



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n. ° TAT-RF-009 de 29 de enero 2020.
EXPEDIENTE TAT- 227-2017.

VISTOS:

A través de la Resolución n.°TAT-ADM-132 de 29 de mayo de 2018, el Tribunal Administrativo Tributario, admitió el Recurso de Apelación interpuesto por el licenciado ----
-----, apoderado especial del contribuyente -----,
S.A., con **RUC n. ° -----**, **DV ---**, contra la resolución n.° 201-5571 de fecha 14 de septiembre de 2017, mediante la cual se decide mantener en todas sus partes la Resolución originaria n. ° 201-1451 de 14 de febrero de 2013, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, y donde se le sanciona al pago de una multa por la suma de **VEINTIUN MIL BALBOAS (B/.21,000.00)**, por atraso en los registros de los Libros Legales de Contabilidad (Mayor General), equivalente a **QUINIENTOS BALBOAS (B/.500.00)** por mes, a razón de cuarenta y dos (42) meses de atrasos de diciembre de 2007 a mayo de 2011.

I. ANTECEDENTES

La Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, llevó a cabo una visita de inspección al establecimiento con nombre comercial -----
-, para fiscalizar el cumplimiento del contribuyente en sus obligaciones tributarias. Según consta en Acta de Fiscalización del Cumplimiento de los Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas n. ° 10796 de 23 de Junio de 2011 (**foja 1 del expediente de antecedentes**) y en donde se encontró y así se detalla en el Acta antes descrita que en la “Verificación de Libros”, el mismo presentaba atrasos en el Diario General de seis (6) meses y en el Mayor General de 42 meses.

A través del Informe del Auditor con fecha de 17 de diciembre de 2012, se dejó sentado que mediante Carta de presentación n.° 210-254 del día 20 de junio de 2011, se le practicó una inspección ocular al contribuyente con el fin de verificar y fiscalizar el sistema de facturación y sus comprobantes de facturas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con diversos impuestos, incluyendo y para el caso que nos ocupa, los registros contables.

En el mencionado informe, se señala que al momento de la visita a la empresa para la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, se constató que el

contribuyente se encontraba omiso en la presentación de la Declaración Jurada de Renta del año 2010, y además mantenía un atraso de Cuarenta y Dos (42) meses, en los registros del Libro Legal de Contabilidad (Mayor General), comprendidos de diciembre de 2007 a mayo de 2011, por lo que se le genera una multa por dicho atraso (**Ver fs. 2 a 5 del expediente antecedente de la DGI**).

II. ACTO ORIGINARIO A TRAVÉS DE LA RESOLUCIÓN 201-1451 DE 14 DE FEBRERO DE 2013, PROFERIDA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS

Tal y como se detalló en el Informe del Auditor, se plasmó en el acto originario en donde se indicó que para los períodos fiscales comprendidos de diciembre de 2007 a mayo de 2011, el contribuyente, presentó atrasos en los registros contables, lo que representa cuarenta y dos (42) meses de atraso a razón de B/.500.00 por cada mes, lo que refleja una multa total a pagar de B/.21,000.00, ya que incumplió con lo establecido en el artículo 87 del Código de Comercio y el artículo 754 del Código Fiscal, modificado por el artículo 28 de la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005 (**Ver fs. 6-8 del antecedente de la DGI**).

Se desprende de la prenombrada resolución un cuadro que detalla los cuarenta y dos meses (42) de atraso. Veamos:

MESES	AÑOS					TOTAL
	2007	2008	2009	2010	2011	
ENERO		B/. 500.00	B/. 500.00	B/.500.00	B./500.00	B/.2,000.00
FEBRERO		500.00	500.00	500.00	500.00	2,000.00
MARZO		500.00	500.00	500.00	500.00	2,000.00
ABRIL		500.00	500.00	500.00	500.00	2,000.00
MAYO		500.00	500.00	500.00	500.00	2,000.00
JUNIO		500.00	500.00	500.00		1,500.00
JULIO		500.00	500.00	500.00		1,500.00
AGOSTO		500.00	500.00	500.00		1,500.00
SEPTIEMBRE		500.00	500.00	500.00		1,500.00
OCTUBRE		500.00	500.00	500.00		1,500.00
NOVIEMBRE		500.00	500.00	500.00		1,500.00
DICIEMBRE	500.00	500.00	500.00	500.00		2,000.00
TOTAL	B/.500.00	B/.6,000.00	B/.6,000.00	B/.6,000.00	B/.2,500.00	B/.21,000.00

(Ref. f.6 del expediente antecedente de la DGI)

III. DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

La resolución originaria fue notificada al contribuyente el día 12 de junio de 2013, según consta a foja 8 del expediente antecedente de la DGI, por lo que el día 3 de julio de ese mismo año, el abogado del recurrente interpuso formal Recurso de Reconsideración en contra de dicho acto, aceptando que su mandante incumplió con la normativas establecidas, al señalar que el artículo 87 del Código de Comercio indica una multa de B/.100.00 a B/.500.00 y al ser el contribuyente una empresa de corta data en el inicio de sus operaciones, no haber actuado con dolo, no ser reincidente y porque sus ingresos brutos no son consecuentes con la multa impuesta lo que le pudiese ocasionar un perjuicio económico,

solicitan se reconsidere la misma, a la mínima ya que el actuar del contribuyente fue por culpa (**Ver fs. 10 a 11 del expediente antecedente de la DGI**).

IV. ACTO CONFIRMATORIO A TRAVES DE LA RESOLUCIÓN 201-5571 DE 14 DE SEPTIEMBRE DE 2017, PROFERIDA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS

La Dirección General de Ingresos, luego de analizar los argumentos y hechos presentados en el Recurso de Reconsideración, no se permitió variar la decisión adoptada, argumentando que la multa máxima se le impuso porque fueron más de tres (3) años y cuatro (4) meses que el hoy recurrente estuvo infringiendo la normativa sin mayor justificación e impidiendo la labor del fiscalizador de conocer la situación económica del obligado, por lo que la sanción más alta o la máxima fue la que correspondía (**Ver fs. 13 a 16 del expediente antecedente de la DGI**).

V. RECURSO DE APELACIÓN

Una vez notificada la resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración, el licenciado -----, en calidad de apoderado especial, presentó ante este Tribunal, el día 4 de diciembre de 2017, formal Recurso de Apelación contra la Resolución n.º 201-5571 de fecha 14 de septiembre de 2017, mediante la cual se decide mantener en todas sus partes la Resolución originaria n.º 201-1451 de 14 de febrero de 2013, ambas proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

El apoderado especial reitera en su escrito de apelación, que su poderdante incurrió en un atraso en el registro contable, sin embargo, la situación del contribuyente es primaria, por lo que se cuestiona la pena aplicada al contribuyente considerándose excesiva, toda vez que es la primera vez y no debe ser tan severa dicha amonestación. Igualmente manifiesta, que el contribuyente sí mantiene sus registros contables, lo que no realizó bien, es la actualización de forma mensual, por lo que al no tener sus registros contables al día, incurre en el incumplimiento de normas fiscales, pero que esta situación no es responsabilidad directa del recurrente, sino del contador que no realizó el trabajo contable y no su representada, tal y como lo dispone el primer párrafo del artículo 87 del Código de Comercio, que señala que la contabilidad de un comerciante será llevada por un Contador o un CPA y es el contador contratado quién mediante su descuido y negligencia ocasionó a su poderdante una sanción cuantiosa e injusta.

De igual forma, continúa alegando el abogado de la parte recurrente que el profesional contable debe salvaguardar la integridad de la empresa, ya que es el que conoce a cabalidad las obligaciones, derechos y sanciones que conllevan para una empresa una contabilidad mal llevada.

Así también reconoce el apoderado especial del contribuyente, que la sanción impuesta nunca alcanzará al contador por incumplir con su obligación de profesional idóneo, al menos

se tome en cuenta la rebaja de la sanción a la mínima ya que no ha sido el interés del recurrente de defraudar u obtener ventajas de esta situación.

La situación económica del contribuyente, según el abogado, sufrió bajas en sus entradas por lo que poner una sanción tan alta pone en peligro la existencia de la empresa, por lo que pide a este Tribunal Administrativo Tributario aplique su criterio compasivo y de equidad y se reforme o modifique la sanción a Cien Balboas (B/.100.00) por cada mes de atraso que reflejó la contabilidad de su poderdante.

Finalmente, con la alzada adjuntó pruebas documentales para sustentar entre otros aspectos de que el contribuyente siempre esta al día con las presentaciones de las declaraciones de renta, el pago de impuestos y con la Caja de Seguro Social (**Ver fs. 2 a 9 del expediente del TAT**).

VI. DE LA SUSTANCIACIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

A través de la nota 203-01-1513-DJT, con fecha de 18 de abril de 2018, la DGI nos remitió el día 24 de abril de 2018, el expediente antecedente para poder dar inicio al curso del presente proceso administrativo (**Ver f.41 del expediente del TAT**).

Así las cosas, a través de la Resolución TAT-ADM-132 del 29 de mayo de 2018, este Tribunal admitió el Recurso de Apelación y ordenó el traslado del mismo a la primera instancia, así como también el término correspondiente para que presentaran el escrito de oposición y las contrapruebas que estimaran conducentes (**Ver fs.42 y 43 del expediente del TAT**).

De igual forma mediante la Resolución TAT-PR-089 de 1 de agosto de 2018, se verificó la admisibilidad de las pruebas interpuestas y se resolvió no admitirlas por las razones que en la misma se detalla y se concedió en dicho acto administrativo el término para presentar las alegaciones que tuvieran a bien las partes interesadas, por lo que solo el recurrente hizo uso de ese momento procesal y reiterándose en las argumentaciones vertidas en su Recurso de Apelación. (**Ver fs. 56 a 60 y de la 67 a 73 del expediente del TAT**).

VII. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Evacuados los trámites de rigor, este despacho procede a resolver la presente causa, previo a las siguientes consideraciones.

El acto impugnado lo encontramos en la Resolución n.º 201-5571 de fecha 14 de septiembre de 2017, mediante la cual se decide mantener en todas sus partes la Resolución originaria n.º 201-1451 de 14 de febrero de 2013, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, y donde se le sanciona al pago de una multa por la suma de **VEINTIUN MIL BALBOAS (B/.21,000.00)**, por atraso en los registros de los Libros Legales de Contabilidad (Mayor General), equivalente a **QUINIENTOS BALBOAS (B/.500.00)** por mes, a razón de cuarenta y dos (42) meses de atrasos de diciembre de 2007 a mayo de 2011.

En la sustentación del Recurso de Apelación el recurrente admite la falta incurrida por su poderdante, pero considera que la sanción máxima no le debe ser aplicada, toda vez que es la primera vez, por lo que se cuestiona la sanción aplicada al contribuyente considerándose excesiva. Con respecto a lo anteriormente expuesto y según lo que consta en actas procesales, dentro de nuestro ordenamiento legal encontramos en el artículo 754 del Código Fiscal, el cual expone lo siguiente

“Artículo 754: Serán sancionados con multa de cien balboas B/.100.00 a quinientos B/.500.00 los contribuyentes que no lleven libros de contabilidad ni registro de sus operaciones, no practiquen inventario de sus haberes o no presenten estado de cuenta, estando obligados a hacerlo.

La sanción por no tener registros de contabilidad al día, corresponderá a una multa de cien balboas(B/.100.00) a quinientos balboas (B/.500.00) por cada mes de atraso. Se entiende que dichos registros deben estar actualizados dentro de los sesenta (60) días siguientes al cierre de cada mes”.

Para complementar el análisis de las normas infringidas, advertimos que el supuesto de no mantener los registros de contabilidad al día, dificulta la labor del fiscalizador de conocer la situación económica del obligado, contraviniendo otra norma del ordenamiento legal, como lo es el artículo 87 del Código de Comercio, que a su letra señala:

Artículo 87:

“ ...

Todo comerciante está obligado a tener registros de contabilidad al día. Se entenderá que los registros contables están al día cuando sus entradas están hechas mensualmente, en los registros indispensables, dentro de los sesenta (60) días siguientes al mes correspondiente.

Los infractores se harán acreedores a una multa de cien balboas (B/.100.00) a quinientos balboas (B/.500.00), por cada mes de atrasado en su Contabilidad. Será de competencia de la Dirección General de Ingresos ... efectuar la revisión de que trata este artículo e imponer las sanciones del caso”.

En el caso en estudio, y en vista de que el contribuyente ha reconocido el incumplimiento de las normativas antes expuestas, y lo único que ha solicitado a esta Superioridad, es la modificación de la sanción por considerarla excesiva, ya que según indicó en su Recurso de Apelación, su situación económica ha mermado, solo entraremos a analizar la sanción pecuniaria impuesta es decir, que habiéndose determinado en este punto que existe una responsabilidad derivada de la infracción acreditada en el expediente, lo que resta es evaluar si procede la disminución de la sanción, tal como lo solicitó la parte actora.

El segundo párrafo del artículo 754 del Código Fiscal, arriba transcrito permite a las autoridades fiscalizadoras graduar la multa entre B/.100.00 a B/.500.00, por la infracción cometida, la cual puede ser fijada en atención al grado de culpabilidad del infractor, tal y como se establece en el artículo 761 del Código Fiscal, así:

Artículo 761.

“En la imposición de estas multas se tendrá en cuenta, cuando sea del caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del infractor ”.

Al respecto, este Tribunal ha reiterado en decisiones anteriores que la Administración Tributaria está obligada a individualizar y dosificar la sanción administrativa, atendiendo la

gravedad del acto ilícito cometido, en concordancia con lo establecido en la ley, respetando el derecho que tiene el contribuyente a la tutela efectiva en lo que respecta a una debida motivación de la resolución administrativa.

Analizando el acto originario recurrido ante este Tribunal, se verifica que carece de motivación en lo que atañe a la aplicación de la sanción administrativa, debido a que la Dirección General de Ingresos se limitó a señalar la infracción cometida, las normas que estimaba infringida y seguidamente pasó a establecer como sanción el monto máximo de QUINIENTOS BALBOAS CON 00/100 (B/.500.00), por cada mes de atraso en los registros contables desde el mes de diciembre del año 2007 a mayo del año 2011, cuando la legislación tributaria vigente, al momento en que se cometió la infracción, ya exigía que se cumpliera con la fase de individualización y dosificación de la sanción administrativa.

Así, se ha visto como el artículo 761 del Código Fiscal advierte que en la imposición de las multas se tendrá en cuenta, cuando sea el caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del infractor. La disposición legal aludida en el párrafo anterior demanda una etapa de individualización de la sanción administrativa, para que el contribuyente pueda conocer los motivos por los cuales la Administración Tributaria le impone la sanción máxima, adecuándose a la infracción incurrida. Quiere decirse que, la Administración Tributaria, al momento de dictar los actos administrativos correspondientes, debe indicar las condiciones del infractor, por ejemplo, si se trata de un infractor primario o reincidente; y las consecuencias de la infracción con relación al tributo que pueda resultar afectado; entre otras condiciones, que puedan dar lugar a conocer las razones por las cuales se fija como sanción un monto determinado en base a los límites previamente fijados por la ley.

No obstante lo anterior, fue hasta el acto administrativo que resolvió el Recurso de Reconsideración que la Administración Tributaria manifestó que la razón de la multa máxima impuesta fue porque pasaron más de tres (3) años en que el recurrente infringió la normativa sin mayor sustento e impidió la labor del fiscalizador para conocer la situación real económica del obligado, actuación que por parte de la DGI a nuestro juicio, no permitió al contribuyente defenderse apropiadamente conociendo a fondo los motivos por los cuales se le sancionó con la multa máxima tipificada, pudiendo controvertir dichas alegaciones en su Recurso de Reconsideración, presentado las pruebas que tuvieran a bien interponer para desvirtuar la decisión de la Administración Tributaria.

Expuestos los argumentos anteriores y en cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 761 del Código Fiscal, se procede a verificar los dos elementos que se establecen legalmente para la debida graduación e individualización de la sanción:

- La cuantía del impuesto que se ha eludido o que se ha intentado eludir; y
- El grado de culpabilidad del infractor.

Con respecto al primer elemento, consideramos que directamente no es aplicable al caso que nos ocupa debido a que la multa impuesta no es consecuencia de la elusión o intento de elusión fiscal, sino que la misma es producto del incumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a que todo comerciante está obligado a tener su contabilidad al día y se entenderá que los registros contables están al día cuando sus entradas estén hechas de manera mensual, dentro de los 60 días siguientes al mes correspondiente, no obstante, dicha conducta podría repercutir en la fiscalización de los ingresos del contribuyente para los efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Sobre el segundo elemento, relativo al grado de culpabilidad del infractor, advertimos que el apoderado legal, a través de sus escritos no ha negado la culpabilidad de su poderdante, sino que ha enfatizado como fundamento de sus alegaciones, que el obligado tributario incurrió en atraso contable, sin embargo, la situación del contribuyente es primaria, por lo que se cuestiona la sanción aplicada al contribuyente, considerándose excesiva, es decir, que al ser la primera vez, no debe ser tan severa.

De esta manera, luego de considerar los elementos de hecho y de derecho, este Tribunal colegiado, al analizar la proporcionalidad de la sanción impuesta versus la infracción cometida, advierte que si bien el contribuyente, no mantenía los libros de contabilidad al día, se constata en el expediente que cuando los fiscalizadores procedieron a verificar los ingresos de los periodos fiscales 2008 y 2009, según los registros del Diario General (porque el Libro Legal de Contabilidad, mantenía atrasos), y al compararlos con las Declaraciones Juradas de Renta de los periodos mencionados, no encontraron diferencias, que alteraran según señala la propia Administración Tributaria los resultados de la investigación que estaban realizando.

En virtud de lo anterior, y como mencionamos en párrafos que anteceden la conducta del contribuyente al no realizar en el tiempo correcto los registros en el Libro Legal de Contabilidad puede repercutir en la fiscalización de sus ingresos para los efectos de la determinación del Impuesto Sobre la Renta, no obstante, vemos que pese a esa omisión por parte del contribuyente, la DGI, pudo en cuanto a los periodos fiscales 2008 y 2009 verificar lo que estaba investigando, por lo que a juicio de este Tribunal, cabe la dosificación de la sanción en base a que la actuación, según se desprende de las constancias procesales es primaria y en los periodos antes citados, a pesar que los registros en el Libro Legal de Contabilidad no se hicieron, no le impidió al funcionario fiscalizador ejercer su labor y conocer por lo menos esos dos periodos fiscales, la situación económica del hoy apelante.

Así las cosas, con base en las consideraciones que se dejan expuestas, este Tribunal considera que resulta conducente modificar la decisión adoptada por la Dirección General de Ingresos, en el sentido de rebajar el monto de la sanción toda vez que la cuantía impuesta debe ser dosificada y graduada por los elementos establecidos legalmente y por ser la primera vez que el contribuyente comete la infracción que dio motivo a ser sancionado.

PARTE RESOLUTIVA:

Por lo que antecede, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, resuelve:

PRIMERO: MODIFICAR el artículo PRIMERO de la Resolución n.º. 201-1451 de 14 de febrero de 2013, expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el cual quedara así:

PRIMERO: “ **SANCIONAR** al contribuyente -----, **S.A.**, con R.U.C. -----, y dirección fiscal en urbanización -----, calle -----, vía -----, corregimiento -----, distrito de -----, provincia de -----, teléfono -----, con multa por la suma de **DOCE MIL SEISCIENTOS BALBOAS CON 00/100 (B/.12,600.00)**, por atraso en los registros de los Libros Legales de Contabilidad (Mayor General), equivalente a **TRESCIENTOS BALBOAS CON 00/100 (B/.300.00)**, por mes, ya que se reflejan cuarenta y dos (42) meses de atraso de diciembre de 2007 a mayo de 2011.

SEGUNDO: COMUNICAR a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación

TERCERO: ADVERTIR al contribuyente que con la presente Resolución se agota la vía gubernativa por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, según las formas previstas por la Ley.

CUARTO: DEVOLVER el expediente de antecedentes acompañado de copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

QUINTO: Ordenar el cierre y archivo del expediente.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículos 71, 77, 81, 83, 87 y 93 del Código de Comercio, Artículos 754, 761, 1238 y 1238-A del Código Fiscal; Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por la Ley No. 8 de 2010.

Notifíquese y cúmplase,

(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO
Magistrado

(fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Magistrado

(fdo.)MARION LORENZETTI CABAL
Magistrada

(fdo.)YULISSA BATISTA
Secretaria General Encargada