

216-C-2001

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: San Salvador, a las quince horas y cinco minutos del veintiocho de marzo de dos mil cinco.

El presente juicio contencioso administrativo ha sido promovido por la Sociedad COSMETICOS y MODAS, S.A. DE C.V., de este domicilio, por medio de su representante legal, señor Ricardo Antonio Molina Cordero, mayor de edad, licenciado en administración de empresas y de este domicilio; impugnando de ilegales las resoluciones que a continuación se detallan: a) la pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del veinticinco de mayo de dos mil, en la cual determina a cargo de la referida sociedad, cuotas complementarias de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y siete; y b) la dictada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas cincuenta minutos del veintitrés de julio de dos mil uno, por medio de la cual confirmó la anterior resolución.

Han intervenido: la parte actora en la forma antes indicada, la Dirección General y el Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos, como autoridades demandadas, y como representante de la Fiscalía General de la República la licenciada María Julia Corpeño.

I. CONSIDERANDOS:

A. ANTECEDENTES DE HECHO.

ALEGATOS DE LAS PARTES.

1. DEMANDA.

a) Autoridades demandadas y actos impugnados. La parte actora dirige su pretensión contra la Dirección General y contra el Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos, por haber pronunciado las resoluciones antes mencionadas, cuyos contenidos han sido descritos al inicio de esta sentencia.

b) Circunstancias Fáticas. La sociedad demandante por medio de su representante legal expresa, que su actividad económica principal es la distribución de perfumería y cosméticos, mediante el sistema de venta directa, y que un incentivo para motivar a las personas que se dedican a la venta de sus productos es la entrega de premios, condicionada al cumplimiento de metas. Los bienes objeto de premios son ajenos a la exclusividad de su giro, pues son artículos para el uso del hogar que adquiere en el mercado local; no llevan identificación de su empresa pues no los utiliza para propaganda, ni para revenderlos y por ello no llegan a formar parte de sus inventarios en razón de que se adquieren para ser entregados como premios por el cumplimiento de metas. La erogación por la compra de los bienes en mención es considerada como un gasto necesario para incrementar las ventas de sus productos. Prosigue la parte actora, que con fecha veinte de agosto de mil novecientos

noventa y ocho, solicitó a la Dirección General de Impuestos Internos pronunciarse sobre la aplicación del art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a las operaciones que realiza con los vendedores y la entrega de premios a favor de éstos por las metas alcanzadas. En su respuesta contenida en la nota referencia ROL-1098-055 de fecha veintiocho de octubre de ese mismo año, la expresada oficina señaló: "si bien en el caso planteado los bienes son para uso propio de los vendedores independientes, su enajenación no desafecta el inventario de existencias de la sociedad, ya que según el planteamiento los premios en referencia son adquiridos de proveedores locales para su posterior entrega al personal de ventas y no se advierte ánimo de ganancia alguna, pues son a título gratuito por lo que no se presume que los mismos constituyan hechos generadores asimilados a transferencia". Fue en base a la anterior respuesta que aplicó lo dispuesto en el art. 11 de la Ley del IVA respecto a las operaciones antes señaladas, y con base en la misma solicitó la devolución del IVA y los intereses pagados en ese tipo operaciones que había realizado con anterioridad. En respuesta a la petición planteada, la Dirección General ordenó modificar las declaraciones e incluir como desafectación la entrega de los bienes promocionales y pagar el impuesto complementario más los intereses respectivos. Cabe aclarar, que antes de que la oficina tributaria considerara como hecho generador la desafectación, había recibido delegados de esa oficina para verificar el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustantivas, y en ningún momento objetaron la aplicación dada por su parte al referido artículo 11, de donde se concluye que la aplicación dada por su parte era correcta. No obstante, considera que la respuesta brindada por la Administración Tributaria con fecha veinte de agosto de mil novecientos noventa y ocho, es una actuación válida y constituye un acto administrativo creador de derechos a su favor, y que por tanto pueden privarse ilegalmente, pues se trata de derechos adquiridos. Mediante nota referencia 29503-OPJ 007 -99, la Dirección General revocó la repuesta primeramente relacionada, y señaló: "según opinión de esa Oficina, basada en revisión que efectuara de libros y documentos de la sociedad, la transferencia de dichos artículos en las mencionadas circunstancias, constituye hecho generador del impuesto, debido a que son distribuidos con fines promocionales, aún cuando no sean del giro del negocio". Sin embargo, debe tomarse en cuenta que su primer respuesta tuvo validez durante el tiempo de su vigencia, o durante el lapso en que no emitió otro criterio sobre la aplicación del art. 11 tantas veces citado. Por otra parte, la primera opinión por tratarse de un acto administrativo que reúne las características como las de declarar derechos subjetivos y obligaciones a favor de los administrados, presunción de legitimidad y estabilidad, y ser de carácter ejecutorio que en la medida que crean, declaran o reconocen derechos a favor de los particulares se vuelven irrevocables. Con base en la segunda respuesta, la Dirección General envió una carta sugerencia dando cinco días para corregir las deficiencias detectadas, lo que equivalía modificar las declaraciones de IVA de los períodos en los que debían incluirse como venta o desafectación del inventario, la entrega de bienes promocionales al personal de venta. Por considerar que contaba con el derecho, solicitó dejar sin efecto la segunda opinión y reconsiderar lo sugerido; no obstante, el seis de octubre de mil novecientos noventa y nueve, la autoridad demandada ordenó la fiscalización respecto a los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y siete. Como resultado de la investigación, la oficina tributaria dictó la resolución que impugna. Agrega la demandante, que mediante resolución pronunciada a las ocho horas diez minutos del doce de julio de dos mil, la citada Dirección General impuso multas a su cargo, por supuestas infracciones cometidas a la Ley del IVA, las cuales fueron

desvirtuadas ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y por tanto las revocó según resolución de las diez horas del quince de agosto de dos mil uno. Con este último acto pronunciado por el citado Tribunal de Apelaciones se advierte la inconsistencia de la resolución de éste, ya que las multas por ser accesorio de lo principal (el impuesto) debieron correr igual tratamiento, es decir, el Tribunal de Apelaciones debió revocar ambas actuaciones y no revocar la multa y confirmar el impuesto (sic).

c) Derecho que se alega violado. El representante legal de la demandante considera que con los actos que impugna se han violado: el derecho de audiencia, por mandar a modificar las declaraciones de IVA y pagar el impuesto determinado, y por que su origen fue la petición de devolución; el principio de legalidad, en razón de que su comportamiento tributario se respalda en la respuesta por escrito dada por la Oficina tributaria, la que además le creó un derecho durante estuvo vigente; el derecho de seguridad jurídica, por pretender modificar una situación jurídica nacida al amparo de la respuesta contenida en la nota ROL-1098-055, en el que además se irrespetan los derechos subjetivos originados en la primer respuesta y que según la nueva opinión no existe posibilidad de hacer valer la primera; el principio de igualdad por el hecho de que no a todos se grava con el IVA en el tipo de operaciones que ella realiza, lo cual la pone en desventaja con la competencia. Finalmente afirma que existe violación al art. 145 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, debido a que los actos ejecutados por la Dirección General se reputan legítimos siempre que se realicen con las formalidades debidas.

d) Petición. La parte actora solicita que en sentencia definitiva se declare la ilegalidad de los actos que impugna.

2. ADMISIÓN DE LA DEMANDA.

Se admitió la demanda, se tuvo por parte a la Sociedad Cosméticos y Modas, S.A. de C.V., representada por el licenciado Ricardo Antonio Molina Cordero. Se requirió a las autoridades demandadas que informaran sobre la existencia de los actos que se respectivamente se le atribuían, y se ordenó la suspensión provisional de los efectos del acto impugnado pronunciado por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Las autoridades demandadas rindieron el informe solicitado dentro del plazo establecido por la ley (folios 23-25), por lo que se confirmó la suspensión decretada provisionalmente y se les pidió un nuevo informe con las justificaciones de legalidad de los actos reclamados, y se ordenó notificar la existencia de este juicio al Fiscal General de la República.

3. INFORME DE LAS PARTES.

La Dirección General de los Impuestos Internos manifestó en su informe, que la demandante ha aplicado incorrectamente el art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. La contribuyente con sus argumentos confirma la posición de la oficina, no obstante admitir que el retiro de bienes muebles destinados a distribución gratuita con fines promocionales sea necesario para el giro o actividad que la contribuyente desarrolla. Los bienes otorgados a la fuerza de ventas independiente cumple con el fines de la empresa de promocionar e incentivar el auge o

incremento en las ventas, que es precisamente la filosofía que sustenta el art. 11 de la precitada ley. Respecto a que aplicó dicha disposición con base a la respuesta brindada el veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y ocho, y que en su opinión generó un derecho adquirido y que aún cuando se cambió dicho criterio por el contenido en la nota del quince de marzo de mil novecientos noventa y nueve, la aplicación del citado art. 11 es válida durante el tiempo que estuvo vigente la primera opinión, se aclara: que el hecho que el Fisco haya evacuado una consulta de los particulares, según la doctrina, no lo obliga en tiempo indeterminado sino en tanto y en cuanto subsistan las circunstancias determinadas de la interrogación. El Fisco puede libremente cambiar de opinión en el futuro y su nuevo criterio sustituirá al anterior, pero con la aclaración de que el nuevo criterio no puede surtir efecto retroactivo, ni alterar situaciones consolidadas al amparo de la primera respuesta. Esta tesis la recoge el art. 26 del Código Tributario. La Sociedad Cosméticos y Modas, S.A., de C.V., aplicó indebidamente el art. 11 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, y los argumentos que justifican su comportamiento son insostenibles y perjudica el interés fiscal.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos precisó, que el punto en discusión es la aplicación del art. 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que en su opinión comprende tres situaciones: 1) El retiro o desafectación de bienes corporales del activo realizable con destino al uso o consumo ahí previstos; 2) Retiro de bienes corporales muebles con destino a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa y 3) El faltante de inventarios.

Respecto a la consulta planteada por la sociedad demandante, la primera respuesta se hizo directamente sobre el primer supuesto, y en ese sentido el resultado era favorable siempre que los hechos estuviesen apegados a ese supuesto. La segunda respuesta, que es la aplicable a los hechos planteados y existentes en el caso de estudio por cuanto la contribuyente: a) Adquiere bienes muebles que no son de su giro; b) Los referidos bienes ingresan al patrimonio desde el momento de su adquisición, que es lo que justifica su disponibilidad económico-jurídica, para luego disponer su distribución gratuita; c) La distribución gratuita; d) La distribución ha sido con fines promocionales; y e) Dichos bienes son a favor de clientes que así son estimulados a incrementar sus compras y reventas. Es esta la interpretación y calificación que se avienen a los hechos, por lo que al darse los fines promocionales debieron ser afectados por el IVA, de la forma que advierte la Dirección General y que aplicó en la liquidación impugnada. En razón de lo antes expuesto, confirmó la resolución de mérito.

Se agregó el escrito y la credencial presentados por la licenciada María Julia Corpeño a quién se dio intervención en este proceso en carácter de delegada del Fiscal General de la República.

4. TERMINO DE PRUEBA.

El juicio se abrió a prueba por el término de ley, dentro del cual la Dirección General de los Impuestos Internos presentó documentación certificada agregada de folios 50 al 78 y la parte actora presentó escrito de folios 79 y siguientes.

5. TRASLADOS.

Se corrieron los traslados que ordena el art. 28 L.J.C.A., los cuales fueron contestados en el siguiente orden:

- a) La parte actora no presentó alegatos;
- b) La Dirección General de los Impuestos Internos ratificó lo expuesto en su oportunidad.

El Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos puntualizó que resulta impropio discutir la violación al derecho de Seguridad Jurídica o irrespeto de derechos subjetivos. Las respuestas brindadas por la Dirección General de Impuestos Internos no pueden tener efectos retroactivos, y en el caso cuestionado, los períodos fiscalizados son anteriores a las opiniones emitidas, aunque su fiscalización sea posterior. Se alega violación al derecho de audiencia, sin relatar los motivos en que hace recaer dicha violación, quedándose a un simple enunciado sin demostración procesal. Se impugna su resolución partiendo de una verdad aparente, como es el enunciar que las multas por ser accesorio de lo principal que es el impuesto debieron correr igual tratamiento. En el caso de autos, se ha recurrido de la tasación (principal) y lo que supuestamente se ha revocado es la multa (accesorio). Por estar en discusión lo principal no puede supeditarse a lo accesorio. Con relación a la vulneración del derecho de igualdad, por considerar la demandante que el tratamiento fiscal es teóricamente desigual a los demás contribuyentes, que en similares situaciones brindan regalos promocionales. Según los puntos fácticos que la actora plantea no comprueba su afirmación; para demostrar el tratamiento desigual entre contribuyentes, debe demostrar la similitud de las actividades entre los contribuyentes, el mismo tratamiento contable en el caso en particular y lo más esencial, que en similitud de situaciones fiscales la Administración Tributaria trate de forma desigual a los contribuyentes con similares operaciones. Lo que la contribuyente agrega en el caso de autos, son panfletos de propaganda, que se convierte en prueba impertinente por no demostrar la desigualdad, por lo que lejos de reafirmar su posición a lo que se limita es a preguntar al juzgador y no a comprobar lo que plantea.

c) La representación Fiscal es de la opinión que no existe violación al art. 145 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por considerar que la actuación de la Dirección General se enmarca dentro de las atribuciones que dicha ley le confiere. Tampoco existe violación a la garantía de audiencia puesto que la resolución se fundamenta en una verificación previa y con el conocimiento y colaboración de la contribuyente. En síntesis, la representación Fiscal concluye que los actos impugnados han sido dictados con fundamento en el ordenamiento jurídico aplicable, y que por tanto son legales.

De conformidad con el art. 48 inciso 2º de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, se requirió a las autoridades demandadas remitir los expedientes relacionados con el caso de autos, los cuales se han tenido a la vista.

B. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

1. OBJETO Y LÍMITES DE LA PRETENSIÓN.

Los actos administrativos que la Sociedad Cosméticos y Modas, S.A. de C.V., impugna de ilegales son:

a) la resolución dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas y quince minutos del veinticinco de mayo de dos mil, mediante la cual determinó a su cargo, cuotas complementarias de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, correspondientes a los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y siete; y,

b) la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a catorce horas cincuenta minutos del veintitrés de julio de dos mil uno, por medio de la cual confirmó la anterior resolución.

2. NORMATIVA APLICABLE Y CRONOLOGÍA DE LOS HECHOS OCURRIDOS EN SEDE ADMINISTRATIVA.

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, en el art. 11 inciso 1° establece: "Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción, efectuados por el contribuyente con destino al uso o consumo propio, de los socios, directivos o personal de la empresa. Asimismo constituye hecho generador del impuesto asimilado a transferencia, los retiros de bienes muebles corporales destinados a rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, sean o no del giro de la empresa, realizados por los contribuyentes de este impuesto.

En el caso planteado, la demandante expresa que su giro económico principal es la distribución de cosméticos y perfumería marca Marlen Lamur, por medio del sistema de venta directa y que un incentivo vital para motivar a las personas que se dedican a la venta de esos productos, es la entrega de premios, condicionada al cumplimiento de metas.

Los bienes que entrega en concepto de premios, son ajenos a los que distribuye, pues consisten en artículos para el uso del hogar, que adquiere en el mercado local. La erogación en la compra de bienes objeto de premios, es un gasto necesario para incrementar sus ventas. Por cada adquisición, su proveedor extiende un comprobante de crédito fiscal, que será compensable con el débito fiscal generado por las ventas que realiza y en la medida en que se cumplen las expectativas de ventas propuestas.

El veinte de agosto de mil novecientos noventa y ocho, solicitó a la Dirección General pronunciarse sobre la aplicación del art. 11 de la Ley del IVA, respecto a las operaciones que realiza con los supuestos vendedores y los premios que éstos ganan por las metas alcanzadas.

A folios 28 del expediente administrativo (DGII) consta la nota referencia ROL-1098-055 de fecha veintiocho de octubre de novecientos noventa y ocho, mediante la cual la Dirección General manifestó: "...si los bienes son para uso propio de los vendedores

independientes, su enajenación no desafecta el inventario de existencia de la contribuyente, ya que según el planteamiento, los bienes objeto de premio son adquiridos de proveedores locales para su posterior entrega al personal de ventas y no se advierte ánimo de ganancia, por ser a título gratuito, por tanto no se presume que los mismos constituyan hechos generadores asimilables a transferencia".

En vista de una petición de devolución planteada por la demandante mediante escrito de fecha veintisiete de octubre de mil novecientos noventa y ocho, sustentada en que los bienes objeto de premios no constituyen fines promocionales (por no llevar marcas o logos de su empresa) y que por tanto no se causó el hecho generador que señalan los arts.11 y 93 de la Ley del IVA, la Dirección General procedió a investigar el caso concreto. Fue así, que mediante informe de fecha diecinueve de enero de mil novecientos noventa y nueve (agregado a folios 22 y siguientes del expediente DGII), suscrito por la auditora Roxana Elizabeth Rivera Peña, se estableció que en la situación real y efectiva de la sociedad demandante, se dan los siguientes hechos:

i) Por las ventas de mercadería (cosméticos y perfumería), la contribuyente emite una factura de consumidor final a sus clientes, con los cuales no existe relación laboral. Los clientes que ella denomina consultoras, son los que se encargan de comercializar sus productos a otro nivel de distribución.

ii) Según listado de clientes proporcionado por la contribuyente, son dichos clientes los que reciben los premios, los cuales están supeditados al monto de mercadería que a ellos les factura. Esto implica, que cada cliente se interesa por obtener el mayor volumen de facturación y tener un mejor premio de promoción, cuyo valor (del premio) no se incluye en el monto facturado.

Con base en los datos antes expuestos, en la investigación se concluyó que según lo dispuesto en el art. 11 de la precitada Ley del IVA, los retiros de bienes muebles para ser distribuidos gratuitamente con fines promocionales, sean o no del giro de la demandante, constituyen hecho generador del impuesto asimilable a transferencia.

En el mismo informe se aclaró que debido a que la contribuyente en su oportunidad no aportó los datos y la información suficiente que permitiera conocer con exactitud su situación concreta, la respuesta brindada el veintiocho de mayo de mil novecientos noventa y ocho, carece de los elementos reales, al considerar que los vendedores son parte del personal de su empresa y que los bienes transferidos, por no ser del giro del negocio no constituyen autoconsumo.

No obstante, al constatar que la transferencia de bienes (premios) es con fines promocionales, ya que opera en función de los volúmenes facturados a los vendedores independientes o sus clientes, circunstancias que en su oportunidad no fueron analizadas, resulta que la respuesta de mérito no surte efecto para el caso de estudio.

En ese orden de ideas, el Director General comunicó a la sociedad demandante, mediante nota referencia 20503-POJ-007-99, del quince de marzo de 1999, que en razón a la existencia de algunos datos que la interesada no expuso en su consulta, éstos no se tomaron

en cuenta al momento de emitir la primera opinión. Pero que al constatar la transferencia de bienes (premios) en las circunstancias mencionadas, resulta que sí constituye hecho generador del impuesto, en razón a que dichos bienes son distribuidos con fines promocionales, aún cuando no sean del giro de su negocio.

Este último criterio es que la Dirección General sustenta en el informe de auditoría de fecha diez de diciembre de mil novecientos noventa y nueve (agregado a folios 240 y siguientes del expediente DGII), el cual sirvió de base para dictar la resolución objeto de este proceso, y que en síntesis reza:

"La sociedad entregó diversos artículos en concepto de premios a las consultoras o vendedores independientes, los cuales variaban en función de los montos que se les facturaban ...a fin de promocionar el incremento de ventas. Dichos vendedores independientes no tenían ninguna dependencia laboral con la contribuyente, sino que constituían el canal de comercialización de la mercadería" .

En razón de lo anterior, la oficina tributaria determinó los retiros de bienes muebles con fines promocionales y débitos, correspondientes a los períodos tributarios de mayo a diciembre de mil novecientos noventa y siete, en aplicación de lo prescrito en los artículos 8, 11, 12 y 50 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

Como se ha expuesto al inicio de esta sentencia, la parte actora hace recaer la ilegalidad de los actos reclamados, en la violación de los siguientes derechos:

La garantía de audiencia. Dicha violación la fundamenta en que la determinación del impuesto surge como consecuencia de una petición de devolución.

El principio de legalidad. Considera que su comportamiento tributario relacionado con la aplicación del art. 11 de la Ley del IVA, está respaldado en la respuesta que la Administración Tributaria brindó en la nota referencia ROL-1098-055 de fecha veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y ocho, la cual, en su opinión constituye un acto administrativo, que le generó un derecho durante el lapso de su vigencia.

La seguridad jurídica. El hecho de modificar una situación nacida al amparo de la nota referencia ROL-1098-055 infringe la seguridad jurídica, pues se irrespetan los derechos subjetivos originados en dicha nota. Con la nueva opinión brindada por la oficina, no existe posibilidad de hacer valer la respuesta primeramente emitida.

El derecho de igualdad. No se aplica el mismo tratamiento tributario a todos los contribuyentes que realizan su mismo tipo de operaciones. Este hecho la pone en desventaja con aquellos que operan con la misma modalidad que ha planteado.

Sobre la violación a la garantía de audiencia.

Este Tribunal ha expuesto en diversas resoluciones, que la privación de derechos debe ser precedida de un proceso o procedimiento previo, prescrito para cada caso por las leyes respectivas y ante las entidades o funcionarios previamente establecidos, por lo que la exigencia de un procedimiento previo supone hacer saber al administrado la infracción o el ilícito que se le reprocha, y por otro lado, dar a todos los intervinientes la posibilidad de exponer su razonamiento y facilitarle el ejercicio de los medios de defensa. En otros términos, se condiciona a que antes de procederse a limitar la situación jurídica de una persona natural o jurídica o a privársele de un derecho, debe ser oída y vencida en juicio con arreglo a las leyes, a fin de permitirle alegar y defender sus derechos.

Al verificar si en el presente caso se cumplió a cabalidad con la exigencia del proceso previo y la oportunidad de defensa que ordena el art. 11 Cn., en la aplicación del art. 144 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, resulta suficiente prueba en este proceso del cumplimiento por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, del procedimiento regulado en la disposición últimamente citada, (folios 253-258 del expediente administrativo DGII), por haberle dado intervención en el procedimiento a la demandante y haberle hecho entrega del respectivo informe de auditoría y sus anexos de fecha diez de diciembre de mil novecientos noventa y nueve.

Consta en la correspondiente notificación del auto de audiencia y apertura a pruebas emitido a las ocho horas cuarenta minutos del siete de abril de dos mil, que dicho auto se notificó a la sociedad demandante por medio de la señorita Leny Cecibel Urías Menjívar, a quien se le hizo entrega del informe de auditoría en cuestión.

A folios 255 del expediente respectivo, aparece que el representante legal de la contribuyente en ejercicio de su derecho, se limitó hacer un recuento de lo ocurrido desde la actuación mediante oficio SGC98/DF02NEX/0180 de fecha quince de abril de mil novecientos noventa y ocho, incluyendo la respuesta brindada por esa oficina mediante nota referencia ROL-1098-055 de fecha veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y ocho, en cuyo análisis interpretativo se señalaba que no existía infracción a la ley, en cuanto a la entrega de bienes en concepto de premios a los vendedores.

Con base en lo expuesto en dicho escrito, la contribuyente solicitó dar validez a la primera respuesta, la devolución de impuestos y multas e intereses solicitados y se dejara sin efecto cualquier multa relacionada con el caso. No obstante, la contribuyente no objetó ni presentó pruebas de descargo para desvirtuar el contenido del informe de auditoría, base de la resolución de tasación del impuesto.

Como puede apreciarse, a la sociedad demandante no se le ha violado el derecho de audiencia que alega. Por el contrario, se ha constatado que tuvo conocimiento pleno de todos y cada uno de los hechos imputados en su contra y que por tanto tuvo la oportunidad real de ejercer su derecho de defensa contra las irregularidades establecidas en su contra. En conclusión, no existe violación al derecho de audiencia alegado, el cual según se ha demostrado, le ha sido respetado.

Quebrantamiento al principio de legalidad.

Sobre este punto, la actora estima que su comportamiento tributario relacionado con la entrega de bienes en concepto de premios para incrementar sus ventas, se respalda en la respuesta brindada por la Dirección General mediante nota referencia ROL-1098-055 de fecha veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y ocho. La respuesta en mención, constituye un acto administrativo, que a su juicio generó un derecho durante el tiempo de su vigencia.

Dada la naturaleza de este punto, este Tribunal considera pertinente hacer algunas consideraciones sobre la consulta tributaria.

Doctrinariamente se ha reconocido que la consulta tributaria es un instrumento que permite a los ciudadanos conocer de antemano el parecer de la Administración sobre cuestiones de interpretación o aplicación de las normas tributarias, a fin de adecuar su conducta en función de la respuesta brindada y planificar sus actuaciones en un sentido u otro, atendiendo a los efectos fiscales de su situación particular.

Para que la consulta tributaria surta sus efectos es necesario que exista identidad entre el hecho producido, el supuesto de hecho tomado en consideración por la Administración Tributaria en el momento de emitir su respuesta y el planteamiento concreto brindado por el contribuyente. Es preciso por tanto, para que se produzca el efecto, que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos manifestados en el escrito de consulta.

Cuando la autoridad tributaria responde a una consulta, lo hace teniendo en cuenta estrictamente los hechos relatados en el escrito de formulación. La respuesta es una interpretación de un supuesto concreto. Si las circunstancias o los hechos cambian, cambiará también la solución que haya de darse a ese supuesto.

En otros términos, en las respuestas a consultas se procede a una interpretación de las normas tributarias directamente relacionadas con los supuestos fácticos a que la consulta se refiere y si tales supuestos se modifican, es posible que lo haga no solo la interpretación, sino incluso la normativa aplicable.

Se requiere por tanto, que en el escrito de consulta se expresen con claridad, realidad y extensión necesaria, los antecedentes y circunstancias del caso, las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable y demás datos y elementos que sean relevantes para la formación de juicio por parte de la Administración Tributaria.

De igual forma la respuesta a una consulta surte efectos hacia futuro. Por ello se requiere que la presentación de la consulta se haga con antelación al hecho generador, pues sólo de esa forma el contribuyente podrá ajustar su conducta a la respuesta brindada. Este último hecho, de sujetar el comportamiento tributario en base a la respuesta obtenida de parte de la Administración, podría eximir al consultante de cualquier responsabilidad que surja como consecuencia de la aplicación del criterio brindado.

En el caso particular, al analizar las respuestas brindadas por la Administración, que corren agregadas a folios 53 y 54 de este proceso, se advierte que su contenido se refiere a diferentes supuestos.

En la primera, se afirma que los bienes objeto de premios dados de forma gratuita a los vendedores, no son propios de los inventarios de existencias y que en ese sentido dicha entrega no conlleva onerosidad. De ahí que la Dirección General considera que no se causa el hecho generador previsto en el art. 11 de la Ley del IVA. Esta respuesta se dio de acuerdo a los términos planteados.

La segunda opinión, fundamentada en la investigación efectuada por la administración al caso concreto, verificó que la contribuyente efectuó la deducción de los créditos fiscales provenientes de las compras de los bienes (premios), que luego son transferidos para promocionar el incremento de los volúmenes de ventas de los vendedores independientes, quienes en realidad son sus clientes.

De lo anterior se advierte que la postura de la sociedad demandante sería válida, si su situación se apegara al supuesto contemplado en la primera consulta, lo cual como ha demostrado la Dirección General, no era la que correspondía a la realidad de los hechos.

Los hechos planteados y que originaron la primera respuesta son totalmente diferentes a los que la Dirección General estableció mediante investigación a la realidad concreta de la contribuyente.

De ahí que resulta impropio pretender al amparo de la respuesta brindada por la oficina mediante nota referencia ROL-1098-055, alegar que se ha violado el principio de legalidad o que tal respuesta creó derechos los cuales no pueden ser violentados.

Por otra parte, resulta improcedente alegar que el comportamiento tributario se sustenta en la respuesta brindada por la administración tributaria, cuando se ha establecido que la referida respuesta es posterior a los hechos generadores de los períodos tributarios objeto de tasación del impuesto.

Este Tribunal desestima la violación al principio de legalidad invocado, al igual que la violación a la seguridad jurídica bajo el argumento de que se ha modificado una situación jurídica nacida al amparo de la respuesta contenida en la nota referencia ROL-1098-055 . La respuesta en referencia no generó ningún tipo de eficacia vinculante que se pretenda hacer valer en el caso de autos, el cual es totalmente distinto al que en su momento se consultó.

Cabe reiterar, que para efectos de que la respuesta a una consulta tributaria produzca eficacia jurídica vinculante, la consulta debe formularse antes de que se produzca el hecho generador; que el planteamiento se exprese con claridad y con la extensión necesaria de los antecedentes y circunstancias del caso; las dudas que cause la disposición legal o ley aplicable y todos los demás datos y elementos que sean relevantes para la formación de juicio por parte de la Administración.

Si la situación planteada en el escrito de consulta coincide con los hechos que posteriormente constatare la Administración Tributaria, el consultante podrá hacer valer el criterio manifestado en la respuesta, siempre y cuando la opinión que emita la oficina se adecue al principio de legalidad. De lo contrario, procede la aplicación de la ley en debida forma, con la salvedad que el contribuyente estaría exonerado de cualquier infracción cometida como consecuencia de aplicar el criterio "erróneo" brindado por la Administración.

Lo anterior implica, que las opiniones que emita la Administración como consecuencia a una consulta planteada por el contribuyente de modo alguno le generan derechos; en todo caso, el derecho lo otorga la ley, que es la que en última instancia debe prevalecer sobre cualquier respuesta.

Con relación al derecho de igualdad alegado, este Tribunal comparte lo expuesto por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en el sentido que la contribuyente sólo se limita a señalar dicha violación sin comprobar los aspectos en que la hace recaer.

La parte actora no ha demostrado qué contribuyentes ejercen actividades similares a las suyas, y que aplican el mismo tratamiento contable que ella utiliza en el caso particular, ni que en esa misma situación tributaria, la Dirección General trate de distinta forma a los contribuyentes que realizan idénticas operaciones.

En el presente proceso, la peticionaria presentó fotocopias de panfletos de publicidad o propaganda (fs.92-98 del proceso) para demostrar la desigualdad de tratamiento. A juicio de este Tribunal, dichos documentos carecen de valor probatorio; además, aún de haberlas presentado en debida forma, dichas pruebas resultarían impertinentes para el caso, ya que únicamente evidencian diversas promociones de distintos contribuyentes, pero no comprueban la desigualdad de tratamiento tributario alegado. De ahí que por no demostrar los extremos de la violación al derecho de igualdad alegado, este Tribunal desestima dicho argumento.

Respecto al punto de que por haber sido revocada la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas diez minutos del doce de julio de dos mil dos, en la cual sancionó a la demandante, por supuestas infracciones a la Ley del IVA, las cuales fueron desvirtuadas por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, y que por tanto, al desaparecer lo accesorio, lo principal que es el impuesto también debió haber sido revocado, esta Sala hace la siguiente aclaración:

En primer lugar debe tomarse en consideración que se trata de diferentes actos: el sancionatorio y el de liquidación de oficio del impuesto.

Aún cuando en determinados casos se reconoce el principio de que lo accesorio debe correr la misma suerte que lo principal, en el caso de autos se alega lo contrario: que al desaparecer lo accesorio desaparezca lo principal, lo cual es improcedente y además, porque el vicio de ilegalidad reconocido en la resolución sancionatoria de modo alguno puede trasladarse al acto de liquidación que es el que se controvierte en este proceso, el

cual según lo expuesto en esta sentencia, la parte actora no ha logrado desvirtuar su legalidad.

Finalmente, y en cuanto a la determinación del impuesto a cargo de la sociedad demandante, es del caso manifestar que según el art. 65 de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos generadores de que se trata en el presente juicio, es procedente la deducción del crédito fiscal trasladado en los comprobantes de crédito fiscal, siempre que se origine por el desembolso de gastos o egresos útiles o necesarios para el objeto, giro o actividad del contribuyente, razón por la cual es claro que la adquisición de los bienes destinados a ser entregados como premios a los vendedores (o clientes que adquieren los productos y que en realidad representan una fuerza de ventas de la empresa, según se ha establecido), es un gasto útil al giro del contribuyente, ya que incentiva las ventas.

Por ello, a juicio de esta Sala, son perfectamente deducibles los créditos fiscales vinculados con tales adquisiciones, ya que por otra parte, se encuentran vinculados con actividades gravadas, en vista de que, cuando la empresa entrega a sus clientes los respectivos premios, deberá a su vez pagar el impuesto que corresponda a la transferencia de dominio del bien mueble de que se trate, pues a tenor del art. 22 de la ley en comento, son contribuyentes del impuesto quienes realizan dentro de su giro o en forma habitual ventas u otras operaciones que signifiquen la transferencia onerosa del dominio de los respectivos bienes muebles corporales, ya que en el caso de la sociedad demandante, la entrega de los premios o incentivos está condicionada al cumplimiento de determinadas metas de venta, lo que significa que en realidad no existe gratuidad en la entrega de los bienes: la empresa se beneficia con una mayor actividad de sus vendedores; para lograrlo, la sociedad demandante ha establecido un régimen de incentivos.

Existe pues, una contraprestación a la entrega de los bienes, consistente en un mayor nivel de ventas, lo que en definitiva determina que no existe la gratuidad alegada, habida cuenta que además, dicha actividad tiene la calidad de habitual según la costumbre de la empresa.

Y aún en el caso de tratarse de una transferencia gratuita de un bien mueble corporal, resulta determinante que según la ley de la materia, el retiro o desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, constituye hecho generador del impuesto y dado que los bienes se adquieren con el fin de ser entregados en calidad de premio, una vez alcanzadas las metas establecidas, es evidente que dichos bienes se adquieren

habitualmente con el objeto de ser transferidos a aquellas personas que cumplan los requisitos preestablecidos y no constituyendo tampoco bienes del activo fijo, no le son tampoco aplicables las normas especiales sobre operaciones relativas a bienes del activo fijo, a que se refiere el art. 71 y siguientes de la ley de la materia, lo que confirma que las mismas se encuentran sujetas al gravamen antes dicho.

Con base en lo antes expuesto y por haber sido desestimados todos y cada uno de los argumentos en que la parte actora pretende hacer recaer la ilegalidad de los actos reclamados, este Tribunal concluye que los mismos son legales.

POR TANTO: con fundamento en lo expuesto y artículos 421 y 427 Pr. C.; 31, 32 Y- 53 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a nombre de la República, esta Sala FALLA:

A. Que es legal la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las ocho horas quince minutos del veinticinco de mayo de dos mil, mediante la cual determinó a cargo de la Sociedad Cosméticos y Modas, S.A. de C.V., cuotas complementarias de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, respecto a los períodos tributarios de mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de mil novecientos noventa y siete.

B. Que es legal la resolución pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, a las catorce horas cincuenta minutos del veintitrés de julio de dos mil uno, - - por medio de la cual confirmó la resolución antes descrita.

C. Condénase en costas a la parte actora conforme al Derecho Común.

D. En el acto de notificación, entréguese certificación de esta sentencia a la Dirección General y al Tribunal de Apelaciones, ambos de los Impuestos Internos y la representación Fiscal.

E. Oportunamente, devuélvase los expedientes administrativos a sus respectivas oficinas de origen. NOTIFÍQUESE

**M. A. CARDOZA A.-----RENE FORTIN MAGAÑA-----J. N. R. RUIZ-----
-----M. POSADA-----PRONUNCIADO POR LOS SEÑORES MAGISTRADOS
QUE LA SUSCRIBEN-----RUBRICADAS-----ILEGIBLE.**