatario le emitió el auto de designación en blanco, no se describe el motivo por el que se ha seleccionado al contribuyente, etc., por lo que se observa ausencia de requerimiento para subsanar o corregir la infracción porque la actuación del fedatario está sin base legal, por lo tanto se revoca con base a los artículo 180, 182 y 261 del Código Tributario, ya que no se le requirió ni emplazó al imponérsele

multa por emitir documentos sin cumplir las especificaciones formales exigidas por el mencionado Código Tributario.

4.1.7 Impuestos que recaen sobre bienes producidos constituyen elemento de costo

Número de Incidente: R0111003TM Impuesto: \$1,436.00

La Dirección General de Impuestos Internos le determinó impuesto sobre la Renta, por haber deducido impuestos y tasas municipales pagados a la Alcaldía Municipal de su jurisdicción.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII puesto que le objetó gastos debidamente comprobados y contemplados dentro del artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en el que establece la deducción de todo gasto necesario para la producción de la Renta Gravable y conservación de la fuente de ingresos como elemento del Costo.

El artículo 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tal y como estaba redactado antes de la reforma, si bien literalmente no incluía los impuestos municipales, que contempla una atomicidad de hechos generadores, esto fue por un lapsus, en lo que respecta a su relación con la fuente productora, toda vez que la reforma habida y actual disposición en vigencia, establece ya la deducibilidad legal genérica de tributos en función al principio

de afectación en la fuente productora; de ahí que surja para el caso de mérito la necesidad de una interpretación razonable ante la literalidad mostrada por la ley anterior, aplicable, la que de interpretarse sin otra consideración, expondría a la disposición hacía la violación del principio de capacidad contributiva, por excluir gastos que siendo ostensiblemente necesarios en su consideración objetiva, no podrían sustraerse en deducibilidad, ya que según dicho principio la imposición recae sobre la Renta Neta lo que implica determinar como tal la inclusión de todo gasto necesario para la producción de la Renta Gravable y la conservación de la fuente, y la manera de armonizar el principio aludido con la disposición aplicable citada, es de considerar la deducción para el caso los Impuestos Municipales, ya no como en su naturaleza tributaria, que es lo que regulaba el artículo 29 aplicable, y lo sigue haciendo el presente artículo, ahora de manera genérica, sino viéndole en su concepto de elemento del costo o desde luego como gasto necesario, artículo 29 numeral 13, para la producción de la renta; de ahí que sea procedente su deducibilidad. De lo anterior se desprende que la procedencia de la deducción pretendida por el apelante, es valedera ante el rechazo de la Dirección General de Impuestos Internos, sustentada en la mera literalidad interpretativa del artículo 29 numeral 6, sin conjugarle con lo prescrito en los artículo 29 numeral 13 Ley de

Impuesto sobre la Renta y 131 numeral 6 de la Constitución de la República.

4.1.8 Aplicación efectiva del decreto donde se declara estado de calamidad publica.

Número de Incidente: R020600TM Impuesto: \$1,341.00

La Dirección General de Impuestos Internos le determinó multas por presentar en forma extemporánea las declaraciones de pago a cuenta y retención de renta correspondiente al mes de diciembre de 2000.

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, en vista que el Decreto 256 emitido en Diario Oficial Tomo 350 de fecha quince de enero de dos mil uno, abarca los plazos para los pagos de impuestos por los terremotos acaecidos en el mes de enero de dos mil uno, por ser específicamente para la Administración Pública, en la que se incorpora la Administración Tributaria.

4.1.9 Ausencia de requerimiento a efecto de atenuación

Número de Incidente: I0301006M Impuesto: \$1,829.00

La Dirección General de Impuestos Internos le impuso multas por emitir documentos sin cumplir los requisitos establecidos en la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII por haber ausencia de requerimiento sin base legal. Que no obstante haber satisfecho los pagos de cada mes incumplió emitir documentos sin cumplir los requisitos establecidos en el artículo 104 de la Ley IVA, que las objeciones de la Dirección General de Impuestos Internos, son más retóricas que jurídicas y de conveniencia.

4.1.10 Ausencia de notificación del auto de designación

Número de Incidente: I0111005M Impuesto: \$229.00

La Dirección General de Impuestos Internos le impuso complementaria de impuestos, por haber omitido ingresos.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII por haber notificado en forma incorrecta no a la persona indicada, ejemplo: se notificó al señor Díaz Castro y no al señor Pedro Díaz Castro, en consecuencia declarase invalida la notificación.

4.1.11 Falta de designación oportuna de fedatario para atenuar la sanción.

Número de Incidente: I0111002M Impuesto: \$1,436.00

La Dirección General de Impuestos Internos en ningún momento le advirtió al contribuyente para que subsanare o corrigiera el incumplimiento de no otorgar factura al consumidor.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, porque la actuación del Fedatario carece de base legal, debido a que hubo ausencia de designación puntual y oportuna dándole a conocer al contribuyente su actuación.

4.1.12 Invalidación de notificación de auto de designación y consecuente procedimiento de liquidación sancionatorio

Número de Incidente: R0105016TM Impuesto: \$235,816.00

La Dirección General de Impuestos Internos le impuso multas por haber omitidos retenciones de renta no efectuada y pago a cuenta no enterado.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII por haber efectuado ilegalidad en la notificación, se notificó "a persona que está al servicio de la sociedad, dependiente, por

ello hay inseguridad jurídica al negar y afirmar en el mismo acto. La notificación no debe crear indefensión para la persona interesada; ya que la finalidad que conlleva es de garantizar que el destinatario tenga posibilidad real o certeza jurídica. Una notificación ineficaz, invalida todos los efectos.

4.1.13 Los anticipos no causan impuesto IVA.

Número de Incidente: I0204004M Impuesto: \$14,736.00

La Dirección General de Impuestos Internos le impuso complementaria de impuestos por no haber declarado los ingresos en concepto de anticipos.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII porque los anticipos de ingresos no producen efectos de pago de impuesto; puesto que los anticipos los lleva al pasivo, no los utiliza sino posteriormente por lo cual en el caso de autos no ha existido pago alguno. La empresa a realizado devolución de los anticipos a los alumnos que ya no cursarían el año lectivo, lo cual convence que no se realiza pago alguno con tales anticipos, puesto que no dispuso de ese ingreso para otros gastos.

4.1.14 Notificación irregular del acto que ordena fiscalización

Número de Incidente: R0305028T Impuesto: \$635.00

La Dirección General de Impuestos Internos determinó ingresos omitidos por el contribuyente de acuerdo a fiscalización que inició por medio de credencial.

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, al declararse inválida la notificación, debido a que los datos sobre los cuales se efectuó complementaria de impuesto, se extrajeron primeramente con credencial.

4.1.15 Inoperancia de la convalidación

Número de Incidente: R0305021TM Impuesto: \$51,264.00

La Dirección General de Impuestos Internos le determinó impuestos sobre la aplicación de la base mixta, que lo considera incorrecta, pues no puede afectar los datos de la contabilidad ni total ni parcialmente.

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, puesto que la base utilizada en la liquidación del impuesto es el artículo 184 literal c) del Código Tributario, es

decir en parte sobre base cierta y en parte sobre base estimativa. Sin embargo se deben aceptar gastos rechazados por no estar asentados pero que la DGII reconoce estar comprobados de acuerdo al artículo 200 del Código Tributario. En consecuencia, los Gastos Médicos no se requieren de su asiento en la contabilidad por no ser gastos empresariales, sino personales del contribuyente. Por ello revocase también la multa por no anotar en los libros dichos gastos.

4.1.16 Caso de fusión

Número de Incidente: R0205027TM Impuesto: \$289,693.00

La Dirección General de Impuestos Internos no estableció la realidad económica en que se realizan los hechos generadores de la sociedad fusionada.

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, debido que la sociedad está fusionada por absorción y los impuestos deben liquidarse por el liquidador de la sociedad. La notificación fue a la fusionada y no a la anterior, por ello no aplicó el artículo 91 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que establece que cuando se haya disuelto una sociedad, el impuesto sobre la renta y accesorios adeudados por la misma o tasados por

la Dirección General de Impuestos Internos, se harán efectivos por el liquidador de la sociedad.

4.1.17 Aplicación correcta de los artículos 11 y 16 IVA

Número de Incidente: I0207006TM Impuesto: \$323,222.00

La Dirección General de Impuestos Internos estableció el hecho generador entre la sociedad apelante y otra, como transferencia de bien mueble y no de servicio. En la fiscalización se estableció la existencia de onerosidad y habitualidad en las operaciones de venta de electricidad por parte de la sociedad a CEL. Que parte de la energía generada por la impetrante se utiliza para su planta productora de energía eléctrica, o sea, en la planta generadora de energía térmica, para accionar bombas succionadoras del pozo de agua, combustibles y desechos del tanque de recepción al de almacenaje y de éstos a los motores que generan electricidad utilizada para la iluminación de la planta, equipo de ventilación, monitoreo por computadoras, etc. Que los créditos fiscales por gastos efectuados son deducibles por ser necesarios para la generación de la energía eléctrica vendida a la CEL y la utilizada en la planta de producción; no así, el impuesto que genera el consumo en la planta de producción de la contribuyente, por estar destinado al consumo final. La energía eléctrica utilizada en la planta de

producción, ya estaba disponible para la venta, lo que sucedió es que se dispuso ya no venderla, sino que utilizarla en su proceso productivo, y dicha utilización es lo que demuestra el poder de disposición que se tuvo. Esa utilización en su planta de producción constituye hecho generador de retiro o desafectación de energía eléctrica de su propia producción (art. 11 Ley IVA).

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, debido que se justifica que la energía producida, en parte se utiliza en el proceso generador de la misma energía por la propia empresa, es decir, constituye un insumo. Por lo tanto el consumo de ese bien genérico a la luz del artículo 11 de la Ley IVA en el sentido de que para nada va dirigido al uso o consumo propio, entendida esta expresión, para satisfacer egoístamente las necesidades e intereses de la contribuyente o los demás destinatarios que la disposición legal indica. De esta manera queda en claro que parte de la energía producida participa directamente en el proceso generador de la misma energía, y para nada resulta ser algo disponible para su venta o distribución definitivas, que desde ese momento pueda destinarse para el uso o consumo propios. Ahora bien, debe adicionalmente destacarse que en lo que respecta a la determinación de la base imponible, ésta se manifiesta bastante simplista, pues apenas intuye que el

consumo sea total, cuando debería haber constatado el destino concreto, según lo requiere la disposición legal del artículo 16 IVA, que reza en lo pertinente..."También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa"; por eso debió comprobarse cuando menos el efectivo destino que no dar por sentado que lo hubo, pues apenas se mostraba en la fiscalización en práctica como un desprendimiento indiciario que no una comprobación del destino y valores en lo que corresponde a la energía producida y no transferida a la CEL. Por lo demás el autoconsumo tiene que darse en la prestación del servicio y no como se ha manifestado en caso, en bienes que se utilizan para posibilitar la prestación del mismo servicio, esto es, la disponibilidad para la utilización o aprovechamiento del servicio prestado que conlleva la transferencia de energía pero que se aglutina en la prestación del servicio; de ahí que con esto realmente se reafirme en el hecho de que la energía es utilizada en el proceso generador de la prestación del servicio de la empresa, y que según lo ha calificado la Dirección General de autoconsumo de servicio, deviene en un verdadero insumo, que para los efectos del hecho generador de transferencia no constituye para nada retiro o desafectación de bienes, y que aún de tratarse de un autoconsumo de servicio la pretensión tributaria, tampoco se

daría hecho generador alguno, por no estar al momento de consumo de energía concluida la prestación del servicio, sino otra cosa, la de consumirse precisamente para posibilitar la prestación definitiva del servicio que contempla la utilización o aprovechamiento de la energía eléctrica producida.

4.1.18 Realización internacional conjunta del hecho generador en territorio nacional

Número de Incidente:I0209002TM Impuesto: \$2,607,864.00

La Dirección General de Impuestos Internos polemiza en la calificación que deba darse al fenómeno de la telefonía internacional, y concretamente, a las diferentes posturas asumidas en cuanto a la interpretación legal y sobre los hechos en lo que se denomina Llamadas Internacionales. En efecto, podríamos resumir la posición de la Administración primero, consistente en la relación que se establece entre el usuario extranjero y la sociedad operadora extranjera que le brinda el servicio de telefonía, y la otra entre esa sociedad extranjera y la nacional, que coadyuvan a la prestación del servicio. Pues bien, lo que pretende la Dirección General de Impuestos Internos, es gravar el hecho generador segundo, toda vez que el primero ya está causado según facturación extendida al usuario en el extranjero. La sociedad agraviada aduce que de acuerdo a

lo prescrito por el Reglamento de Telecomunicaciones Internacionales, se desprende una dispensa de pago del impuesto para los prestadores o beneficiarios de los servicios de tráfico entrante de llamadas telefónicas internacionales. Como se ha venido advirtiendo, la pretensión de la Administración consistía originalmente en gravar con tasa trece por ciento los servicios prestados por la operadora salvadoreña, y ahora, según parece en actos administrativos recientes, como el que nos ocupa, ha cambiado el criterio pues la pretensión va enfocada a considerar los servicios prestados como exentos para de esa manera acudir a la proporcionalidad de los créditos fiscales de acuerdo al artículo 66 de la Ley del IVA.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, que reconoce por una parte que los servicios por los cuales se causa el impuesto dentro del territorio y que se trasladan vía precio al usuario salvadoreño, en realidad contemplan el total de los servicios que integran la contraprestación para el usuario, en lo que refiere al monto de la prestación de los mismos, lo que significa que al facturarse, en la base imponible de la sociedad salvadoreña a efectos del débito ha incorporado el cien por ciento de las remuneraciones por los servicios implicados; y otra cosa igual sucede cuando se factura al usuario extranjero, en dónde se incorporan implícitamente los

servicios prestados por la sociedad salvadoreña. De esta manera se advierte, cómo la Dirección General de Impuestos Internos, lo que pretende es, gravar el servicio que presta la sociedad salvadoreña, bajo el entendido de que se lo presta a la extranjera, quien los utiliza, tanto dentro como fuera del territorio, para brindar el servicio al usuario extranjero, siendo ambos servicios diferentes; y por el contrario, la impetrante social se mantiene en la postura de que hay no sujeción en la prestación del servicio. Entonces se aprecia que lo que está en juego está en calificar si los servicios de telefonía se prestan por la operadora salvadoreña a la extranjera, o más bien son ambas operadoras las que aúnan esfuerzos y realizan un solo servicio al usuario, en este caso, en el extranjero. El Tribunal considera que en realidad el total facturado es la suma de los servicios prestados directamente al usuario extranjero, que de esa manera se refleja en una sola prestación al usuario, dentro o fuera del territorio nacional según fuere el caso. Entonces el sujeto pasivo resultaría serlo la sociedad salvadoreña, lo que es correcto según lo prescribe el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, pues de lo contrario, si se aceptare que la operadora nacional realiza servicios dentro del territorio cuando se los presta. La sociedad agraviada quiere utilizar la tasa del cero por ciento y

de esa manera aprovecharse del cien por ciento de los créditos fiscales como para pedir el reintegro, puesto que, cuando se prestan los servicios en el país se deberá debitar a los efectos IVA, tanto por la parte del servicio propio como por el de la operadora extranjera, y cuando se trate de las tasas de distribución, no tiene por qué debitarse impuesto alguno en lo que respecta al IVA, si bien tampoco le será posible a la operadora nacional pretender la tasa cero por ciento para efectos de reintegros de créditos fiscales, los que deberán deducirse y acreditarse a la manera como la ley lo prescribe en regla general.

4.1.19 Operación con diplomáticos no califican de exención

Número de Incidente: I0209008T Impuesto: \$22,735.00

La Dirección General de Impuestos Internos en la fiscalización le aplicó el método de la proporcionalidad, puesto que calculó compras internas y créditos fiscales incurridos en las ventas a Diplomáticos debidamente acreditados en el país y con su respectivo carné extendido por la Administración Tributaria, que los acredita como exentos del impuesto IVA.

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, por los siguiente motivos: a) La fuente de la pretendida exención en realidad no es la Ley sino un Instructivo emitido por la Dirección General de Impuestos Internos con No. DG-036/93 de fecha catorce de diciembre de mil novecientos noventa y tres, el cual hasta la fecha se ha estado aplicando en la forma de exención a los Diplomáticos compradores o usuarios finales no contribuyentes, apoyándose en las Convenciones de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y de Viena sobre Relaciones Consulares las que prescriben sobre exenciones, sino que tampoco aluden a exenciones expresas, más aún, cuando en nuestra legislación, los Diplomáticos no son contribuyentes del IVA. En este sentido le asiste la razón a la apelante al manifestar que el artículo 66 se refiere a las exenciones legales, no siendo aplicable al caso.

b) De conformidad al artículo 70 de la Ley IVA en correspondencia con el artículo 66 se prescribe que el impuesto IVA pagado o causado no constituye costo de los bienes y servicios adquiridos, toda vez que el impuesto se recaude por separado al del precio de los mismos, sin que sea posible así incorporarle al costo de adquisición, salvo que lo adquirido vaya con destino al uso o consumo final, lo que significa que lo adquirido por el contribuyente lo destina a la etapa final del circuito económico, por estar así incorporado el IVA al precio

mismo; o cuando vaya destinado lo adquirido para realizarse en operaciones de uso o consumo exentas, que es el caso que nos ocupa, y que se explica porque el artículo 66 no permite su deducción por ser ésta únicamente permitida para con operaciones gravadas, y por último cuando el adquirente lo sea un contribuyente excluido, pues éste no participa en el circuito IVA. Por lo tanto, no es supuesto que deba aplicarse conforme al artículo 66; pero entonces cabe preguntarse ¿cómo se aplica, dado que si el IVA no se ha trasladado, cómo queda la neutralidad impositiva en lo que respecta al crédito deducido y sin embargo no reflejado en débito posterior alguno?. La respuesta no puede ser otra que buscar en alguna medida la razón administrativa que no legal aplicada, toda vez que en realidad las ventas a diplomáticos, a la luz de la Ley de la materia son gravables, pero como el no pago ha sido producto de un instrucción de la Administración Tributaria que no del contribuyente, no tiene éste por que sufrir consecuencia alguna que no sea derivada de la propia Ley, y si en cambio vemos que la no afectación tributaria es imputable a la propia administración, el único fundamento jurídico posible explicativo para resolver este punto es el de considerar la pretensión desgravatoria como algo similar al de la tasa cero, por dirigirse a diplomáticos, y sobre todo por tratarse un hecho generador que debiendo afectarse tasa del trece, no se afectó

administrativamente, no por tratarse de una exención, la que requiere estar prevista en un orden legal, sino la de considerarle venta con destino al exterior, aunque con ello no se esté justificando la medida desgravatoria en sí, sino, la de explicar la no aplicabilidad del trece por ciento y por ende, la del artículo 66, a la apelante.

4.1.20 Método del artículo 66 dejó de aplicarse Integralmente.

Número de Incidente: I0210002M Impuesto: \$1,139.00

La Dirección General de Impuestos Internos plantea una mala interpretación del artículo 54 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que se contradice con el artículo 66 del mismo cuerpo legal que ha venido aplicando.

EL TAII RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII por que ésta pretende mediante la fiscalización rechazar la aplicación del método utilizado por el contribuyente, el cual consiste en que lleva sus registros en hojas sueltas, para en su lugar aplicar la proporcionalidad, que es la regla general. Estaría modificando una situación jurídica preexistente sin justificación alguna, lo que denotaría una violación administrativa al principio de seguridad jurídica. El

contribuyente no sabe a que atenerse, puesto que por un lado declara mediante el instructivo y posteriormente se le dice que no es correcto la forma en que ha presentado las declaraciones; sustituyendo su utilización por el método de la proporcionalidad absoluta.

4.1.21 Falta de competencia para fiscalizar la Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas.

Número de Incidente: A0211002M Impuesto: \$4,015,553.00

La Dirección General de Impuestos Internos y los auditores designados para llevar a cabo las investigaciones periciales, basan legalmente su intervención, según informe de auditoria, en el decreto 73 del 28 de noviembre de 1978, referido a la Ley de Impuesto sobre Cerveza y Bebidas Gaseosas, en que dicha Ley sí contempló la figura tributaria "la Fiscalización" en sus artículos 5 y 6. En el Decreto 671 Ley de Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas Simples o Endulzadas, no contiene facultades para fiscalizar, habiéndose limitado a regular solo el cumplimiento voluntario del pago del Impuesto, o sea eliminaron el proceso de fiscalización, con lo cual automáticamente le liquidaron la competencia a la Dirección General para el cumplimiento forzoso a través de la liquidación oficiosa. En consecuencia, no procede la tasación de impuesto y multa según

artículo 279 del Código Tributario. Además que los auditores se excedieron en sus facultades al no considerar la guía de orientación del dictamen fiscal para efectos del cálculo del impuesto. Otro hecho obedece que se tasó impuesto incluyendo los envases retornables y el IVA ponderado en el precio sugerido.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, debido a que el hecho generador del impuesto que corresponde a este Decreto 671 y posteriormente reformado con el No. 303 del 26 de febrero de 2001, corresponde en las etapas de producción e importación, toda vez que son los contribuyentes quienes en estas fases y posiciones del circuito económico deben presentar listas de precios sugeridos, lo que indica que la imposición se antepone a todas luces a la realización de las ventas. Esto explica el por qué si se pretende económicamente gravar la etapa del consumo final, en lo que respecta al hecho generador, éste se manifiesta en la etapa de producción e importación respectivamente, no siendo feliz entonces la expresión "monto total de operaciones", como para entenderse por monto de productos vendidos y ponderados según el precio sugerido. Por esta razón es del caso concluir que la base imponible a tomar en cuenta debe ser sobre la producción y no como lo ha pretendido realizar la Dirección General de Impuestos Internos en este caso que lo ha cifrado sobre las ventas.

4.1.22 Autoconsumo necesario para la producción de energía y créditos fiscales, deducibles.

Número de Incidente: I0305007T Impuesto: \$677,680.00

La Dirección General de Impuestos Internos estableció el hecho generador entre la sociedad apelante y otra, como transferencia de bien mueble y no de servicio. La sociedad expone que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, utilice el mismo criterio al supuesto hecho generador mencionado en Incidente No. I0207006TM en la que resolvió REVOCANDO la resolución de la Resolución de la DGII en que determinaron impuesto de IVA, Multas por infracciones cometida a dicho Impuesto y Remanentes de Crédito Fiscal y otros por \$323,222.00. En la fiscalización se estableció la existencia de onerosidad y habitualidad en las operaciones de venta de electricidad por parte de la sociedad a CEL. Que parte de la energía generada por la impetrante se utiliza para su planta productora de energía eléctrica, o sea, en la planta generadora de energía térmica, para accionar bombas succionadoras del pozo de agua, combustibles y desechos del tanque de recepción al de almacenaje y de éstos a los motores que generan electricidad utilizada para la iluminación de la planta, equipo de ventilación, monitoreo por computadoras, etc. Que los créditos fiscales por gastos efectuados son deducibles por ser necesarios para la generación

de la energía eléctrica vendida a la CEL y la utilizada en la planta de producción; no así, el impuesto que genera el consumo en la planta de producción de la contribuyente, por estar destinado al consumo final. La energía eléctrica utilizada en la planta de producción, ya estaba disponible para la venta, lo que sucedió es que se dispuso ya no venderla, sino que utilizarla en su proceso productivo, y dicha utilización es lo que demuestra el poder de disposición que se tuvo. Esa utilización en su planta de producción constituye hecho generador de retiro o desafectación de energía eléctrica de su propia producción (art. 11 Ley IVA).

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, aplicando los mismos términos del Incidente No. I0207006TM, debido que se justifica que la energía producida, en parte se utiliza en el proceso generador de la misma energía por la propia empresa, es decir, constituye un insumo. Por lo tanto el consumo de ese bien genérico a la luz del artículo 11 de la Ley IVA en el sentido de que para nada va dirigido al uso o consumo propio, entendida esta expresión, para satisfacer egoístamente las necesidades e intereses de la contribuyente o los demás destinatarios que la disposición legal indica. De esta manera queda en claro que parte de la energía producida participa directamente en el proceso generador de la misma energía, y para

nada resulta ser algo disponible para su venta o distribución definitivas, que desde ese momento pueda destinarse para el uso o consumo propios. Ahora bien, debe adicionalmente destacarse que en lo que respecta a la determinación de la base imponible, ésta se manifiesta bastante simplista, pues apenas intuye que el consumo sea total, cuando debería haber constatado el destino concreto, según lo requiere la disposición legal del artículo 16 IVA, que reza en lo pertinente..."También lo constituye la utilización de los servicios producidos por el contribuyente destinados para el uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa"; por eso debió comprobarse cuando menos el efectivo destino que no dar por sentado que lo hubo, pues apenas se mostraba en la fiscalización en práctica como un desprendimiento indiciario que no una comprobación del destino y valores en lo que corresponde a la energía producida y no transferida a la CEL. Por lo demás el autoconsumo tiene que darse en la prestación del servicio y no como se ha manifestado en caso, en bienes que se utilizan para posibilitar la prestación del mismo servicio, esto es, la disponibilidad para la utilización o aprovechamiento del servicio prestado que conlleva la transferencia de energía pero que se aglutina en la prestación del servicio; de ahí que con esto realmente se reafirme en el hecho de que la energía es utilizada en el proceso generador de la prestación del servicio de la empresa, y

que según lo ha calificado la Dirección General de autoconsumo de servicio, deviene en un verdadero insumo, que para los efectos del hecho generador de transferencia no constituye para nada retiro o desafectación de bienes, y que aún de tratarse de un autoconsumo de servicio la pretensión tributaria, tampoco se daría hecho generador alguno, por no estar al momento de consumo de energía concluida la prestación del servicio, sino otra cosa, la de consumirse precisamente para posibilitar la prestación definitiva del servicio que contempla la utilización o aprovechamiento de la energía eléctrica producida.

4.1.23 Intereses por mutuo no son gravados

Número de Incidente: I0303002T Impuesto: \$5,109.00

La Dirección General de Impuestos Internos mediante resolución determinó cuota complementaria de impuesto IVA, cuya base de impugnación es el artículo 46 literal f) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios porque no estaba calificada por la Administración Tributaria, tal como lo menciona dicho artículo, sin embargo, la sociedad se encuentra clasificada dentro de la actividad económica denominada financieras y servicios auxiliares de la intermediación financiera.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, con las siguientes consideraciones: Al hacer el análisis el Tribunal de Apelaciones establece dos fuentes de percepción de intereses, la primera cuando se pactan mutuos dinerarios entre contribuyentes que no son Bancos, ni financieras cuya transferencia no se considera prestación de servicios, que por lo tanto quedan excluidos de la Ley de IVA con base al artículo 5, indicando que si la operación principal está excluida, los intereses que son accesorios también siguen la misma suerte, por lo tanto no quedan sujetos de impuesto IVA. En el caso de las operaciones activas y pasivas de los Bancos, Financieras y similares, éstas si se considera que generan una prestación de servicios y que los intereses pagados o devengados, están afectos al IVA o sea que son gravables, conforme al artículo 17 literal a) de la Ley de IVA en concordancia con los artículos 16 y 71 literal a); pero conforme al artículo 46 literal f), están exentos. En conclusión, los mutuos o préstamo de dinero que realicen por personas naturales y jurídicas, están excluidos de la Ley de IVA, es decir no forman parte de dicho impuesto. Para documentar el pago o devengo de estos intereses el recibo que se extienda no será un documento fiscal sino un documento simple y corriente.

4.1.24 Intereses por préstamos no están gravados

Número de Incidente: I0304001M Impuesto: \$13,660.00

La Dirección General de Impuestos Internos, por medio de Resolución le determino cuota complementaria de impuesto IVA por no haber incluido los intereses originados por los depósitos en cuentas bancarias, además no aplicó la proporcionalidad para la determinación del crédito fiscal deducible y no incorporó ingreso como exento los intereses.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, porque los intereses bancarios no constituyen hechos generadores del impuesto IVA, no es habitual la obtención de los intereses. Que la transferencia de dinero no es gravada, por consecuencia los intereses no son gravados. Los préstamos dinerarios no tienen porqué gravarse, lo que no impide que sí lo sean, como elemento de base imponible, cuando las operaciones de dónde provienen conlleven financiamientos de operaciones gravadas en el tráfico mercantil, por el mismo contribuyente que transfiere o presta servicios gravado al crédito y con generación de intereses, artículo 51 literal a) de la Ley de IVA prescribe "Se excluyen de la base imponible...como asimismo los intereses pagados a terceros, distintos del vendedor o proveedor o prestador del servicio, por concepto de financiamiento de la

operación"; lo que alienta más hacia la interpretación que excluye de la imposición los intereses. Por ello no es aplicable la proporcionalidad.

4.1.25 Los faltantes de inventario permiten resolver ventas omitidas pero no rechazar los costos de venta

Número de Incidente: R0305008TM Impuesto: \$34,751.00

La Dirección General de Impuestos Internos en la fiscalización se ha basado en presunciones fundadas en diferencias de inventario en el que los artículos 28 y 29 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no especifican los procedimientos utilizados para llegar a determinar faltantes de inventario y consecuentemente a ajustar el costo de ventas por lo que le violenta el principio de legalidad, considerando la tasación como ilegal.

EL TAI RESUELVE: REVOCAR la resolución pronunciada por la DGII, en el sentido que el artículo 193 literal a) del Código Tributario, presume ventas omitidas en diferencias de inventarios; por lo que éste ajusta los ingresos y no los costos, pero en esencia es el mismo procedimiento, solo que variado porque lo aplicó al costo, ello no tiene asidero legal, porque la aplicación de esa norma es atípica, indicándose que con ello, que la Administración Tributaria puede a su antojo

interpretar y aplicar la norma, vulnerando principios como el de legalidad. El auditor utilizó los indicios al pasar a realizar estimaciones al establecer promedio para valuar inventarios, pues el método de valuación de inventarios autorizado es el de costo de adquisición. Las presunciones se fundan en hechos conocidos, para este caso las compras, ventas e inventarios declarados y vienen a ser el resultado de un raciocinio, seguimiento de inventario, que de aquel hecho conocido permite llegar a otro hecho no conocido como lo es el faltante de inventario, mediante la inferencia de que el costo de ventas no ha sido declarado completamente. Lo que señala el artículo 29 numeral 11) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como contribuyente se ha cumplido de sumar al inventario inicial las compras y luego sustraer el inventario final y en ningún momento contempla el procedimiento realizado por el auditor. El artículo 28 de la Ley y 31 de su Reglamento, solamente establece como determinar la Renta Neta y para nada señala procedimiento alguno denominado "seguimiento de inventarios", el artículo 193 del Código Tributario se debe notificar (notificación de indicios) para efectos de su aplicación, porque se está fiscalizando 1999 y aplicar el artículo 184 literal c) Bases para la Liquidación. Sobre Base Mixta, del Código Tributario; por ello se debe revocar por ausencia de determinación presunta de las ventas en el proceso de fiscalización.

4.2 Las políticas fiscalizadoras de la administración tributaria y sus efectos

4.2.1 En los profesionales de la contaduría pública

Las políticas fiscalizadoras de la administración tributaria, cuyos resultados son emitidos bajo resoluciones elaboradas por empleados donde intervienen auditores y personal jurídico; al profesional de la Contaduría Pública le causa sorpresa que los fallos que emite la Dirección General de Impuestos Internos, les dejan desde dudas hasta el asombro que se traducen en mala praxis o que obedecen a la actuación, bajo una mera visión histórica de intereses encontrados de desconfianza hacia el sujeto pasivo, además, con mentalidad recaudatoria que no aplica con transparencia las disposiciones del sistema tributario. De allí que la nueva visión del profesional de la contaduría pública, debe prepararse en el conocimiento del derecho tributario, para no ser sorprendido por las Resoluciones de la Administración Tributaria.

De hecho, causa impacto negativo en los profesionales de dicha rama, debido a la responsabilidad legal que implica una opinión de cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente ante políticas fiscalizadoras perjudicadas.

Ante tal situación cabe preguntarse si el auditor de la Administración Tributaria reúne los requisitos que exige la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública?, sin embargo, el profesional de la contaduría pública que ejerce su trabajo de manera independiente, actúa apegado a Normas que regulan la profesión.

A continuación se presenta las Normas y Procedimientos de Auditoria según Boletín No. 3020 que se refiere al CONTROL DE CALIDAD que debe observar el profesional de la Contaduría Pública para lograr que sus trabajos cumplan con las normas de auditoria generalmente aceptadas son la INDEPENDENCIA Y ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL: "numeral 14: La independencia es fundamental en la actuación del contador público y de las firmas integradas por estos. No.16: Para cumplir con este elemento de control de calidad, la firma debe exigir a sus socios y a su personal técnico que confirmen periódicamente por escrito, que no se encuentran dentro de alguna de las causas de falta de independencia señaladas por el Código de Ética Profesional y las normas de auditoria, y en caso de que alguno se coloque en cualquiera de ellas, lo comunique de inmediato para tomar las medidas pertinentes"

En lo que respecta al entrenamiento técnico y capacidad profesional: "No. 17 Debe procurarse que el personal técnico

contratado para colaborar en los trabajos de auditoria posea las características éticas, académicas y profesionales necesarias para ejecutar su trabajo con la calidad requerida de acuerdo a su naturaleza".

4.2.2 En los Contribuyentes de Impuestos Internos

De acuerdo a los análisis efectuados a los veinticinco casos prácticos, se puede observar en el cuadro No. 3 que la sumatoria de impuestos determinados por la Dirección General de Impuestos Internos ascendió a \$8.4 millones de dólares, equivalente a ₡74.2 millones de colones, solamente en la muestra de ciento un casos, o sea que no se cuantificó setenta y seis restantes, lo que demuestra la arbitrariedad o la exacción ilegal a los contribuyentes que se pretendía efectuar por parte de la Administración Tributaria.

Llama precisamente la atención al tipo de empresas y actividades económicas a las que se dedican, entre ellas telefónicas, fabricante de bebidas gaseosas y distribuidora de energía que oscila en ochenta y seis por ciento del impuesto determinado, no obstante, esas empresas tienen un equipo de asesores financieros, tributarios, jurídicos, etc. Es de importancia establecer que esas empresas en su totalidad, si bien no fueron

condenadas por el Tribunal de Apelaciones a efectuar los pagos, si incurrieron en gastos por honorarios en los respectivos trámites de expresión de agravios contra las resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos. Pero qué de aquellas empresas que no apelaron, ¿será porque su cuantía de impuestos fue exigua? ¿Por que no tienen asesores? o sencillamente no pagaron; y en consecuencia, están en deuda con el fisco, con dicho antecedente no obtienen solvencia a menos que presente garantías que establece el Código Tributario, que se traduce en desventaja competitiva con relación a las que sí efectuaron el procedimiento correspondiente.

Una de las observaciones al cuadro No. 3, también está sobre el tipo de fallo revocatorio repetitivo, en el sentido de que las fiscalizaciones se efectúan con credencial tanto el 31% para Renta como el 10% para IVA, de igual manera la fiscalización es fuera de tiempo legal denominada caducidad, es en ese sentido que el contribuyente se siente desamparado y amenazado por la inseguridad jurídica, no obstante tener en la mayoría de casos, si no en todos, el auditor fiscal nombrado tal como lo establece el Código Tributario. En ese sentido es el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, quien le garantiza los derechos a los contribuyentes, dejando una secuela de dudas sobre la capacidad de investigación por parte de los

fiscalizadores que provoca desconfianza en la Administración Tributaria por el exceso de discrecionalidad con la que actúa.

4.2.3 En la Administración Tributaria

La Administración Tributaria con su política fiscalizadora, con los resultados obtenidos, tiene efectos negativos debido a que no propugna una fiscalización cristalina, no cumple con las normas internacionales de auditoria, debido principalmente, a que el personal fiscalizador denominado auditor tributario, no posee la capacidad y profesionalización en el quehacer tributario por lo que mantienen una praxis proclive que los persuaden estrategias recaudatoria, que la Administración ofrece como panacea aún a riesgo de exhibir de parte de esta ruptura a los principios de legalidad y eficacia. Por ello la Dirección General de Impuestos Internos, no concibe en los fallos revocatorios del Tribunal de Apelaciones más que obstáculos a la recaudación, como si en verdad esta fuera la finalidad última de la Administración.

Recordemos que de acuerdo al artículo 8 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, le compete ejecutar todas aquellas tareas y actividades legales o discrecionales relacionadas con la ejecución de las funciones al Director,

Subdirector, los auditores y demás empleados de la Dirección General y serán responsables civilmente por los perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los Contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencia en sus dictámenes y resoluciones o ""como consecuencia de negligencia, malicia o impericia en sus actuaciones, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente"".

CAPITULO V

5 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

1) Con base a los resultados obtenidos en la investigación, se ha comprobado que la Administración Tributaria desarrolla en los contribuyentes de impuestos internos, políticas fiscalizadoras tendientes a la recaudación.

2) Al analizar las sentencias emitidas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, de carácter revocatorios, se observó que son repetitivas las deficiencias de la Administración Tributaria, que han afectado al contribuyente, que mucho de los casos son actuaciones discrecionales al margen de las leyes tributarias. Situación que hace que el contribuyente se sienta en una inseguridad jurídica provocada por la Dirección General de Impuestos Internos

3) Se determinó que muchos de los contribuyentes tratan de cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias. Sin embargo, la Dirección General de Impuestos Internos, generalmente no es transparente en el proceso de fiscalización.

5.2 Recomendaciones

1) Es necesario que la Administración Tributaria, asuma una actitud que equilibre el interés recaudatorio de la legitimidad de las actuaciones, para lo que servirá en gran manera la consideración de una doctrina que proyecte razonabilidad, objetividad y neutralidad en la relación tributaria, de tal manera que genere seguridad jurídica en las actuaciones de la Entidad.

2) La Administración Tributaria deberá procurar en todas sus actuaciones, que se aplique el orden jurídico emanado de las Leyes Tributarias y evitar en lo posible situaciones discrecionales que afecten los intereses de los contribuyentes y que demuestren la transparencia de sus actuaciones y por ende confianza en los administrados.

3) Se recomienda que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, como garante de los derechos de los contribuyentes solicite, ante la Corte Suprema de Justicia, la aplicación del artículo ocho de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido de deducir responsabilidades penales al Director, Subdirector, los Auditores y demás empleados de esa Dirección General, por los

perjuicios que ocasionaren al Fisco o a los Contribuyentes, por los errores que cometieren por impericia o negligencia en sus dictámenes y resoluciones.

VI BIBLIOGRAFIA

- 1) Asamblea Legislativa de EL Salvador. 1991, Ley de Impuesto sobre la Renta y sus Reformas. Diario Oficial No. 242 Tomo 313 del 21 de diciembre. Decreto 134, San Salvador.
- 2) Código de Comercio
- 3) Concejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria. 2002. Norma para Auditoria de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias. Diario Oficial No. 207 Tomo No. 357 de fecha 5 de noviembre. San Salvador.
- 4) Corte Suprema de Justicia. Código Tributario. Decreto Legislativo No. 230 Diario Oficial No. 241 Tomo 349 del 22 de diciembre de 2000; y su Reglamento de Aplicación, 1ª. Edición, San Salvador, El Salvador.
- 5) Couture, Eduardo J. Fundamentos del Derecho Procesal Civil. 3ª. Edición Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1964.
- 6) Hernández Sampieri, Roberto. Metodología de la Investigación; México Editorial Mc Graw Hill Interamericana, Tercera Edición 2003.
- 7) Jurisprudencia Tributaria Salvadoreña, Lic. Ricardo Mendoza Orantes, 2000. El Salvador.
- 8) Ley de Contencioso Administrativo

- 9) Ley de Creación de la Dirección General de Impuestos Internos. 22 de febrero de 1990 Diario Oficial No. 56 tomo 306, Decreto Legislativo No. 451. El Salvador.
- 10) Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y su Reglamento. Decreto Legislativo No. 296 Diario Oficial No. 143 Tomo No. 316 del 31 de julio de 1992.
- 11) Ley del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos
- 12) Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y Auditoría. Decreto Legislativo No. 828, 26 de enero de 2000, El Salvador.
- 13) Normas Internacionales de Auditoría. Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC). Traducido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 14) Nueva Enciclopedia Jurídica, F. Seix-Editor. Tomo IX (Citado por el Boletín No. 36 Año 9, octubre-noviembre-diciembre 2001, Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, San Salvador, El Salvador).
- 15) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto mexicano de Contadores Públicos, 24^a Edición. Boletín 3020 Control de Calidad, Párrafos del 1 al 44.

CUADRO No. 1			
RECURSOS SENTENCIADOS			
POR EL TRIBUNAL DE APELACIONES			
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS			
REVOCATORIOS			
IMP/AÑOS	2003	2004	TOTAL
RENTA	27	4	52
IVA	16	7	49
TOTALES	43	11	101

FUENTE: Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

CUADRO No. 2			
RECURSOS INGRESADOS			
EN EL TRIBUNAL DE APELACIONES			
DE LOS IMPUESTOS INTERNOS			
IMP/AÑOS	2003	2004	TOTAL
RENTA	35	17	52
IVA	44	30	74
TOTALES	79	47	126

FUENTE: Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos

CUADRO No. 3

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS. FALLOS REVOCADOS DE 2002 AL 2004

TIPO DE IMPUESTO

No. INCIDENTE	TIPO DE FALLO REVOCATORIO	RTA.	%	IVA	%	CUANTIA \$	
1	I0303008M	FALTA DE GARANTIA DE AUDIENCIA	5	10%	8	12%	\$ 7,698.00
2	R0205016TM	FISCALIZACION POR MEDIO DE CREDENCIAL	15	31%	6	10%	\$ 13,316.00
3	R0305015TM	CADUCIDAD	7	15%	2	3%	\$ 48,338.00
4	I0109004TM	FALTA DE HECHOS PARA LA CONFIGURACION DE LA INFRACCION			10	16%	\$ 56.00
5	R0305012TM	CARENCIA O BASE LEGAL DE SUSTENTACION EN RELACION A LOS HECHOS QUE SE LE IMPUTAN	5	10%	9	14%	\$ 117,891.00
6	I0109004M	FALTA DE REQUISITOS DENTRO DEL PROCESO SANCIONATORIO	1	2%	1	2%	\$ 56.00
7	R0111003TM	IMPUESTOS QUE RECAEN SOBRE BIENES PRODUCIDOS CONSTITUYEN ELEMENTO DE COSTO	1	2%			\$ 1,436.00
8	R0206001M	APLICACIÓN EFECTIVA DEL DECRETO DONDE SE DECLARA ESTADO DE CALAMIDAD PUBLICA	2	4%	1	2%	\$ 1,341.00
9	I0301006M	AUSENCIA DE REQUERIMIENTO A EFECTO DE ATENUACION	2	4%	14	22%	\$ 1,829.00
10	I0111005M	AUSENCIA DE NOTIFICACION DEL AUTO DE DESIGNACION			1	2%	\$ 229.00
11	I0111002M	FALTA DE DESIGNACION OPORTUNA DE FEDATARIO PARA ATENUAR LA SANCION			1	2%	\$ 1,436.00
12	R0105016TM	INVALIDACION DE NOTIFICACION DE AUTO DE DESIGNACION Y CONSECUENTE PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION Y SANCIONATORIO	2	4%			\$ 235,816.00
13	I0204004M	NOTIFICACION VICIADA DEL AUTO DE FISCALIZACION			1	2%	\$ 14,736.00
14	R0305028T	NOTIFICACION IRREGULAR DEL ACTO QUE ORDENA FISCALIZACION	1	2%	1	2%	\$ 635.00
15	R0305021TM	INOPERANCIA DE LA CONVALIDACION	5	10%			\$ 51,264.00
16	R0205027TM	CASO DE FUSION	1	2%			\$ 289,693.00
17	I0207006TM	APLICACIÓN CORRECTA ART. 11 Y 16 IVA			1	2%	\$ 323,222.00
18	I0209002TM	REALIZACION INTERNACIONAL CONJUNTA DEL HECHO GENERADOR EN TERRITORIO NACIONAL			1	2%	\$2,607,864.00
19	I0209008T	OPERACIÓN CON DIPLOMATICOS NO CALIFICAN DE EXENCION			1	2%	\$ 22,735.00
20	I0210002M	METODO DEL ART. 66 DEJO DE APLICARSE INTEGRALMENTE			1	2%	\$ 1,139.00
21	A0211002M	FALTA DE COMPETENCIA PARA FISCALIZAR LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA BEBIDAS GASEOSAS SIMPLES O ENDULZADAS	1	2%			\$4,015,553.00
22	I0305007T	AUTOCONSUMO NECESARIO PARA LA PRODUCCION DE ENERGIA Y CREDITOS DEDUCIBLES			1	2%	\$ 677,680.00
23	I0303002T	INTERESES POR MUTUO NO SON GRAVADOS			1	2%	\$ 5,109.00
24	I0304001M	INTERESES POR PRESTAMOS NO ESTAN GRAVADOS			1	2%	\$ 13,660.00
25	R0305008TM	LOS FALTANTES DE INVENTARIO PERMITEN RESOLVER VENTAS OMITIDAS PERO NO RECHAZAR LOS COSTOS DE VENTA			1	2%	\$ 34,751.00
	TOTALES		48	100%	63	100%	\$8,487,483.00

