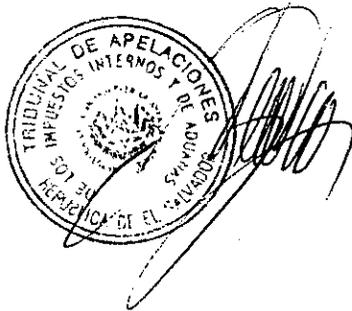


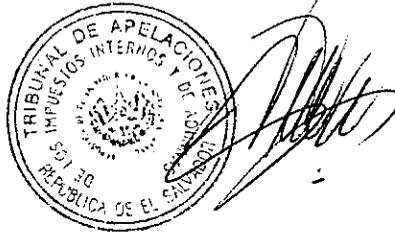
EL INFRASCRITO PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS C E R T I F I C A: Que en el recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal por el señor

quien actúa en carácter de apoderado especial de la sociedad

, por inconformidad con resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, agregada de folios 190 a folios 212 frente y vuelto, se encuentran la resolución y acta de notificación respectivas, que literalmente dicen:

.....





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

Inc. I0603011TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las catorce horas quince minutos del día dieciocho de agosto de dos mil seis.

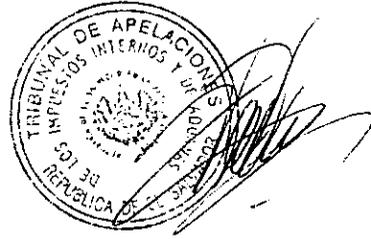
Vistos en apelación de la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día trece de febrero de dos mil seis, en la que se determina a cargo de

1) Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por la cantidad total de CIENTO CUATRO MIL SEISCIENTOS SETENTA Y UN DÓLARES (\$104,671.00), respecto de los períodos tributarios comprendidos de enero a diciembre de dos mil tres; y 2) Multas por los siguientes conceptos: a) Por omitir la emisión y entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, de conformidad al artículo 239 letra a) del mencionado Código, por la cantidad de CINCUENTA Y OCHO MIL SEISCIENTOS VEINTIOCHO DÓLARES CON OCHENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$58,628.80), respecto de los períodos tributarios de febrero a diciembre de dos mil tres y b) Por omitir registrar las operaciones en el libro de ventas a consumidor final, conforme al artículo 242 letra b) del Código Tributario, por la cantidad de QUINCE MIL CIENTO SESENTA Y TRES DÓLARES CON VEINTE CENTAVOS DE DÓLAR (\$15,163.20), por los períodos tributarios de febrero a diciembre de dos mil tres; totalizando dichas multas la cantidad de SETENTA Y TRES MIL SETECIENTOS NOVENTA Y DOS DÓLARES (\$73,792.00).

Y CONSIDERANDO:

I) La impetrante social en escrito de apelación en síntesis dijo:

1. "Tal y como se expuso oportunamente ante la Unidad de Audiencias y Apertura a Pruebas de la Dirección General de Impuestos Internos, desde un principio, la investigación de que fue objeto mi Poderdante estuvo saturada de vicios, pues el mismo acto que marca el nacimiento de la fiscalización fue *usurpado*, ya que quien suscribió los requerimientos de información dirigidos a y a algunos de sus clientes fueron firmados arbitrariamente por el Coordinador de Grupos de Fiscalización Licenciado . , quien – como se desprende del Auto de Designación- no estaba autorizado legalmente para efectuar tales requerimientos, ya que en dicho Auto de fecha diecisiete de mayo de de dos mil cuatro se autorizaba para llevar a cabo la fiscalización aludida a los señores auditores..., en ningún momento se hace mención expresa de la persona que hizo tales requerimientos, o es que acaso deba interpretarse que, por ostentar el cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización y haber suscrito el Auto de Designación relacionado, se está plenamente facultado por la Ley para llevar a cabo la fiscalización aludida quedando de lado los auditores mismos que efectivamente estaban autorizados?. Por lo tanto, el señor , no obstante ostentar el cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, no estaba previamente designado para llevar a cabo dicha investigación, por lo que los requerimientos de información por él efectuados, no gozan de respaldo ni asidero legal alguno, convirtiendo así las actuaciones de la Administración Tributaria en IRREGULARES, situación que ya ha sido advertida y



señalada por este Honorable Tribunal en sentencias reiteradas, las cuales con base a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Tributario, constituyen DOCTRINA LEGAL DE CUMPLIMIENTO OBLIGATORIO y por tanto deben considerarse y respetarse en todos los procesos, so pena de nulidad..., la Administración Tributaria en la resolución que impugno – véase página # 39 -, hace referencia a un Acuerdo administrativo emitido por funcionarios de la misma institución en el que supuestamente se autoriza a los Coordinadores de Grupos de Fiscalización a autorizar con su firma y sello: "1) Autos de designación,...así como efectuar requerimientos,...DE CONFORMIDAD AL CODIGO TRIBUTARIO O LEYES TRIBUTARIAS RESPECTIVAS. 4) *Actuaciones administrativas que signifiquen requerimientos de información y documentación a los sujetos pasivos...*" De acuerdo con esta cita textual que se ha hecho, nótese que la Dirección General de Impuestos Internos está haciendo referencia a la aparente legalidad del Auto de Designación, sin embargo Honorable Tribunal, con ocasión de la Audiencia y Apertura a Pruebas, lo que mi Poderdante cuestionó en el ejercicio de su legítimo derecho de defensa, es la legalidad de la investigación; el hecho de que la persona que suscribió el Auto de Designación esté o no autorizada para hacerlo desconocemos, pero de lo que sí (sic) estoy plenamente convencido es que no tenía facultad alguna para efectuar los requerimientos que hizo por lo que la investigación es totalmente ilegal...pero resulta que en el presente caso, los auditores designados fueron los únicos que nunca requirieron información, pero si el superior inmediato es decir el Licenciado Morales Olmedo, quien no estaba investido de las facultades requeridas al efecto. Una cosa es que, en razón del cargo esté facultado a suscribir requerimientos de información y otra muy diferente es que ejerza dicha atribución, dentro de un proceso de fiscalización en el que su participación no goza de la legalidad necesaria para estar de conformidad al Código

Tributario o Leyes Tributarias respectivas.

Más adelante Honorable Tribunal, continua (sic) el razonamiento de la DGII, véase página # 43- en donde literalmente se expresa: "...*esta Oficina no ha considerado una condición necesaria, la inclusión del Coordinador de Grupos de Fiscalización en los autos de designación, puesto que éstos al requerir información, documentación y explicaciones a los contribuyentes, únicamente están poniendo en manifiesto las funciones y atribuciones que les han sido conferidas,...*"; es decir, de lo dicho por la misma Administración, debe entenderse que lo único que pretenden es hacer uso de facultades que están expeditas para los Coordinadores y que las ejercen para que así se entienda en la práctica.

Lamentablemente al poner de *manifiesto las funciones y atribuciones que les han sido conferidas* están sobrepasando las facultades que la Ley respectiva le confiere a la Dirección General de Impuestos Internos, puesto que con ello, en el presente caso, se ha llegado de manera arbitraria al resultado de pretender invadir la esfera patrimonial de mi Poderdante mediante el cobro ilegal de impuestos y multas adeudados inexistentes.

Para fortalecer este punto, creo necesario traer a colación lo que al respecto establece el artículo 174 del Código Tributario,...el mismo Legislador dejó claramente establecido que, en cada proceso de investigación o fiscalización pueden participar los auditores que la misma Administración crea conveniente, pero bajo el entendido que han sido DESIGNADOS por la misma Institución PARA CADA FISCALIZACIÓN y no en términos generales o en abstracto, pues el hecho de contar con las facultades de



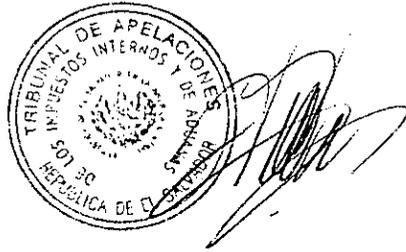
requerir información, obviamente que es una atribución de la que se hará uso en el momento de participar en una fiscalización para la cual se tiene la autorización correspondiente. El razonamiento de la DGII que el Coordinador de Grupos de Fiscalización está facultado para firmar requerimientos de información, no sólo (sic) refleja un pobre análisis carente de toda validez jurídica, sino que además es antojadizo y arbitrario, ya que la interpretación que se hace es a conveniencia de los intereses de la Administración y muy por encima de los derechos de los administrados”.

2. “En el citado Informe de Auditoria se hace constar que de conformidad con lo establecido en los articulo 11 inciso primero, 93 inciso primero y 94 de la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se determinó que mi representada durante los períodos comprendidos del uno de enero al 31 de diciembre de dos mil tres retiró inventarios con fines promocionales, de propaganda o publicitarios productos farmacéuticos y medicinales de consumo humano, para distribuirlos como muestra medica local por medio de los visitantes médicos a clínicas, médicos y congresos relacionados con la salud, que **los productos en comento “fueron desafectados del inventario de mi representada” sin ser oportunamente documentados, registrados ni declarados**, detallando las supuestas ventas internas gravadas y su correspondiente debito fiscal durante el período de enero a diciembre de 2003. Así mismo consta en el citado informe de Auditoria, que de conformidad a lo prescrito en el artículo 62 numeral 1) literal a) de la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se determinó que mi representada realizó ajustes a los ingresos y débitos fiscales obtenidos, al disminuir los valores contenidos en la notas de crédito que amparan la

devolución de producto con fecha de emisión superior a los tres meses de emitido el comprobante de crédito fiscal que originó la operación tal y como lo señala la disposición relacionada, determinándose que mi representada omitió declarar ventas internas gravadas y su correspondiente crédito fiscal, detallando las supuestas omisiones realizadas de enero a diciembre de 2003.

Sin embargo, dichas determinaciones sobre las cuales pretenden que mi representada les cancele un impuesto están fundamentadas en un análisis equivoco e inapropiado del ordenamiento jurídico relacionado y de la realidad efectiva de los hechos, debido a lo siguiente:

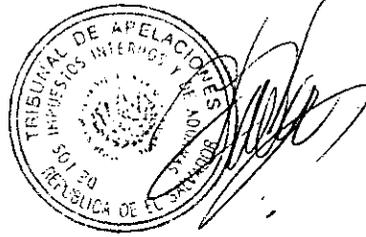
a. MUESTRAS MÉDICAS. Como de todos es conocido, las muestras medicas es una técnica, mecanismo o estrategia publicitaria, que a lo largo de los años el gremio farmacéutico, ha utilizado para dar a conocer al consumidor final, de una manera mas eficaz, o de primera mano las bondades de sus productos, lo cual lo realizan utilizando como intermediarios a los médicos, quienes son visitados en sus consultorios, también es muy conocido que todo estos productos que se denominan "Muestra Medica" en ningún momento son iguales, en cuanto a cantidad, tamaño y presentación, con el producto que normalmente las empresas tienen destinado para la comercialización o venta, aunque si en calidad porque si no el mecanismo publicitario perdiera eficacia, Además llevan consigo impresa en letras fácilmente legibles la leyenda "MUESTRA MEDICA PROHIBIDA SU VENTA", lo cual ha sido constatado por ustedes y es precisamente por estas características propias de la muestra que en ningún momento forman parte del activo realizable de la empresa, y es aquí



de donde surge nuestra primera inconformidad con el señalamiento de los auditores,...cuando afirma, que mi representada ha estado desafectando sus inventarios, retirando producto para destinarlo a fines promocionales, etc. etc, sin facturarlos. En primer lugar,...el artículo 11 de la ley del IVA,...no es aplicable a un bien que ni siquiera forma parte del activo realizable y que por lo tanto no está destinado para la venta, dado que técnicamente el activo realizable a que se refiere el artículo 11 de la citada ley, es aquel inventario que poseen las empresas, sea mediante producción o adquisición, y que contablemente se registran en la cuenta de inventarios,...Nótese que el legislador en la disposición citada norma el retiro de bienes del activo realizable o de inventarios y no de una bodega ya que no todo lo que puede estar en una bodega forma parte de un activo realizable o de un inventario realizable,...afirmar que la empresa ha estado desafectando sus inventarios está alejado del principio de legalidad y verdad material, sobre todo porque las muestras médicas constituyen lotes de producción que se destinan directamente a los fines de promoción o publicidad y en ningún momento forman parte de los inventarios o activo realizable de la empresa...este producto va directamente al costo de venta como se evidencia en los registros contables y documentos que estuvieron a disposición de los auditores, y de la cual anexamos una copia a la presente, situación que ellos mismos comprobaron y que mencionan en su informe, que las muestras médicas no poseen precio de venta porque su destino no es la venta, y si su destino no es la venta, este producto jamás podrá formar parte del inventario realizable, como lo ordena la técnica contable, y que el legislador retomó en el artículo 11 citado. Cabe advertir que la práctica de entregar muestras médicas es una regla

convencional del mercado farmacéutico, y de todos es conocido que esa operación no es una transacción (...)".

b. "NOTAS DE CREDITO POR PRODUCTO VENCIDO. En cuanto las notas de crédito emitida por producto que mi representada ha recibido en concepto de cambio y que las mismas corresponden a operaciones que se dieron con una anterioridad superior a los tres meses, también considero que la apreciación o el análisis realizado por los auditores ha sido incompleto y que por lo tanto al no analizar la aplicación de la norma como un todo, es decir aplicando el principio de integración de la norma, los condujo a una conclusión errónea, improcedente e ilegal, esto es así porque, los auditores únicamente se han limitado a ver la fecha de los documentos relacionados en cada operación, es decir nota de crédito versus Comprobante de Crédito Fiscal, pero no han analizado la naturaleza de la operación, algo que en reiteradas ocasiones ha señalado el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, porque existen operaciones de cambio o devolución de bienes, en donde los mismos se están devolviendo porque poseen una fecha o plazo máximo de consumo, y al vencerse dicho plazo El Consejo Superior de Salud Pública exige que sean retirados del mercado por el daño que pueda causar en la salud. Nótese que el artículo nueve de la ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, **no constituirá una nueva transferencia, sino que producirá en la determinación del impuesto los efectos que se establecen en el artículo 62 numeral 1) letra a) de esta ley, a menos que se compruebe el propósito entre las partes de celebrar nuevo contrato.**" Esto aplicado al campo farmacéutico, ...y al no constituir transferencia no existe hecho generador de



impuesto u obligación de pago sobre las mismas, pero si establece claramente que producirá en la determinación del impuesto **los efectos** del artículo 62 numeral 1) letra a),...**reitero, la ley establece que tendrá los efectos,** y ¿cual es el efecto que produce en el impuesto el Artículo 62 numeral 1) letra a)? El efecto es una disminución del impuesto, debito fiscal o ingresos correspondientes. Y esto es así porque, cuando el proveedor acude a su cliente con un nuevo producto para cambiarle o devolverle el que ya se venció. Es importante mencionar que el artículo 9 de la citada Ley, en ningún momento condiciona que la devolución o cambio de producto deba hacerse en un plazo determinado, mas bien, lo que condiciona es la naturaleza del producto que se va a devolver o cambiar, la cual puede ser, entre otras, porque el plazo para su consumo ha vencido, que es el caso que nos ocupa, dando los caminos para neutralizar el debito fiscal que se ocasionó en la operación original, a fin de evitar gravar dos veces una misma transacción, aún parcialmente. Dicho esto en anexo encontrarán documentos que comprueban que la mercadería con fecha vencida a la que hemos hecho referencia fue debidamente destruida, tal como lo demostramos con las actas en las que el Auditor de nuestra empresa hizo constar su destrucción.(...)”.

“En consecuencia de lo expuesto en el numeral dos literal a) del presente escrito, el señalamiento de que mi representada ha omitido la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, así como que ha omitido registrar operaciones en el Libro de Ventas a Consumidor final del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de servicios, no tiene asidero legal porque todas las operaciones comprendidas durante los períodos tributarios de enero a diciembre de 2003, han sido efectuadas, documentadas y declaradas, respetando el ordenamiento jurídico vigente, tal y como lo hemos hecho en ejercicios anteriores al auditado y de los cuales

consta en sus expedientes que ha dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias, formales y sustantivas...PIDO: c. Se admita el presente Recurso de Apelación... d. Se me tenga por parte....e. Se declare la existencia de Doctrina Legal en el presente caso,....Arts. 5 y 26 del Código Tributario. f. Se revoque en todas sus partes la resolución impugnada”.

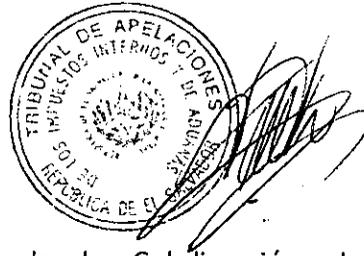
II) La Dirección General de Impuestos Internos, al rendir el informe de justificativo en resumen dijo:

En cuanto a la ilegalidad del procedimiento de fiscalización por la falta de designación del coordinador de grupos de fiscalización quien ha suscrito los requerimientos efectuados.

“La impetrante al hacer tal señalamiento únicamente demuestra la necesidad de inducir a error al Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas; ya que esta Administración Tributaria en la fiscalización efectuada a la impetrante actuó conforme a derecho; ahora bien, respecto al punto alegado, esta Dirección General considera fundamental señalar, que para el ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección y control que han sido atribuidas a la Administración Tributaria, con el fin de asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 173 del Código Tributario, esta Oficina cuenta, con un cuerpo de auditores, quienes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 174 del citado Código, podrán participar en cada fiscalización que se les designe,...para fiscalizar y verificar si la contribuyente

, ha dado cumplimiento a las Obligaciones Tributarias....durante cada uno de los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil tres, providencia que fue suscrita por delegación de la Subdirección General, por el Coordinador de Grupos de Fiscalización,(...)”.

“Es importante mencionar que dicho Acuerdo señala en su texto, que se faculta a



los Coordinadores de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, Subdirección de Medianos Contribuyentes,...para que a partir del día catorce de marzo de dos mil uno, autorizaran con su firma y sello: "...1) Autos de designación...4) Actuaciones administrativas que signifiquen requerimientos de información y documentación a los sujetos pasivos, y a todas las autoridades, entidades administrativas, públicas y judiciales del país, de igual forma a las personas particulares naturales o jurídicas, así como a los proveedores,...facultades que han sido atribuidas a los mismos, en atención a la escala jerárquica derivada del nombramiento y de la delegación de funciones asignadas dentro de la Administración Tributaria, quienes en razón del cargo que ostentan y a las funciones previamente designadas, pueden ordenar la realización de las tareas inherentes a los procedimientos de fiscalización que se llevan a cabo por parte del cuerpo de auditores, siendo ellos precisamente quienes firman los requerimientos de exhibición de documentación,(...)".

"Por otra parte es de señalar, que no obstante que la dirección y administración de la Dirección General de Impuestos Internos son responsabilidades asignadas al Director General y Subdirector General, son éstos quienes a su vez deben viabilizar el ejercicio de las facultades que como parte de la Administración Tributaria le competen a la Dirección General de Impuestos Internos, ejercicio que puede ser llevado a cabo por ambos titulares o bien por medio de otras personas miembros de la citada Dirección, toda vez y cuando posean la delegación funcional, responsabilidades y atribuciones correspondientes emanadas de la Subdirección General. Siendo así, es fácil comprender, que la designación de auditores por parte de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización, no obedece a una atribución que de manera arbitraria o discrecional se hayan tomado los mismos, sino que ello deviene de una delegación de la propia Subdirección General, lo cual no significa que tal facultad no puede ser ejercida en su oportunidad por el Subdirector General, sino que éste la ha delegado conforme a derecho, a partir del respaldo que le brinda la misma Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, la que en su artículo 4 establece que la Dirección General dispondrá de áreas operativas, cargos, funcionarios, técnicos y demás personal en atención a sus necesidades, circunstancia que también se vincula, con

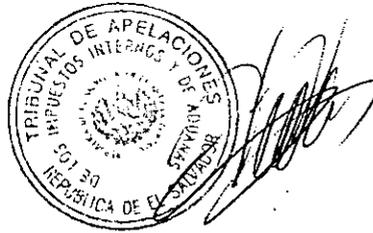
el hecho de que al corresponderle al Subdirector General la labor de ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas,....estableciéndose en consecuencia, que en atención al contenido del Acuerdo número doce, de fecha catorce de marzo de dos mil uno (sic), el funcionario competente para firmar los autos de designación con los cuales se da inicio a los procesos o procedimientos de designación,...es el Coordinador de Grupos de Fiscalización,(...)”.

“Sobre la actuación de los coordinadores dentro del proceso de fiscalización, es necesario considerar la postura externada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en la sentencia identificada con la referencia 102-L-2003, pronunciada a las quince horas y diez minutos del día uno de marzo de dos mil cinco,(...)”.

“Asimismo, es menester tomar en consideración la postura externada por el Honorable Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, en el incidente con referencia R0305019TM, según sentencia proveída a las nueve horas del día veinticinco de mayo de dos mil cuatro,(...)”.

“Es por lo anterior, que esta Oficina no ha considerado una condición necesaria, la inclusión del Coordinador de Grupos de Fiscalización en los autos de designación, punto sobre el cual la impetrante está en desacuerdo, ya que arguye que esta Oficina actuó de forma ilegal al no considerarlo, puesto que éstos al requerir la información, documentación, y explicaciones a los contribuyentes, únicamente están poniendo en manifiesto las funciones y atribuciones que les han sido conferidas por parte de la Subdirección General, delegación que posee su fundamento en lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, así como en lo establecido en el artículo 173 del Código Tributario, disposiciones legales que dieron origen en su momento al Acuerdo número doce de fecha catorce de marzo de dos mil cinco,(...)”.

“Sin embargo es de acotar, que además, esta Dirección General tuvo a bien,



modificar el auto de designación emitido a las nueve horas treinta minutos del día diecisiete de mayo de dos mil cuatro,(...)”.

“Que esta Administración Tributaria con el afán de revestir aun de más legalidad a las actuaciones desarrolladas en el proceso de fiscalización por parte de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización, emitió el Acuerdo numero veinticuatro, de las ocho horas treinta minutos del día dos de diciembre de dos mil cinco, en virtud del cual y de conformidad con lo prescrito en los artículos 4 inciso segundo y 8 inciso tercero de la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, reformados por medio de los Decretos Legislativos número quinientos cincuenta (550) y seiscientos cuarenta y dos (642), de fechas nueve de agosto de mil novecientos noventa y veintidós de febrero de mil novecientos noventa y seis, respectivamente, a través del cual se dispuso: “...**RATIFICAR Y CONVALIDAR** a partir de la fecha de emisión del presente Acuerdo, todas aquellas actuaciones administrativas que dentro del ejercicio de sus funciones les fueron conferidas mediante los Acuerdos que posteriormente se citarán,...y es a partir de lo anterior, que se aprecia en consecuencia, que al considerarse que los actos señalados por la impetrante, en nada le han afectado el ejercicio de sus derechos de audiencia y defensa, así como el pleno reconocimiento de las garantías establecidas en virtud del ordenamiento jurídico salvadoreño, por lo que esta Dirección General, continúa sosteniendo la legalidad de las citadas actuaciones, y que con la ratificación y convalidación consecuente, únicamente se ha pretendido revestir de legalidad una actuación, que para nada ha afectado su esfera jurídica, puesto que ha sido el resultado de un proceso de fiscalización desarrollado al amparo de la legislación tributaria vigente,...Con relación a lo argüido por la apelante, respecto a que el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos ha señalado en sentencias reiteradas, que los requerimientos de información suscritos por el Coordinador de Grupos de Fiscalización que no estaba previamente designado para llevar a cabo dicha investigación, son IRREGULARES, se hace necesario aclarar, esta Dirección General no comparte el criterio emanado por el citado ente contralor y que retoma la contribuyente en su escrito de mérito, pues si bien es cierto, ya existen fallos de dicho ente administrativo al respecto,

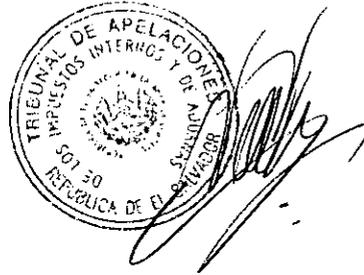
dicho criterio para ser aplicable como doctrina legal requiere, tal como lo establece el artículo 5 inciso último del Código Tributario, que existan "...tres sentencias uniformes y no interrumpidas por otra en contrario, siempre que lo resuelto sea sobre materias idénticas en casos semejantes...", sin embargo, tal situación no ocurre en el presente caso, pues existe un elemento sustancial que hace mutar los puntos de análisis legal en el presente caso, con relación a lo resuelto por el ente contralor administrativo en mención, considerando esta Oficina que sus actuaciones se encuentran revestidas de legalidad, como se verá a continuación.

Esta Oficina, respetuosa de los pronunciamientos de los entes superiores en grado y tomando como base el artículo 8 del Código Tributario, ...como ya se ha sostenido anteriormente, tuvo a bien ratificar y convalidar las actuaciones de los Coordinadores de Grupos de Fiscalización y de modificar el Auto de Designación de Auditores relacionado con antelación, no por que considere que existe vicio alguno, sino como una forma de dotar robustez y seguridad sus actos, ...lo que en ningún momento ha implicado violación a los derechos y garantías reconocidos a la apelante.

Ahora bien, de existir un posible vicio, ... el mismo ha sido subsanado, por tratarse de un vicio de forma en el procedimiento, que en nada afecta la esfera jurídica de la apelante, (...)"

"En consecuencia y tal y como se ha explicado anteriormente, puesto que el Subdirector General de Impuestos Internos, detenta por ley todas las atribuciones referentes a la operatividad de esta Oficina, que incluye las potestades de fiscalización, y al haber asumido dicho funcionario lo actuado en el presente caso a través de la ratificación y convalidación...sin duda, que se han revestidos de una capa de certidumbre aun mayor que la poseída ante dicha ratificación y convalidación, (...)"

En cuanto a que las muestras médicas no forman parte del activo realizable de la contribuyente.



"Primeramente, es preciso analizar la naturaleza y el rol que desempeñan dentro de la actividad económica de la contribuyente social, ...Siendo la utilización de las mismas una base que permite el establecimiento de una relación que estimula la adquisición de medicamentos elaborados por un laboratorio, relación cuyo esquema: laboratorio-visitador médico-médico- paciente, produce resultados económicos para el laboratorio al formar parte de la base de la prescripción médica traducida en tratamiento con medicamentos sugerida por el médico al paciente, quien deberá complementar dicho tratamiento adquiriendo en la farmacia el mismo producto que le fue entregado de forma gratuita por el médico bajo la connotación de muestra médica(...)".

"Por otra parte, en cuanto a que al amparo de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios se ha hecho un análisis equivocado e inapropiado del ordenamiento jurídico relacionado, puesto que los productos que se entregan como muestras médicas no forman parte del activo realizable y que la entrega de éstos no constituye una transacción generadora de impuesto; al respecto esta Oficina considera que la contribuyente social puede estar incurriendo en una falsa apreciación, al analizar lo determinado en el informe de auditoría de fecha nueve de diciembre de dos mil cinco, de manera literal, perdiendo de vista el aspecto fáctico de la aludida operación...Es así que se desvirtúa la primera tesis expuesta por la contribuyente, pues resulta claro que las unidades de producto que se convierten en muestras médicas efectivamente han pertenecido al inventario de producción terminada obtenido en un momento dado por la investigada, lo cual permite también aseverar que sus características son las mismas que aquellas unidades destinadas a ser comercializadas, siendo lo diferente el destino que se les aplica a cada una: para la venta o para distribución gratuita como muestra médica. Es por ello que la contribuyente no podría en ningún momento aducir que realiza un proceso de producción exclusivo para elaborar un lote de muestras médicas y que por separado realiza otro para producir medicamento sujeto a ser vendido; en virtud de lo cual se puede concluir que tanto el producto para la venta es en esencia el mismo y que en un momento determinado conforma una sola

masa de productos cuya calidad, composición química, tamaño y peso entre otros es la misma, distinguiéndose una vez clasificados en cuanto a su empaque o envoltura, envasado, número de unidades, presentación y la leyenda de las muestras médicas en cuanto a que "es prohibida su venta".

"En cuanto a su tratamiento contable para efectos financieros, la contribuyente arguye que en la contabilización de las muestras médicas no es utilizada la cuenta contable de inventarios, puesto que se trata de productos que no poseen precio de venta y que al no poseerlo no pueden formar parte del inventario realizable, postura que esta Oficina no comparte, puesto que pareciera que en primer lugar la contribuyente pretendería establecer que los bienes que conforman un inventario son sólo aquellos que pueden ser vendidos, en tanto que los que se pueden obsequiar o retirar con propósitos diferentes a la venta esos no pueden considerarse inventario; asimismo ocurre que la utilización de la cuenta inventarios posee como contracuenta la relacionada al costo, es decir que los valores que se controlan tanto en la cuenta de costo como en la de inventario en ningún momento obedecen a un precio sino a la expresión monetaria del esfuerzo incurrido en elaborar un producto. Además, se debe tener en cuenta, que no obstante tratarse de una muestra médica, en atención al aspecto fáctico, al momento de su entrega, la contribuyente incurre en un desprendimiento y renuncia a la propiedad que hasta ese momento posee sobre tales productos, siendo ese el aspecto de fondo que la contribuyente debe dimensionar para establecer si es procedente o no señalar que la operación constituye retiro de las existencias producidas de que dispone en un momento determinado....Así también, dentro del ámbito industrial las muestras médicas se consideran como material publicitario y no obstante que las regulaciones sanitarias establecen que las muestras médicas deberán llevar la leyenda "muestra médica gratuita, prohibida su venta", es un hecho que dicho tratamiento deberá serles aplicado únicamente dentro de dicho ámbito y para tales efectos, puesto que en atención al principio de reserva de ley y reconociendo el ámbito de aplicación de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se aprecia que dicha normativa no se hace excepción alguna que establezca que tales muestras médicas



posean dispensa de ser consideradas hecho generador del impuesto en referencia. Por lo tanto, esta Oficina, estima que los argumentos esgrimidos por la contribuyente no se corresponden con los presupuestos del aludido artículo 11 de la Ley de la Materia ni con la verdad material de los hechos analizados, razón por la cual resulta improcedente lo alegado en su escrito de interposición del presente recurso”.

En cuanto a la vinculación efectuada entre las notas de crédito y los comprobantes de crédito fiscal es errónea, improcedente e ilegal.

“Sobre este punto en particular, la Administración Tributaria discrepa con lo planteado por la contribuyente, dado que en principio pareciera estar desestimando la diversidad de los procedimientos de auditoría y diligencias complementarias que permitieron arribar a las conclusiones vertidas en el informe de auditoría de fecha

...En adición a lo anterior, se observa que de manera implícita la contribuyente admite que las citadas Notas de Crédito por producto vencido fueron emitidas en un período superior al legalmente establecido al llevar a cabo ajustes soportados por Comprobantes de Crédito Fiscal emitidos con anterioridad superior a tres meses, a la emisión de las mismas; además, se incurre en un error por parte de la contribuyente al analizar la norma contenida en el Art. 9 de la Ley de Impuesto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, por cuanto pretende orientar los alcances de la misma a su favor, alcances de una disposición en la cual el legislador tributario hace alusión al acaecimiento de cambio o devolución de bienes que no deberán quedar comprendidos dentro de la categoría de transferencia;...siendo propicio traer a cuenta que respecto a la referida norma ya que el relacionado Tribunal ha tenido a bien pronunciarse, fijando los alcances que sobre tal disposición deben atenderse, pronunciamiento emitido a las once horas treinta minutos del día veintiocho de julio de dos mil cinco, con ocasión de resolver incidente No. I0502003TM,...pronunciamiento que permite no sólo desvirtuar lo alegado por la contribuyente social sino también reforzar la posición de esta Oficina, en cuanto a la Notas de Crédito emitidas para ajustar el débito fiscal por ventas fuera del plazo legalmente establecido para ello, resultando claro

además, que en el Art. 9 en comento, el legislador no ha restringido su aplicabilidad de manera circunstancial favoreciendo algún tipo de actividad o en atención a la naturaleza de los productos inmersos en dicha actividad sino al acontecimiento de hechos que deban ser corregidos, posibilitando la armonía y entendimiento económico entre dos partes que realizan una operación, sin que ello le aporte mayores gravámenes a la misma por la realización de un ajuste”.

En cuanto a la improcedencia del incumplimiento consistente en omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario.

“Sobre este punto es pertinente señalar,...no ha efectuado, documentado y declarado sus operaciones, respetando el ordenamiento jurídico vigente, puesto que tal y como se ha citado en el referido Informe, la sociedad impetrante, dio salida de su Inventario de Producto Terminado, a productos farmacéuticos y medicinales de consumo humano, destinados a ser distribuidos localmente con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, los cuales no fueron documentados, registrados ni declarados en los períodos tributarios en estudio, infringiendo con ello lo establecido en los artículos 11 inciso primero, 93 inciso primero y 94 inciso primero de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios; asimismo se constató, de conformidad con lo establecido en el artículo 62 numeral 1) de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que durante los períodos tributarios comprendidos del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil tres, la impetrante, a través de la emisión de Notas de Crédito, disminuyó tanto sus ventas gravadas como el débito fiscal correspondiente, bajo el concepto de devolución de productos farmacéuticos y medicinales de consumo humano, documentos que tienen fecha de emisión superior a los tres meses de emitido el Comprobante de Crédito Fiscal que dio origen a la operación, infringiendo con ello lo establecido en los artículos 93 inciso primero y 94 inciso primero de la citada Ley, y es en virtud de lo anterior, que se estableció, que la apelante, omitió declarar y pagar en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la cantidad de **CIENTO**



CUATRO MIL SEISCIENTOS SETENTA DÓLARES NOVENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$104,670.99), asimismo, se determinaron infracciones a las obligaciones reconocidas por la Ley de la materia, siendo éstas: **Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario**, respecto a los períodos comprendidos de febrero a diciembre de dos mil tres, debido a que la contribuyente, omitió la emisión y la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, al no emitir la Factura de Consumidor final por las operaciones efectuadas en concepto de retiro de sus inventarios con fines promocionales, de propaganda o publicitarios de productos farmacéuticos y medicinales de consumo humano, para ser distribuidos como Muestra Médica Local, las cuales se encuentran amparadas únicamente en documentos de control interno denominados “
”, incumpliendo así lo establecido en el artículo 107 incisos segundo y cuarto del Código Tributario, circunstancia que es sancionada conforme a lo dispuesto en el artículo 239 literal a) del Código Tributario; asimismo se estableció, la infracción relacionada con **Omitir registrar las operaciones en el Libro de Ventas a Consumidor Final del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios**, respecto de los períodos tributarios comprendidos de febrero a diciembre de de dos mil tres, lo cual fue comprobado mediante los documentos de control interno denominados “
),... documentos que amparan retiros de Muestra Médica que fueron destinadas a la distribución gratuita con fines promocionales, de propaganda o publicitarios, por la cantidad de **TRESCIENTOS VEINTIUN MIL CIENTO QUINCE DÓLARES CINCUENTA Y NUEVE CENTAVOS DE DÓLAR (\$321,115.59)** y su correspondiente débito fiscal por **CUARENTA Y UN MIL SETECIENTOS CUARENTA Y CINCO DÓLARES DOS CENTAVOS DE DÓLAR (\$41,745.02)**, incumpliendo con ello, lo establecido en el artículo 141 literal a) del Código Tributario; (...).”.

En cuanto a lo manifestado, por la impetrante de que no se le entregó copia del acta de notificación.

“... En ese sentido, esta Dirección General actuó conforme el ordenamiento jurídico aplicable, ya que realizó la notificación cumpliendo con todas las formalidades que la Ley de la materia establece, dando noticia a la impetrante de la resolución emitida por la Dirección General, en el lugar señalado para recibir notificaciones, entregándole la respectiva actuación administrativa; (...)”

III) Este Tribunal por medio de auto de las ocho horas del día diecisiete de mayo de dos mil seis, ordenó abrir a pruebas el incidente de mérito, plazo que utilizó la impetrante social en tiempo por medio de escrito presentado a este Tribunal con fecha veintiséis de mayo de dos mil seis, posteriormente se ordenó oír las alegaciones finales por medio de auto de las ocho horas treinta minutos del día 1 de junio de ; seguidamente se emitió auto de tráigase para sentencia.

IV) Después de analizar tanto los argumentos de la sociedad alzada, así como las justificaciones efectuadas por la Dirección General de Impuestos Internos, la sociedad apelante en la primera parte de su recurso de apelación, en síntesis cuestiona:

1) LA FACULTAD DE REQUERIR DEL COORDINADOR DE GRUPOS EN LA FISCALIZACIÓN.

A su entender, el mismo acto que marca el nacimiento de la fiscalización fue *usurpado*, ya que quien suscribió los requerimientos de información dirigidos a y a algunos de sus clientes fue el Coordinador de Grupos de Fiscalización licenciado , quien no estaba autorizado legalmente para efectuar tales requerimientos, ya que en dicho auto de fecha diecisiete de mayo de dos mil cuatro se autorizaba para llevar a cabo la fiscalización aludida a los auditores en el mismo auto mencionado, y en ningún momento se hace mención expresa de la persona que hizo tales requerimientos.

Por lo tanto, el señor . , no obstante ostentar el



cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización de la Subdirección de Grandes Contribuyentes, no estaba previamente designado para llevar a cabo dicha investigación, por lo que los requerimientos de información por él efectuados, no gozan de respaldo ni asidero legal alguno, convirtiendo así las actuaciones de la Administración Tributaria en IRREGULARES, situación que ya ha sido advertida y señalada por este Tribunal en sentencias reiteradas, las cuales con base a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Tributario, constituyen DOCTRINA LEGAL DE CUMPLIMIENTO OBLIGATORIO y por tanto deben considerarse y respetarse en todos los procesos, so pena de nulidad.

Una cosa es que, en razón del cargo, esté facultado a suscribir requerimientos de información y otra muy diferente es que ejerza dicha atribución, dentro de un proceso de fiscalización en el que su participación no goza de la legalidad necesaria para estar de conformidad al Código Tributario o Leyes Tributarias respectivas.

Finalmente aduce que el razonamiento de la Dirección General en el sentido que el Coordinador de Grupos de Fiscalización está facultado para firmar los requerimientos de información, no sólo refleja un pobre análisis carente de toda validez jurídica, sino que además es antojadizo y arbitrario, ya que la interpretación que se hace es a conveniencia de los intereses de la Administración y muy por encima de los derechos de los administrados.

Sobre tales aseveraciones esta instancia contralora tiene a bien manifestar:

El artículo 23 del Código Tributario, en adelante el Código, establece entre otras funciones básicas de la Administración Tributaria, en su letra c), el registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; en su letra e), la fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes; y, en su letra f), las liquidaciones oficiosas del impuesto.

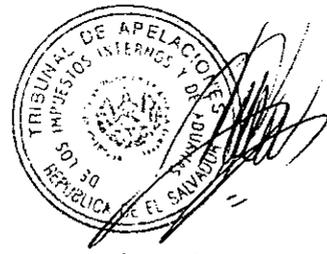
Específicamente, respecto de la función de fiscalización, el artículo 174 del Código indica lo que debe entenderse por proceso o procedimiento de fiscalización: *"el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho"*.

Dicho proceso inicia, de conformidad a ese mismo artículo, **"con la notificación de la orden de fiscalización firmada por el funcionario competente, la cual se denomina auto de designación de auditor, en el que se indica entre otras cosas la identidad del sujeto pasivo, los periodos, ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar, así como el nombre del auditor o auditores que realizarán ese cometido, y finaliza, con la emisión del correspondiente informe de auditoría por parte del auditor o auditores designados al caso."**

De lo anterior se obtiene que, a partir de la notificación del auto de designación de auditor, hasta la emisión del correspondiente informe de auditoría, los sujetos pasivos a quienes se ha notificado en debida forma el auto en comento, se encuentran vinculados *procedimentalmente* con el ejercicio de una función básica de la Administración Tributaria, la fiscalización, la que tiene el propósito de establecer su auténtica situación tributaria.

Los tributos constituyen las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Mediante la fiscalización, el legislador concede a la Administración Tributaria facultad para verificar si los contribuyentes han dado cumplimiento a las obligaciones tributarias que nacen cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen, es decir, *"la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos"*.

La notificación del auto hace saber al sujeto pasivo que la Administración pretende ejercer una de sus funciones básicas, con el objeto de garantizar al contribuyente el debido respeto a los derechos que la Constitución de la República garantiza a sus



habitantes; dado que habrá de verificarse la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo, ello involucra, como se verá seguidamente, una intervención de la administración en la esfera de los derechos individuales de los administrados, razón por la cual, ésta debe apegarse estrictamente a lo que el legislador dispone respecto al ejercicio de tal potestad y realizarla en todo dentro del procedimiento preestablecido.

Como se ha dicho, el proceso de fiscalización finaliza con la emisión del informe de auditoría respectivo.

No debe confundirse tal proceso con el procedimiento de liquidación, el que según el artículo 186 del Código inicia con la entrega de la copia de dicho informe de auditoría, concediendo audiencia al interesado y término de prueba, previo a dictar la resolución que corresponda, liquidando el impuesto o dejando sin efecto las observaciones del informe. Como se demuestra a continuación, la función de fiscalización se limita a verificar la veracidad de la información de los sujetos pasivos y su conformidad con lo establecido en la ley.

En tal sentido, respecto particularmente de la facultad de fiscalización, encontramos que el artículo 173 del Código, faculta a la Administración Tributaria para fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, y especialmente para: *"a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos...; d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria...; f) requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias"*.

Dado que la mayor parte de los hechos generadores establecidos en las leyes tributarias están vinculados, por regla general, con actividades mercantiles, el legislador enfoca el proceso de fiscalización a la investigación de los libros de contabilidad y de la documentación relacionada con tales actividades y libros.

Todo titular de una empresa mercantil, se encuentra obligado por ley al cumplimiento de obligaciones establecidas en el Código de Comercio, entre las cuales sobresale, a manera de ejemplo, la de llevar contabilidad formal.

Notoriamente, no todo sujeto pasivo de obligaciones tributarias es titular de una empresa mercantil; los profesionales liberales y las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro no son empresas, ni están obligadas a ser titulares de empresas.

Sin embargo, no obstante encontrarse desligadas de la actividad mercantil, tales sujetos necesitan igualmente controlar sus operaciones para la buena marcha de sus actividades, tanto mediante sus propios controles, como también por aquellos registros que especialmente establecen las normas tributarias como obligaciones formales.

Y justamente por lo anterior es que el Código, concede a la Administración Tributaria las facultades que antes se han mencionado. Tanto la contabilidad como los registros y controles especiales determinados por la normativa tributaria, se establecen para el control de las obligaciones (tanto mercantiles como tributarias, entre otras) de los sujetos pasivos. Resulta claro entonces que en virtud de la fiscalización, la administración pueda legítimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte.

No obstante se advierte que tal facultad debe ejercitarse en estricto apego a lo que el legislador ha dispuesto para ello, con el objeto de salvaguardar los derechos de los contribuyentes.

Vinculado a ello debe considerarse que la liquidación tributaria (sea efectuada por sujeto pasivo o de oficio por la Administración), es esencialmente una labor de



interpretación; dados los hechos en la realidad, debe verificarse si los mismos se acoplan al presupuesto hipotético plasmado en la norma.

Según el artículo 58 del Código, el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria; según la doctrina, en su aspecto material, el hecho generador consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal del tributo realiza o la situación en que el mismo se halla o a cuyo respecto se produce.

Mediante la autoliquidación, el sujeto pasivo determina si los hechos que ha realizado, la situación en la que se halla o el hecho que a su respecto se produce, son constitutivos de hechos generadores; en este caso, es el sujeto pasivo quien interpreta la norma tributaria respecto de los hechos que realiza.

El inciso segundo del artículo 150 del Código, dispone que a falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa.

En este caso, la Administración debe proceder a verificar los hechos para contrastarlos contra las disposiciones legales pertinentes, a fin de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, mediante el proceso de fiscalización.

Para la liquidación oficiosa de los impuestos cuya gestión le compete por ley, la Administración Tributaria, en el proceso de fiscalización, se vale de la auditoría fiscal, la que constituye en sentido lato, una verificación racional de los registros contables y de la documentación, con el fin de determinar la exactitud e integridad, tanto de la contabilidad como del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La auditoría fiscal es pues, una técnica que se encamina a brindar un informe respecto de los estados contables y por ende, de la situación económico financiera de la empresa, en relación a las obligaciones tributarias: es una evaluación del cumplimiento de tales obligaciones.

Para ello, los sujetos que al servicio de la Administración Tributaria realicen materialmente tal proceso, deben ser personas que cuenten con los conocimientos técnicos idóneos para ello: contadores, administradores de empresas y profesionales análogos, según el perfil requerido para el cargo de auditor fiscal.

De ahí que el artículo 174 del Código disponga que para ejercer las facultades a que se refiere el artículo 173 mencionado, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores; dado que la función de fiscalización, tiene el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de tales sujetos pasivos, resulta claro que para ejercerla, la Administración Tributaria debe contar con personal idóneo para realizar tal labor.

Los auditores deben formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, quien según la ley puede ordenar otros nuevos, inclusive cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. La fiscalización se encuentra en todo dirigida por la Administración Tributaria, desde su inicio hasta la emisión del informe de auditoría. Tan es así que tiene la facultad expresa de ordenar la elaboración de otro informe.

De lo manifestado en el párrafo precedente, se advierte que los auditores, cumplen simplemente una función que les encomienda la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades; de *motu proprio*, los auditores no se encuentran facultados para iniciar un proceso de fiscalización, ya que para ello es necesario que la Administración Tributaria les designe, pues no es en ellos en quien reside la facultad de fiscalización que la ley establece. Es la administración tributaria la que la detenta.

Lo anterior se confirma nuevamente de lo dispuesto en el inciso quinto del artículo en comento, al disponer que *"los auditores tienen las facultades que de conformidad a este Código les asigne la Administración Tributaria, en el acto de su designación"*, y ninguna otra.

Así las cosas, los sujetos pasivos pueden válidamente negar el ingreso a sus empresas, negocios o domicilios, a cualquier funcionario de la administración, que no



hayan sido designados conforme a la ley, aún se trate de funcionarios o empleados con nombramiento de auditores fiscales.

La notificación del auto de nombramiento a que antes se ha hecho referencia y la exhibición de la credencial respectiva, cumplen con el propósito primordial de tutelar el derecho a la intimidad e inviolabilidad de la morada consagrados en la Constitución de la República y evita que se invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

Con lo anterior se comprende entonces a cabalidad que cuando el legislador señala que para el ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración contará con un cuerpo de auditores, lo hace primordialmente: **1)** para evidenciar la necesidad de contar con personal idóneo y especializado en tal materia, debido a la índole de los registros y documentación a verificarse; y **2)** para salvaguardar los derechos de los sujetos pasivos, debido a que los auditores son quienes en la práctica desarrollan el procedimiento de fiscalización, cuyo ejercicio ha sido encomendado a la administración tributaria, lo que no significa que la ley haga radicar en auditor fiscal alguno, facultades que corresponden por ley al órgano, y que son ejecutadas por el funcionario órgano, esto es, por el Subdirector General de Impuestos Internos o por el funcionario autorizado para ello mediante delegación, según se desarrolla seguidamente.

Así, al consultar la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, su artículo 4 prescribe que para llevar a cabo las funciones encomendadas a dicho órgano, éste será dirigido y administrado por un Director y un Subdirector General, de acuerdo a las atribuciones propias que les designe la ley.

Por su parte, los artículos 6 y 7 de la misma, regulan específicamente las atribuciones que competen a cada uno de tales funcionarios, correspondiendo al Subdirector General, según la letra c) de la última disposición citada, ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

El artículo en comento otorga al Subdirector General, la facultad de constatar que los contribuyentes cumplan de manera fiel y oportuna las obligaciones impuestas por las diversas leyes tributarias.

Para cumplir con dicha facultad, se requiere de una serie de actuaciones consistentes en pronunciamientos o actos que forman parte del procedimiento administrativo, por el cual se determinan situaciones jurídicas para casos individuales, como el fiel cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones o los supuestos de incumplimiento y de realización de los tipos de infracción que se hubiesen constatado.

Según lo anterior, este funcionario tiene exclusivamente competencia sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados en todo el territorio de la República, por lo cual, a juicio del legislador, resulta sumamente difícil, por no decir imposible, que el Subdirector General pueda controlar físicamente y verificar en forma total y exhaustiva la atribución que sobre este aspecto le confiere la ley.

Por ello, para dar la debida cobertura a la función encomendada, la misma ley orgánica, en el inciso último del artículo 8, autoriza al Director y Subdirector la potestad de poder delegar una o más facultades atribuidas en cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados.

Cuando mediante un Acuerdo, el Subdirector General faculta a tales personas para autorizar con su firma y sello las resoluciones y demás actuaciones que correspondan dentro de su respectiva competencia, nos encontramos ante la presencia de la llamada *delegación de firma*, figura mediante la cual el Subdirector General faculta a cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados, para suscribir resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos, que de conformidad con su ley orgánica deberán ser calzadas con la firma del propio Subdirector General.

Esta delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta la sigue manteniendo el órgano delegante, teniendo el delegado una parte de



la tarea material que aquél debe cumplir, como es el caso, suscribir resoluciones imputables a dicho órgano delegante.

En tal sentido, la doctrina de los expositores del derecho señala que en todo caso, el acto emana de la autoridad delegante.

Los anteriores razonamientos tienen su base en jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, en el proceso contencioso administrativo marcado con el número 39-F-97.

Adicionalmente, todo lo anterior se encuentra de nuevo jurisprudencialmente avalado por sentencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco, en el proceso Ref. 163-C-2000, cuando afirma que las funciones de "cualquier auditor designado por la Dirección General, simplemente se limitan a constatar objetivamente los hechos relacionados con trascendencia tributaria, desde un punto de vista técnico y legal, a través de los registros, declaraciones, recibos y demás documentos que lleva el contribuyente para el control de sus operaciones y mediante los medios que indica la ley, de cuyo resultado informa a la Dirección General, quien podrá aceptar o ampliar los informes por medio del mismo auditor o por otro diferente".

Seguidamente, la misma sentencia afirma que "no son los auditores quienes deciden respecto a los hechos constatados en la investigación tributaria, pues su función es informar a la Dirección General el resultado de la investigación, siendo la expresada Dependencia, la que por atribución legal valora los hechos, interpreta la norma y la aplica al caso concreto, mediante el acto administrativo formal debidamente razonado".

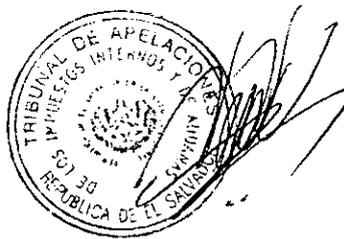
Los razonamientos anteriores confirman el hecho que es la Dirección General la que detenta las facultades de fiscalización y que cuando en su caso los Coordinadores o cualquiera otro funcionario delegado administrativamente, ejerciendo tal delegación de firma efectúan nombramientos o requerimientos, lo hacen con plena autorización legal.

Como se ha dicho, notificado el contribuyente de que se ha iniciado un proceso de fiscalización por orden emanada del Coordinador, éste no se despoja de las atribuciones conferidas a su favor mediante la delegación de firma de parte del Subdirector General para otorgárselas a los auditores, ya que estos, en virtud de norma expresa y terminante, no tienen más facultades que aquellas que les asigne el funcionario delegado por la Administración Tributaria en el acto de su designación.

Es el funcionario delegado quien ejerce la función de fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados, lo que incluye, como antes se ha expresado, el requerir los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos e igualmente citar a los sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito preguntas o requerimientos.

Y dado que la mayor parte de los hechos generadores, en su consideración de hechos económicos de trascendencia jurídico tributaria, están vinculados por regla general, con actividades mercantiles, el legislador establece como una de las facultades comprendidas dentro del proceso de fiscalización, la investigación de los libros de contabilidad y de la documentación relacionada con tales actividades y libros.

La sociedad recurrente, afirma en su escrito de apelación de fecha seis de marzo de dos mil seis, lo siguiente: "...desde un principio la investigación de que fue objeto mi Poderdante estuvo saturada de vicios, pues el mismo acto que marca el nacimiento de la fiscalización fue *usurpado*, ya que quien suscribió los requerimientos de información dirigidos a _____ y algunos de sus clientes fueron firmados arbitrariamente por el Coordinador de Grupos de Fiscalización Licenciado _____ quien -como se desprende del Auto de Designación- no estaba autorizado legalmente para efectuar tales requerimientos, ya que dicho Auto de fecha diecisiete de mayo de _____, se autorizaba para llevar a cabo la fiscalización



aludida a los señores auditores

...Por lo tanto, el señor

no obstante ostentar el cargo de Coordinador de Grupos de Fiscalización...no estaba previamente designado para llevar a cabo dicha investigación, por lo que los requerimientos de información por él efectuados no gozan de respaldo ni asidero legal alguno, convirtiendo así las actuaciones de la Administración Tributaria en IRREGULARES,...".

De igual manera, la impetrante social argumenta en dicho escrito: "...el hecho de que la persona que suscribió el Auto de Designación esté o no autorizada para hacerlo desconocemos, pero de lo que sí estoy plenamente convencido es que no tenía facultad alguna para efectuar los requerimientos que hizo por lo que la investigación es totalmente ilegal." Agregando a lo anterior la sociedad apelante, "pero resulta que en el presente caso, los auditores designados fueron los únicos que *nunca* requirieron información, pero si el superior inmediato es decir el Licenciado _____, quien no estaba investido de las facultades requeridas al efecto."

Es así que el alegato de la recurrente, en el sentido que debido a que la fiscalización fue únicamente encargada a los auditores previamente designados, por medio de auto proveído por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas treinta minutos del día diecisiete de mayo de _____,

_____ y no al señor _____.

_____ , lo que a entender de la sociedad alzada transgrede los incisos primero y segundo del mismo artículo 174 del Código.

Aspecto el anterior que es desvirtuado conforme a la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de mil cinco, Ref. 163-C-2000, ya que la mención del señor _____ , en calidad de Coordinador de esa fiscalización es una cuestión puramente técnica de control administrativo, con el propósito de corregir posibles errores aritméticos o de redacción en que hubiesen incurrido los auditores responsables, por lo que, a criterio de este Tribunal,

por todo lo antes dicho y sentencia mencionada se desestima la pretensión de la parte apelante, de que el coordinador no pudo efectuar los requerimientos efectuados en fiscalización.

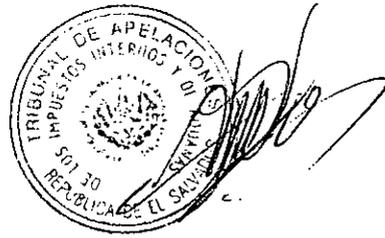
En adición a lo anterior, debe considerarse que la ley expresamente señala en el inciso final del artículo 174 que el auto de designación de auditor indica, entre otras cosas, el nombre del auditor o auditores que realizarán la fiscalización.

A juicio de este Tribunal y en el contexto legal que rodea al Código, la denominación de los auditores en el auto tiene una función jurídica fundamental: el de salvaguardar y garantizar a los derechos fundamentales de los sujetos pasivos, con el objeto de que éstos tengan certeza respecto de la legitimidad de los actos de la administración tributaria: por un lado, al presentarse los auditores nombrados a su establecimiento, local o residencia, el contribuyente está informado por parte de la Administración Tributaria, de la identidad del auditor nombrado para realizar el procedimiento de fiscalización, así como los periodos ejercicios, impuestos, y obligaciones a fiscalizar.

Con ello se evita que cualquier persona, sea funcionario o no de la Administración Tributaria pretenda invadir la intimidad de los contribuyentes y recabar información que por ley sólo puede exigir un delegado debidamente nombrado y con facultades para ello.

Así, debido a que el proceso de fiscalización incluye la entrada y permanencia de los auditores fiscales en los establecimientos, negocios o residencias de los sujetos pasivos, la inviolabilidad de la morada, del lugar de trabajo, el derecho a la intimidad y el derecho a la libertad económica, encuentran su salvaguarda en la identificación precisa de los auditores encomendados para efectuar la fiscalización.

De lo anterior resulta evidente que el Coordinador, quien es el funcionario que por delegación ordena la práctica de la fiscalización y emite el auto con los requisitos de ley, no necesita ser nombrado en el auto, ya que es él mismo quien lo emite, en virtud de la delegación de firma a que antes se ha hecho referencia; al calzar con su firma y sello el auto respectivo, la presunción de legitimidad de los actos de la administración otorga al



acto administrativo la eficacia suficiente para producir sus efectos y determina que el destinatario de la fiscalización debe prestar su colaboración para la práctica de la fiscalización.

En el presente caso, consta en el auto de designación de auditores, a folios 1 que el funcionario que lo suscribe y emite actúa por delegación de la Subdirección General, quien como se ha dicho, ha delegado en tal funcionario las facultades establecidas por la ley.

De ahí que en caso de los Coordinadores, no hay necesidad de nombramiento previo, en atención a la delegación operada, por lo que válidamente, dentro del proceso de fiscalización que se inició con el auto de designación de auditores, puede ejecutar todas las facultades que la ley confiere a la administración e igualmente conceder algunas de ellas a los auditores que designe, sin que por ello se entienda que se inhiba de participar en el proceso.

En todo caso, la información o aclaraciones pertinentes requeridas, han de ser exclusivamente incorporadas en el proceso de fiscalización que se desarrolla, en el expediente respectivo. No pueden tener otro destino que servir de insumos para que los auditores, en base a la información y explicaciones recabadas, emitan el informe de auditoría que refleje la verdadera situación económica de los sujetos pasivos.

En el presente caso, los requerimientos efectuados por el Coordinador, tendientes a solicitar explicaciones y a la presentación de los documentos que se mencionan en los autos respectivos, fueron evacuados por la sociedad apelante y toda la información y explicaciones obran debidamente agregadas al procedimiento, ejemplo de ellos son los requerimientos

de fecha treinta y uno de enero de dos mil cinco;

de fecha uno de diciembre de dos mil cinco y 20530-NEX-0702-

de fecha trece de septiembre de dos mil cuatro, entre otros. Debe recalarse que en los mismos, el funcionario que los suscribe hace referencia expresa al auto de nombramiento de auditores, el cual inicia el proceso de fiscalización; no se trata de una solicitud de información aislada y que tome de sorpresa al destinatario; es un acto

realizado dentro de un proceso de fiscalización, del que tiene noticia cierta el contribuyente.

Es así que la sociedad apelante, en atención a la presunción de legitimidad de los actos de la administración, **de forma voluntaria y cooperante**, con el objeto de hacer uso de la oportunidad que le confiere la ley para participar activamente en el proceso de fiscalización, brindó la información solicitada, la cual justamente ha servido de base para la elaboración del informe de fiscalización.

Tangencialmente, este Tribunal advierte que dada la magnitud del alegato esgrimido por la sociedad apelante, este debió ser invocado ante la Dirección General, justamente al momento de recibir los requerimientos que reputa de ilegales, sea negándose a proporcionar la información o cuestionando en forma directa al funcionario requirente, la ilegalidad de su accionar y por ende, la falta de competencia para efectuar el requerimiento aludido. Por el contrario, el contribuyente se mostró anuente a evacuar los requerimientos que notoriamente coadyuvaron para establecer su verdadera situación.

Con tales condiciones, el requerimiento efectuado por el Coordinador, constituye, contrariamente a lo que manifiesta la sociedad apelante, una garantía para los contribuyentes, quienes tienen la certeza de que sus explicaciones serán evidenciadas y agregadas fehacientemente, en el expediente que documenta el proceso de fiscalización, mediante la incorporación física del escrito en el cual se responden las observaciones efectuadas por el Coordinador.

Reciente jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas treinta minutos del día quince de noviembre de dos mil cinco, en el proceso marcado con la referencia 328-C-2004, ha reconocido que el auto de designación firmado por el Coordinador de Grupos de Fiscalización, es legal por encontrarse dicho funcionario facultado para designar al auditor del caso, y delegar así las atribuciones concedidas a la Administración Tributaria, lo que confirma los razonamientos que sustentan esta resolución.



Debe igualmente recordarse que la información en poder de la Administración Tributaria tiene el carácter de información reservada y por consiguiente, los empleados y funcionarios que por razón del ejercicio de sus cargos tengan conocimiento de la misma, sólo podrán utilizarla para el control, recaudación, determinación, emisión de traslados, devolución y administración de los tributos, sin perjuicio de las sanciones penales a que hubiere lugar.

Finalmente, respecto a este punto, resulta oportuno destacar que el artículo 120 del Código, establece que es obligación de los sujetos, proporcionar los datos e informes que la Administración Tributaria requieran para la investigación, determinación, recaudación y demás materias relacionadas con los tributos que administra. De la misma forma, el artículo 126 del mismo establece la obligación de presentar o exhibir información y de permitir el control.

Tales deberes constituyen obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, que juntamente con la obligación sustantiva, conforman la relación jurídico tributaria, como un conjunto de relaciones que se instauran entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, con motivo de la aplicación de las normas relativas a Tributos.

Finalmente, este Tribunal ha sostenido el mismo argumento aquí planteado, mediante sentencias emitidas con referencias R0505011TM, de las nueve horas treinta minutos; R0505010TM, de las diez horas; R0505012TM, de las diez horas quince minutos, todas del día veinticinco de mayo de dos mil seis, y la proveída a las ocho horas del día cuatro de julio de dos mil seis, en incidente con referencia I0507004TM.

Ahora en lo que atañe al alegato de la supuesta doctrina legal de obligatorio cumplimiento, este Tribunal considera:

La sociedad apelante, en su escrito de apelación, manifiesta sintetizadamente su

inconformidad en cuanto al actuar del coordinador en su caso y a los requerimientos por él efectuados, situación que ya ha sido advertida y señalada por este Tribunal en sentencias reiteradas, las cuales con base a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Tributario, constituyen DOCTRINA LEGAL DE CUMPLIMIENTO OBLIGATORIO y por lo tanto deben considerarse y respetarse en todos los procesos, so pena de nulidad.

Los anteriores alegatos fueron reiterados por la sociedad apelante, por medio de escritos presentados en el término de prueba y alegaciones finales.

No obstante lo anterior, este Tribunal estima que el alcance de jurisprudencia otorgado a las resoluciones de este cuerpo colegiado, no opera en un sentido estricto, pues como es sabido, únicamente el Órgano Judicial emite actos con tal calidad.

Con tal aclaración es necesario advertir que respecto a la doctrina legal alegada por la parte apelante y al contrastarla con la norma del Código que se refiere a ella, encontramos que la ley únicamente le otorga el carácter de fuente supletoria del ordenamiento tributario, pero debido a las razones que fundamentan esta resolución y que antes han sido desarrolladas, este Tribunal estima que la misma no puede imponerse a lo que expresamente disponga la ley sobre el caso en controversia, como se ha considerado en las líneas precedentes.

Ahora bien, en lo que respecta a la alegación de la contribuyente en el sentido que la doctrina legal "deben considerarse y respetarse en todos los procesos so pena de nulidad", se advierte que la nulidad alegada no afecta la investigación fiscal cuestionada, pues en base al principio de especificidad contemplado en el artículo 1115 del Código de Procedimientos Civiles, en relación con el artículo 8 del Código Tributario, no existe norma expresa que sancione con nulidad la supuesta inobservancia alegada, exigencia que en materia administrativa y específicamente en el campo tributario debe estar expresamente señalada por el legislador.



Es conforme a lo anterior que el alegato de nulidad de lo actuado en la fiscalización y en la determinación impositiva venida en alzada, carece de sustento legal que permita resolver a favor de la impetrante social.

Por todo lo antes manifestado y en todo caso, este Tribunal considera que no es imperiosa la aplicación supletoria de la doctrina legal en el presente caso, asumiendo que esa es la pretensión de la recurrente, dado que a su juicio existen fundamentos legales y jurisprudenciales para sostener el criterio que sustenta esta resolución, el que razonadamente se ha motivado en el texto de la misma y por que no existe norma expresa que habilite su aplicación.

Criterios los anteriores que son congruentes con sentencias proveídas por este Tribunal, previamente relacionadas.

2) SOBRE LAS MUESTRAS MÉDICAS.

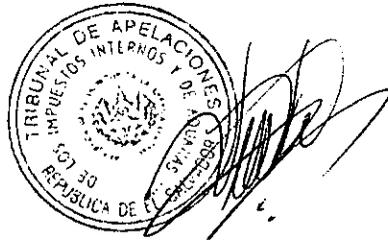
Respecto a las muestras médicas, señala que las mismas son una técnica, mecanismo o estrategia publicitaria, que a lo largo de los años el gremio farmacéutico, ha utilizado para dar a conocer al consumidor final, de una manera mas eficaz, o de primera mano las bondades de sus productos, lo cual realizan utilizando como intermediarios a los médicos, quienes son visitados en sus consultorios; también es muy conocido que todos estos productos que se denominan "Muestra Médica" en ningún momento son iguales, en cuanto a cantidad, tamaño y presentación, con el producto que normalmente las empresas tienen destinado para la comercialización o venta, aunque sí en calidad, porque si no el mecanismo publicitario perdería eficacia y es aquí de donde surge la primera inconformidad de la recurrente con el señalamiento de los auditores cuando afirma, "que mi representada ha estado desafectando sus inventarios, retirando producto para destinarlo a fines promocionales, etc. etc, sin facturarlos", ya que a su juicio, en primer lugar, el artículo 11 de la ley del IVA, no es aplicable a un bien que ni siquiera forma parte del activo realizable y que por lo tanto no está destinado para la venta, dado que

técnicamente el activo realizable a que se refiere el artículo 11 de la citada ley, es aquel inventario que poseen las empresas, sea mediante producción o adquisición, y que contablemente se registran en la cuenta de inventarios.

Manifiesta la recurrente que el afirmar que la empresa ha estado desafectando sus inventarios está alejado del principio de legalidad y verdad material, sobre todo porque las muestras médicas constituyen lotes de producción que se destinan directamente a los fines de promoción o publicidad y en ningún momento forman parte de los inventarios o activo realizable de la empresa. Dicho producto va directamente al costo de venta como se evidencia en los registros contables y documentos que estuvieron a disposición de los auditores, situación que ellos mismos comprobaron y que mencionan en su informe, en el sentido que las muestras médicas no poseen precio de venta, porque su destino no es la venta, razón por la cual jamás podrá formar parte del inventario realizable, como lo ordena la técnica contable, y que el legislador retomó en el artículo 11 citado.

Al respecto este Tribunal advierte, que la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, regula los hechos generadores, entre los que se encuentra la transferencia de bienes muebles como regla general; no obstante en el caso que nos ocupa, conforme al artículo 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el legislador establece que *la desafectación de productos de sus inventarios*, sea con fines promocionales o no, constituye hecho generador del impuesto, asimilado a transferencia.

Al analizar detenidamente el informe de fiscalización de se observa que las muestras discutidas son elaboradas con la misma materia prima utilizada en la elaboración de los productos para la venta, de ahí que toda la producción, independientemente del destino que el productor le asigne, debe estar reflejada en la cuenta de inventario de producto terminado, rubro que está incluido en el activo realizable, lo que está en consonancia con lo dispuesto en el artículo 11 de la ley de la materia, cuando expresa que "Constituye hecho generador del impuesto, el retiro o



desafectación de bienes muebles corporales del activo realizable de la empresa, aún de su propia producción...”, por lo que a juicio de este Tribunal, al efectuar la recurrente la desafectación de bienes de sus inventarios, para su distribución en calidad de muestras médicas gratuitas, en los términos antes relacionados, se perfila el hecho generador establecido por el legislador, asimilado a transferencia, y consecuentemente la obligación tributaria se instaura.

Por lo anterior, resulta errónea la aseveración de la impetrante en el sentido que las muestras médicas no forman parte del activo realizable de la empresa, y que por tanto su desafectación y posterior entrega, no constituye una transacción generadora de impuesto.

La errónea práctica contable de la recurrente que se manifiesta textualmente en su escrito de apelación, en el sentido que las muestras “en ningún momento forman parte de los inventarios o activo realizable de la empresa, tal y como lo constataron los auditores este producto va directamente al costo de venta como se evidencia en los registros contables y documentos que estuvieron a disposición de los auditores... situación que ellos mismos comprobaron y que mencionan en su informe, que las muestras medicas no poseen precio de venta porque su destino no es la venta, y si su destino no es la venta, este producto jamás podrá formar del inventario realizable, como lo ordena la técnica contable, y que el legislador retomo en el artículo 11 citado”, Al respecto este Tribunal considera que las muestras médicas antes de salir para su distribución gratuita han formado parte de los inventarios de productos terminados, esto en virtud de que dichos productos han pasado por todas las etapas del proceso de producción, en el cual se incorporó los elementos del costo como son mano de obra, materia prima y gastos indirectos de fabricación, los cuales permiten conocer el costo de dichos productos.

Asimismo el artículo 142 del Código Tributario establece 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..”.

De igual manera, la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 29 número 11 establece como deducción de la renta el costo de las mercaderías y de los productos vendidos, especificando que los mismos están formados por la mano de obra, materia prima y gastos indirectos de fabricación; por su parte la Norma Internacional de Contabilidad No 2 Inventarios, prescribe el tratamiento contable para los inventarios, haciendo énfasis en la importancia que tiene el costo que ha de ser reconocido como activo y mantenido en los registros hasta que los ingresos relacionados sean reconocidos, además proporciona guías prácticas sobre la determinación del costo y su subsecuente reconocimiento como un gasto.

En razón de lo anterior resulta inaceptable el argumento de la recurrente, que las muestras médicas no forman parte del activo realizable por que se registró directamente al costo, ya que técnicamente es de la producción terminada que la alzada dispone de las muestras médicas para su distribución gratuita.

De ahí que este Tribunal estima que, los argumentos señalados por la impetrante social, en el sentido que las muestras médicas no forman parte del activo realizable, no desvirtúan la determinación tributaria, a tenor del artículo 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, máxime a la luz de la verdad material de los hechos analizados, los cuales fueron verificados en la investigación fiscal plasmada en la resolución verda en apelación.

3) SOBRE LAS NOTAS DE CRÉDITO POR PRODUCTO VENCIDO.

En síntesis la impetrante social señala, en cuanto a las notas de crédito emitidas por producto recibido en concepto de cambio, que las mismas corresponden a operaciones



que se dieron con una anterioridad superior a los tres meses; también consideró que la apreciación o el análisis realizado por los auditores, ha sido incompleto y que por lo tanto, al no analizar la aplicación de la norma como un todo, es decir aplicando el principio de integración de la norma, llegaron a una conclusión errónea, improcedente e ilegal, ya que los auditores únicamente se han limitado a ver la fecha de los documentos relacionados en cada operación, es decir nota de crédito versus comprobante de crédito fiscal, pero no han analizado la naturaleza de la operación, algo que en reiteradas ocasiones ha señalado el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos.

Manifiesta además que el artículo nueve de la Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, dispone que no constituirá una nueva transferencia, sino que producirá en la determinación del impuesto los efectos que se establecen en el artículo 62 número 1) letra a) de la ley, a menos que se compruebe el propósito entre las partes de celebrar nuevo contrato; lo anterior, aplicado al campo farmacéutico y al caso que nos ocupa, determina que al no constituir transferencia no existe hecho generador de impuesto u obligación de pago sobre las mismas, pero sí establece claramente que producirá en la determinación del impuesto los efectos del artículo 62 número 1) letra a), que a su entender redundan en una disminución del impuesto, débito fiscal o ingresos correspondientes.

Conforme al anterior alegato, se advierte que la recurrente ha entregado a sus clientes, en concepto de transferencias, productos farmacéuticos en óptimas condiciones y que transcurridos más de tres meses, se ha producido la devolución por haberse vencido tales productos, surgiendo la cuestión de si constituye tal devolución una nueva transferencia o no, como para aplicar el artículo 9 del IVA y bajo qué efectos.

Es así, que el artículo 9 prevé lo relacionado al cambio o devolución de bienes, sea por causa de deterioro, vencimiento de productos de consumo, averías, por no corresponder con los bienes objeto de la transferencia u otras causas similares, lo que podría hacer surgir las siguientes situaciones:

- a) Que tales cambios o devoluciones no representen una nueva transferencia; y
- b) Que sí la impliquen.

En la primera de las situaciones anotadas, *el cambio o devolución* es consecuencia del cumplimiento del contrato pactado, por ejemplo, en el caso de operar un cambio de los bienes con el propósito de cumplir con la prestación objeto de la obligación, mediante la entrega de bienes en buen estado, en sustitución de los que ostentaban vicios ocultos o visibles. En tal caso no es procedente efectuar ajuste alguno.

Por otro lado, cuando ocurre rescisión del contrato, y se da la devolución de los bienes, ello implica el reembolso del precio e IVA trasladado en su oportunidad, lo que motivará la aplicación del Art. 62, al cual se hace reenvío, por considerar el legislador que en tal caso no existe una nueva entrega de bienes por la cual deba causarse impuesto.

Sin embargo, tratándose de un cambio de bienes para cumplir con la obligación pactada, tampoco habría por qué hacer reenvío al artículo 62 antes citado pues en estos casos no existe anulación ni reintegros, confirmándose por consiguiente el hecho generador realizado con la prestación primera, ya que el artículo 9 de la Ley de la materia, precisa que "no constituirá una nueva transferencia".

En la segunda de las situaciones, si por el contrario, los bienes a cambiar o devolver han sido entregados inicialmente en óptimas condiciones, el cambio o devolución posteriores, ha significado otra cosa que no el cumplimiento original del contrato, un acto jurídico diferente que ha traído por consecuencia la transferencia de los bienes implicados, con el resultado de que estamos en presencia de un hecho generador diferente que determina el nacimiento de una nueva obligación tributaria, en donde, en el caso que nos ocupa, el adquirente original se vuelve transferente, lo que imposibilita el ajuste de débitos por parte de proveedor inicial.



En el caso de mérito, queda claro que la devolución de la mercadería *por vencimientos* del producto es un hecho ajeno al de la transferencia original del producto y por ende no le aplica el Art. 9 de la ley, en el sentido de que al manifestarse las irregularidades ahí previstas que impiden el cumplimiento contractual, ello motiva el cambio o devolución del producto, que es lo que no se advierte en el presente caso, ya que al momento de transferirse los bienes estos se encontraban en buenas condiciones, *de ahí que la devolución por vencimiento constituya, o bien una nueva transferencia o una rescisión manifestada extemporáneamente como para que debiera aceptarse el ajuste de débito, rescisión que a tenor del artículo 18 del Código Tributario no afecta la existencia de la obligación tributaria.*

Es conforme a lo anterior que este Tribunal considera, que es errónea la aseveración de la recurrente en el sentido que el artículo 9 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, le sea aplicable a las devoluciones de los bienes vencidos por causas imputables al adquirente o al bien mueble mismo, que no estén consideradas expresamente en la norma y fuera del plazo de los tres meses que establece el artículo 62 número 1) letra a) de la Ley IVA.

En conclusión el punto alegado por la sociedad apelante, se vuelve carente de razón, ante el equívoco interpretativo, en relación a las disposiciones legales invocadas.

Tal criterio es congruente con el proveído por este Tribunal en sentencia de las once horas treinta minutos del día veintiocho de julio de dos mil cinco, en incidente con referencia I0502003TM.

4) SOBRE LAS MULTAS IMPUESTAS.

Advierte este Tribunal que la única argumentación de la sociedad apelante, que tiene alguna relación sobre las multas en su escrito de apelación, se sintetiza de la manera siguiente:

El señalamiento de que ha omitido la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario, así como registrar operaciones en el libro de ventas a consumidor final del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, no tiene asidero legal porque todas las operaciones comprendidas durante los períodos tributarios de enero a diciembre de 2003, han sido efectuadas, documentadas y declaradas, conforme el ordenamiento jurídico vigente, tal y como lo hemos hecho en ejercicios anteriores al auditado y de los cuales consta en sus expedientes que ha dado cumplimiento a sus obligaciones tributarias, formales y sustantivas.

Argumentación que no es suficiente en razón que este Tribunal considera que es un simple enunciado, que en nada desvirtúa la investigación y constatación realizada por los auditores en el informe de fiscalización, de fecha nueve de diciembre de dos mil cinco; y de ahí que al existir suficiente demostración de los hechos imputados que dan origen a las multas impuestas por omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por el Código Tributario y por omitir registrar las operaciones en el libro de ventas a consumidor final, del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, es procedente confirmar las multas impuestas.

De igual forma advierte este Tribunal que se le brindaron todas las garantías procesales tanto en el procedimiento de fiscalización, así como de audiencia y apertura a pruebas inclusive de requerirle para subsanar los incumplimientos establecidos, no desvirtuando en su oportunidad las imputaciones efectuadas por las infracciones sancionadas y venidas en apelación, siendo igualmente procedente su confirmación.

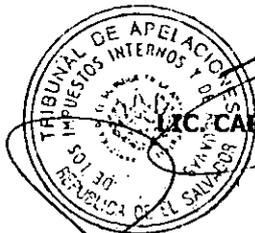


POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y artículo 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFÍRMASE** la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las catorce horas del día trece de febrero de dos mil seis, por los montos y conceptos relacionados al inicio de la presente resolución.

Emitáanse los mandamientos de ingreso a que hubiere lugar.

Certifíquese esta resolución y acta de notificación, y vuelvan junto con el expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, a nombre de la impetrante social

, a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE.**



LIC. CARLOS MAURICIO VILLACORTA GAVIDIA
PRESIDENTE

LIC. ROMÁN CARBALLO
VOCAL

LIC. JOSÉ MAGDALENO MOLINA MARTÍNEZ
VOCAL

LIC. CARLOS ERNESTO TORRES FLORES
VOCAL

LIC. ROBLEO HERNÁN MARTÍNEZ TORRES
VOCAL