

MINISTERIO DE HACIENDA

9a. Calle Poniente Entre 83 y 85 Avenida Norte Número 8169, Colonia Escalón Tel.: 2264-1903/2264-5801

Inc. I0506008M

Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas: San Salvador, a las _____ horas del día veinte de _____ de _____

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día veintiséis de mayo de dos mil cinco, que determina a cargo de la contribuyente social _____

que sanciona a la expresada sociedad por las siguientes infracciones: **1)** Por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con uno o más de los requisitos o especificaciones formales, lo cual es sancionado de conformidad al artículo 239 literal b) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de enero, de marzo a septiembre, noviembre y diciembre de _____

, por la cantidad de **MIL _____ DÓLARES**

CENTAVOS DE DÓLAR (\$ _____), 2) Por no comunicar dentro del plazo

establecido en el inciso quinto del artículo 86 del Código Tributario, todo cambio ocurrido en los datos básicos del registro, sancionado de conformidad al artículo 235 literal c) de dicho Código, respecto de los períodos tributarios de mayo, julio, octubre, noviembre y diciembre de _____, por la cantidad de **MIL _____ DÓLARES**

CENTAVOS DE DÓLAR (\$ _____) y 3) Por no presentar la

declaración correspondiente dentro del plazo establecido, lo cual es sancionado de conformidad al artículo 238 literal b) inciso último del citado Código, respecto del período tributario de noviembre de _____, por la cantidad de

DÓLARES _____ DE DÓLAR (\$ _____)

Y CONSIDERANDO:

I.- La señora _____, actuando en calidad de representante legal de la contribuyente social _____

en su escrito de apelación, menciona

los puntos de inconformidad respecto a las multas impuesta en resolución recurrida, de la siguiente manera:

A) RAZONES DE HECHO

"No comparto el criterio sustentado por la Administración Tributaria en ninguna de las tres... multas..."

"1=) Sobre la falta de inserción del NIT O DUI en 22 facturas expedidas a consumidores finales: "Tal como lo expuse en la fase de AUDIENCIA Y APERTURA A PRUEBAS, mi representada durante el año dos mil tres emitió CUARENTA Y UN MIL TRESCIENTAS SESENTA Y UNA FACTURAS... que del universo total de facturas emitidas sólo el cinco por millar presenta deficiencias, a juicio de los Auditores Fiscales y el monto de las mismas equivale al cero punto treinta y ocho por millar de las ventas totales realizadas (...)".

Lo anterior en el lenguaje de Auditoría, sea ésta financiera o fiscal, significa UNA NULA IMPORTANCIA RELATIVA Y ASÍ DEBIÓ RECONOCERSE (...)".

Como justificación a lo anterior, señala: "que los clientes a quienes se les venden , se niegan a proporcionar los números del DUI o NIT debido a que las compras las realizan apresuradamente y las vendedoras de las salas de ventas, a quienes se les reconoce una comisión por ventas, por no perder al cliente no cumplen con tal cometido (...)".

2=) Sobre la falta de comunicar dentro del plazo establecido el cambio ocurrido en los datos básicos del registro:

"No es cierto que mi representada haya dejado de informar a la Dirección General de Impuestos Internos la apertura de las cinco salas de ventas a que se refiere en la página 32 de la resolución impugnada (...)



"manifestando que informó: **"desde el momento en que solicitó la autorización para las cajas registradoras instaladas en cada una de las salas de ventas (...)"**.

3=) Sobre la presentación extemporánea de la Declaración IVA de noviembre de 2003.

No acepta la multa "que la Dirección General de Impuestos Internos pretende obligar a pagar a mi representada, debido a que la causa de tal situación es imputable a la Administración Tributaria (...)"

B) RAZONES DE DERECHO

Expone lo siguiente: "Sobre la emisión de las 22 facturas **sin la inserción del número NIT o DUI deseo reiterar QUE NO EXISTIÓ POR PARTE DE MIL(sic) REPRESENTADA DOLO, CULPA O NEGLIGENCIA Y RESULTA INJUSTO E ILEGAL QUE SE PRETENDA IMPONER MULTAS (...)"**.

Respecto "a no comunicar dentro del plazo legal establecido en el inciso 5º del artículo 86 del Código Tributario el cambio ocurrido a los datos básicos del registro respecto de la apertura de las sucursales (...)" Expresa:

- 1) El artículo 27 del Reglamento del Código Tributario adolece de un defecto de técnica legislativa al contener la obligación formal, de utilizar **EL FORMULARIO QUE PARA TAL EFECTO PROPORCIONARÁ LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, en el cual se consignara el cambio efectuado durante el plazo (...)"**

"Está claro que la función del Reglamento es **FACILITAR Y ASEGURAR LA APLICACIÓN DE LAS LEYES**, tal como lo indica el artículo 168 número 14 de la Constitución (...)"

"Mediante escrito de fecha [redacted] presentado el treinta del mismo mes y año antes esa Dirección General (o sea ocho meses antes de la emisión del Informe de Infracción), se manifestó que en la solicitud de autorización de cajas registradoras y el sistema **POS** se detallaron la apertura de las sucursales que iniciaron operaciones en el año dos mil tres, (...)"

Expresando también que "once de enero de dos mil cinco presentó formulario número **F-210, Folio 2627112**, en el cual se informó de todas y cada una de las salas de ventas que opera mi representada (...)"

- 2) Respecto a "que mi representada no presentó la declaración correspondiente al período tributario de noviembre de [redacted] dentro del plazo legal establecido,... Sobre este punto deseo insistir en el hecho de que cuando mi Representada presentó su declaración mensual de Pago a Cuenta e Impuesto Retenido, anexó también su declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios...resultó un remanente de crédito fiscal... motivo por el cual el Banco [redacted] se negó a recibir esta declaración por no aceptar declaraciones que no generan pago de impuesto y al trasladarnos a las oficinas de esa Dirección General el día doce de [redacted] por cuestión de horario no la recibieron (...)"

"Con relación al horario cito el artículo 46 Inciso primero del Código Civil, que literalmente se lee:

"Art. 46.- Todos los plazos de días, meses o años de que se hagan mención en las leyes o en los decretos del órgano Ejecutivo, o de los tribunales o juzgados, se entenderán que han de ser completos; y correrán además hasta la medianoche del día último del plazo".

3) Principio de Culpabilidad o Voluntariedad:



"Es importante destacar que en el expediente número 28-H-95 de la Sala de Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia aparece la sentencia pronunciada a once horas del día treinta de mayo de mil novecientos noventa y siete, en la cual se sostiene que el incumplimiento de los preceptos no basta sin la indagación sobre el componente subjetivo de la conducta,... era imperativo que se estableciera que operó por dolo, culpa o negligencia, y no por la simple infracción a la norma (...)".

Principio de Responsabilidad Objetiva:

"En la infracción tributaria deben concurrir dos elementos para su apreciación: a) Un elemento **SUBJETIVO**, la voluntad y b) un elemento **OBJETIVO**, tal es el incumplimiento material del precepto."

De lo que concluye: "que los actos adversados dictados por la Dirección General de Impuestos Internos son **ILEGALES**, porque está claro que la sociedad contribuyente no cometió **DOLO, CULPA O NEGLIGENCIA**, todo lo contrario ha demostrado respecto a las leyes, diligencia y responsabilidad lo cual es comprobable al revisar su trayectoria (...)".

5) Derecho a la Presunción de Inocencia:

"El Derecho a la Presunción de Inocencia se circunscribe... a la garantía que debe tener el administrado de que antes de iniciarse la tramitación, o durante la sustanciación de un procedimiento no puede el ente público emitir pronunciamientos dirigidos a evidenciar la culpabilidad de las personas investigadas".

"El Principio de Presunción de Inocencia tiene una especial connotación, este es **la inversión de la carga de la prueba: corresponderá a la administración sin ningún tipo de duda la culpabilidad del sujeto indiciado (...)**".

“Lo cual quiere decir, que la pena sólo se puede imponer a la persona culpable o sea que es necesario que se basen el principio de culpabilidad, recogido en la constitución en el artículo 12, por lo tanto, no se podrá imponer una pena sobre la base del criterio de responsabilidad objetiva - (Sentencias del 24/02/98. Ref 36-G95) (...)”.

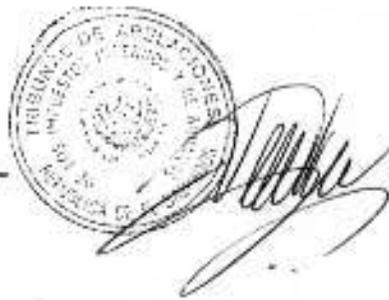
Por lo que concluye, “Que se violó el Principio de Presunción de Inocencia y lo relativo a la inversión de la carga de las pruebas ya que la Administración Tributaria no ha probado (prueba negativa) que la sociedad contribuyente haya operado con culpa, dolo o negligencia todo lo contrario está demostrado su respeto a las Leyes (...)”.

“En consecuencia, toda resolución sancionadora sea penal o administrativa requiere a la par de certeza sobre los hechos imputados o tenida mediante pruebas de cargos, y certeza de juicio de culpabilidad sobre los mismos hechos de manera que se rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción (...)”.

II. La Dirección General, justifica su actuación y los puntos de inconformidad planteados, en los términos siguientes

DE LA INFRACCIÓN DE EMITIR LOS DOCUMENTOS OBLIGATORIOS SIN CUMPLIR CON UNO O MÁS DE LOS REQUISITOS O ESPECIFICACIONES FORMALES EXIGIDOS POR EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Manifiesta que “Los auditores designados por la Administración Tributaria verificaron todos los documentos emitidos por la sociedad contribuyente, constatando que para los períodos tributarios de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de , se determinaron Facturas que no



cumplían con el requisito legalmente establecido en el artículo 114 inciso primero literal b) numeral 7) del Código Tributario, para aquellas operaciones cuyo monto es mayor o igual a \$4,970.00, por lo que, esta Dirección General procedió a tomar una parte de la totalidad de los documentos emitidos... con el fin de no hacer tan gravosa la sanción impuesta (...)".

Respecto a las facturas tomadas en cuenta por la Administración Tributaria: Señala que éstas únicamente "representan el cinco por millar, manifestando a la vez que debió aplicarse el principio contable de la importancia relativa; al respecto esta Administración Tributaria tienen a bien hacer las siguientes aclaraciones en cuanto a la aplicación del principio contable de importancia relativa,... que tal principio puede no ser aplicado siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca tenga trascendencia escasa, y en consecuencia no altere el resultado de las cuentas; de lo cual podemos concluir que este principio no es congruente con las funciones y fines que persigue la Administración Tributaria como lo regulan los artículos 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos y el artículo 3 del Código Tributario (...)".

"Además, es importante manifestar que el auditor no tienen la obligación de examinar todas y cada una de las operaciones realizadas por la entidad auditada. Por tanto, es recurriendo al concepto de importancia relativa para determinar su alcance del trabajo realizado por el auditor y evaluar el efecto de las distintas circunstancias que pudieran incurrir en su informe, (...)".

Respecto al tamaño de la muestra de facturas señalada por la apelante, "que también el porcentaje que dicha sociedad aduce es sin importancia es de 0. por millar; con lo cual se reitera que con el actuar de la Dirección General se ha respetado la verdadera naturaleza correctiva que implica la sanción, al no señalar el total de documentos (facturas) en que se suscitó la deficiencia antes relacionada (...)".

INFRACCIÓN RELATIVA A NO COMUNICAR DENTRO DEL PLAZO LEGAL ESTABLECIDO EN EL INCISO QUINTO DEL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO EL CAMBIO OCURRIDO EN LOS DATOS BÁSICOS DEL REGISTRO:

"Al respecto es de suma importancia citar el artículo 86 inciso quinto del Código Tributario... en relación con el artículo 27 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario, en cuanto al cambio de datos básicos del Registro deberá ser informado por medio del "formulario" que al efecto proporcionará la Administración Tributaria, en el cual se consignará el cambio efectuado dentro del plazo.

Esta Administración a efecto de comprobar la infracción cometida mediante auto con referencia [redacted] emitida a las [redacted] horas [redacted] minutos del día diecinueve de marzo de dos mil cuatro,... solicitó a la contribuyente manifestar por escrito las fechas de apertura de las sucursales... recibiendo respuesta de dicho requerimiento el día [redacted]. De la información proporcionada por la contribuyente, esta Oficina constató que los escritos a que hizo alusión, corresponden a peticiones de traslados de máquinas registradoras y autorización de Sistemas POS, sin embargo, dichas solicitudes no implican que la contribuyente estuviera informando ni tácita ni expresamente ante esta Dirección General los cambios básicos en el Registro.

"También se requirió al [redacted] mediante nota con referencia número [redacted] de fecha [redacted] ... a efecto de que proporcionara las certificaciones de las solicitudes de la sociedad fiscalizada referente a la apertura de las sucursales,... recibiendo dicha información consistente en certificaciones de las solicitudes de apertura de sucursales, las cuales fueron certificadas por la referida institución a las dieciséis horas veinte minutos del día tres de diciembre de dos mil cuatro (...)".



En cuanto a que no debe: "acatar una obligación formal establecida por Reglamento, ya que es evidente que es necesario que exista una norma de rango legal para el cumplimiento de las obligaciones formales(...)".

La Administración manifiesta "Que el reglamento de Aplicación del Código Tributario es un Reglamento de Ejecución, y se encuentra subordinado a la ley, por lo que éste no podrá contrariar o limitar su ámbito de aplicación; solamente puede facilitar y asegurar la aplicación de la ley, pero no puede ser *"contra Legem"*, no puede limitar o restringir la facultad que deviene de la Ley; de ahí que no pueda limitar las potestades conferidas por la Ley a la Administración Tributaria, ni los derechos creados por aquella a favor de los contribuyentes (...)".

De lo anterior concluye: "que la incidencia del reglamento sólo es posible respecto de elementos técnicos y complementarios de un derecho, no de la regulación de sus aspectos esenciales, que en el caso en particular sería que el Reglamento de Aplicación del Código Tributario establezca en su artículo 27 la obligación de informar o que establezca el plazo para efectuar dicho informe. Por ello únicamente ha regulado dicho Reglamento a efecto de facilitar al contribuyente y complementar la obligación establecida en el artículo 86 inciso quinto del Código Tributario el informar dichos cambios en el formulario correspondiente (...)".

SOBRE LA INFRACCIÓN DE NO PRESENTAR LA DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE AL PERÍODO TRIBUTARIO DE NOVIEMBRE DE DOS MIL TRES, DENTRO DEL PLAZO LEGAL ESTABLECIDO.

"En relación a este punto la contribuyente social apelante manifiesta que presentó su declaración mensual de pago a cuenta e Impuesto Retenido, anexando también su declaración de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios todos correspondientes al período tributario de noviembre del año dos mil tres, esta última declaración resultó un remanente de crédito fiscal,... motivo por el cual el

se negó a recibir esta declaración por no aceptar declaraciones que no generan pago de impuesto, señalando que al trasladarse a las oficinas de esta Dirección General, el día [redacted] por cuestión de horario no la recibieron en ventanilla por lo que se presentó a primera hora del primer día hábil o sea el día quince de diciembre del año dos mil tres. Continuando con este punto la contribuyente citó textualmente el artículo 46 del Código Civil.

La Administración Tributaria en este punto tiene a bien aclarar que: La Ley Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios en el artículo 94 inciso primero regula el plazo para la presentación de la declaración de la siguiente manera: "..... dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguientes al período tributario correspondiente....." en tal sentido dicha sociedad contó desde el día uno de diciembre de dos mil tres hasta el día doce de diciembre del mismo año, no obstante no la presentó sino hasta el día quince del mismo mes y año, lo cual se comprobó mediante el examen a las declaraciones presentadas correspondiente al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, según certificaciones de presentación de dichas declaraciones emitidas por la Sección de Control Documentario de esta Dirección General de fecha cinco de marzo de dos mil cuatro, aún más se comprobó con la explicación que la misma contribuyente dio mediante escrito presentado a esta Dirección General el día dos de abril de dos mil cuatro... en casos como este ya el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos a sentado precedentes (...).

"Del análisis a los antecedentes del Tribunal de Apelaciones se observa que para la confirmatoria de la infracción de la presentación de las declaraciones en forma extemporánea se ha considerado como prueba el examen hecho a las declaraciones, (...)"

"Además en relación al argumento presentado por la contribuyente en cuanto al retraso de no presentar la declaración dentro del plazo de diez días, fue porque en esta



Administración no se la quisieron recibir el último día por cuestiones de horario, no encajando en un caso fortuito o fuerza mayor que le haya imposibilitado presentar su declaración del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios dentro del plazo que la Ley establece.

Lo argumentado por la sociedad apelante no entra en la premisa de derecho "al impedido por justa causa no le corre término" al cual, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia ha hecho referencia en la sentencia emitida el día 21 de octubre de 1998 de la referencia 32-E-98, en la que ha citado que esta premisa "resulta aplicable en el caso fortuito y fuerza mayor (...)".

"En este mismo sentido la Administración Tributaria hace algunas consideraciones a los contribuyentes para que presenten sus declaraciones de impuesto fuera de dichos horarios, pero esto no es más que un incentivo para que cumplan con sus obligaciones tributarias, no obstante ello, ésta no tiene la obligación de expandir sus horarios al público en cada mes que se deben presentar las declaraciones de impuesto".

EN CUANTO AL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD

"En materia administrativa sancionadora este principio supone dolo o culpa en la acción sancionable, por lo tanto sólo son sancionables las personas físicas que resulten responsables de las mismas, es decir que debe de existir una relación o vinculación del autor con el hecho y las consecuencias de dicho hecho.

Con lo anterior lo que se pretende es darle cumplimiento a lo establecido en el artículo 12 de la Constitución de la República de El Salvador, en el sentido que la pena sólo se puede imponer a la persona culpable, desterrando para su imposición la base de criterios de responsabilidad objetiva.

Para aplicar lo anterior es necesario que el sujeto haya obrado dolosa o cuando menos culposamente, o sea que se haya querido realizar el hecho, o por imprudencia o negligencia (...).

‘Este criterio es tomado por la Sala de lo Contencioso Administrativo a raíz del criterio emitido por la Sala de lo Constitucional en sentencia de inconstitucional emitida a las doce horas del día diecisiete de diciembre de mil novecientos noventa y dos, en la cual expuso que el vocablo delito consignado en el artículo 12 de la Constitución debe entenderse no en sentido estricto, son como indicativo de un ilícito o injusto típico (...).

‘Cabe agregar que en Sentencia 72-D-2001 de las quince horas diez minutos del día treinta de abril de dos mil dos, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, ha expresado sobre este principio y en relación a este tipo de infracción, es decir de la presentación de declaraciones en forma extemporánea, el nexo de culpabilidad ha de establecerse cuando, al brindársele al administrado la oportunidad de exponer las razones por las cuales incurrió en dicha conducta, éste expone que si hubo fuerza mayor o caso fortuito, que lo eximan de dolo, culpa o negligencia (...).

‘Considerando lo anterior y lo expuesto por la contribuyente social en escrito presentado a esta Oficina el día 28 de febrero de 2005... en el cual justifica la presentación extemporánea de la declaración del período de noviembre de 2003,... queda demostrado que esta Oficina al otorgar la audiencia y defensa mediante auto emitido a las ocho horas treinta minutos del día catorce de febrero de dos mil cinco,... y además haber valorado las justificantes presentadas por dicha contribuyente en escrito antes relacionado, el nexo de culpabilidad se ha establecido al brindársele a la contribuyente social la oportunidad de exponer las razones por las cuales incurrió en dicha conducta y ésta no probó la existencia de fuerza mayor o caso fortuito, que lo eximan de dolo, culpa o negligencia.



También en relación con las otras infracciones este principio se ha materializado por parte de esta Administración Tributaria, acorde a lo que la referida Sala ha estipulado en la aludida sentencia, como se denota en el informe de infracción de fecha 13 de noviembre de dos mil cuatro, el cual sirvió de base para la emisión de la respectiva resolución objeto de la presente alzada, haciéndose constar en el mismo las pruebas de cada una de las infracciones cometidas; así para el caso de la infracción estipulada en el artículo 114 inciso primero literal b) numeral 7) del Código Tributario, (...)"

Lo manifestado por la misma representante legal de la referida contribuyente social en su escrito presentado el día veintiocho de febrero de dos mil cinco, en el cual expuso que "... su representada emitió durante el año CUARENTA Y UN MIL TRESCIENTAS SESENTA Y UNA FACTURAS (41,361) que representan el CIENTO POR CIENTO (100%) de las ventas a consumidores finales y dentro de estas facturas se emitieron veintidós que presentan deficiencias, lo que indica que del universo estas representan el cinco por millar, manifestando a la vez que debió aplicarse el principio de importancia relativa", tal afirmación puede traducirse en una aceptación de los hechos incurridos configurada como una confesión según el artículo 204 del Código Tributario.

Así también la infracción cometida a los artículos 86 inciso quinto, del Código Tributario y el artículo 27 de su Reglamento de Aplicación, por no haber informado a la Administración Tributaria los cambios ocurridos en los datos básicos proporcionados en el Registro, dentro de los cinco días hábiles siguientes de realizado el cambio, lo que quedo plenamente probado ante el requerimiento efectuado con referencia

,... cuya respuesta recibida el día , mediante escrito de fecha 26 de marzo de dos mil cuatro, firmado... en su calidad de Representante Legal de dicha contribuyente social en el cual manifestó que en las solicitudes de autorización del sistema POS, se detallan las aperturas de las sucursales que iniciaron operaciones en el año ; sin embargo de la revisión efectuada a dicha información, esta Oficina constató que los escritos a que la contribuyente hace alusión, se refieren a peticiones formuladas ante esta Dirección General solicitando traslado de

máquinas registradoras y autorización de sistemas POS; por lo que dichas peticiones no implican que la contribuyente estuviera informando tácita ni mucho menos expresamente ante esta Administración Tributaria cambios básicos en el registro; no obstante lo anterior, la impetrante advertida de tal infracción presentó el formulario F-210 el día once de enero de dos mil cinco, por medio del cual comunicó de las sucursales que tiene operando, (...).

"En conclusión en ese orden de ideas se ha comprobado legal, amplia y verazmente las infracciones atribuidas y cometidas a la ley respectiva, por parte de la recurrente, a cuyo completo detalle de los hallazgos determinados constan en informe de infracción de fecha trece de noviembre de dos mil cuatro (...).

EN CUANTO AL PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

"La recurrente en este principio dice que: "en la infracción tributaria deben concurrir dos elementos para su apreciación: a) Un elemento SUBJETIVO, la voluntad y b) un elemento OBJETIVO, tal es el incumplimiento material del precepto.- De lo que concluye que los actos adversados dictados por la Dirección General de Impuestos Internos son ILEGALES, porque está claro la sociedad contribuyente no cometió DOLO, CULPA O NEGLIGENCIA, todo lo contrario ha demostrado respeto a las leyes diligencias y responsabilidad lo cual es comprobable al revisar su trayectoria frente a la Administración Tributaria.

Aclara esta Oficina a la contribuyente social que el elemento subjetivo ya se agotó en el punto anterior del presente informe, por lo que refiriéndonos a la responsabilidad objetiva, la que se entiende como el estado a través del cual el funcionario sancionador, puede señalar como responsable de una infracción a una persona sin examinar previamente si su conducta fue dolosa, culposa, o preterintencional, es decir sin tomar en cuenta la responsabilidad objetiva, que como ya justificamos esta Administración en el presente caso si la consideró.



Sobre la responsabilidad objetiva y la infracción por la presentación extemporánea de la declaración, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en sentencia con referencia 72-D-2001 de fecha 30 de abril de 2002, ha expresado que en estos casos la conducta a sancionar es un hecho fácilmente comprobable... el nexo de culpabilidad ha de establecerse cuando, al brindársele al administrado la oportunidad de exponer las razones por las cuales incurrió en dicha conducta, éste expone si hubo fuerza mayor o caso fortuito que lo exima de dolo, culpa o negligencia. Por lo que como se ha demostrado, la razón que le asiste a esta Oficina, quien ha dado cumplimiento a los principios constitucionales para la imposición de las sanciones en todas las infracciones determinadas, ya que ante la audiencia y defensa otorgadas a la contribuyente social esta no pudo demostrar su inocencia, habiendo la Oficina fiscalizadora comprobado cada una de las infracciones como se ha hecho constar en el informe de infracción. (...).

EN CUANTO AL PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

"La sociedad apelante manifiesta su inconformidad al decir: "Que el Derecho a la Presunción de Inocencia se circunscribe a la garantía que debe tener el administrado de que antes de iniciarse la tramitación o sustanciación de un procedimiento no puede el ente público emitir pronunciamientos dirigidos a evidenciar la culpabilidad de las personas investigadas".

"Esta Administración considera que: Es respetuosa de la Constitución de la República de El Salvador, la cual en su artículo 12 consagra que toda persona se presumirá inocente en tanto no se pruebe su culpabilidad, de conformidad a la ley en un juicio en el que se aseguren las garantías necesarias para su defensa".

"Es importante citar la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo emitida a las quince horas y diez minutos del día treinta de abril de dos mil dos, con referencia 72-D-2001 la cual dice: "...luego de ser constatada la infracción

atribuida a la contribuyente de parte de la Administración Tributaria, ésta respecto a la presunción de inocencia de la contribuyente, al concederle todas las garantías de defensa (...)."

"En ese sentido se puede afirmar que esta Oficina ha garantizado el derecho de inocencia a la contribuyente, pues para ellos se le otorgó audiencia y defensa,... derecho del cual hizo uso a través de la presentación de escrito el día 28 de febrero de dos mil cinco, y su respectiva valoraciones que constan en informe técnico emitido el día 3 de mayo de dos mil cinco por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas... sin desvirtúa los incumplimientos formales cometidos a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios y al Código Tributario, así como tampoco aportó pruebas de descargo que desvirtuaran dichos incumplimientos (...)."

III.- Se abrió a pruebas, por medio de auto de las horas treinta minutos del día dieciocho de agosto de haciendo uso de dicho término presentó escrito el veinticinco de agosto del mismo año, expresando los mismos agravios del escrito de interposición de recurso; ordenándose omitir el término de producción de pruebas y mandándose a oír en sus alegaciones finales, mediante auto de las horas cuarenta y cinco minutos del día de agosto de derecho del cual hizo uso mediante escrito presentado el día diez de septiembre de ; seguidamente se nombró para mejor proveer en autos de las catorce horas diez minutos del día catorce de de y de las catorce horas del día cuatro de noviembre de dos mil posteriormente se ordenó traer los autos para sentencia.

IV.- Del análisis a lo expuesto por la recurrente social y de las justificaciones de la Administración Tributaria, este Tribunal se pronuncia:

1.- DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES

Este Tribunal considera necesario referirse separadamente en relación a las



infracciones constatadas y a las sanciones impuestas, de la siguiente manera:

A) De conformidad al artículo 239 literal b) del Código Tributario, sanción por emitir los documentos obligatorios sin cumplir con uno o más de los requisitos o especificaciones formales exigidos en el Código Tributario, durante los períodos tributarios de enero, marzo a septiembre, y noviembre y diciembre de

DE LA INFRACCIÓN

Respecto a la falta de inserción del NIT o DUI en veintidós facturas expedidas a consumidores finales, en síntesis la recurrente social manifiesta que de la verificación del universo de facturas emitidas se constató el incumplimiento formal únicamente en veintidós facturas, las cuales representan el cinco por millar del universo, lo cual indica que la Dirección General no aplicó el principio al que la contribuyente denomina "De Importancia Relativa".

El Tribunal advierte, que la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de sus facultades de fiscalización, según consta en anexo número dos, del informe de auditoría de fecha trece de noviembre de , constató que las facturas emitidas, por las ventas efectuadas a consumidor final durante los períodos tributarios de enero, marzo a septiembre, noviembre y diciembre de , no cumplen con el requisito de incorporar el número de DUI o NIT en aquellas operaciones cuyo monto total es mayor o igual a CUATRO MIL NOVECIENTOS SETENTA COLONES, según lo establece el artículo 114 literal b) del Código Tributario; lo que comprobó de una forma individualizada y detalló por número las facturas a consumidor final, la fecha de emisión, el monto unitario de cada hecho generador, como consta en cada documento, lo cual se hizo del conocimiento a la recurrente social, mediante la entrega del citado informe.

La actuación de la Administración Tributaria, fue encaminada a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente social, durante los períodos tributarios de enero a diciembre de dos mil tres, determinando la existencia de documentos que no cumplieran con los requisitos legales antes señalados; obviamente, la constatación de las infracciones a obligaciones formales se demuestra precisamente con la existencia de los documentos irregulares referidos, cuya existencia ha sido expresamente reconocida por la agraviada, correspondiendo a cada uno de ellos la aplicación de la sanción correspondiente, tal como consta en la resolución objeto de apelación.

Además el principio invocado por la parte apelante, no se corresponde con la situación de que se trata, ya que por el contrario, en todo caso la actuación de la Administración se manifiesta en todo apegada a derecho y por otra parte, salvo las reglas expresamente establecidas en la ley para la aplicación de atenuantes, no existen facultades discrecionales a favor de la Administración para la dispensa de las sanciones por las razones alegadas por la citada recurrente, a cuyo favor se aplicaron las atenuantes que conforme a derecho correspondían.

Respecto a las alegaciones de hecho que sobre el punto anterior manifiesta la recurrente, consistentes en "que los clientes a quienes se les venden telas, se niegan a proporcionar los números del DUI o NIT debido a que las compras las realizan apresuradamente y las vendedoras de las salas de ventas, a quienes se les reconoce una comisión por ventas, por no perder al cliente no cumplen con tal cometido (...)" ; se advierte que tales situaciones constituyen cuestiones de gestión administrativa interna cuya solución compete a la recurrente y que además estamos en presencia de obligaciones formales de estricto cumplimiento para los contribuyentes.

DE LA SANCIÓN.

La Dirección General al constatar que la contribuyente social no cumplió con lo



establecido en el artículo 114 literal b) numeral 7) del Código Tributario, procedió a conceder audiencia y requerirle para que subsanare dicha conducta, por lo que cumplidos los presupuestos procesales para la imposición de la multa, procedió a sancionarla, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 239 literal b) del Código Tributario, respecto de los períodos tributarios de enero, marzo a septiembre, noviembre y diciembre de

como ya se dijo, la Dirección General ha identificado plenamente la sanción consecuente a la infracción antes detallada, siendo ésta atenuada con el equivalente del treinta por ciento sobre el monto de la operación, por cada documento emitido.

Por tanto, este Tribunal considera que se ha impuesto conforme a ley la sanción correspondiente, por ello confirma la calificación de la infracción, así como la imposición de la multa respectiva; todo esto de conformidad a precedente de las trece horas del día veintidós de febrero de dos mil cinco, Inc. No. I0403005TM.

B) De conformidad a lo establecido en el artículo 235 literal c) del Código Tributario, sanción por no comunicar dentro del plazo establecido en el inciso quinto del artículo 86 del Código Tributario, todo cambio ocurrido en los datos básicos del registro, respecto de los períodos tributarios de mayo, julio, octubre, noviembre y diciembre de dos mil tres.

DE LA INFRACCIÓN

La Dirección General, dentro de sus facultades de fiscalización, según consta en el informe de auditoría antes relacionado, constató que la sociedad apelante "no informó a la Administración Tributaria el cambio ocurrido en los datos básicos del registro, dentro de los cinco días hábiles siguiente de realizado el cambio", específicamente al no informar de la apertura de cinco sucursales, de conformidad al artículo 86 inciso quinto en relación con los artículos 87 literales b) y g) del Código Tributario y 27 de su Reglamento de Aplicación; dicho incumplimiento fue comprobado mediante información solicitada a la

sociedad recurrente, por medio de requerimiento de información de fecha diecinueve de marzo de dos mil cuatro, contestado por la citada sociedad, mediante escrito presentado a la Dirección General, el día de marzo de , por medio del cual se solicitaba traslado de máquinas registradoras, autorización de las mismas y sistema POS, constatándose que la información referente a la apertura de sucursales se realizó hasta el día once de enero de en la etapa procesal de audiencia y apertura a pruebas, por lo cual dicha información fue proporcionada fuera del plazo legal establecido, infringiéndose con ello la citada normativa legal, el cual se realizó según el detalle siguiente:

SUCURSALES	FECHA DE APERTURA	VENCIMIENTO PARA INFORMAR A LA DGII	ESCRITO INFORMANDO APERT. DE SUCURSALES
	22-05-	29-05-	11-01-
	09-07-	16-07-	11-01-
	02-10-	09-10-	11-01-
	28-10-	04-11-	11-01-
	09-12-	16-12	11-01-

Es de mencionar que la Oficina Fiscal, en el informe base de la presente alzada, incorporó de una forma individualizada la fecha de apertura de cada sucursal, la cual coincide con la información proporcionada por el Registro de Comercio y con la detallada en el formulario F-210, presentado el día once de enero de dos mil cinco.

Con relación al escrito a que alude la recurrente, presentado el día marzo de dos mil , éste corresponde a solicitud de traslados de máquinas registradoras, autorización de máquinas registradoras y de sistemas POS, por lo que se considera que la actuación de la Dirección General se encuentra conforme a derecho, ya que la documentación aludida no cumple con la finalidad de informar la apertura de nuevas sucursales, conforme lo dispone la ley.



DE LA SANCIÓN

Se constató por la Dirección General de Impuestos Internos, el incumplimiento referente a comunicar dentro del plazo que establecen los artículos 86 inciso quinto y 87 literales b) y g) del Código Tributario, con relación al artículo 27 de su Reglamento de Aplicación, específicamente de la apertura de las sucursales

por parte de la sociedad impetrante.

La Oficina Fiscal, al requerirle a la sociedad en comento mediante el acto procesal de audiencia y apertura a pruebas, presentó escritos los días febrero y de marzo, ambos de

Así las cosas, es de hacer ver a la citada sociedad que la Dirección General, impuso sanción de conformidad a lo establecido en el artículo 235 literal c) del Código Tributario, en los períodos tributarios de mayo, julio, octubre, noviembre y diciembre de dos mil tres, consistente en dos salarios mínimos mensuales por cada sucursal no informada, lo cual se comprueba por el hecho de presentar la recurrente, el formulario F-210 hasta el día de enero de con lo cual se cumplía extemporáneamente con dicha obligación formal. Debe notarse que con ello, se demuestra el incumplimiento de la obligación formal objeto de sanción, hasta el punto de haber significado para la contribuyente la aplicación del instituto de la atenuación, por el hecho de haber cumplido con la referida obligación.

Este Tribunal considera que su imposición es conforme a derecho, debiéndose confirmar la constatación y calificación de la infracción, así como la imposición de la multa respectiva.

En cuanto a las razones de derecho alegadas en esta instancia, este Tribunal considera:

Con relación a lo manifestado por la apelante, respecto a la apertura de las sucursales no informadas dentro de los cinco días permitidos por la Ley en comento, en el sentido de que no está obligada a acatar lo que señala el artículo 27 del Reglamento de Aplicación del Código Tributario; aclara esta instancia, que dicho artículo únicamente facilita y asegura la aplicación de la ley, por lo que no puede éste modificar o ampliar la obligación que deviene de ley, como es lo regulado en artículo 86 inciso quinto del Código Tributario, el cual fundamenta la existencia de la infracción sancionada; asimismo, tiene a bien manifestar, que la información proporcionada por la apelante, con la cual pretende probar que sí informó la apertura de las sucursales antes mencionadas, consiste en escritos solicitando el traslado de máquinas registradoras y autorización de las mismas y de sistemas POS, los que no constituyen el cumplimiento de la obligación de informar sobre la apertura de las sucursales de que se trata; en consecuencia, del análisis de la información que contiene el expediente, se constata que la apelante conciente que no cumplió oportunamente con la obligación formal de informar los cambios ocurridos en el registro, presentó hasta el día once de enero de dos mil cinco, el formulario F-210 incorporando el listado de las sucursales.

C) De conformidad a lo establecido en el artículo 238 literal b) inciso último del Código Tributario, sanción por no presentar la declaración correspondiente dentro del plazo legal establecido, respecto del período de noviembre de

DE LA INFRACCIÓN

Con respecto a la presente infracción, la sociedad apelante en resumen manifiesta, que el plazo para presentar la declaración del período tributario de noviembre , vencía hasta las doce de la noche del día doce de diciembre de , de conformidad a lo dispuesto en el artículo 46 del Código Civil, apreciando la alzada que tal incumplimiento fue provocado por decisiones administrativas de la Dirección



General.

Este Tribunal advierte, que lo dispuesto en el citado artículo 46 del Código Civil, no es aplicable para el presente caso ya que el artículo 84 de las Disposiciones Generales de Presupuestos, establece que el horario de labores de la Administración Pública – Administración Tributaria- es de las ocho a las dieciséis horas, de lunes a viernes; esta disposición por ser de carácter especial para ser cumplida por la Administración Pública, prevalece sobre el Art. 46 del Código Civil que es de carácter general.

Si la Administración algunas veces ha tenido a bien ampliar el horario, a fin de incentivar a los contribuyentes para que presenten sus declaraciones, como ha sucedido en los casos de la declaración de Impuesto sobre la Renta, esto es potestativo de dicha Administración Tributaria, no queriendo decir con ello que se aplicará para todos los casos de presentación de declaraciones.

Además de todo lo antes expuesto, es de aclarar que de conformidad a lo estipulado en el artículo 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, los contribuyentes están obligados a presentar la declaración correspondiente en el plazo y con lo requisitos que señala dicha disposición legal, no pudiendo en el caso que ahora nos ocupa alegar ignorancia de dicha normativa tributaria; por lo que es procedente confirmar la actuación de la citada Dirección General.

DE LA SANCIÓN

Que la Dirección General Impuestos Internos, al comprobar la extemporaneidad en la presentación de la declaración antes aludida, procedió a sancionar a la sociedad apelante de conformidad a lo establecido en el artículo 238 literal b) inciso último del Código Tributario, garantizándole además su derecho de audiencia, según consta del expediente que a nombre de la citada contribuyente lleva la Oficina Fiscal, atenuando dicha sanción de conformidad a lo establecido en el artículo 261 numeral uno del Código

Tributario, en razón de no haber mediado actuación de la citada Administración Tributaria, para que cumpliera voluntariamente con su obligación formal. En consecuencia este Tribunal, confirma la actuación de la oficina tasadora, de conformidad a criterio precedente en sentencia de las nueve horas quince minutos del día veintinueve de marzo de dos mil cinco, con Ref. No. I0403002TM.

Respecto de las sanciones impuestas la contribuyente social manifiesta además como puntos de agravios los siguientes:

2.- EN CUANTO A LOS PRINCIPIOS DE CULPABILIDAD Y DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

Previo al análisis de los enunciados principios, se hace necesario acotar el alegato de la recurrente social, pues ella enuncia en su escrito de apelación que "En la infracción tributaria deben concurrir dos elementos para su apreciación: a) Un elemento **SUBJETIVO**, la voluntad y b) un elemento **OBJETIVO**, tal es el incumplimiento material del precepto."

Con la anterior afirmación llana, la apelante concluye que "...los actos adversados dictados por la Dirección General de Impuestos Internos son **ILEGALES**, porque está claro que la sociedad contribuyente no cometió **DOLO, CULPA O NEGLIGENCIA**..."

De lo expuesto, se considera que la recurrente, no obstante fundamentar su infundada alegación sobre el que llama "Principio de Responsabilidad Objetiva", en realidad se está refiriendo al principio de culpabilidad o voluntariedad, tal y como se confirma a fs. 4 frente del escrito de apelación, por lo que evacuar tal alegato, vale lo que a continuación se expresa para el principio de culpabilidad.

Este Tribunal advierte respecto al principio de culpabilidad, específicamente sobre la subjetividad, que en el presente caso, ha quedado demostrado este elemento



infractor, según se destaca del Informe de Auditoría, de fecha trece de noviembre de dos mil cuatro, que ha servido de base para la emisión de la resolución sancionadora, en donde consta prueba documental como son facturas agregadas a folios 457 y siguientes del expediente de mérito, respecto a la infracción estipulada en el artículo 114 inciso primero literal b) numeral 7 del Código Tributario, la cual se detalla ampliamente en el informe antes relacionado, y se reafirma mediante documentación proporcionada por la apelante en la etapa de audiencia y apertura a pruebas, en la cual insertó el número de NIT de los clientes, en cada una de las facturas objeto de discusión.

Así mismo, respecto a la infracción cometida al artículo 86 inciso quinto del Código Tributario, por no haber informado a la citada Administración los cambios ocurridos en los datos básicos del registro, dentro de los cinco días hábiles siguientes de realizado el cambio, fue también plenamente constatado por la Dirección General, en el relacionado informe de auditoría.

De igual forma con la presentación extemporánea de la declaración correspondiente al período tributario de noviembre de dos mil tres, cuyo plazo venció el doce de diciembre del mismo año, se verificó que dicha declaración fue presentada hasta el día quince de diciembre de dicho año, configurándose plenamente la sanción impuesta.

Es de mencionar que cada una de las infracciones fue valorada en las etapas procesales con plena garantía a la contribuyente de sus derechos de audiencia y debido proceso y al mismo tiempo fueron atenuadas, en los casos que así se correspondía.

Con base a lo anterior queda claro el incumplimiento de las diferentes obligaciones por parte de la sociedad infractora; todo con base a precedente de las nueve horas del día veintisiete de enero de dos mil cinco, Inc. No I0404004M.

Ahora bien, en cuanto a lo manifestado respecto a que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, dictó sentencia de fecha treinta de mayo de mil novecientos noventa y siete, a nombre de la sociedad H.B. FULLER EL SALVADOR, S.A. DE C.V., en la cual se hace pronunciamiento en cuanto a que debe de comprobarse el dolo o la culpa; este Tribunal, habida cuenta que según sentencia dictada por la misma Sala a las nueve horas del día seis de diciembre de dos mil uno, Ref. 49-E-2000, la cual considera que cuando los contribuyentes hacen uso de la garantía de audiencia y se limitan a contestar en forma negativa los hechos constatados por la Administración, sin aportar elementos probatorios para fundamentar su defensa, resulta claro que cuando previo a la emisión de la resolución que determina impuesto o impone multas, se han concedido las oportunidades procesales contenidas en la ley, se permite con ello al administrado gozar a plenitud del principio de inocencia, aunque éste se muestre inactivo procesalmente.

Tal y como cita la sentencia mencionada... "En otros términos, en el procedimiento respectivo la Dirección General ha demostrado e informado a la contribuyente la existencia de las infracciones incurridas por ésta, en el que luego de concederle audiencia y término de prueba para justificar o desvirtuar los hechos imputados en su contra; y, en vista que ésta se mostró indiferente en dicha oportunidad, pues sólo se limitó (sic) a manifestar alegaciones sin fundamento legal alguno, fue que esa oficina procedió a imponer las sanciones antes mencionadas".

De lo anterior colige el expresado fallo que no existe violación al principio de presunción de inocencia en tales condiciones, que es justamente el caso que actualmente nos ocupa y lo que determina un cambio de criterio jurisprudencial que este Tribunal hace suyo.

La Dirección General tiene amplias pruebas del incumplimiento, según el contenido del informe de auditoría de fecha trece de noviembre de dos mil cuatro; además ha comprobado los incumplimientos en las etapas procesales de audiencia y



emitido el día tres de mayo de dos mil cinco, por la Unidad de Audiencia y Apertura a Pruebas, tuvo como resultado el que se atenuaran las multas impuestas en la resolución.

POR TANTO: De conformidad a las razones anteriores, disposiciones citadas y artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día mayo de dos mil a nombre de la contribuyente social

en cuanto a las multas impuestas en la citada resolución, por los conceptos y montos detallados al inicio de esta sentencia.

EMÍTANSE los correspondientes mandamientos de ingreso.

CERTIFIQUESE esta resolución y acta de notificación y vuelvan junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de la Contribuyente Social

a la oficina de su origen.-

NOTIFÍQUESE.



[Handwritten Signature]
Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente

[Handwritten Signature]
Lic. Román Carballo
Vocal

[Handwritten Signature]
Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal

[Handwritten Signature]
Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal

[Handwritten Signature]
Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal