



Tribunal de Apelaciones de los  
Impuestos Internos y de Aduanas

MINISTERIO DE HACIENDA

GOBIERNO DE  
**EL SALVADOR**  
UNÁMONOS PARA CRECER

**Inc. R1611015M**

**BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS:** San Salvador, a las catorce horas treinta minutos del día treinta y uno de marzo del año dos mil diecisiete.

**VISTOS** en apelación la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas treinta minutos del día diecinueve de octubre 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**, respecto del período mensual de diciembre del año dos mil trece, de conformidad a lo establecido en el artículo 243 letra a) del Código Tributario, 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) Razones de Hecho.

1) Que dentro del plazo concedido para la aportación de prueba, mostré el Registro de Control de Inventario del producto gasolina especial y combustible diesel, debido a que a mi forma de entender la prueba documental consiste en una parte del Registro de Control de Inventario... y no totalmente, y basado en el artículo 3 del Código Tributario... no presente el Registro del Control de Inventario del producto Gasolina Regular, pero si se ha llevado dicho registro por los tres productos de mayor rotación, los mencionados productos representan un 95% de las ventas totales.

2) El mencionado Registro de Control de Inventario, se inició llevándolo manualmente y posteriormente en formato de Excel y que por estar recibiendo la documentación del año 2013... se ha tenido que revisar minuciosamente, para entregar información confiable a la Dirección General de Impuestos Internos.

3) Que según estimaciones de todos los comerciantes e industriales existentes en el país, se considera que un 15% de ese universo cumplen con el requisito de llevar el Registro de Control de Inventario, en ese sentido me siento agraviado por la multa... por lo cual considero que se me viola el principio de igualdad (...)"

"4) Que en dicha resolución se hace mención del período comprendido del 1 al 31 de diciembre, siendo lo correcto del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

b) Razones de Derecho.

1) Que según el NRC 134969-0, me encuentro clasificado como Mediano Contribuyente y mi actividad económica primaria consiste en la Venta de Combustible, Lubricantes y Otros, por tal motivo el Registro de Control de Inventario... se lleva por la actividad principal, la cual puede ser verificada en la dirección antes señalada.

2) Me causa confusión y duda, que la sanción... impuesta por no llevar el Registro de Control de Inventario establecido en el artículo 142 y 142-A del Código Tributario, me ha sido impuesta de acuerdo a esa norma, que es una Ley General y no de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta que es una Ley Especial (...)"

**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 treinta y uno de enero del año dos mil diecisiete, justificando su actuación en los términos siguientes:

**RAZONES DE HECHO**

En relación a lo expresado por el recurrente... es importante mencionar que el Registro de Control de Inventarios... tiene como objeto evidenciar la entrada y salida de los productos, así como la existencia a determinada fecha de los productos del contribuyente, es decir que permita dar seguimiento a los movimientos de cada producto... lo cual no ha sido demostrado por el... recurrente, puesto que lo proporcionado no constituye un detalle de las operaciones efectuadas, pues solo reflejan saldos globales, de tal manera que no se puede evidenciar el movimiento del producto, entradas y salidas del mismo, para así determinar las existencias finales que se muestran en dicha acta; siendo importante mencionar que dicha acta no sustituye la obligación de llevar el Registro de Control de Inventarios (...)"

"En ese sentido, está debidamente comprobado que pese a habersele requerido al recurrente en distintas oportunidades durante el proceso de fiscalización no exhibió ni proporcionó el Registro de Control de Inventarios (...)"

"En ese orden de ideas, es importante mencionar que el contribuyente en escrito presentado a esta Dirección General en fecha veintitrés de agosto de dos mil dieciséis... en respuesta a requerimiento... emitido el quince de agosto de dos mil dieciséis, manifestó lo siguiente: "6. Con relación al punto número seis donde se requiere copia de los folios del Registro de Control de Inventarios: En este punto puedo manifestar que... por no encontrar un sistema computarizado de control efectivo de los inventarios se dejó de llevar para ese período. Por tal motivo no se presenta el mencionado registro".

En tal sentido, es pertinente acotar que el contribuyente dentro del proceso de fiscalización manifestó expresamente que no llevaba el Registro de Control de Inventario... por lo que carece de fundamento lo manifestado en su escrito de mérito en el sentido que el incumplimiento determinado... son suposiciones hechas, ya que como el mismo lo reconoce... su actividad económica consistió en compra y venta de combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas; en ese sentido, el contribuyente... se encontraba obligado... a llevar Registro de Control de Inventarios (...)"

"Con relación a lo argumentado por el recurrente que estaba recibiendo la documentación de su contador, pero que a la fecha no se había recibido, es de señalar que entre el primer requerimiento de exhibición de documentos e información el cual se notificó

el día veintiuno de septiembre de dos mil quince y el último... efectuado el... día dieciocho de agosto de dos mil dieciséis, transcurrió aproximadamente un año, tiempo suficiente para que el recurrente obtuviese la documentación requerida, así también es importante mencionar que el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias es el sujeto pasivo... el contribuyente, por lo tanto éste debe tener la diligencia necesaria con relación a la realización de operaciones que tienen incidencia sobre sus derechos y obligaciones, en este caso de índole tributaria, en vista de lo anterior, lo acontecido respecto de que no tenía disponible la documentación y por tal razón no exhibió el Registro de Control de Inventarios solicitado, no es una causa oponible al Fisco... por lo que no es aceptable el argumento del contribuyente.

Por lo que, se ha comprobado por parte de esta Oficina que el recurrente se encontraba obligado a llevar Registro de Control de Inventarios, y se ha constatado de los procedimientos de auditoría... que no llevó respecto del período tributario de diciembre de dos mil trece, el referido registro, en razón de lo cual esta Administración Tributaria ha procedido... a exigir el cumplimiento de la obligación de llevar el Registro de Control de Inventarios... por cuanto en su actuación se ha apegado de manera irrestricta al Principio de Legalidad (...)''''''.

''''De ahí que, en cuanto al argumento que otros contribuyentes un porcentaje cumple con esta Obligación, esta Administración Tributaria en virtud al Principio de legalidad e igualdad resuelve sobre cada caso particular sometido a su conocimiento, y lo resuelto sobre cada uno de dichos casos, no debiendo considerarse vinculante con otros contribuyentes, debido a que en primer lugar pueden tratarse de actividades económicas diferentes y no obstante tratarse de la misma actividad, cada uno de ellos contiene particularidades específicas sobre las cuales esta Administración Tributaria se pronunciará... en razón de ello, esta Oficina garante de los derechos de los administrados y al mismo tiempo aplicador de la normativa tributaria, adecuó su conducta al criterio relacionado en párrafos anteriores, no existiendo... violación alguna al Principio de Igualdad (...)''''''.

#### **''''RAZONES DE DERECHO**

Al respecto esta Administración Tributaria trae a colación que la obligación de llevar Registro de Control de Inventarios, es una obligación formal establecida en el artículo 142 inciso primero del Código Tributario... por lo que, es aplicado el Código Tributario por encontrarse contenido en la misma dicha obligación.

En cuanto al argumento del recurrente de dejar sin efecto la resolución que ahora recurre en base al artículo 18 de la Constitución de la Republica de El Salvador, esta Oficina no comparte lo expresado por el mismo, debido a que la motivación exige que esta Administración Tributaria plasme en sus resoluciones las razones de hecho y de derecho que le determinaron a adoptar su decisión, lo cual es confirmado por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia emitida a las nueve horas del día diez de octubre del año dos mil uno, con referencia 39-I-99 (...).”

”Así, se sostiene que la finalidad de la motivación: “...es la de facilitar a los interesados el conocimiento de las razones por las que se legitima su derecho y permitir asimismo la posterior fiscalización de la Legitimidad del acto por los tribunales de justicia”, “...la motivación cumple, por tanto, una función informativa, consistente en identificar inequívocamente, y trasladar al interesado y potencial recurrente, el fundamento jurídico y fáctico de la decisión, a fin de que pueda ser oportunamente contestado...” (Marcos M. Fernando Pablo: La motivación del Acto Administrativo. Editorial Ternos, S.A., Madrid, 1993)... en tal sentido, en atención a la resolución objeto de controversia, y a que el contribuyente no expresó ni durante la etapa de fiscalización ni en la etapa de audiencia y apertura a pruebas las razones técnicas ni legales por las cuales no llevó Registro de Control de Inventarios... no obstante, haber realizado transferencias de bienes muebles corporales, consistentes en combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas, situación que lo obligaba a llevar registros de control de inventarios... situación que fue confirmada durante la fiscalización practicada al contribuyente de la documentación y explicaciones que fueron proporcionadas por el mismo; lo cual no fue desvirtuado por el impetrante pues el Registro de Control de Inventarios presentado por este no es el correspondiente al período tributario de diciembre de dos mil trece, lo cual consta en el apartado de la Valoración de la Prueba Aportada en la resolución que ahora se recurre, por tanto el contribuyente es responsable de la infracción... consistente en Omitir Llevar

Registros de Control de Inventarios Estando Obligado a Ello, y por lo tanto acreedor de la multa... establecida en el artículo 243 literal a) del Código Tributario (...)"

"En atención a lo cual, esta Oficina sostiene que el Informe de Infracción provee todos los elementos de juicio necesarios y se encuentra apegado a la realidad de los hechos constatados por los auditores, explicaciones y disposiciones legales aplicables a la infracción atribuida... así como también la resolución en alzada al ser constitutiva de los resultados plasmados en dicho informe, de lo anterior se puede concluir Tribunal que lo alegado por la impetrante carece de sustento legal".

**III.-** Que continuando con el Incidente que nos ocupa, esta instancia contralora proveyó auto de las ocho horas treinta minutos del día seis de febrero del año dos mil diecisiete, mediante el cual se abrió a pruebas el presente recurso, derecho del cual hizo uso la parte alzada, mediante escrito presentado el día diecisiete de febrero del año dos mil diecisiete, 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 ocho horas veintisiete minutos del día veintiocho de febrero del año dos mil diecisiete, derecho del cual hizo uso, por medio de escrito presentado en fecha veintisiete de marzo del mismo año, 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 SANCIÓN POR OMITIR LLEVAR REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS.**

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 compra venta de combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas, estando obligado a llevar registros de control de inventarios conforme a lo dispuesto en los artículos 142 incisos primero y séptimo y 142-A del Código Tributario. No

obstante esta obligación, se estableció por parte de la Administración Tributaria, que el apelante no llevó el referido registro para el período comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, por lo cual de conformidad a lo regulado en el artículo 243 letra a) del Código Tributario, sancionó al recurrente con Multa por omitir llevar registro de control de inventarios estando obligado a ello.

Este Tribunal previo a pronunciarse de los razonamientos en los que el recurrente fundamenta su inconformidad con la multa impuesta, advierte lo siguiente:

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 del año dos mil trece, realizó operaciones económicas consistentes en la transferencia de bienes muebles corporales, tales como: combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas, por lo que se encontraba obligado a llevar registros de control de inventarios, de conformidad con lo establecido en la disposición legal antes citada.

Dentro de la fiscalización realizada al recurrente, la Administración Tributaria por medio de requerimientos con referencia 40510-NEX-1196-2015, de fecha catorce de septiembre del año dos mil quince, y con referencia 40510-NEX-0463-2016, de fecha treinta de marzo del año dos mil dieciséis, los cuales corren agregados a folios 4 y 6 del Expediente Administrativo, solicitó al apelante exhibiera con relación al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, entre otros, lo siguiente: *““Registro de Control de Inventario, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 142 inciso primero y 142-A del Código Tributario””*. Sin embargo, el recurrente no exhibió dichos registros.

A folios 12 del Expediente Administrativo consta que la Dirección General emitió requerimiento con referencia 40510-NEX-0640-2016, de fecha veintinueve de abril del año dos mil dieciséis, en el que se le solicita nuevamente al recurrente que presente copias de los folios de los registros de control de inventarios. El apelante dio respuesta a dicho requerimiento mediante la presentación de escrito en fecha dos de junio del año dos mil dieciséis, que corre agregado a folios 13 y 14 del Expediente Administrativo, en el cual manifestó lo siguiente: *““Registro y Control de Inventarios. Se anexa fotocopia del libro de control de inventarios llevados manualmente para el ejercicio impositivo del dos mil trece, mostrando el saldo del inventario inicial y final””*.

La Dirección General luego de verificar la documentación proporcionada por el apelante concluyó que dichos documentos corresponden al detalle de inventario físico practicados al treinta y uno de diciembre de los años dos mil doce y dos mil trece, razón por la cual requirió nuevamente al recurrente que presentara copias de los folios de los registros de control de inventarios por medio de auto con referencia 40510-NEX-1170-2016, de fecha veintiocho de junio del año dos mil dieciséis, el cual corre agregado a folios 16 y 17 del Expediente Administrativo.

Consta a folios 27 y 28 del Expediente Administrativo, que el recurrente por medio de escrito presentado a la Dirección General en fecha veintitrés de agosto del año dos mil dieciséis en cuanto a los registros de control de inventarios, manifestó lo siguiente: *““Por no*



*encontrar un sistema computarizado de control efectivo de los inventarios se dejó de llevar para ese período. **Por tal motivo no se presenta el mencionado registro***””””.

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 52 y 53 del Expediente Administrativo; no obstante, el apelante en la etapa de aportación de pruebas únicamente presentó las hojas de los registros de control de inventarios relacionados a los productos combustible diesel y gasolina especial respecto de los períodos mensuales de enero a agosto del año dos mil dieciséis, concluyendo la Unidad de Audiencia y Tasaciones que la prueba presentada por el recurrente no es la conducente para desvirtuar el incumplimiento de omitir llevar registro de control de inventarios correspondiente al período del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, establecido en el Informe de Infracción de fecha ocho de septiembre del año dos mil dieciséis, razón por la cual el referido incumplimiento se mantuvo inalterable como se advierte de las páginas 13 y 14 de la Resolución Sancionadora objeto de Recurso de Apelación, las cuales constan a folios 92 del Expediente Administrativo.

En consecuencia, habiéndose comprobado por una parte, el incumplimiento antes relacionado, y por la otra, la valoración realizada por la Dirección General de las pruebas presentadas en la etapa de aportación de pruebas, este Tribunal advierte que el actuar de la Administración Tributaria ha sido conforme a Derecho. Criterio que es conforme a precedente según sentencia emitida por este Tribunal, a las catorce horas siete minutos del día veintisiete de febrero del año dos mil diecisiete, con referencia R1609010M.

Establecida la legalidad de la imposición de la Multa por omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello, se procede a analizar los argumentos en los cuales el recurrente fundamenta su inconformidad, siendo éstos los siguientes:

**1) “”””Mostré el Registro de Control de Inventario del producto gasolina especial y combustible diesel, debido a que mi forma de entender la prueba documental consiste en una parte del Registro de Control de Inventario antes mencionado y no totalmente... por tal motivo no presenté el Registro de Control de Inventario del producto Gasolina Regular””””.**

Respecto del presente argumento, este Tribunal considera oportuno aclararle al recurrente que la imposición de la multa objeto de inconformidad lo ha sido en razón de no haber llevado registro de control de inventarios correspondiente al período comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, tal como ha quedado plenamente constatado en párrafos anteriores del presente Considerando IV), y no por no haber presentado el registro de control de inventarios de alguno de los productos del total que se transfieren, como lo es la gasolina regular, por lo que el argumento expuesto carece de fundamento debiendo desestimarse.

De igual manera, con el presente razonamiento se desvirtúa el argumento expuesto por el recurrente, en cuanto a que ha cumplido con llevar los registros de control de inventarios exigidos por la ley, al llevarlos por la actividad económica principal que consiste en la Venta de combustibles, lubricantes y otros, ya que si bien podría haber llevado los referidos registros de la manera que afirma, el incumplimiento establecido por la Dirección General lo es por no haber llevado registro de control de inventarios de los productos transferidos (combustibles, lubricantes y otros), en el período comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece.

**2) ""Según estimaciones de todos los comerciantes e industriales existentes en el país, se considera que un 15% de ese universo cumple con el requisito de llevar el Registro de Control de Inventario, en ese sentido me siento agraviado por la multa...por lo cual considero que se me viola el principio de igualdad"".**

El artículo 3 del Código Tributario establece los principios a los que se ajustarán las actuaciones de la Administración Tributaria, entre los que se cita el Principio de Igualdad, que implica que la Dirección General en el ejercicio de las competencias que le atribuye el ordenamiento jurídico, no deberá incurrir en tratamientos diferenciados hacia los sujetos pasivos, cuando éstos se encuentren en igualdad de condiciones respecto de la Ley.

En ese sentido, la igualdad exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de

relieve es la misma, y viceversa, que situaciones económicamente desiguales se traten de distinta manera. Y es que la igualdad, implica que deben compararse por lo menos dos personas, cosas o situaciones con base en una o varias características comunes, que constituyen el término de la comparación.

Por lo anterior, es evidente la prohibición que recae sobre la Administración Pública, de efectuar diferenciaciones entre los contribuyentes al momento de aplicar la normativa tributaria, lo que no conlleva a que ésta deba abstenerse de efectuar tratamientos desiguales, cuando la diferenciación entre los sujetos pasivos obedezca a circunstancias expresamente señaladas en la Ley; es decir, el principio de igualdad se configura en la necesidad de otorgar el mismo tratamiento a los administrados que se encuentren en una misma situación jurídica, pero cuando éstos se encuentren en posiciones diferentes frente a la ley, corresponderá la concesión del tratamiento que la legislación tributaria haya previsto para cada caso en particular.

El pretender un tratamiento igualitario por parte de la Dirección General en cuanto a la no imposición de una sanción ante el incumplimiento constatado de una obligación tributaria, en este caso "Omitir llevar registro de control de inventarios", por el hecho que a otros contribuyentes según su parecer no se les sanciona respecto de tal incumplimiento, invocando el Principio de Igualdad, haría en incurrir a la Dirección General no solo en violación al referido principio sino también al Principio de Legalidad que rige su actuar.

La Dirección General ha limitado su actuación al cumplimiento de los Principios de Igualdad y de Legalidad contenidos en el artículo 3 del Código Tributario, concediendo el tratamiento y requiriendo del recurrente, el cumplimiento de aquellas obligaciones que le son exigidas por la normativa de la materia, de ahí que no se observa violación a este principio con el actuar de la Administración Tributaria, por lo que se desestima el argumento expuesto por el recurrente.

**3) "Que la sanción... por no llevar el Registro de Control de Inventario, establecida en el artículo 142 y 142-A del Código Tributario, me ha sido impuesta de acuerdo a esa norma, que es una Ley General y no de acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta que es una Ley Especial".**

Este Tribunal a los efectos de establecer la procedencia o improcedencia del razonamiento expuesto por el recurrente considera necesario traer a cuenta lo siguiente:

a) Que por medio del auto de designación de fecha once de septiembre del año dos mil quince, se faculta a personeros de la Dirección General para que fiscalicen e investiguen si el recurrente **“ha dado cumplimiento a las obligaciones tributarias contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, su Reglamento, así como las contenidas en el Código Tributario, su Reglamento de Aplicación... en relación con el impuesto referido”**.

b) Que en la Ley de Impuesto sobre la Renta no hay disposiciones que regulen el régimen de infracciones y sanciones específicamente para dicho impuesto, ya que las mismas fueron derogadas con la entrada en vigencia del Código Tributario.

c) Que el Código Tributario contiene el marco regulatorio del régimen de infracciones y sanciones en materia de tributos internos (Capítulo VIII).

Conforme a lo anterior, este Tribunal advierte, que la Dirección General también tenía la facultad para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario relacionadas con el impuesto sobre la renta, siendo una de ellas la obligación de **“LLEVAR REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS”**, establecida en el artículo 142 del citado Código, en razón de que el recurrente durante el ejercicio tributario comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece realizó transferencias de bienes muebles corporales consistentes en combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas.

La Dirección General como resultado de la fiscalización e investigación realizada estableció que el recurrente para el período mensual comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece había incumplido la obligación tributaria de llevar registros de control de inventarios, en razón de ello, ante la ausencia en la Ley de Impuesto sobre la Renta de un régimen de infracciones y sanciones y siendo que en el Código Tributario se encuentra establecida la referida obligación, procedió a tipificar la infracción y a imponer la

sanción correspondiente conforme a lo establecido en el artículo 243 letra b) del citado Código, en tal sentido la imposición de la sanción objeto de cuestionamiento conforme a una ley general como lo es el Código Tributario al no estar contemplada en la Ley de Impuesto sobre la Renta (Ley especial), lo ha sido por parte de la Dirección General conforme a Derecho, no siendo procedente el argumento planteado por el recurrente.

Cabe agregar que con el presente razonamiento se desvirtúa el razonamiento expuesto en la etapa de Alegaciones Finales, referente a que en ninguna disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta se mencionan los registros de control de inventarios tal como lo regula el artículo 142 del Código Tributario, debido a que la Dirección General conforme al respectivo auto de designación antes relacionado tenía también la facultad para verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias contenidas en el Código Tributario relacionadas con el impuesto sobre la renta, como lo es una de ellas el Llevar registros de control de inventarios, por el hecho que el recurrente durante el ejercicio tributario fiscalizado realizó ventas de combustibles, lubricantes y accesorios de vehículos automotores y motocicletas.

**4) *““Que no existe uniformidad en el concepto del nombre con que se ha identificado los REGISTROS DE CONTROL DE INVENTARIOS... lo que me ha provocado como contribuyente una Inseguridad e incertidumbre Jurídica””.***

Para establecer la procedencia o improcedencia del razonamiento expuesto por el recurrente es necesario analizar el marco regulatorio concerniente al REGISTRO DE CONTROL DE INVENTARIOS, en tal sentido se advierte lo siguiente:

El artículo 142 incisos primero y séptimo del Código Tributario establecen: *““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**””*

“““El registro de inventarios a que **se hace referencia en el inciso primero de este artículo** debe llevarse de manera permanente y constituye un registro especial e independiente de los demás registros””” (Énfasis agregado).

La relacionada disposición establece ampliamente en su inciso primero en qué consiste el registro de control de inventarios, y por su parte, el inciso séptimo regula la forma en que éste debe llevarse, no obstante que el legislador tributario se refiera a dicho registro de control de inventarios con el término “““registro de inventarios”””, puesto que seguidamente aclara que se hace referencia al registro regulado en el inciso primero del artículo 142 del Código Tributario.

Por su parte, el artículo 142-A del Código Tributario en su acápite establece que regula los “““**Requisitos del Registro de Control de Inventarios**”””, el legislador tributario reitera tal finalidad cuando en el inciso primero de dicho artículo señala que “““**El registro de inventarios a que hace referencia el artículo anterior, deberá contener los requisitos mínimos siguientes**”””; siendo entonces que los requisitos detallados en el referido artículo son los que debe contener el registro de control de inventarios regulado en el artículo 142 de Código Tributario, no obstante que en la redacción del artículo 142-A para referirse al **Registro de Control de Inventarios** se haga uso de una serie términos como lo son “““Registro de inventarios”””, “““Registro”””, “““Control de inventarios”””.

En cuanto al artículo 243 del Código Tributario, cuyo acápite es “““**Incumplimiento de la obligación de llevar registros de control de inventarios y métodos de valuación**”””, regula el incumplimiento de una serie de obligaciones tributarias como se advierte en el inciso primero del referido artículo y específicamente las consignadas en las letras a) “““Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello”””, y b) “““Llevar registros de control de inventarios sin cumplir con los requisitos establecidos en los artículo 142 y 142-A”””.

Conforme a lo anterior se advierte que, si bien el legislador tributario al referirse al **Registro de Control de Inventarios**, ha hecho uso de los términos “““Registro de inventarios”””, “““Registro”””, y “““Control de inventarios”””, también se ha dejado plenamente establecido por este Tribunal que las disposiciones antes relacionadas son claras

al momento de regular lo concerniente en qué consiste el registro de control de inventarios; la forma en que éste debe llevarse; los requisitos que debe contener; y finalmente la sanciones que acarrearán el omitir llevarlo o llevarlo sin cumplir con los requisitos establecidos en los artículos 142 y 142-A del Código Tributario.

A ello se suma el hecho que el recurrente en la etapa de aportación de pruebas conferido por la Unidad de Audiencia y Tasaciones, a los efectos de desvirtuar el incumplimiento *“Omitir llevar registros de control de inventarios estando obligado a ello”*, constatado por la Dirección General en la etapa de fiscalización, presentó las hojas de los registros de control de inventarios relacionados con los productos combustible diesel y gasolina especial, respecto de los períodos mensuales de enero a agosto del año dos mil dieciséis.

Por su parte, respecto a la inseguridad jurídica argumentada, como es sabido la Seguridad Jurídica constituye un derecho fundamental que tiene toda persona frente al Estado y un deber primordial que tiene el mismo Estado hacia el gobernado, entendido como un deber de naturaleza positiva, traducido no en un mero respeto o abstención, sino en el cumplimiento de ciertos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas por el propio ordenamiento jurídico, a fin de que la afectación de la esfera jurídica del gobernado sea válida, esto quiere decir que los gobernados tengan un goce efectivo y cabal de sus derechos; en consonancia con lo anterior, por seguridad jurídica debe entenderse entonces que es la certeza que posee el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y autoridad competente, ambos establecidos previamente.

Desde la perspectiva señalada, este Tribunal concluye que la Administración Tributaria dio cumplimiento a lo que establece el ordenamiento jurídico tributario, debido a que se aplicó las disposiciones legales previamente establecidas a efecto de constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el caso específico la contenida en el artículo 142 del Código Tributario; por lo que, se concluye que carece de fundamento lo argumentado por el apelante.

Finalmente, en cuanto al error alegado por hecho que en la Resolución Sancionadora la sanción se ha impuesto respecto del período comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece y no del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, este Tribunal del análisis del Expediente Administrativo constató que la Dirección General en la etapa de fiscalización realizó requerimientos respecto de que el recurrente exhibiera con relación al ejercicio impositivo comprendido del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, los "Registros de Control de Inventarios", etapa en la cual el recurrente no exhibió dichos registros.

No obstante ello, la Dirección General en su Informe de Infracción de fecha ocho de septiembre del año dos mil dieciséis estableció que el apelante incurrió en la infracción "Omitir llevar registros de control de inventarios", únicamente para el período comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece. En la etapa de audiencia y apertura a pruebas el recurrente presentó los registros de control de inventarios correspondientes de enero a agosto del año dos mil trece, imponiendo la Dirección General en la Resolución Sancionadora de fecha diecinueve de octubre del año dos mil dieciséis, Multa por Omitir llevar registro de control de inventarios en el período comprendido del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece.

Establecido lo anterior, es oportuno aclararle al recurrente que el hecho que la Dirección General haya consignado en la Resolución Sancionadora que el incumplimiento de la obligación acaeció en el período del uno al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, no es un error que afecte la legalidad de lo actuado por la misma, ya que la obligación de Llevar registros de control de inventarios es anual, es decir debe cumplirse en cada mes comprendido dentro del año comercial o de imposición, como lo es en el presente caso, del uno de enero al treinta y uno de diciembre del año dos mil trece, razón por la cual aunque el incumplimiento de dicha obligación se diera en uno o en varios de los meses dentro del relacionado ejercicio fiscal la sanción a imponer debe ser por una sola vez al establecerse dentro del ejercicio fiscalizado que incumplió dicha obligación, lo que se advierte de lo actuado por la Dirección General.



En razón de todo lo expuesto, y establecida la legalidad de lo actuado por la Dirección General, este Tribunal considera que los argumentos planteados por el recurrente, no resultan atendibles, debiendo confirmarse la Resolución Sancionadora objeto de alzada.

**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 ocho horas treinta minutos del día diecinueve de octubre 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: -----**