



Tribunal de Apelaciones de los  
Impuestos Internos y de Aduanas

MINISTERIO DE HACIENDA

GOBIERNO DE  
**EL SALVADOR**  
UNÁMONOS PARA CRECER

**Inc. R1609010M**

**BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:** San Salvador, a las catorce horas siete minutos del día veintisiete de febrero del año dos mil diecisiete.

**VISTOS** en apelación la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas nueve minutos del día veintidós de agosto del año dos mil dieciséis, a nombre de -----, por medio de la cual se resolvió sancionar al referido apelante, por **Omitir Llevar Registro de Control de Inventarios**, de conformidad a lo establecido en el artículo 243 literal a) del Código Tributario, respecto del período mensual de diciembre de dos mil trece, por la cantidad de **DOS MIL NOVENTA Y SIETE DÓLARES NOVENTA CENTAVOS DE DÓLAR (USD \$2,097.90)**.

**Y CONSIDERANDO:**

**I.-** Que el señor -----, actuando en su calidad personal, al interponer recurso de apelación, expresó no estar de acuerdo con la sanción impuesta por las razones siguientes:

**""a) REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIO:**

Como está contemplado en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, se me hace imposible llevar dicho control por los motivos siguientes:

1. El personal que labora para mi negocio, no está calificado académicamente para llevar el registro de control de inventario.
2. No poseo mobiliario y equipo para llevar dicho registro.

3. El inmueble donde está situado mi negocio no reúne las condiciones mínimas para poder instalar un equipo informático, porque el inmueble está hecho de lámina.
4. Las ventas en los últimos años, han disminuido por causa del índice de delincuencia en la zona.
5. Que estoy siendo extorsionado por las maras, lo cual me ha obligado a solicitar créditos financieros, para cumplir con las obligaciones con mis proveedores.

**b) MULTAS POR INFRACCIÓN COMETIDA AL CODIGO TRIBUTARIO.**

Que según consta en el artículo 243 literal a) del Código Tributario se me está imponiendo la multa por Dos Mil Noventa y Siete 90/100 Dólares.

**c) PRINCIPIO AGRAVIADO**

Según los principios generales aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria, tipificados en el artículo 3 del Código Tributario, literal f) referente a la ECONOMÍA que literalmente dice: "En virtud del principio de economía, se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios". Por tanto me apego a dicho principio para el cumplimiento de llevar registro de control de inventario, por no tener las herramientas necesarias y personal idóneo para cumplir con dicha obligación. """.

**II.-** Que la Dirección General de Impuestos Internos, habiendo tenido a la vista las razones en que el apelante apoya su impugnación, procedió a rendir informe de fecha diez de noviembre del año dos mil dieciséis, justificando su actuación en los términos siguientes:

**""RAZONES EN LAS QUE EL RECURRENTE APOYA SU IMPUGNACIÓN.**

En su escrito de interposición de recurso, el apelante hace recaer las razones de inconformidad fundamentalmente en los aspectos siguientes:

## **ARGUMENTO DEL CONTRIBUYENTE INCONFORME**

Manifiesta el contribuyente inconforme que se le hizo imposible llevar Registros de Control de Inventario por los motivos siguiente:

- Que el personal que labora para mi negocio, no está calificado académicamente para llevar el registro de control de inventario.
- Que no posee mobiliario y equipo para llevar dicho registro.
- Que el inmueble donde está situado mi negocio no reúne las condiciones mínimas para poder instalar un equipo informático, porque el inmueble está hecho de lámina.
- Que las ventas en los últimos años, han disminuido por causa del índice de delincuencia en la zona.
- Porque está siendo extorsionado por las maras, lo cual le ha obligado a solicitar créditos financieros, para cumplir con las obligaciones con mis proveedores.

Sigue manifestando que en virtud del principio de economía el cual literalmente cita: "Se procurará que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios", por lo que se apega a dicho principio para el cumplimiento de llevar registro de control de inventarios, por no tener las herramientas necesarias personal idóneo para cumplir con dicha obligación.

## **JUSTIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El actuar de esta Administración Tributaria, garante de los derechos de los administrados, está sujeta al marco legal respectivo, por lo que tiene a bien traer a cuenta lo regulado en el artículo 39 del Código Tributario el cual expone: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por este Código o por la Leyes tributarias respectivas, así como al pago de las multas e intereses a que haya lugar", en concordancia con ello, el artículo 85 del citado Código establece: "Son obligados formales los contribuyentes, responsables y demás sujetos que por disposición de la ley deban dar, hacer o no hacer algo encaminado a asegurar el

cumplimiento de la obligación tributaria.”; por lo que es obligación de los contribuyentes cumplir lo dispuesto en la ley tributaria respecto de cada hecho en concreto.

Asimismo el artículo 226 del Código Tributario, literalmente reza: “Que constituye infracción toda acción y omisión que implique la violación de normas tributarias o el incumplimiento de obligaciones de la misma naturaleza, contenidas en este Código y en las leyes tributarias respectivas bien sean de carácter sustantivo o formal y las conductas dolosas tipificadas y sancionadas por dichos Cuerpos Legales.”

Ahora bien, de conformidad a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencia de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente; en relación con el artículo 142-A del Código Tributario, el cual cita los requisitos mínimos que debe contener el Registro de Control de Inventarios.

De lo expresado anteriormente, se advierte que toda conducta que constituya infracción o incumplimiento a las disposiciones legales, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y el Código Tributario, por parte de los contribuyentes, conlleva como efecto la imposición de sanción cuando la misma se encuentre debidamente establecida en la norma tributaria y se cumplan con los presupuestos para su configuración tal como ocurrió en el presente caso, debido a que se constató en el proceso de fiscalización que durante el período mensual de diciembre de dos mil trece, el apelante no llevó registro de control de inventarios, no obstante haber realizado operaciones de transferencia de bienes muebles corporales, es decir venta de artículos de primera necesidad, tales como: bebidas, alimentos, artículos de higiene personal, entre otros, situación que lo obligaba a llevar registros de control de inventarios infringiendo lo establecido en los artículos 142, 142-A y 143 del Código Tributario por cuanto esta Administración Tributaria, en el desempeño de sus funciones, y con respeto absoluto al Principio de Legalidad, procedió a la imposición de la sanción correspondiente.(...)

En cuanto a lo expuesto por el apelante en relación a que está siendo extorsionado por la maras, lo cual le ha obligado a solicitar créditos financieros, para cumplir con las obligaciones con los proveedores, al respecto esta Dirección General expresa que para efectos tributarios debe acudirse a lo regulado expresamente en el ordenamiento jurídico, por lo cual sus situación ante crisis o factores externos, no pueden sustituir los mandatos legales establecidos por el legislador, en consecuencia al no llevar el Registro de Control de Inventarios correspondiente al ejercicio impositivo dos mil trece, incumplió su obligación ante esta Administración Tributaria, (...).

De ahí que es necesario apuntar que esta Administración se encuentra sometida al Principio de Legalidad regulado en el artículo 3 literal c) inciso cuarto del Código Tributario, en consecuencia se encuentra obligada a que se cumpla conforme a los términos establecidos en la norma, a fin de que se lleven a cabo sus propósitos en forma efectiva garantizando los derechos de los contribuyentes; (...).

Ahora bien, en cuanto que se apega al Principio de Economía, por no tener las herramientas y personal idóneo para llevar registros de control de inventarios, debe aclararse que el contribuyente solamente transcribe el artículo 3 literal f) inciso séptimo del Código Tributario, disposición la cual tiene como finalidad que esta Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones lo haga con total apego a lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, así como que no se haga un mal uso de los recursos, ejecutando actuaciones que en nada abonan a la satisfacción de los intereses fiscales ni de los contribuyentes.

Por consiguiente, esta Administración Tributaria, estima que el argumento vertido por el contribuyente inconforme no resulta acertado, ya que esta Dirección General, en ningún momento ha transgredido el marco normativo aplicable así como tampoco los principios que inspiran las relaciones jurídicas tributarias. En tal sentido en su actuar, esta Administración Tributaria cumplió plenamente con los procedimientos y principios que ilustran el procedimiento administrativo, a fin de garantizar al apelante sus derechos fundamentales.

Aunado a lo anterior, esta Dirección General reitera que en todo momento se encuentra sometida en su accionar al Principio de Legalidad; en ese sentido, la Ley ha determinado previamente por medio de la figura jurídica de las sanciones una forma de corregir el actuar de los contribuyentes, de tal forma que es la misma Ley la única facultada para determinar los montos a aplicar a los contribuyentes a la hora de imponer las sanciones correspondientes por los incumplimientos cometidos a la ley; no teniendo esta Oficina facultades discrecionales para no aplicar sanciones una vez determinado el incumplimiento; en consecuencia no es procedente lo expuesto por el contribuyente quejoso. (...)"

**III.-** Que continuando con el incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las diez horas cinco minutos del día once de noviembre del año dos mil dieciséis, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, derecho del cual hizo uso la parte alzada, mediante escrito presentado el día veinticinco de noviembre del año dos mil dieciséis, por medio del cual ratificó lo expresado en el escrito de interposición del recurso de apelación; posteriormente, se mandó oír en alegaciones finales al impetrante, mediante auto de las trece horas veinte minutos del día treinta y uno de enero del año dos mil diecisiete, derecho del cual no hizo uso, quedando el presente incidente en estado para emitir sentencia.

**IV.-** Que del análisis de lo expuesto por parte del recurrente y justificaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, en adelante Dirección General o Administración Tributaria, este Tribunal hace las siguientes consideraciones:

#### **1. DE LA SANCION POR NO LLEVAR REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS.**

El apelante manifiesta que se le hace imposible llevar Registro de Control de Inventario debido a las siguientes razones: no cuenta con personal que esté calificado académicamente, no posee mobiliario y equipo adecuado, el inmueble donde está situado el negocio no reúne las condiciones mínimas para poder instalar un equipo informático porque el inmueble está hecho de lámina, las ventas en los últimos años han disminuido por causa del alto índice de delincuencia, y por el hecho de que está siendo extorsionado.

La Dirección General durante la fiscalización del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, verificó que la actividad económica del apelante consistió en la venta de artículos de primera necesidad, tales como: bebidas, alimentos, artículos de higiene personal entre otros, estando obligado a llevar registro de control de inventarios conforme a lo dispuesto en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario. No obstante esta obligación, se estableció por parte de la Administración Tributaria, que el apelante no lleva el referido registro.

Además la citada Dirección consideró que, conforme a lo establecido en los artículos 39 y 85 del Código Tributario, es obligación de los contribuyentes cumplir con lo dispuesto en la ley tributaria respecto de cada hecho en concreto.

De conformidad a lo establecido en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario, los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencia de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados, así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente; esto en relación con el artículo 142-A del Código Tributario, en el cual se enumeran los requisitos mínimos que debe contener el mencionado Registro.

Este Tribunal, al respecto tiene a bien manifestar que el artículo 142 inciso primero del Código Tributario establece, en relación a la referida obligación que: *""Los sujetos pasivos cuyas operaciones consistan en transferencias de bienes muebles corporales están obligados a llevar registros de control de inventarios que reflejen clara y verazmente su real movimiento, su valuación, resultado de las operaciones, el valor efectivo y actual de los bienes inventariados así como la descripción detallada de las características de los bienes que permitan individualizarlos e identificarlos plenamente""*.

Para el caso que nos ocupa se constata del expediente administrativo, que el recurrente, durante el ejercicio fiscalizado, comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil trece, realizó operaciones económicas consistentes en la transferencia

de bienes muebles corporales, tales como: bebidas, alimentos, artículos de higiene personal entre otros, por lo que se encontraba obligado a llevar registro de control de inventario, de conformidad con lo establecido en la disposición legal antes citada.

Sin embargo, dentro de la fiscalización realizada al contribuyente, la Administración Tributaria por medio de requerimiento con referencia 17001-NEX-0240-2016, de fecha diecinueve de marzo del año dos mil dieciséis, el cual corre agregado a folios 164 del Expediente Administrativo, solicitó al apelante exhibiera entre otros, lo siguiente: *"" Registros de control de Inventarios y detalle del inventario inicial y final, para el ejercicio impositivo del año dos mil trece conforme a lo establecido en el artículo 142 del Código Tributario;... ""*.

A folios 165 del expediente administrativo consta que el apelante dio respuesta a dicho requerimiento mediante la presentación de escrito de fecha quince de marzo de dos mil dieciséis, en el cual manifestó lo siguiente: *"" Anexo copias de las actas y los detalles del inventario físico practicado al treinta y uno de diciembre de dos mil doce y dos mil trece, conforme lo establecido en el artículo 142 del Código Tributario y el **registro de control de inventarios no se lleva por no tener personal idóneo y el equipo informático, ya que todas las ventas se elaboran de forma manual.** ""* (Énfasis es nuestro).

Finalmente, se requirió al recurrente para que dentro de los plazos concedidos en el auto de Audiencia y Apertura a Pruebas subsanara la obligación incumplida, tal como se observa a folios 203 del expediente administrativo; no obstante, el apelante se limitó a reiterar las razones por las cuales considera justificar el incumplimiento, tales como que su personal no está calificado académicamente, que no posee mobiliario y equipo informático, que el inmueble no reúne las condiciones mínimas para el equipo informático, y que es objeto de extorsión por las maras, razones que no justifican el incumplimiento constatado por la Dirección General, ya que una vez reúna los requisitos, debe cumplir con la obligación de llevar Registro de Control de Inventarios, salvo que presente justificación valedera como podría ser caso fortuito o fuerza mayor, y aun así debe analizarse su incidencia; no obstante tal situación no ha ocurrido en el presente caso.

En consecuencia, habiéndose comprobado el incumplimiento antes relacionado, este Tribunal advierte que el actuar de la Administración Tributaria ha sido conforme a Derecho,



debiendo confirmarse la Resolución recurrida respecto a este punto. Criterio que es conforme a precedente según sentencia emitida por este Tribunal, a las once horas del día tres de mayo del año dos mil doce, con referencia I1106020.

Ahora bien en cuanto al alegato expresado por el apelante en cuanto a que está siendo "extorsionado", este Tribunal considera que además de limitarse a ser la misma una mera afirmación por parte del apelante, es importante aclarar que, si bien es cierto la situación actual de criminalidad del país es un hecho notorio a nivel general, esta situación no puede ser absorbida por el Fisco de la Republica, pues tal situación es atendida por el mismo Estado por medio de las instancias correspondientes y que nada le impiden el cumplir con la obligación de llevar Registros de Control de Inventario, como se lo ordena el Código Tributario.

En ese sentido, el Fisco no puede absorber la consecuencia producida por dicha situación, ya que el legislador ha establecido en la normativa tributaria las obligaciones a las cuales están sometidos los contribuyentes, siendo una de estas la de Llevar Registros de Control de Inventario, por lo cual, el alegato expuesto por el apelante no constituye motivo para liberarle de las consecuencias legales producidas por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, por lo que, en el presente caso, al haberse constatado que la actividad económica del apelante consistió en la transferencia de bienes muebles corporales, este tenía la obligación de llevar los referidos registros, por lo que procede la aplicación de la sanción determinada por la Administración Tributaria. Lo anterior es conforme a precedente señalado en la resolución del incidente R1510012M, pronunciado a las ocho horas cincuenta minutos del veintiséis de febrero de dos mil dieciséis.

## **2. DE LA TRANSGRESION AL PRINCIPIO DE ECONOMÍA.**

Sobre la violación al Principio de Economía, el apelante se limita a transcribir lo prescrito en el literal f) del artículo 3 del Código Tributario, y expresar lo siguiente: que se apega a dicho principio para el cumplimiento de llevar registro de control de inventarios, por no tener las herramientas necesarias y personal idóneo para cumplir con dicha obligación.

La Dirección General, por su parte sostiene que ““el artículo 3 literal f) del Código Tributario tiene como finalidad que la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones lo haga con total apego a lo establecido en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, así como a que no se haga mal uso de los recursos, ejecutando actuaciones que nada abonan a la satisfacción de los intereses fiscales ni de los contribuyentes... Por consiguiente, esta Administración Tributaria, estima que el argumento vertido por le contribuyente inconforme no resulta acertado ya que esta Dirección General, en ningún momento ha transgredido el marco normativo aplicable así como tampoco los principios que inspiran las relaciones jurídicas tributarias. En tal sentido en su actuar, esta Administración Tributaria cumplió plenamente con los procedimientos y principios que ilustran el procedimiento administrativo, a fin de que garantizan al apelante sus derechos fundamentales.”“

De lo antes expuesto, este Tribunal, en lo que concierne al principio de economía, trae a colación lo dispuesto en el artículo 3 inciso séptimo del Código Tributario que prescribe que con sus actuaciones la Administración Tributaria deberá procurar *"que los sujetos pasivos y la Administración Tributaria incurran en la menor cantidad de gastos, y se evitará la realización o exigencia de trámites o requisitos innecesarios"*, en términos sencillos, lo que se busca con este principio es evitar un inútil dispendio de la actividad administrativa, por lo que se dejan de lado aquellos procedimientos o actuaciones que impliquen un consumo innecesario de recursos tanto para los particulares como para la propia Administración Pública.

En virtud del referido principio, se procura que las actuaciones de la Administración Tributaria, en este caso vinculadas a un procedimiento de fiscalización, sean necesarias a efecto de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, y que a partir de las mismas se obtenga información relevante a efectos de determinar el cumplimiento efectivo de las obligaciones sustantivas y formales que al efecto imponga la normativa sobre la materia.

Dado lo anterior, este Tribunal considera que las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos, se muestran acordes a las finalidades y objetivos establecidos por el ordenamiento jurídico, y además han sido necesarias a efectos de establecer el grado de

cumplimiento de la normativa tributaria por parte del apelante, en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, para el ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, la información y documentación solicitada, en este caso los Registros de Control de Inventarios, por la Dirección General a través de requerimientos de información, tiene vinculación con el incumplimiento a una obligación formal, por lo que no existe violación a dicho principio. Lo anterior es conforme a precedente pronunciado en resolución R0904012TM de las trece horas cincuenta minutos del día catorce de mayo de dos mil diez.

**POR TANTO:** De conformidad a las razones expresadas, disposiciones legales citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, este Tribunal **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución emitida por la Dirección General de Impuestos Internos, a las diez horas nueve minutos del día veintidós de agosto del año dos mil dieciséis, a nombre de -----, por el concepto y monto señalado al inicio de la presente sentencia.

Emítase el mandamiento de ingreso correspondiente.

Devuélvase el expediente administrativo que contiene las diligencias, a nombre de -----, a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE. ---PRONUNCIADA POR EL PRESIDENTE Y LOS SEÑORES VOCALES QUE LA SUSCRIBEN ---YAGE.---R. Huevo.---R. CARBALLO.---C. E. TOR. F.---J. N. C. ESCOBAR.---RUBRICADAS.**

**CORRESPONDE A DATOS PERSONALES O CONFIDENCIALES: -----**