



MINISTERIO DE HACIENDA



Inc. I0606010M

TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las catorce horas del día veintiuno de diciembre de dos mil seis.

VISTOS en apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas del día cinco de junio de dos mil seis, mediante la cual sanciona a la contribuyente en concepto de multa por infracción cometida al Código Tributario de conformidad a lo establecido en el artículo 107 inciso segundo del referido Código, el día veintisiete de abril de dos mil seis, de conformidad a lo establecido en el artículo 239 letra a) del Código Tributario, por la cantidad de **CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (\$56.00)**.

Y CONSIDERANDO:

I) La contribuyente actuando en calidad de propietaria del establecimiento comercial denominado, interpuso recurso de apelación, el cual fue proseguido por en su calidad de apodera general judicial, en síntesis manifestó:

Respecto que, "de parte de la Administración Tributaria me fue notificada la providencia... de fecha cinco de junio del corriente año, en la cual me hacen saber que se me impone una sanción según ellos por no emitir factura al momento de servirle combustible a un funcionario de dicha administración que ellos denominan fedatario.

Por lo que según lo dispuesto en los Artículos 2 inciso primero y segundo y 9 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos,... vengo ante ustedes a interponer recurso de apelación y a externar mi total desacuerdo en todas sus partes con dicha resolución, (...)"



En lo concerniente a que "el día veintisiete de abril del corriente año, a mi establecimientos se presento una cliente a comprar combustible,... se procedió a servirle a ella y a otros clientes mas que a esa hora también se encontraban comprando combustible".

Debido que "a dicha señora quien la atendió fue una persona que en ese momento se encontraba en proceso de adiestramiento de quien a su vez estaba identificado con un chaleco que las normas exige.

Este aprendiz por su poca experiencia se tardó un poco de tiempo en entregarle la factura,... posteriormente se identificó con el nombre... manifestando que y procedió al levantamiento de un acta y no quiso recibir la factura que se le había emitido.

Ante esa situación, se le explico la situación del trabajador de que estaba en adiestramiento evidencia que se le presento en el momento y además se le pidió que lo mencionara en su acta, pero ella no quiso hacerlo ni mucho menos aceptar las pruebas pertinentes,... debido a que no tenía en ese momento su DUI... ante esta situación... llamo la atención de todos nuestros clientes, salió el contador de la empresa y le recibió la referida notificación, aun sabiendo que en el mismo momento se emitió la factura correspondiente la cual no quiso recibir situación que comprueba que en ningún momento se ha infringido la Ley, razón por la cual no existe motivo para que se me sancione (...)"

II) La Dirección General de Impuestos Internos, al haber tenido a la vista las razones en que la contribuyente basa su impugnación, procede a rendir su informe justificativo, dando respuesta a cada uno de los puntos de inconformidad, de la siguiente manera:

Inicialmente, es importante mencionar que esta Administración Tributaria, en todas sus actuaciones se encuentra sometida a los siguientes principios:

"Principio de Legalidad, se encuentra reconocido en el artículo 86 inciso final de la Constitución de la República de El Salvador,... principio retomado en el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario,... en tal sentido esta Dirección General solo puede actuar cuando la ley la faculta, ya que toda actuación administrativa debe presentarse como un poder atribuido previamente por la ley, por ella delimitado y construido.

Principio de Seguridad Jurídica, contenido en el artículo 1 de nuestra Carta Magna, esto es la certeza del imperio de la Ley, en el sentido de que el Estado protegerá los derechos tal y como la ley los declara, implica una actitud de confianza en el derecho vigente y una razonable previsibilidad sobre el futuro.

Principio de Igualdad establecido en el artículo 3 literal b) inciso tercero del Código Tributario el cual expresa: "las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley".

Principios que han sido respetados por esta Dirección General, pues al examinar el expediente de la verificación efectuada respecto del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que esta Oficina lleva a nombre de

se observa legalidad en las actuaciones realizadas por parte de esta



Administración Tributaria, sin desbordar en ningún momento las facultades legales pertinentes, ya que el procedimiento dio inicio con el Auto de Comisión... mediante el cual se comisionó a

para que verificara la obligación legal de emitir y entregar facturas o documentos equivalentes relativos al control del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y cumplimiento de requisitos legales de tales documentos, conforme a lo dispuesto en los artículos 173 literal p), 179 y 180 del Código Tributario, por parte de la contribuyente apelante, (...)”.

RESPECTO A QUE NO ESTA DE ACUERDO CON LA RESOLUCIÓN

“Sobre este punto, esta Oficina tiene a bien expresar, que dicha fedatario ha seguido el procedimiento descrito en el artículo 181 del citado Código, siendo que tales actuaciones parten de lo dispuesto en el artículo 182 del mismo cuerpo legal, ... observándose que la fedatario al haber constatado que la impetrante no le emitió ni le entregó la Factura por el servicio prestado, obligación formal a la cual esta sujeta la contribuyente en estudio, conforme a lo regulado por el artículo 107 inciso segundo del Código Tributario; procedió a identificarse

de igual forma, levantó la respectiva Acta de Comprobación... es necesario hacer constar que el acta referida se encuentra firmada por la representante de la Administración Tributaria debidamente facultada y por

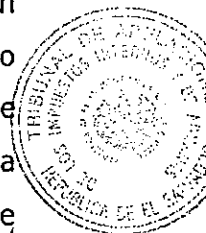
se observa que la prueba documental idónea para demostrar y convencer de la existencia del incumplimiento en discusión, la constituye la citada acta de acuerdo al artículo 208 del Código Tributario... apreciándose en el escrito de interposición del recurso, la exteriorización de un procedimiento que no consta en el acta, y además carece de prueba alguna que demuestre que efectivamente emitió la factura legal en el momento que el artículo 107 del citado Código dispone, por lo que la infracción no logra ser desvirtuada (...)”.

Además reafirma que “El acta de comprobación que el fedatario levanta y suscribe por las infracciones verificadas, tiene el carácter de prueba documental tal como lo prescribe el artículo 208 del Código Tributario, la cual sirve de base para la imposición de las sanciones... al cumplir con los requisitos previstos en el artículo 181 del Código Tributario da validez y valor probatorio a los hechos que el fedatario constató en el auto de comisión que le fue encomendado (...)”.

“Por consiguiente, siendo el Fedatario comisionado para desempeñar una función de verificador del cumplimiento de obligaciones tributarias, su actuación se basa en Derecho Sustantivo y en tal sentido es él un delegado de la Administración con facultades de verificación, no desempeñando un papel de testigo que aporta prueba dentro de un proceso sino más que un testigo, él comprueba los hechos y rinde un informe que es la base de la infracción sancionada; en el presente caso la referida fedatario constató el incumplimiento de emisión y entrega de facturas como lo prescribe el artículo 181 del Código Tributario... se comisionó... como adquirente de bienes con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de emitir y entregar facturas y no la de realizar una operación en calidad de adquirente de bienes con la finalidad prescrita en el inciso primero del artículo 117 del Código Tributario, (...)”.

“De tal forma, que al existir la constatación de la infracción referida, se emitió... Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas... de conformidad a los artículos 10 literal a), 172 inciso segundo y 260 del Código Tributario, el cual fue notificado... a

por medio de quien manifestó ser dependiente de la referida contribuyente, entregando en ese mismo acto copia del Informe de Infracción de fecha veintiocho de abril de dos mil seis, situación que se hace constar en el acta de notificación del anterior acto y con lo cual se garantizó a la contribuyente alzada sus derechos constitucionales, brindando la oportunidad de controvertir el hallazgo atribuido por esta Oficina; haciendo uso del derecho de defensa,



defensa,

manifestando estar en desacuerdo con el contenido de dicha resolución, y que posteriormente proporcionaría las pruebas de descargo.

Es importante destacar, que en el Auto de Audiencia y Apertura a Pruebas... se le requirió de conformidad con lo estipulado en el artículo 261 numeral 2) del Código Tributario, a la contribuyente para que dentro de los plazos de audiencia y apertura a pruebas subsanara la deficiencia atribuida... requerimiento que no fue atendido por parte de la apelante, por lo que no subsanó la infracción correspondiente.

En vista de lo anterior... se emitió el correspondiente Informe... y se procedió a emitir la resolución apelada... a través de la cual se impone la sanción de CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (\$56.00), que corresponde por la infracción cometida, conforme a lo dispuesto en el artículo 239 literal a) del Código Tributario, la cual resultó de aplicar el porcentaje del cincuenta por ciento (50%) sobre el monto de la operación,... sin embargo... el monto de la sanción es menor que la cantidad mínima establecida en el citado artículo 239 literal a) (...).".

"Por otra parte, esta Oficina tiene a bien expresar que la contribuyente ahora apelante se limita a narrar como supone sucedieron los hechos, narración que en nada desvirtúa el incumplimiento a la normativa tributaria que la fedatario constató como representante de esta Administración Tributaria, en la visita que le efectuara (...).".

"Que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 107 del Código Tributario los contribuyentes del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, al realizar operaciones con consumidores finales, se encuentran obligados a emitir y otorgar un documento que se denominará "factura", la que podrá ser sustituida por otros documentos o comprobantes equivalentes, autorizados por la Administración

Tributaria;... Dicha norma legal es de carácter general y obligatoria y no hace excepción alguna en su aplicación estando destinada tanto a la transferencia de bienes muebles corporales como a las prestaciones de servicios y de proceder esta Dirección General a tomar en cuenta la forma de trabajo de cada negocio en cuanto a la emisión de los documentos legales (...).".

Aunado a lo anterior, es necesario señalar que en el presente caso ha verificado la obligación que tienen los contribuyentes consistente en la emisión y entrega de los documentos a los que se refiere el citado artículo 107 del Código Tributario, obligación que se encuentra comprendida a su vez entre las obligaciones formales a que se refiere el artículo 85 del Código Tributario, (...).".

"Sobre el presente punto, es de destacar el hecho que la contribuyente afirma en su interposición del recurso, que la persona que atendió a la fedatario en ese momento se encontraba en adiestramiento, quien a su vez estaba identificado con

que por su poca experiencia se tardó un poco de tiempo en extenderle la factura; al respecto, es de puntualizar que dicho argumento carece de sustento legal, para desvirtuar el incumplimiento que se le atribuye por parte de esta Oficina; con lo cual queda evidenciado que no cumplió con la obligación que se imputa infringida; en tal sentido, esta Dirección General quiere dejar constancia que la impetrante únicamente externa sus inconformidades, no aportando ni ofreciendo ningún medio probatorio tendiente a desvirtuar la infracción (...).".

"Con lo expuesto se afirma que en ningún momento esta Administración Tributaria ha actuado en forma arbitraria ni discrecional, pues sus actuaciones se han circunscrito a lo que establece el ordenamiento jurídico pertinente, además, se han respetado todas las garantías fundamentales del debido proceso, cumpliendo así con la finalidad del Principio de Seguridad Jurídica, el cual impone al Estado el deber insoslayable de respetar y



asegurar la inviolabilidad de los derechos constitucionales, al observarse que esta Oficina aplicó los procedimientos regulados por la Ley (...)".

EN CUANTO A LOS CONTROLES QUE LES EXIGE LA COMPAÑÍA PROVEEDORA DEL COMBUSTIBLE

"la Administración Tributaria ha actuado sometida a lo que el mismo ordenamiento jurídico le permite, por lo que no es un argumento válido afirmar, que sus controles internos garantizan el interés fiscal, puesto que cumplir con tales controles, no lo exime de atacar las obligaciones que en forma expresa la legislación tributaria establece, es decir dichas obligaciones no son excluyentes entre sí, puesto que desde el momento en que se inscribió como contribuyente del impuesto, le surgieron de obligaciones formales y sustantivas que deben ser cumplidas a cabalidad.

Asimismo, esta Administración Tributaria tiene a bien expresar que la obligación establecida en el artículo 107 del Código Tributario es clara, en el sentido de que por **cada una** de las operaciones realizadas se debe emitir el documento respectivo que las respalde, y cualquier sistema de control interno que los contribuyentes posean en sus empresas no son más que eso, controles internos que únicamente son de importancia para el mismo contribuyente para efectos contables... en el hecho sucedido no es aceptable como una justificante para condicionar a la Administración Tributaria a que verifique dichos controles y constate efectivamente los galones que se han vendido en ese día, además porque la obligación incumplida se trata de "emisión y entrega de la factura" que debe suscitarse en un solo momento cual es en el momento del pago, momento en el cual debió entregar el documento al comprador.

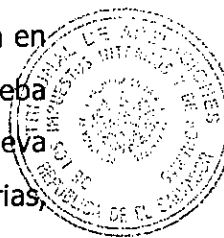
Por lo anterior, si la circunstancia de "emitir y entregar" no se cumplió, ya no es posible que el mismo hecho con las mismas circunstancias se vuelva a repetir, lo que

indica que a este momento no es de importancia que se verifiquen los controles a que se refiere la contribuyente para constatar la obligación omitida, y que lo único que la Administración está facultada para realizar es el otorgamiento de un plazo para la subsanación del incumplimiento por parte de la contribuyente para que pueda gozar de una atenuante de la sanción conforme lo establece el artículo 261 numeral 2) inciso final del Código Tributario, tal y como se le otorgó en el auto de audiencia y apertura a pruebas (...)".

III) Que mediante auto de las trece horas del día seis de septiembre de dos mil seis; se abrió a pruebas el presente incidente de apelación, posteriormente por medio de auto de las nueve horas del día veinticinco de septiembre de de dos mil seis, se nombró técnico contable, con el fin de garantizar sus derechos y verificar la prueba ofrecida, rindiendo informe de fecha veinticinco de octubre del mismo año; luego mediante auto de las once horas treinta minutos del día seis de noviembre de dos mil seis, se manda a oír en sus alegaciones finales a la contribuyente, término del cual hizo uso, sin aportar nuevos argumentos; seguidamente, se trajo para sentencia.

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

En el recurso de apelación la recurrente plantea en síntesis, que la persona que atendió a la fedatario estaba en proceso de adiestramiento lo que provocó su retardo en la emisión de la factura, por lo que se le pidió, que quedara constancia de dicha situación en el acta de comprobación, pero se negó a hacerlo, la factura se emitió lo que comprueba que en ningún momento se infringió la Ley, asimismo en la estación de servicio se lleva una serie de controles tales como la lectura diaria de bombas, cortes de las ventas diarias, reportes de cuadratura de ventas diarias por galón, reporte de ventas de contado y crédito, control de inventarios y existencias físicas diarias, entre otros controles que



garantizan el interés fiscal, como para que la Administración Tributaria presuma que se evadan impuestos.

La Dirección General por su parte en resumen señala, que la fedatario dio cumplimiento al procedimiento descrito en el artículo 181 y 182 del Código Tributario, en cuanto a los planes de verificación de las obligaciones tributarias a que está facultada dicha Oficina; por lo que al constatar la omisión de la emisión y entrega de la factura, conforme lo regula en el artículo 107 inciso segundo del Código Tributario, procedió a identificarse en su calidad de fedatario y notificó a la contribuyente por medio de quien realiza ventas en el establecimiento de la contribuyente, por lo que se levantó la respectiva acta de comprobación.

Respecto de lo manifestado por la recurrente en el sentido de estaba en adiestramiento y eso provocó el retardo de la entrega de la factura, este Tribunal advierte, que dentro del expediente no existe prueba alguna que demuestre tal aseveración, y aunque así fuera de conformidad al artículo 107 se establece la obligación a 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 cuando realicen operaciones con consumidores finales, además el artículo 234 del citado código también dispone que el patrono o empleador será responsable de las infracciones que cometan sus dependientes, en tal calidad.

Por lo anterior es indudable que la responsabilidad del incumplimiento es de la contribuyente y de nadie más, por lo que los contribuyentes deben asegurarse de dar fiel cumplimiento a sus obligaciones formales y sustantivas.

Ahora bien en relación a que se llevan una serie de controles que garantizan el interés fiscal, este Tribunal considera que la sanción en discusión no es por la omisión de declarar ventas, sino por la infracción relacionada con la obligación formal de emitir y

entregar factura por cada operación realizada, y si bien es cierto que los controles son vitales a efecto de respaldar la situación tributaria de los contribuyentes, para demostrar que ha cumplido con el pago del impuesto respectivo, sin embargo eso no le exonera de cumplir con otras obligaciones formales como la presente objeto de impugnación, es importante aclarar que un contribuyente bien pudiera estar declarando todas sus ventas e incumpliendo la obligación formal de omitir la emisión y entrega de factura, y eso se da cuando los contribuyentes por conveniencia emiten un solo documento que contiene varias operaciones con distintos consumidores finales, por lo que en el presente caso la prueba que desvirtuaría la infracción señalada sería la factura que se imputa como no emitida.

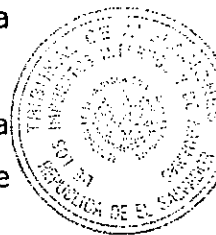
En cuanto a la afirmación de la alzada, que se emitió la factura correspondiente en su oportunidad, este Tribunal nombró a efecto de que se verificara la prueba ofrecida por la recurrente, consistente en de fecha veintisiete de abril de dos mil seis, por la venta

con un precio unitario de TRES DÓLARES CON VEINTICUATRO CENTAVOS DE DÓLAR (\$3.24), a nombre de "varios clientes", la cual fue impresa a las catorce horas treinta y seis minutos y veintiocho segundos, documento que pareciera desvirtuar la infracción señalada, ya que la hora en que se levantó el acta de comprobación por la fedatario resulta ser posterior, pues señala, las quince horas veinticinco minutos del veintisiete de abril del año dos mil seis, sin embargo

constató que si bien es cierto que tiene fecha veintisiete de abril y en el libro de venta a consumidor final está registrada también con la misma fecha, pero al verificar

contienen fecha veintiocho de abril de dos mil seis, lo que evidencia que la factura de fecha veintisiete de abril, realmente fue emitida el veintiocho del mismo mes y año, por lo que

que la contribuyente afirma rehusó a recibir.



y

Este Tribunal, por todo lo anterior considera que la Dirección General constató la infracción consistente en la obligación de emitir y entregar la factura a consumidores finales, establecida en el artículo 107 del Código Tributario, y por lo tanto la sanción impuesta se corresponde con la que se establece para el presente caso.

Por otra parte del expediente se aprecia que a la contribuyente se le garantizó formal y materialmente su derecho de audiencia y apertura a pruebas, mediante resolución de las trece horas del día dieciocho de mayo de dos mil seis, notificada el diecinueve de mayo del mismo año, por medio de persona mayor de edad quien manifestó ser dependiente de la referida alzada; en la misma resolución se le requirió a los efectos que subsanara el incumplimiento y la forma de efectuarlo, para hacerse acreedora de la atenuante que señala el artículo 261 número 2 del citado Código, pese a ello, compareció únicamente dentro del plazo de la audiencia el día veintiséis de mayo de dos mil seis, en la cual expresó su total desacuerdo con la sanción, ofreciendo en su oportunidad aportar pruebas, la cual no fue presentada, asimismo, solicitó que se le aceptara la calidad en que actuaba y se tome como parte en el proceso de conformidad al artículo 261 número 2 del Código Tributario .

Por todo lo antes expuesto procede confirmar la pretensión de la Dirección General, la cual es conforme a precedentes en cuanto a la multa impuesta, según sentencias de las nueve horas del día diecinueve de julio de dos mil cinco,

de las catorce horas del día veintiséis de mayo de dos mil seis,
con

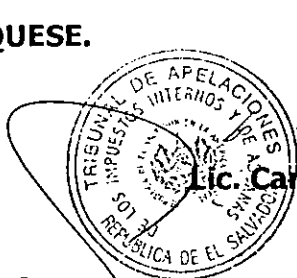
POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales mencionadas y los artículos 4 y 5 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE:** **CONFÍRMASE** la resolución pronunciada por la Dirección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

la contribuyente con la cantidad de **CUATROCIENTOS NOVENTA COLONES (¢490.00)** equivalentes a **CINCUENTA Y SEIS DÓLARES (\$56.00)**, en concepto de multa por infracción cometida al Código Tributario el día veintisiete de abril de dos mil seis, de conformidad a lo establecido en el artículo 239 letra a) del Código Tributario, por omitir la emisión y la entrega de los documentos exigidos por el referido Código.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

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.



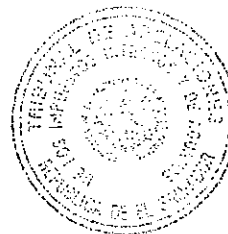
Lic. Carlos Mauricio Villacorta Gavidia
Presidente.

Lic. Roman Carballo
Vocal

Lic. José Magdaleno Molina Martínez
Vocal

Lic. Carlos Ernesto Torres Flores
Vocal

Lic. Rodolfo Hernán Martínez Torres
Vocal



En