



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-007 de 30 de enero de 2024
Expediente: 119-2023

Vistos

El licenciado -----, actuando en su calidad de apoderado especial sustituto del contribuyente -----, con RUC n.º -----, presentó ante este Tribunal, recurso de apelación contra la Resolución n.º 201-6050 de 3 julio de 2023 mediante la cual la Administración Tributaria resolvió mantener lo resuelto mediante la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, que dispuso expedir resolución a nombre del precitado contribuyente por considerar que contravenía las disposiciones del Título I del Impuesto sobre la Renta del Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, por la suma de doscientos noventa y siete mil ciento treinta y seis balboas con 85/100 (B/.297,136.85), correspondiente al impuesto complementario de los años 2008, 2012 y 2013.

Antecedentes de Primera Instancia

La Dirección General de Ingresos, con base en las disposiciones contempladas en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, que disponen por una parte que una vez se haya efectuado la liquidación del impuesto, los funcionarios que se encarguen de su aplicación, tendrán la facultad de examinar de forma minuciosa las declaraciones e informes de los contribuyentes y si como resultado de esta revisión, se determina que el impuesto a pagar es mayor al impuesto reportado, se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado de forma oportuna; por otra parte, el siguiente artículo dispone que la resolución emitida que contenga la liquidación adicional del impuesto deberá ser expedida dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de presentación de la declaración y en caso de no darse dentro de este término la misma será nula.

Así las cosas la Administración Tributaria, luego de la revisión de las declaraciones de renta y las declaraciones juradas de ganancia de capital del contribuyente -----,

emitió la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, en la que se detalló que este realizó enajenación de fincas y obtuvo ganancias, tal como a continuación se detalla:

Período 2008					
N.º de Finca	Valor en Libro	Mejoras Incorporada	Valor de Enajenación	Ganancia	Impuesto 3%
F8049041	470,250.00	802,153.00	1,300,000.00		
Total	470,250.00	802,153.00	1,300,000.00	27,597.00	2,759.70

Período 2012					
N.º de Finca	Valor en Libro	Mejoras Incorporada	Valor de Enajenación	Ganancia	Impuesto 3%
374125-8719	1,566,664.14	0.00	4,222,386.00	2,655,721.86	126,671.58
374133-8718	414,078.00	0.00	596,000.00	181,922.00	17,880.00
Total	1,980,742.14	0.00	4,818,386.00	2,837,643.86	144,551.58

Período 2013					
N.º de Finca	Valor en Libro	Mejoras Incorporada	Valor de Enajenación	Ganancia	Impuesto 3%
374126-8718	2,269,665.08	0.00	6,266,656.00	3,966,990.92	187,999.68
439068-8718	180,446.66	0.00	805,000.00	624,553.34	24,150.00
439069-8718	180,446.66	0.00	857,500.00	677,053.34	25,725.00
374127-8718	178,571.14	0.00	345,000.00	166,428.86	10,350.00
374128-8718	178,571.14	0.00	345,000.00	166,428.86	10,530.00
374130-8718	103,519.50	0.00	200,000.00	96,480.50	6,000.00
374131-8718	55,382.93	0.00	107,000.00	51,617.07	3,210.00
374132-8718	55,382.93	0.00	107,000.00	51,617.07	3,210.00
Total	3,201,986.04	0.00	9,033,156.00	5,831,169.96	270,994.68

Como consecuencia de lo detallado en los cuadros anteriores, la Administración Tributaria concluyó que el contribuyente -----, obtuvo ganancias de capital sobre las cuales no tributo lo que correspondía en concepto de impuesto complementario, tal como lo dispone el artículo 733 del Código Fiscal y el artículo 110 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

En consecuencia, en la resolución originaria se procedió a efectuar el cálculo del impuesto complementario que le correspondía pagar al contribuyente para los periodos 2008, 2012 y 2013, dando como resultado lo siguiente:

	2008	2012	2013
Renta neta gravable	0.00	0.00	0.00
Más: ganancia de capital por venta de inmueble	27,597.00	2,837,643.86	5,831,169.96
Menos impuesto pagado por venta de bien inmueble	2,759.00	144,551.58	270,994.68
Saldo resultante	24,838.00	2,693,092.28	5,560,175.28
40% del saldo restante	9,935.20	1,077,236.91	2,224,070.11
Impuesto complementario (10%)	993.52	107,723.69	222,404.01
Menos: impuesto complementario según declaración	0.00	33,987.37	0.00
Impuesto a pagar	993.52	73,736.32	222,407.01

(Información visible a foja 3 del expediente de antecedentes)

Con base en las sumas detalladas en el cuadro anterior, la administración expidió liquidación adicional a nombre de -----, por la suma de doscientos noventa y siete mil ciento treinta y seis balboas con 85/100 (B/.297,136.85), en concepto impuesto complementario correspondiente a los periodos 2008, 2012 y 2013.

Contra esta resolución inicial, el contribuyente presentó en debida forma recurso de reconsideración en el que alegó que -----, para los periodos 2008, 2012 y 2013 no obtuvo renta en el curso de sus actividades que le permitiera acumular superávit distribuible a sus accionistas, según se desprende de las declaraciones juradas de rentas presentadas para estos periodos, cuyo resumen fue desglosado en el referido recurso, tal como a continuación detallamos:

	2013	2012	2008
Numero de declaración	2-1098500	2-1087487	2-633219
Total de ingresos gravables	10,380,935.39	4,851,495.38	0.00
Total de costos deducibles	8,297,140.88	2,745,747.81	0.00
total de gastos deducibles	2,538,571.04	4,563,863.73	0.00
Renta gravable	0.00	0.00	0.00
Pérdida neta	454,776.53	2,458,116.16	0.00

Añade el recurrente que si bien, -----, efectuó enajenación de bienes inmuebles constituidos por las fincas señaladas en la resolución que emitió la Administración Tributaria, tales operaciones se efectuaron en concordancia con las disposiciones contenidas en el artículo 92 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que establece que “al momento de

documentar la enajenación de bienes inmuebles el contribuyente deberá dar cumplimientos a las normas legales vigentes en cuanto al pago del impuesto de transferencia de bienes inmuebles y a la de la ganancia de capital”, agregando al respecto que el contribuyente cumplió con las disposiciones contenidas en el artículo citado.

Como consecuencia de lo anterior, considera el apoderado especial del contribuyente que las transacciones de enajenación de bienes inmuebles objeto de controversia, ya estuvieron sujetas al gravamen del impuesto sobre la renta en la oportunidad que fueron perfeccionadas, mediante el pago equivalente al 3% del valor total de las enajenaciones. En este sentido el pago total de los impuestos dimanantes de las fincas enajenadas por la suma de B/.418,305.96, bien puede reputarse como impuesto sobre la renta a pagar por las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de los bienes inmuebles.

Adicional, sostiene el recurrente que la suma exigida a -----, a través de la resolución originaria, en concepto de impuesto complementario, excede la capacidad contributiva del contribuyente y de confirmarse lesionaría su patrimonio, toda vez que tal como lo demuestran las declaraciones juradas de rentas presentadas para los periodos en controversia la pérdida acumulada del contribuyente asciende a la suma de B/.2,313,264.32.

La Administración Tributaria, resolvió el recurso de reconsideración presentado por el contribuyente -----, en contra de la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, a través de la Resolución n.º 201-6050 de 3 de julio de 2023, manteniendo lo resuelto por la resolución originaria, sosteniendo que el alcance realizado por la administración corresponde a un supuesto impuesto de ganancia de capital por venta de bien inmueble, que se encuentra regulado en el artículo 701 del Código Fiscal, con base en el cual se dispone que la transferencia de un bien inmueble genera un impuesto sobre la renta por la ganancia recibida, la cual es independiente al impuesto sobre la renta anual de sus operaciones regulares. Asimismo, el artículo en referencia dispone que como se determina esta renta al indicar que la renta gravable será la diferencia entre el valor real de venta menos el costo básico del bien y de los gastos necesarios para efectuar la transacción.

Así las cosas, considera la administración que la controversia se circunscribe en determinar si procede o no la exigencia del impuesto complementario, que no es más que el adelanto del impuesto sobre la renta que pagan los accionistas cuando no se distribuyen dividendos. De igual forma, en la resolución que mantiene la decisión inicial de la Administración Tributaria, se sostiene que al verificar la información del contribuyente se pudo identificar que este no declaró las ganancias obtenidas por la venta de las fincas en los periodos analizados (2008, 2012 y 2013).

Por último, se agrega en la Resolución n.º 201-6050 de 3 de julio de 2023, que las normas existentes no indican que para pagar el impuesto complementario la sociedad debe tener un

superávit; sin embargo, es clara al disponer que si se dio enajenación de bienes que generó ganancias, al no haber efectuado la distribución de dividendos, la persona jurídica tiene la obligación de retener y pagar al fisco en concepto de impuesto complementario el 10% de la diferencia, lo que no tiene nada que ver con el hecho de que en estos periodos fiscales la sociedad haya tenido pérdidas.

Actuaciones en Segunda Instancia

a. Recurso de Apelación

El licenciado -----, actuando en calidad de apoderado especial sustituto del contribuyente -----, presentó en tiempo oportuno, recurso de apelación contra de la Resolución n.º 201-6050 de 3 de julio de 2023, mediante la cual se resolvió mantener lo dispuesto a través de la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, ambas emitidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvieron expedir resolución a nombre del precitado contribuyente por considerar que contravenía las disposiciones del Título I del Impuesto sobre la Renta del Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, por la suma de doscientos noventa y siete mil ciento treinta y seis balboas con 85/100 (B/.297,136.85), correspondiente al impuesto complementario de los años 2008, 2012 y 2013.

El apelante inicia el desarrollo de sus argumentos, manifestando que el debate tributario radica en la actividad de venta de bienes inmuebles en la cual la parte vendedora es una persona jurídica lo que involucra, entre otros el impuesto sobre la renta y el impuesto complementario para el vendedor. En este sentido, el impuesto complementario aplicaría en caso de que la operación total del año reporte utilidades, dentro del impuesto sobre la renta y no existe repartición formal de dividendos, tal como lo regula el Código Fiscal en el artículo 733 y demás normas reglamentarias.

Establece el apelante, que la Administración Tributaria ha incurrido en una confusión porque pareciera que injustamente asume que -----, no tomó en consideración la venta de las fincas para el cálculo del impuesto complementario de los años fiscales 2012 y 2013, cuando en realidad sí lo hizo.

Así las cosas, el tema de conflicto en este caso se refiere al impuesto complementario y no al impuesto sobre la renta, por lo que específicamente para los periodos fiscales 2012 y 2013 el contribuyente puso en manos de la Dirección General de ingresos toda la información necesaria para que ésta corroborara que el contribuyente tuvo pérdidas, claras y contundentes. Por tanto, si no ha existido utilidad, no puede existir impuesto complementario a pagar, lo cual pudo ser valorado por la Dirección General de Ingresos con base en la información que tiene en el sistema específicamente en los formularios de

ganancia de capital, como en las declaraciones de renta anual de los años fiscales 2012 y 2013.

Ahora bien, para el periodo fiscal 2012, el apelante sostiene que al verificar la información contenida en la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, en concordancia con la declaración jurada de rentas de este mismo periodo, que fue presentada en el año 2014, se desprende lo siguiente:

- Para el año fiscal de 2012, el contribuyente reportó ingresos por alquileres por US\$1,019,676.49.
- También reportó *otros ingresos* por un monto de US\$109,168.89.
- Igualmente, en la declaración de rentas se refleja que se vendieron bienes inmuebles que solamente se reportaron en la declaración de renta por un monto de US\$3,722,750.00
- Además de los ingresos por venta de fincas reportados en la línea 13, ese mismo año, el contribuyente vendió otras 2 fincas, las cuales fueron reportadas mediante formularios de ganancias de capital, y también fueron reportadas en la declaración jurada de rentas.
- Cómo se puede observar en la línea 130 de la declaración de rentas, el contribuyente reportó la ganancia de capital por las 2 fincas a las que se refiere la DGI, en su liquidación de impuestos, es decir, que si fueron contempladas dentro del cálculo del impuesto complementario.
- En línea 130, el contribuyente anotó el ingreso de US\$1,050,877.01, que es el resultado de restar el valor de venta de esas 2 fincas, por la suma de US\$4,818,386.00 menos los costos declarados que se aplican a esa venta y que representan un monto de US\$3,767,508.99
- Así las cosas, tomando en consideración que los costos y gastos asociados a los ingresos reportados en las líneas 10, 14 y 13 de la declaración jurada de rentas producen un saldo negativo de US\$2,458,016.00, las pérdidas y ganancias ofrecen un saldo negativo de US\$1,407,139.15. Por lo que al no existir utilidad, no se causa el impuesto complementario para el periodo 2012.

Ahora bien, con respecto al período fiscal 2013, al hacer una comparación, del contenido de la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, en concordancia con la declaración jurada de rentas de este mismo periodo, se arrojan los siguientes resultados:

- Para el año 2013, el contribuyente reportó ingresos en alquileres por US\$865,695.67.
- También reportó *otros ingresos* por un monto de US\$47,887.72.

- En ese año, la declaración de rentas refleja que se vendieron bienes inmuebles que solamente se reportaron en la declaración de renta por un monto de US\$9,467,352.00, cantidad esta que incluye las 8 fincas que también se reportaron en los formularios de ganancia de capital y que la DGI contempló en el cuadro contenido en la resolución originaria.
- Los 3 ingresos anteriores, dan como resultado la suma de US\$10,380,935.39.
- Como quiera que los costos y gastos asociados a los ingresos reportados en la línea 17 de la declaración jurada de rentas el periodo 2013 producen un saldo negativo de US\$10,841,928.20. Las pérdidas y ganancias ofrecen un saldo negativo de US\$460,992.81. Por consiguiente, dado que no existe utilidad, no se causa el impuesto complementario tampoco para este periodo 2013.

Por último, con respecto al periodo Fiscal 2008, no aplica la lógica explicada para los periodos fiscales 2012 y 2013, que se han detallado previamente, toda vez que la declaración jurada de rentas de este periodo, fue presentada con cero ingresos, por tanto, la decisión de la DGI con respecto a este periodo es aceptada por el apelante.

Así las cosas, para los periodos fiscales 2012 y 2013, el contribuyente sí consideró dentro del cálculo del impuesto complementario y los ingresos por las ventas de la finca, por lo que al haber afirmado la DGI, sin fundamento alguno que tales ingresos no se habían contemplado, incurrió en un evidente error de derecho en la apreciación de la prueba.

Considera el apelante que el análisis de la Administración Tributaria, resulta ser superficial y poco coherente con respecto al debate tributario, toda vez que la lectura de las declaraciones 2012 y 2013 no revelan un verdadero entendimiento de lo declarado honestamente por el contribuyente.

Por otra parte, con respecto a la confusión y falta de coherencia y razonamiento jurídico de la administración, en cuanto al debate analizado, vemos que en la resolución a través de la cual se mantiene el acto originario, se indicó que la ley no establece que para pagar impuesto complementario la sociedad debe tener un superávit lo que resulta alejado de la realidad, por lo que para ilustrar este punto, es oportuno citar inicio del literal G del artículo 733 del Código Fiscal que dice:

*“g) En el caso de que no haya distribución de dividendos o de que la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación sea menor del cuarenta por ciento (40%) del monto de **las ganancias** netas del periodo fiscal correspondiente, menos los impuestos pagados por la persona jurídica, esta deberá cubrir el diez por ciento (10%) de la diferencia...”*

Con base en el artículo citado, se puede observar que el impuesto complementario aplica cuando existiendo utilidades no se reparten en categoría de dividendos, por lo que en reemplazo a ese impuesto aplica grabar a la persona jurídica con una proporción menor, las ganancias o el superávit que no se distribuyó. De igual forma, aplica el impuesto complementario cuando se distribuyen dividendos, pero por un monto menor al 40% de las ganancias. En fin, siempre tiene que existir ganancias o superávit, por lo que la confusión de la DGI y su falta de entendimiento del caso y del tributo en debate, provocó que se dictaran las resoluciones impugnadas, que han grabado de forma injusta y desproporcionada a nuestros representados.

b. Oposición al Recurso de Apelación

El recurso de apelación presentado por el contribuyente -----, fue admitido por este Tribunal mediante la Resolución n.º TAT-ADM-137 de 9 de noviembre de 2023, a través de la cual se ordenó se diera traslado del recurso al director general de Ingresos, para que pudiera formalizar por intermedio de apoderado especial escrito de oposición, dentro del término de cinco días hábiles, luego de la notificación de la resolución en comento.

Siendo así, el Director General de Ingresos procedió a notificarse mediante correo electrónico de la resolución descrita en párrafo anterior el 13 de noviembre de 2023, teniendo hasta el 27 de noviembre de 2023, para presentar escrito de oposición en contra del recurso de apelación presentada ante este Tribunal.

Al revisar el expediente, se observa que el director general de Ingresos, otorgó poder a la licenciada -----, con cédula de identidad personal n.º -----, como abogada principal y a la licenciada -----, con cédula de identidad personal n.º -----y al licenciado -----, con cédula de identidad personal n.º (, en calidad de abogados sustitutos, para que asumieran la representación de la Dirección General de Ingresos, dentro del expediente que contiene el recurso de apelación presentado por el contribuyente -----, contra la Resolución n.º 201-6050 de 3 julio de 2023 mediante la cual la Administración Tributaria resolvió mantener lo resuelto mediante la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014.

Así las cosas, vemos que la Administración Tributaria en el escrito de oposición, establece que el apelante dentro de su escrito menciona, que ha existido confusión en el análisis del escenario analizado, mencionando el contenido del artículo 733 del Código Fiscal, el cual se relaciona con la obligación de retener el impuesto de dividendos de las sumas que se distribuyen a sus accionistas cuando éstas sean de fuente panameña. Así el acto administrativo por el que la Administración Tributaria exige el pago del impuesto complementario fue la enajenación de bienes inmuebles, donde de conformidad con el artículo 701 del Código Fiscal, obtuvo el contribuyente ganancias para los periodos 2008

2012 y 2013, y sobre las cuales no tributó lo que correspondía en concepto de impuesto complementario.

Por otra parte, manifiesta el fisco que el artículo 701 del Código Fiscal, establece cómo se determina la ganancia por la enajenación, al indicar que la renta gravable será la diferencia entre el valor real de venta, menos el costo básico del bien y los gastos necesarios para efectuar la transacción. En consecuencia, una vez analizada la operación, la Administración Tributaria determinó que por la enajenación de los bienes inmuebles, la sociedad ----- para estos períodos obtuvo ganancias y procedió de conformidad con el artículo 733 del Código Fiscal a realizar el cobro del impuesto complementario correspondiente a estos períodos.

Reitera la Administración Tributaria que el alcance que le hizo al contribuyente se da en concepto de impuesto complementario sobre las ganancias que obtuvo para los períodos 2008, 2012 y 2013, por la suma de B/.27,597.00 B/.2,837,643.86 y B/.5,831,169.96, respectivamente.

De igual forma, continúa la administración estableciendo que el artículo 110 del Decreto Ejecutivo 170 en 1993 establece con claridad cómo debe calcularse el impuesto complementario, el cual dispone que para el cálculo del mismo debe adicionarse las ganancias obtenidas en el período independientemente de que en este período no se ha distribuido utilidades y en caso de haberlo hecho, las mismas fueron por un monto menor del 40% que establece la norma.

En concordancia con lo anterior, se lee en el escrito de oposición que la Administración Tributaria sostiene que la ley no indica que para pagar el impuesto complementario la sociedad debe tener superávit; sin embargo, es clara al mencionar que si se dio la enajenación de bienes y la misma produjo ganancias, por tanto, sin haberse realizado la distribución de dividendos, la persona jurídica deberá retener y pagar al fisco en concepto de impuestos complementarios el 10% de la diferencia producto de la enajenación de estos bienes. Destaca además que, este pago en cuestión no tiene nada que ver con el hecho de que en los períodos fiscales analizados el contribuyente o la sociedad, en este caso -----, haya tenido pérdidas.

Con respecto a los costos y gastos que el apelante sostiene haber incurrido al momento de la enajenación de las fincas, dentro de los períodos analizados, la administración reitera que de conformidad con el contenido del artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, estos costos y gastos deben haber sido efectivamente realizados o causados y deben estar documentados y probados fehacientemente a satisfacción de la Dirección General de Ingresos, en el caso de costos y gastos por venta y enajenación de bienes inmuebles, el artículo 93-B del referido decreto, describe que gastos deben ser considerados como

deducibles y en el caso que nos ocupa, al no haber sido sustentados mal pueden ser tomados en consideración al momento de efectuar el cálculo correspondiente.

c. Resolución n.º TAT-PR-102 de 5 de diciembre de 2023

Visible de la foja 29 a la 31 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario, reposa la Resolución TAT-PR-102 de 5 de diciembre de 2023, mediante la cual este Tribunal se pronunció con relación a la admisibilidad o no de las pruebas documentales aportadas por el apelante, y de igual forma concedió a través de este acto administrativo el término de 5 días para que las partes presentaran los alegatos finales dentro del proceso.

En atención al término concedido a través de la resolución descrita en párrafo anterior, vemos que las partes presentaron dentro del mismo sus alegatos finales y en ellos reiteran los argumentos con base en los cuales han sustentado sus actuaciones dentro de la presente controversia.

A. Consideraciones del Tribunal.

Habiendo resumido las actuaciones que constan en el expediente, le corresponde a el Tribunal Administrativo Tributario resolver la presente controversia, con base en las disposiciones contenidas en el artículo 156 de la Ley 8 de 2010, en el que se señala que a este Tribunal le corresponde conocer y resolver en última instancia las apelaciones contra las resoluciones que emite la Dirección General de Ingresos.

Así las cosas, la presente controversia de acuerdo con las constancias que reposan en el expediente tiene su génesis en las disposiciones contenidas en la Resolución n.º 201-6050 de 3 julio de 2023 mediante la cual la Administración Tributaria resolvió mantener la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, que dispuso expedir resolución a nombre del contribuyente -----, con RUC n.º -----, por considerar que contravenía las disposiciones del Título I del Impuesto sobre la Renta del Código Fiscal y del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, por la suma de doscientos noventa y siete mil ciento treinta y seis balboas con 85/100 (B./297,136.85), correspondiente al impuesto complementario de los años 2008, 2012 y 2013.

De forma inicial, vemos en el expediente de antecedentes que la Administración Tributaria inició la revisión de las declaraciones del contribuyente -----, con base en el contenido del artículo 719 del Código Fiscal, que dispone lo siguiente:

“Artículo 719. Después de hecha la liquidación del impuesto los funcionarios encargados de su aplicación examinarán minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente.

Si por razón de los exámenes se considere que las declaraciones no son claras, ciertas o exactas, o que se han rendido contraviniendo disposiciones del presente Título, se practicarán todas aquellas investigaciones o diligencias que se consideren necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable.”

De igual forma, se observa en el resolución originaria emitida por la Administración Tributaria, que esta invoca como fundamento para efectuar la verificación de las obligaciones tributarias del contribuyente -----, el contenido del literal c del artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, que señala que:

“Artículo 19. El personal fiscalizador en su carácter de auditor, inspector e investigador, tendrá las siguientes facultades:

...

c) Auditar Libros, anotaciones, documentos, comprobantes e inventarios que certifiquen y demuestren las negociaciones y operaciones de los responsables;

...”

Ahora bien, este Tribunal con la finalidad de impartir justicia tributaria y verificar el cumplimiento del debido proceso, antes de entrar a debatir el fondo de la controversia, procedió a la revisión del expediente a fin de corroborar que el contribuyente contó con las garantías fundamentales, en cumplimiento de las disposiciones que se encuentran contempladas en el artículo 155 de la Ley 8 de 2010, que establece en los numerales 4 y 5, lo siguiente:

“Artículo 155. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

...

4. Derecho a ser asistido por sus asesores de confianza desde el comienzo del procedimiento de revisión o auditoría iniciado por la Administración Tributaria y observar durante toda su extensión, incluyendo la práctica de las pruebas respectivas.

5. Derecho a saber que está siendo revisado o auditado por la Administración Tributaria y a conocer la identidad de los funcionarios que están a cargo del proceso de revisión o auditoría, así como también a conocer la identidad de sus superiores jerárquicos inmediatos.

6. ...”

Del análisis de los documentos que conforman el expediente de antecedentes, se desprende que los numerales antes citados no fueron acatados por la Administración Tributaria, toda vez que no reposa en el expediente constancia de que se le haya notificado

al contribuyente que estaba siendo revisado de acuerdo con la facultad con la que cuenta la administración, lo que nos lleva a concluir que al no tener el contribuyente la oportunidad de ser escuchado dentro del proceso de revisión, se ha presentado una clara violación del debido proceso.

Así las cosas, este Tribunal ha sido defensor de las amplias facultades con las que cuenta la Administración Tributaria, para la recaudación, revisión, verificación, fiscalización y demás, de los tributos bajo su competencia; no obstante, es necesario que se le reconozcan, de igual forma a los contribuyentes los derechos que tienen al momento de ser revisados o auditados por la administración, con la finalidad de garantizar un escenario en el que ambas partes tengan la oportunidad de sustentar o explicar los hallazgos, lo que forma parte de las garantías que conforman el debido proceso.

Con respecto a la violación del debido proceso, la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en diversas ocasiones, para cuyos efectos citamos el fallo de 5 de octubre de 2017, que tiene como magistrado ponente a Abel Augusto Zamorano y que con respecto al debido proceso al momento de realizar auditorías, resolvió lo siguiente:

“El debido proceso, que involucra, como ya dijimos, el derecho a ser oído y a presentar pruebas a favor de los intereses del investigado, no es una garantía opcional o reservada para cierto tipo de procesos, sino que desde hace mucho tiempo la jurisprudencia de este Pleno ha señalado que se trata de una garantía de carácter fundamental aplicable a todo tipo de procesos, inclusive, aquellos que se desatan en la esfera administrativa para asegurar la tutela jurisdiccional en todas las relaciones intersubjetivas en el plano jurídico, inclusive aquellas en que el Estado sea parte; razón por la cual, es exigible su cumplimiento también por parte de la Dirección General de Ingresos, habida cuenta de que existe una normativa legal especial, clara y precisa, que rige sus actuaciones, y que la obliga a cumplir con la exigencia de poner en conocimiento al contribuyente todo lo relativo al inicio y curso del proceso de revisión o auditoría realizado, inclusive, con la posibilidad de conocer los nombres de los funcionarios encargados del procedimiento...”

Con base en las normas previamente citadas, vemos que la resolución originaria emitida por la Dirección General de Ingresos, plasma que procedió a examinar las declaraciones de rentas y las declaraciones juradas de ganancias de capital, lo cual reiteramos, se encuentra dentro de sus facultades; no obstante, debió poner en conocimiento al contribuyente -----, de esta revisión a fin de que el mismo pudiera tal como lo establece el artículo 155 de la Ley 8 de 2010, hacerse representar por sus asesores durante el proceso de revisión.

Si bien es cierto, las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria le han concedido al contribuyente la oportunidad de recurrir y ejercer su derecho de defensa, no podemos como Tribunal garantista del debido proceso, desconocer que el inicio de las investigaciones que originaron las resoluciones apeladas, se encuentran viciadas, en virtud del incumplimiento de las normas vigentes que rigen el procedimiento.

Por último, es necesario destacar que este Tribunal no analizará el fondo de la controversia, toda vez que las resoluciones en esta oportunidad apeladas, tal como hemos explicado previamente fueron dictas con prescindencia de las normas que rigen el procedimiento administrativo fiscal a las que se encuentra sujeta la Administración Tributaria.

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, en Pleno, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley dispone:

PRIMERO. REVOCAR en todas sus partes la Resolución n.º 201-6050 de 3 julio de 2023 mediante la cual la Administración Tributaria resolvió mantener lo resuelto mediante la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014, que dispuso expedir resolución a nombre del contribuyente -----, con RUC -----, por considerar que contravenía las disposiciones del Título I del Impuesto sobre la Renta del Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, por la suma de doscientos noventa y siete mil ciento treinta y seis balboas con 85/100 (B/.297,136.85), correspondiente al impuesto complementario de los años 2008, 2012 y 2013.

SEGUNDO. COMUNICAR a las partes que la presente resolución rige a partir de su notificación y que con la misma se agota la vía gubernativa.

TERCERO. ADVERTIR al contribuyente que, contra esta resolución, podrá accionar ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, según las formas previstas en la ley.

CUARTO. DEVOLVER el expediente de antecedentes y remitir 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 n.º 119-2023.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 719, 1238 y 1238-A del Código Fiscal. Decreto de Gabinete 109 de 1970. Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993. Artículo 155 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010. Ley 38 de 31 de julio de 2000.

Notifíquese y Cúmplase,

(Fdo.) MARÍA ELENA MORENOS DE PUY
Magistrada

(Fdo.) RAFAEL BROWN RANGEL
Magistrado

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado
SALVAMENTO DE VOTO

(Fdo.) ANTONIO JOSÉ OSORIO
Secretario General

SALVAMENTO DE VOTO
MAGISTRADO ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-007 de 30 de enero de 2024

EXPEDIENTE: 119-2023

Haciendo uso de la facultad conferida por el artículo 115 del Código Judicial, de salvar mi voto, procedemos a exponer mi opinión con la decisión adoptada, por medio de la Resolución n.º TAT-RF-007 de 30 de enero de 2024, en la cual se **REVOCA** en todas sus partes la Resolución n.º 201-1966 de 11 de noviembre de 2014 y su acto confirmatorio el cual recae en la Resolución n.º, 201-6050 de 3 de julio de 2023, por considerar que el contribuyente -----, con RUC n.º -----, contravenía las disposiciones del Título I del Impuesto Sobre la Renta del Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, por la suma de **B/.297,136.85**, correspondiente al impuesto complementario de los años 2008, 2012 y 2013.

De acuerdo con lo anterior, si bien compartimos la motivación de la Resolución n.º TAT-RF-007 de 30 de enero de 2024, donde se señala en el primer párrafo de la página 12 que **“...no reposa en el expediente constancia de que se le haya notificado al contribuyente que estaba siendo revisado de acuerdo con la facultad que cuenta la administración, lo que nos lleva a concluir que al no tener el contribuyente la oportunidad de ser escuchado dentro del proceso de revisión, se ha presentado una violación al debido proceso.”**

Como podemos apreciar la motivación va dirigida a explicar la vulneración a garantías fundamentales (debido proceso) que se dio por parte del sujeto activo, al momento del proceso de revisión o determinación del impuesto supuestamente omiso sin comunicarle al contribuyente que estaba siendo revisado encontrándose viciado dicho acto, razón por la cual a nuestro juicio se debió decretar la nulidad de lo actuado por la Administración Tributaria y no la de revocar el acto originario, por lo que no compartimos lo establecido en la parte resolutive de la Resolución n.º TAT-RF-007 de 30 de enero de 2024, ya que este Tribunal en casos similares donde en pleno ha decidido de forma unánime **decretar la nulidad en lo referente a la revisión, verificación y fiscalización que realiza el fisco sin seguir el debido proceso**, nos referimos específicamente a la **Resolución n.º TAT-NUL-017 de 21 de noviembre de 2023**, en la cual citaremos el segundo párrafo de la página 25, que indica lo siguiente:

Resolución n.º TAT-NUL-017 de 21 de noviembre de 2023

“En este orden de ideas, podemos concluir, que la exigencia de cobro realizada por la entidad fiscalizadora respecto al periodo 2018 es nula por no haberse notificado en la forma (tiempo) establecida por nuestra normativa y adicional por no haberse cumplido con el debido proceso, ni para el periodo 2018 y tampoco para la liquidación adicional del periodo 2019 en que se vulneraron las garantías fundamentales a las que tiene derecho el contribuyente, y en aras al principio de legalidad establecido en el artículo 18 de nuestra Constitución Política de la República de Panamá, que establece, que “Los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infracción de la Constitución o de la Ley. Los servidores públicos lo son por esas mismas causas y también por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas”, no nos queda otro camino que declarar nula la Resolución n.º 201-6354 de 31 de agosto de 2022 por vulnerar el debido proceso.” (El resaltado es nuestro)

Como podemos apreciar el fallo citado concluye en que no se cumplió con el debido proceso con relación a la revisión o determinación que llevo a cabo el fisco, situación similar que se analiza en el presente caso, por lo que debo ser consecuente con mi posición para no entrar en contradicción con mi postura ya tomada en casos análogos y mantenerme en que la decisión debió ser la nulidad de todo lo actuado por vulneración al debido proceso en los procesos de fiscalización o revisión donde se le debe comunicar al contribuyente los periodos exactos y los impuestos a revisar y no la de revocar el acto originario, ya que con esta decisión se estaría variando el criterio jurisprudencial que se ha venido dando en este

tipo de actuaciones dentro de la relación fisco-contribuyente y que esta superioridad ha venido señalando en diferentes fallos.

Con el respaldo en las razones precedentes, no tengo otro camino que dejar sentado que **SALVO EL VOTO.**

Fecha ut supra

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

(Fdo.) ANTONIO JOSÉ OSORIO
Secretario General