



2. Que tal y como se especifica en la pagina número 9 de la Resolución que impone la multa y en las paginas 8 y 9 del informe de audiencia y apertura a pruebas efectivamente mi representada subsano la observación hecha por el fedatario de no entregar factura, emitiendo la factura número de fecha 27 de diciembre del 2004. Sin embargo la Dirección General de Impuestos Internos aduce lo siguiente:

- ξ Que la factura emitida por mi representada no es la que corresponde al fedatario.
- ξ Que por tal razón se considera que la observancia no ha sido subsanada.

Sobre esto honorable Tribunal, quiero manifestar que la factura de **\$5.00** se emitió tratando de subsanar el incumplimiento, sin embargo no fue considerada por la DGII, alegando en el informe de la Unidad de Audiencia que difieren los montos de galones de gasolina de 2.29 galones a 2.25, es decir difiere en **0.04 galones**. Como se puede observar, no difiere la cantidad de gasolina en cuanto galones, la fracción de 0.04 obedecen a la forma en que se estableció el galón de la venta. La factura se emitió por mi representada para subsanar la operación de venta por un monto de \$5.00.

3. Se debe revocar la Multa por Confiscatoria, ya que el monto de la operación que se alude es de \$5.00 por lo cual equivale un impuesto de IVA de \$0.57 centavos de dólar y sin embargo se impone una multa de \$56.00 dólares, con lo cual sale que la multa es más alta que la operación misma y que del impuesto mismo.

Por esta razón la multa es confiscatoria de conformidad al artículo de la constitución. La doctrina y la jurisprudencia fiscal de otros países a establecido que debe existir una prohibición a la multa excesiva, (...)."



"En este orden de ideas, nuestra constitución prohíbe la confiscación, así de imponer esta sanción (multa) por la autoridad administrativa con un valor superior al mismo impuesto, la vuelve confiscatoria.

No es posible, que mi representada sea sujeta a una multa, a pesar de haber cumplido con la emisión de la factura y que no es aceptada por la Administración Tributaria , ya que no es proporcionalmente aceptable dicha sanción y es violatoria a la constitución por no ser proporcional.

4. Así también, el artículo 3 del código tributario, en su literal e) establece que las actuaciones de la Administración debe ser sometidas bajo el principio de PROPORCIONALIDAD (...)".

"Por la anterior norma tributaria, se puede asegurar que dicho principio no fue respetado por la Administración Tributaria, ya que el acto del fedatario y los demás actos no son cualitativamente aptos para alcanzar los fines previstos.

5. Finalmente el acta de comprobación de fecha 27 de diciembre del 2004, adolece de vicios legales y no ser completa y justificativa para determinar una sanción, puesto que únicamente asevera que se pago el valor de \$5.00 en efectivo y además dice "**pero no se emitió ni entregó la factura o documento equivalente**", por lo cual debe preguntarse lo siguiente:

ξ Si espero el Fedatario algún **tiempo prudencial** para que le emitieran la factura o consideró de manera inmediata la NO ENTREGA DE FACTURA sin esperar un tiempo prudencial.

ξ No establece en acta de **forma parte del personal de mi Representada**, el cargo que tiene

en dicha sociedad (cajero, jefe de pista o solo empleado que sirve la venta de gasolina).

- ξ No establece sí el señor a quien identifica en el acta de comprobación **fue la persona que le atendió en la pista para abastecer de gasolina** o le sirvió la gasolina, es decir que el acta, en su procedimiento no identifica la persona que atendió al fedatario, hay que tomar en cuenta que en las gasolineras son mucha las personas que atienden en pistas.
- ξ El Fedatario no establece en el acta de comprobación, a que hora fue la compra de la gasolina, ya que definitivamente la hora de levantar el acta de comprobación puede diferir del momento en que se dio el hecho o supuesto ilícito y al faltar dicha hora o fecha inclusive, se tiene una acta de comprobación que adolece de información.

Es por las razones anteriores y otras más, que el acta de comprobación es diminuta y adolece de vicios e ilegalidades para poder ser considerada como el documento fuente para imponer sanciones a mi representada (...)."

**II)** La Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en las que la Contribuyente Social basa su impugnación, procede a rendir su informe justificativo evacuando cada uno de los puntos de inconformidad, de la siguiente manera:

**1) EN CUANTO A QUE EL PROCEDIMIENTO DE NOTIFICACIÓN DEL AUTO DE COMISIÓN, DEL AUTO DE AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS, Y DE LA RESOLUCIÓN QUE APELA, NO CUMPLIÓ CON LOS REQUISITOS LEGALES ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.**



"Respecto al punto alegado por la impetrante social, es importante hacer notar al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que en el escrito de interposición del recurso, la impetrante no manifiesta razones de hecho ni de derecho en los que fundamenta dicha aseveración (...)"

"En cuanto a la notificación del auto de comisión, el cual aduce la recurrente que no cumplió con los requisitos legales establecidos en el Código Tributario, ... esta Dirección General manifiesta que la figura del Fedatario ha sido constituida por el legislador como un representante de la Administración Tributaria, facultado para verificar el cumplimiento de la obligación de emitir y entregar factura o documento equivalente autorizado por el Código Tributario, por cada operación que se realice, así como para que verifique el cumplimiento de los requisitos de dichos documentos; para tal efecto la Administración podrá comisionar a empleados en calidad de Fedatarios, según lo dispone el artículo 179 del Código Tributario.

El mismo cuerpo legal en el artículo 182 inciso final, señala que la Administración Tributaria podrá efectuar dichas verificaciones por medio de Fedatario en las horas, días y lugares en que los contribuyentes realicen sus actividades económicas. (...)"

"Por su parte el artículo 165 del citado Código, contempla las reglas de la notificación, y en su inciso catorce es taxativo ... sin que se requiera que en el acta de notificación se ciete el orden de prelación previsto en el presente artículo para las personas naturales o para cualquier otro sujeto pasivo (...)"

"Constatándose de la revisión del acta de notificación del auto de comisión emitido por esta Oficina a las diez horas cincuenta minutos del día 23 de diciembre de 2004, ... cumpliendo con los presupuestos legales señalados en la disposición legal antes citada, en razón de que la referida notificación fue realizada en el lugar donde se constató por parte

de la fedataria el incumplimiento a lo dispuesto en el artículo 107 incisos segundo y sexto del Código Tributario, consistente en la obligación de emitir y entregar la factura o documento equivalente, notificación que fue realizada por medio de la persona que realizó la venta del combustible, en cumplimiento del artículo 165 antes relacionado.

Respecto del argumento efectuado por la impetrante en el sentido de que la notificación del auto de Audiencia y Apertura a Pruebas proveído por esta Oficina ... y la notificación de la resolución proveída por esta Dirección General ... adolecen de irregularidades, sin entrar la recurrente a manifestar cuales son dichas irregularidades, esta Oficina tiene a bien manifestar al referido Tribunal, que se han revisado a la luz del artículo 165 del Código Tributario dichas actas de notificación, sin encontrarse en ellas irregularidades imputables a esta Administración Tributaria que vuelvan nugatorias el acto de la notificación, prueba de ello es que la recurrente oportunamente ejerció su derecho de defensa al haber presentado escrito y aportado pruebas dentro del plazo otorgado para la aportación de pruebas e interpuso Recurso de Apelación (...).

**2) RESPECTO A LA POSICIÓN MANIFESTADA POR EL IMPETRANTE, EN CUANTO A QUE SU REPRESENTADA SUBSANÓ LA OBSERVACIÓN HECHA POR LA FEDATARIA DE NO ENTREGAR FACTURA, EMITIENDO LA FACTURA NÚMERO 251356 DE FECHA VEINTISIETE DE DICIEMBRE DE 2004.**

"Sin embargo la Dirección General de Impuestos Internos aduce lo siguiente: a) Que la factura emitida por su representada no es la misma que le corresponde a la fedatario y b) Que por tal razón se considera que la observación no ha sido subsanada.

En relación a lo argüido por la recurrente, esta Dirección General tiene a bien manifestar al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, que mediante auto emitido por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, ... se le concedió a la impetrante las oportunidades procesales de Audiencia y Aportación de Pruebas, habiendo presentado



la recurrente dentro del plazo concedido para la aportación de pruebas, escrito ... por medio del cual la contribuyente solicitó que se verificara por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, que la venta efectuada a la fedataria ha sido incluida en el mes correspondiente en su totalidad, cumpliendo así su Representada con el pago del impuesto correspondiente.

Ante la petición formulada por la recurrente, esta Dirección General, con el propósito de garantizar a la contribuyente el derecho constitucional de defensa y de respuesta de conformidad a los artículos 11, 14 y 18 de la Constitución de la República de El Salvador, emitió auto ... mediante el cual se designó a

ambos adscritos a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, con el fin de que verificaran la emisión de la factura o documento equivalente autorizado por la Administración Tributaria, y para que se les entregara el duplicado de dicho documento en caso de que se hubiere emitido, (...)"

"Dichos técnicos en cumplimiento de la verificación ordenada emitieron informe de fecha veintiuno de febrero de dos mil cinco, en el cual sobre los puntos en discordia expresan lo siguiente:

### **"DE LA VERIFICACIÓN**

La verificación se realizó el día once de febrero de dos mil cinco, en

habiéndonos proporcionado el en su calidad de contador de la contribuyente, las facturas de consumidor final por la venta de combustible, emitidas el día veintisiete de diciembre de dos mil cuatro, así también el libro de Ventas a Consumidor Final correspondiente al período tributario de diciembre de dos mil cuatro, en el cual se

encuentran registradas todas las facturas de consumidor final emitidas en dicho período tributario (...)".

"Con base al informe rendido por los Técnicos adscritos a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, en relación con los hechos acaecidos y la omisión de la obligación de emisión y entrega de la factura por la compra respectiva, contenidos en el Acta de Comprobación levantada a la once horas cuarenta y cinco minutos del día veintisiete de diciembre de dos mil cuatro, así como del análisis de la documentación proporcionada y argumentos expuestos por

, se concluye que la contribuyente no emitió la factura o documento equivalente por la venta de dos punto veinticinco (2.25) galones de gasolina especial, incumpliendo con lo establecido en el artículo 107 incisos segundo y sexto del Código Tributario.

Argumento que es sostenido por esta Administración Tributaria, en razón de que de la verificación efectuada se constató que fueron varias las facturas que se emitieron por la cantidad de CINCO DÓLARES \$5.00, mas sin embargo, la recurrente no pudo demostrar la emisión de la factura por la venta de dos punto veinticinco (2.25) galones de gasolina especial, ya que la factura número doscientos cincuenta y un mil trescientos cincuenta y seis (251356) de la cual se proporcionó por parte de la Impetrante únicamente el triplicado, describe la cantidad de dos punto veintinueve (2.29) galones de gasolina (...)".

**3) EN CUANTO A LA PRETENSIÓN DE QUE SE REVOQUE LA MULTA POR CONFISCATORIA, YA QUE EL MONTO DE LA OPERACIÓN QUE SE ALUDE ES DE CINCO DÓLARES (\$5.00) POR LA CUAL EQUIVALE UN IMPUESTO DE IVA DE CINCUENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (\$0.57) Y SIN EMBARGO SE IMPONE UNA MULTA DE CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (\$56.00) CON LO CUAL SALE QUE LA MULTA ES MÁS ALTA QUE LA OPERACIÓN MISMA Y QUE EL IMPUESTO**



**MISMO. ADUCIENDO EN EL MISMO ESCRITO QUE NUESTRA CONSTITUCIÓN PROHÍBE LA CONFISCACIÓN, ASÍ DE IMPONER ESTA SANCIÓN (MULTA) POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA CON UN VALOR SUPERIOR AL MISMO IMPUESTO, LA VUELVE CONFISCATORIA.**

"Sobre el aludido alegato esta Dirección General, se manifiesta en los siguientes términos:

La doctrina tributaria considera que las infracciones y sanciones penden de elementos constitutivos, es así que el autor Juan J. Zornoza Pérez señala como primer elemento de la noción de infracción, la acción u omisión que constituye su soporte mensual, (...)".

"Nuestra normativa legal en materia de Impuestos a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, tocante al incumplimiento de la obligación de Emitir y Entregar Documentos tiene establecida la tipicidad de las infracciones y sanciones, (...)".

"En el presente caso, podemos observar que la conducta o actuar de la contribuyente no se adecuó a la obligación establecida en el artículo 107 incisos segundo y sexto del Código Tributario, ya que ésta no emitió ni entregó la factura o documento equivalente exigido por el Código Tributario, situación que fue correctamente sancionada por esta Dirección General de conformidad a lo regulado en el artículo 239 literal a) del citado Código; por lo tanto, la acción u omisión mediante la cual la impetrante infringió la obligación tributaria contenida en las disposiciones legales antes aludidas aconteció, violación que se encuentra correctamente tipificada en el artículo últimamente mencionado.

Que la contribuyente apelante ha manifestado de manera expresa que se debe revocar la multa por confiscatoria, por considerar que la multa es mas alta que la

operación misma y que el impuesto, sobre dicha inconformidad con la multa tasada por esta Dirección General, al respecto esta Oficina entra a considerar que el Principio de no confiscatoriedad surge con el objeto de concretar el Principio de Capacidad Económica, estableciendo que un impuesto es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable.

Esta Administración Tributaria al analizar el significado del vocablo CONFISCAR, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, ... considera que aplicaría, si los supuestos en que la privación del Derecho de Propiedad es cuantitativamente excesiva, lo que no ocurre en el presente caso, ya que se ha actuado de conformidad al artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos.

Consideramos necesario citar que el criterio de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte suprema de Justicia; que expone: "Que la sanción no tiene relación con la cuantía del impuesto determinado", "consecuentemente la multa no puede calificarse confiscatoria ya que la misma ha sido impuesta en razón de los aludidos incumplimientos y de conformidad al rango establecido en la disposición legal pertinente" (...).

"En tal sentido la sanción impuesta en la resolución recurrida, ha sido producto de la aplicación de normas legales correspondientes, con absoluta garantía a la contribuyente social del ejercicio de su derechos de audiencia y defensa en forma real y oportuna.

Una vez dilucidada la facultad sancionatoria que le asiste a esta Administración Tributaria y retomando el Principio de no Confiscatoriedad alegado por la impetrante, esta Oficina no encuentra motivo alguno por el cual deba discurrirse dicho reclamo, considerando que la multa impuesta esta considerada bajo los principios de tipicidad y



legalidad, motivados por el actuar de la contribuyente, el cual ha sido sometido bajo el ordenamiento jurídico vigente (...)".

"Respecto de la inconformidad ... que ha cumplido con la emisión de la factura, ... esta Administración Tributaria le manifiesta enfáticamente que con base al informe rendido por los técnicos adscritos a la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas de esta Dirección General, en relación con la omisión de la obligación de emisión y entrega de la factura por la compra efectuada por la fedatario, ... así como del análisis de la documentación proporcionada y argumentos expuestos por la contribuyente ... se concluye que la contribuyente no emitió la factura o documento equivalente por la venta de dos punto veinticinco (2.25) galones de gasolina especial, ... ya que la factura número doscientos cincuenta y un mil trescientos cincuenta y seis (251356) de la cual se proporcionó por parte de la impetrante únicamente el triplicado, describe la cantidad de dos punto veintinueve (2.29) galones de gasolina Power Premium, razón por la cual esta Oficina le convence el incumplimiento por parte de la recurrente ... inobservancia que idóneamente sancionada con la multa aplicada de CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (\$56.00) conforme lo dispone el artículo 239 literal a) del citado Código, al no haber subsanado la contribuyente el incumplimiento atribuido, (...)".

**4) RESPECTO A LO ARGÜIDO POR LA RECURRENTE, EN EL SENTIDO QUE NO FUE RESPETADO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.**

"El principio citado en su defensa por la contribuyente apelante, se encuentra regulado en el artículo 3 literal e) del Código Tributario (...)".

"Lo anterior en atención al Principio de Justicia, el cual debe contener medularmente e incluso radicalmente las actuaciones de todos los órganos encargados de aplicar las leyes; principio que tiene su basamento en el artículo 3 de la Constitución de la

República de El Salvador, ... lo cual indefectiblemente nos lleva a remitirnos al Principio de Proporcionalidad, el cual es la expresión legal reglada de la relación causa – efecto, en donde el efecto en atención al ya mencionado principio de justicia obliga a que el acto dictado debe ser ecuánime con relación ... al daño causado (para el caso de las sanciones); pero al mismo tiempo la “aplicación correspondiente de la norma” significa que a aquellos que tributen correctamente no se vean afectados por la falta de la “solidaridad” que presentan aquellos que no cumplen a cabalidad sus obligaciones tributarias, sea por la intención de inferir un daño o por la negligencia que pueda causarlo.

Por lo que en total apego a los señalamientos antes efectuados esta Administración Tributaria, sostiene la obligación que le asiste de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, (...).“

“Lo anteriormente expuesto por esta Oficina, lo confirman los criterios de la Sala de lo Contencioso Administrativo (...).“

“Es de acotar, en primer lugar esta Dirección General se encuentra sometida al Principio de Legalidad, el cual se encuentra regulado en el artículo 86 inciso último de la Constitución de la República de El Salvador, así también en el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario, (...).“

“esta Administración Tributaria sostiene la obligación que le asiste de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, mandato que se desprende de la atribución conferida al Órgano Ejecutivo mediante el artículo 226 de la Constitución de la República de El Salvador, estableciéndose asimismo el principio de legalidad tributario a través del artículo 231 inciso primero de nuestra Carta Magna (...).“



"En el presente caso, por la misma naturaleza de la infracción verificada, ha sido necesario un estudio de campo, ya que para que esta Oficina se forme el juicio necesario para imponer la sanción contenida en el artículo 239 literal a) del Código Tributario, (...)".

"Dicha verificación de campo, como lo ha indicado ese ente contralor, necesita de una herramienta idónea mediante la cual se revistan de legalidad las consecuentes actuaciones, cual es el auto de comisión, que ha servido para implementar el procedimiento verificadorio y la consecuente determinación de sanción que es producto del incumplimiento (...)".

"el procedimiento sancionatorio realizado bajo la figura del fedatario, es el resultado de la verificación del cumplimiento o incumplimiento de los contribuyentes de la obligación de emitir la factura o documento equivalente, pues la infracción atribuida fue el resultado de un estudio que necesitó actuaciones administrativas, con lo que la resolución hoy apelada está investida de un grado de certeza producto de que sus resultados son el reflejo de la realidad tributaria de la impetrante, que ella misma ha proporcionado (...)".

**5) FINALMENTE ANTE LA INCONFORMIDAD EXPRESADA POR LA RECURRENTE EN EL SENTIDO DE QUE EL ACTA DE COMPROBACIÓN DE FECHA 27 DE DICIEMBRE DE 2004, ADOLECE DE VICIOS LEGALES Y DE NO SER COMPLETA Y JUSTIFICATIVA PARA DETERMINAR UNA SANCIÓN, PUESTO QUE ÚNICAMENTE SE ASEVERA QUE SE PAGO EL VALOR DE CINCO DÓLARES (\$5.00) EN EFECTIVO Y ADEMÁS DICE "PERO NO SE ME EMITIÓ NI ENTREGÓ LA FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE".**

"Ante las interrogantes planteadas esta Dirección General tiene a bien a manifestarse en el sentido siguiente:

Respecto de la primera Inconformidad esbozadas en el sentido de que si el fedatario espero algún tiempo prudencial para que se le emitiera la factura o consideró de manera inmediata la no entrega de factura sin esperar tiempo prudencial. Al respecto esta Administración Tributaria advierte, que el artículo 107 incisos primero y segundo del Código Tributario, señala la obligación de los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de emitir y entregar la factura o documento equivalente por cada operación que realicen, (...)."

"En razón de lo anterior la fedataria, como delegado verificador de esta Administración Tributaria de la obligación de emitir y entregar la factura correspondiente por parte de los contribuyentes del Impuesto IVA, no estaba obligada a conceder o esperar un tiempo prudencial para la emisión de la factura, ya que una vez efectuada la transferencia de la gasolina, con el pago de dicho bien ya se había generado el impuesto y la obligación del prestador del servicio de emitir la factura o documento equivalente; asimismo, es importante señalar que tampoco la fedataria esta obligada requerir la emisión de la factura correspondiente, como bien lo establece el artículo 117 inciso tercero del Código Tributario ... Siendo importante señalar que al final del acta de verificación la fedataria a solicitud de la persona que realizó la venta manifiesta que por olvido no se emitió la factura correspondiente, con lo que se reconoce el incumplimiento de la obligación de emitir y entregar la factura o documento equivalente por parte del prestador del servicio.

En cuanto a que en el acta de comprobación no se establecen si el  
forma parte del personal de su representada, el cargo que tiene en dicha sociedad. Sobre dicho alegato es importante señalar que el artículo 181 del Código Tributario al establecer los requisitos mínimos que deberá contener el Acta de Comprobación no señala que en dicha acta se deba establecer el cargo que ostenta la persona que realiza la venta, sino que ésta dentro de sus presupuestos únicamente señala como requisitos que deberá contener la firma, nombre y número de Documento Único de



Identidad del sujeto pasivo o persona mayor de edad que realiza las ventas o presta los servicios en los locales, circunstancia que se tiene como evacuada en el acta de verificación, ... y si es persona que realiza las ventas por consiguiente es empleado de la recurrente.

Respecto al argumento que en el acta de verificación no se establece si el señor a quien identifica en el acta de comprobación, fue la persona que le atendió en la pista para abastecer de gasolina o le sirvió la gasolina, no identifica la persona que atendió al fedatario. Sobre este punto es oportuno destacar que el artículo 181 literal b) del Código Tributario al establecer los presupuestos que debe contener el Acta de Comprobación, la expresión circunstanciada de los hechos y omisiones que se hubieren suscitado y las disposiciones legales infringidas, como lo fue el ingreso al establecimiento relacionado al inicio de la presente acta, como adquirente de combustible, efectuando la compra ... Es con lo antes expresado que se ha determinado el incumplimiento por parte de la recurrente, y con la identificación plena de la persona que realizó la venta y aceptación por parte de éste que se da por válida el Acta de Verificación levantada.

En cuanto a la última de las inconformidades esbozadas por la recurrente, respecto del acta de comprobación, en la que no se establece a que hora fue la compra de gasolina ... Sobre dicho alegato, es importante considerar que el citado artículo 181, dentro de sus requisitos no señala como requisito de validez que se debe expresar fehacientemente la hora en que se realizó la compra de gasolina, no obstante de la verificación del acta de notificación del auto de comisión levantada a las once horas treinta minutos del día veintisiete de diciembre de dos mil cuatro y la hora de levantamiento del Acta de Comprobación efectuada a las once horas cuarenta y cinco minutos del día mes y año antes citados, se denota un lapso de quince minutos, con lo que se desprende que ha existido una concurrencia o concatenación simultánea de los hechos acaecidos en el proceso de verificación del incumplimiento por parte de la recurrente de la obligación de emitir y entregar la factura o documento equivalente exigido por el Código Tributario.

Por lo que esta Dirección General no comparte el criterio de la recurrente en el sentido de que el acta de comprobación es diminuta y adolece de vicios e ilegalidades para poder ser considerada como el documento fuente para imponer sanciones (...)".

**III)** Que mediante auto de las catorce horas veinte minutos del día veintiséis de julio de dos mil cinco, se omite el término de pruebas y se manda a oír en sus alegaciones finales a la contribuyente, término del cual no hizo uso la impetrante social; posteriormente previo a continuar con la tramitación de la presente alzada se nombra para mejor proveer analista tributario contable, por medio de auto de las ocho horas cincuenta minutos del catorce de septiembre de dos mil cinco; rindiendo el respectivo informe del día diecinueve de octubre de dos mil cinco; con el fin de garantizar los derechos constitucionales de la impetrante se vuelve a nombrar analista tributario contable con fecha veintisiete de enero de dos mil seis, del cual se rindió informe con fecha catorce de febrero de dos mil seis, trayéndose posteriormente la presente alzada para sentencia.

**IV)** Del análisis de las razones expuestas por la parte recurrente y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, este Tribunal se pronuncia:

La alzada entre sus puntos de reclamo señala lo siguiente:

### **I) DE LAS IRREGULARIDADES**

Con relación a este punto, señala la impetrante que el procedimiento de notificación del auto de comisión, no cumplió con los requisitos legales establecidos en el Código Tributario, ni mucho menos el auto de audiencia y apertura a pruebas y finalmente la notificación de la resolución que hoy apela también adolece de irregularidades. Por su parte la Dirección General de Impuestos Internos, en su Informe justificativo señala que la contribuyente en el incidente de apelación solamente se limita a enunciar inconformidades



en relación a las actuaciones realizadas por esa oficina, a su vez establece que en relación al auto de comisión cumple con los presupuestos legales; y finalmente en cuanto al argumento de la notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas, en la cual la administración no ha encontrado irregularidades imputables a la administración tributaria, que vuelvan nugatorio el acto de la notificación.

El Tribunal en relación a lo anterior y considerando que la contribuyente no expresa en forma clara las irregularidades de las que adolece dicha notificación, procede a verificar la legalidad de las mismas.

En cuanto a la irregularidad alegada en la notificación del auto de comisión, se observa desde un inicio que dicho auto se encuentra apegado a derecho de conformidad a lo que establecen los artículos 173 literal p), 179 y 180 del Código Tributario; que fue notificado en legal forma el día veintisiete de diciembre de dos mil cuatro al  
persona mayor de edad, quien se encontraba al servicio

En cuanto a la facultad que tiene la Dirección General de nombrar fedatarios para la verificación, ésta se encuentra de conformidad al artículo 182 inciso final del Código Tributario; si en caso, la irregularidad establecida por la contribuyente es concerniente al orden de prelación en la notificación, ésta se encuentra conforme a lo que regula el artículo 165 del Código Tributario en su inciso catorce, donde señala que cuando son sujetos de verificación por parte de fedatario será procedente la notificación de la misma, sin que se cite el orden de prelación previsto en el artículo antes mencionado, tanto para las personas naturales como para cualquier otro sujeto pasivo.

Respecto a la irregularidad señalada para el auto de audiencia y apertura pruebas, se concluye que con base al artículo 165 del Código Tributario, éste no adolece de irregularidad que vuelva nulo o ineficaz el acto mismo, comprobándose posteriormente de

que la contribuyente tuvo conocimiento y ejerció su derecho de defensa al haber presentado su escrito ante la administración en la etapa de apertura a pruebas, con fecha dos de febrero de dos mil cinco.

Finalmente en cuanto a la notificación de la resolución sancionadora, se concluye que la misma se encuentra apegada a derecho, cumpliendo el fin de dar a conocer los hechos que se le imputan a la referida sociedad; ejerciendo la misma su derecho de defensa al presentar el presente recurso de apelación.

## **II) DE LA SUBSANACIÓN**

La impetrante social expresa que efectivamente se subsanó el incumplimiento señalado por la fedatario de no entregar factura,

además agrega que la Dirección General aduce al respecto: a) Que la factura emitida por su representada no es la misma que le corresponde a la fedataria y b) Que por tal razón se considera que la observación no ha sido subsanada.

Con relación a lo anterior, la Dirección General de Impuestos Internos manifiesta, que con el propósito de garantizar a la contribuyente el derecho constitucional de defensa y de respuesta, de conformidad a los artículos 11, 14 y 18 de la Constitución de la República de El Salvador, se designó a personeros de la unidad de audiencia y apertura a pruebas, con el fin de que verificaran la emisión de la factura y para que se les entregara el duplicado de dicho documento en caso de que se hubiere emitido, sobre lo cual se rindió el informe respectivo, donde se concluye que la contribuyente no emitió la factura o documento equivalente, en razón de que se constató de que fueron varias las facturas que se emitieron por la cantidad de cinco dólares, no pudiendo demostrar la recurrente la emisión de la factura por la venta de (2.25) galones de gasolina especial, ya que la factura doscientos cincuenta y un mil trescientos cincuenta y seis (251356) describe la cantidad



de (2.29) galones de gasolina Power Premium, la cual fue entregada a los personeros de la Dirección General en triplicado.

Sobre este punto en particular, el Tribunal de Apelaciones en su carácter de contralor de la legalidad y con el fin de garantizar los derechos constitucionales de la contribuyente, procedió a nombrar analista tributario contable, con fecha catorce de septiembre de dos mil cinco, para examinar el libro de venta a consumidor final, específicamente del día veintisiete de diciembre de dos mil cuatro, en cuanto a los documentos de venta que se realizaron por el valor de cinco dólares y si alguna de ellas se correspondía con la venta realizada en esa fecha a la fedatario comisionada; arrojando como resultado que no pudo demostrar objetivamente la facturación del combustible por la venta a la fedatario, debido a que en las facturas observadas no siempre se identifica al consumidor, y la factura aportada como prueba no es la excepción.

Posteriormente y con el fin de evaluar más a fondo la situación del contribuyente, con fecha veintisiete de enero de dos mil seis, se nombró nuevamente analista tributario contable, para que verificara en las oficinas de la contribuyente social lo relacionado a la correlatividad de las facturas de consumidor final, emitidas con fecha veintisiete de diciembre de dos mil cuatro y sus correspondientes valores declarados y registrados, resultando que, no obstante haberse presentado por parte de la referida como prueba de descargo, ésta no corresponde con la reportada según el acta levantada por la fedatario de la Dirección General, ya que la cantidad que compró fue de 2.25 galones a un precio unitario de \$2.22 y la factura que se presenta es por el concepto de 2.293 galones a un precio unitario de \$1.98 más por lo que en todo caso el valor en discusión estaría incluido en el total facturado como complemento de combustible del día, y por consiguiente declarado y pagado, no obstante, la infracción atribuida es por la omisión y entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, según artículo 107 inciso segundo y sexto de la referida ley.

Es importante tomar en consideración, sobre la dificultad de constatar que la factura presentada por la contribuyente corresponde a la operación realizada por la fedatario, tomando en cuenta de que no tiene nombre, al igual que otras facturas por el mismo monto, y difiriendo la cantidad con la relacionada por la fedatario en el acta de comprobación; otro elemento que no se puede dejar de considerar, es que la factura que fue entregada a los auditores de la unidad de audiencia y apertura a pruebas de la Dirección General, fue el triplicado y tendría que haberse entregado la original; a su vez el quien fue el encargado de atender a la fedatario en las manifestó que quería que constara en acta que por olvido no se había emitido la factura correspondiente, siendo todos estos elementos considerables para proceder a confirmar la pretensión de la Dirección General, más aún ante la carencia de comprobación de la subsanación señalada por parte de la sociedad antes relacionada.

### **III) DE LA CONFISCATORIEDAD DE LA MULTA**

La sociedad apelante expresa que se debe revocar la multa por ser confiscatoria, ya que el monto de la operación que se alude es de \$ 5.00 por lo cual equivale un impuesto de IVA de \$ 0.57 centavos de dólar y sin embargo, se impone una multa de \$56.00 dólares, con lo cual resulta que la multa es más alta que la operación misma y que el impuesto mismo.

Por su parte, la Dirección General señala que al analizar el significado del vocablo CONFISCAR, considera que aplicaría si los supuestos en que la privación del derecho de propiedad es cuantitativamente excesiva, lo que no ocurre en el presente caso; por lo que considera necesario citar criterio de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, que expone: "Que la sanción no tiene relación con la cuantía del



impuesto determinado”, “consecuentemente la multa no puede calificarse confiscatoria ya que la misma ha sido impuesta en razón de los aludidos incumplimientos y de conformidad al rango establecido en la disposición legal pertinente”. Asimismo, agrega que la sanción impuesta ha sido producto de la aplicación de normas legales correspondientes, considerando que la multa esta considerada bajo los Principios de Tipicidad y Legalidad, motivados por el actuar de la contribuyente, y la cual ha sido impuesta bajo el ordenamiento jurídico vigente.

En razón de lo anterior y ante tal aseveración el Tribunal tiene a bien aclarar, en lo que respecta al principio de confiscatoriedad, que por no estar en juego el Principio de Capacidad Económica o el de Progresividad, no encuentra motivo alguno por el cual debe atenderse dicho reclamo, cuyo enjuiciamiento debe hacerse a la luz de los valores, derechos fundamentales y demás principios constitucionales, considerando así que la actuación administrativa se apega estrictamente a los presupuestos de ley, desestimándose por tanto la pretensión planteada, en razón de precedente de las catorce horas del día quince de febrero de dos mil cinco,

No obstante lo anterior, debe evidenciarse que económicamente la multa impuesta es de una cuantía ínfima, por lo que la capacidad económica de la infractora no se ha visto vulnerada gravemente por la misma; lo anterior no significa que este Tribunal deje de advertir el punto señalado por la recurrente, respecto de la desproporción entre la infracción y la sanción impuesta, pero en el presente caso, debe reconocerse que la dureza de la ley no inhibe su aplicación, especialmente por no advertirse la confiscación alegada: se reprime el incumplimiento de una obligación formal, como lo es la emisión de los documentos exigidos por la ley, y no el incumplimiento de la obligación sustantiva, en cuyo caso el monto de la multa no está necesariamente vinculada con el impuesto evadido.

#### **IV) DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD**

Sobre este aspecto, la sociedad impetrante manifiesta que el artículo 3 del Código Tributario, en su literal e) establece que las actuaciones de la Administración deben estar sometidas al principio de PROPORCIONALIDAD, a lo que la Dirección General, señala que en atención al Principio de Justicia, el cual tiene su basamento en el artículo 3 de la Constitución de la República de El Salvador, indefectiblemente nos lleva a remitirnos al Principio de Proporcionalidad, que obliga a que el acto dictado debe ser ecuánime con relación al daño causado; agrega también que sus actuaciones se encuentran sometidas al principio de legalidad, el cual se encuentra regulado en la Constitución de la República y en el Código Tributario.

Por su parte el Tribunal manifiesta que, la infracción y sanción que ahora se discuten se encuentran plenamente tipificadas en la ley, que no ha sido al azar o a discrecionalidad de la administración la imposición de la misma, ya que previamente se establece en la legislación los supuestos de la infracción y la sanción correspondiente al caso en concreto; siendo deber del legislador el establecer los parámetros bajo los cuales se impondrán las sanciones en razón de la gravedad de la infracción cometida por la contribuyente social, respetando los derechos constitucionales de los contribuyentes, en un marco de la legalidad ya establecido. En todo caso, el monto de la multa aplicada es la mínima que prevé el legislador para situaciones como la presente.

#### **V) DEL ACTA DE COMPROBACIÓN**

En su escrito de expresión de agravios, la impetrante finalmente alega que el acta de comprobación de fecha 27 de diciembre del 2004, adolece de vicios legales y de no ser completa y justificativa para determinar una sanción; por lo cual debe preguntarse lo siguiente:



1. Si esperó la Fedatario algún **tiempo prudencial** para que le emitieran la factura.

En razón del punto anterior este Tribunal advierte que, de acuerdo a lo que establece el artículo 181 del Código Tributario donde expresamente señala, que en el caso que no se emita y entregue el documento que dé constancia de la operación o que el emitido no reúna los requisitos legales, procederá a identificar su calidad de fedatario, a notificar el auto que lo faculta realizar la verificación y a levantar el acta de comprobación.

Por lo expuesto, se concluye que es obligación de los contribuyentes, inmediatamente que se ha realizado el hecho generador, emitir y entregar los comprobantes de crédito fiscal, facturas o documentos equivalentes, autorizados por la administración tributaria para documentar su ocurrencia (art. 117 C.T.), lo que como se sabe constituye una obligación formal relacionada íntimamente con la obligación sustantiva, por lo cual, no es necesario que la fedatario solicite la emisión de la factura, o le conceda un tiempo prudencial para que el mismo la emita, o en su caso, que la contribuyente ofrezca emitirla después de haberse configurado la omisión de la obligación de emitir documentos, ya que es justamente su obligación.

2. Por otra parte, continúa la contribuyente social expresando que el acta de comprobación no establece si el

El Tribunal ha tenido a la vista el acta de comprobación en referencia (agregada a folios 19 del incidente de apelación) y la misma se encuentra tal y como lo regula el artículo 181 del Código Tributario, que establece los requisitos que debe contener y en ningún lugar se estipula que tenga que establecerse el cargo del mismo; a su vez en el literal f) del mismo artículo señala que basta con que se identifique a la persona que realiza las ventas o presta los servicios, siendo que en el presente caso el es quien atendió a la fedatario y le suministró el combustible, por lo que si realiza tales

actividades, es por que le une algún vínculo jurídico o económico con la estación de servicio.

3. Otro de los puntos discutidos por la contribuyente social, es que no establece si el señor a quien identifica el acta de comprobación o le sirvió la

En razón de lo anterior, se señala que desde el momento de que se detallan los hechos y las disposiciones legales que han sido infringidas, aparte de que se identificara a la persona que atendió y firmó el acta, donde expresamente se especifica que es quien realiza las ventas, se concluye que es la persona que suministró el servicio, sin dejar de advertirse que es el señor Ventura quien solicita que al final del acta de comprobación, se haga constar de que no se emitió la factura o documento equivalente por un olvido por parte de éste.

4. En cuanto al último de los puntos por los que la sociedad impetrante considera que el acta de comprobación es diminuta y adolece de vicios e ilegalidades, es por que la fedatario no establece en el acta de comprobación, a qué hora fue la compra de la gasolina, ya que efectivamente la hora de levantar el acta de comprobación puede diferir del momento en que se dio el hecho o supuesto ilícito y al faltar dicha hora o fecha inclusive, se tiene un acta de comprobación que adolece de información.

En razón de lo anterior, el Tribunal advierte que el levantamiento del acta de comprobación contiene los requisitos previstos en el artículo 181 del Código Tributario, no siendo indispensable para la validez de la misma, el señalamiento de la hora en la que se dispensa o sirve el producto, por lo que se concluye que la misma se encuentra de acuerdo a la legalidad, tal y como lo establece el artículo antes referido.



**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales mencionadas y los artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFIRMARSE** la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta y seis minutos del día doce de mayo de dos mil cinco, por medio de la cual se sanciona a la contribuyente

con la cantidad de

**COLONES (¢ )** equivalentes a **DÓLARES (\$ )**, en concepto de multa por infracción cometida al Código Tributario el día veintisiete de diciembre de dos mil cuatro, de conformidad a lo establecido en el artículo 239 literal a) del Código Tributario, sanción por omitir la emisión y la entrega de los documentos exigidos por el referido Código.

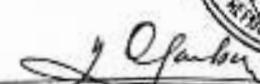
Certifíquese esta sentencia, acta de notificación y vuelvan a la Dirección General de Impuestos Internos junto con el respectivo expediente a nombre de

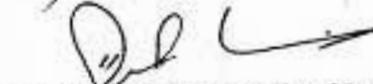
que contiene las diligencias

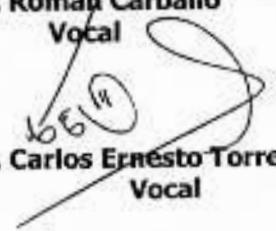
administrativas. **NOTIFÍQUESE.**



  
**Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia**  
Presidente.

  
**Lic. Román Carballo**  
Vocal

  
**Lic. José Magdaleno Molina Martínez**  
Vocal

  
**Lic. Carlos Ernesto Torres Flores**  
Vocal

  
**Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres**  
Vocal