



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución n.º TAT-RF-012 de 17 de febrero de 2017
Expediente: 142-15

VISTOS:

El licenciado -----, en su calidad de apoderado especial del contribuyente - -----, presentó Recurso de Apelación contra la Resolución n.º 201-2793 de 06 de febrero de 2015, y su acto confirmatorio contenido en la Resolución n.º 201-11551 de 21 de julio de 2015, ambas expedidas por la Dirección General de Ingresos, en las cuales se dispuso EXIGIR al referido contribuyente el pago de la suma de CATORCE MIL SETECIENTOS BALBOAS CON 93/100 (B/.14,700.93) nominal y MIL CUATROCIENTOS SETENTA BALBOAS CON 09/100 (B/.1,470.09) de recargos para el período de marzo a diciembre 2010, TREINTA MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS BALBOAS CON 41/100 (B/.30,692.41) nominal, y TRES MIL SESENTA Y NUEVE BALBOAS CON 23/100 (B/.3,069.23) de recargos para el período de enero a abril y de noviembre a diciembre 2011, SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE BALBOAS CON 89/100 (B/.75,319.89) nominal y SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN BALBOAS CON 97/100 (B/.7,531.97) de recargos para el período de enero a diciembre 2012, SETENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y CUATRO BALBOAS CON 27/100 (B/.74,754.27) nominal y SIETE MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO BALBOAS CON 43/100 (B/.7,475.43) de recargos para el período de enero a octubre y diciembre 2013 y TREINTA MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES BALBOAS CON 73/100 (B/.30,353.73) nominal y TRES MIL TREINTA Y CINCO BALBOAS CON 37/100 (B/.3,035.37) de recargos para el período de enero a febrero y de mayo a septiembre 2014, en concepto de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.).

HECHOS

La Dirección General de Ingresos realizó una Auditoría Integral al contribuyente --- -----, para revisar el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), para los períodos fiscales de enero a diciembre de 2010, de enero a diciembre de 2011, de enero a diciembre de 2012, de enero a diciembre de 2013, y de enero a septiembre de 2014, la cual concluyó con la expedición de una liquidación adicional mediante la cual se exige que el referido contribuyente pague la suma de

DOSCIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS TRES BALBOAS CON 32/100 (B/.248,403.32), en concepto de ITBMS y recargos de los períodos antes indicados.

RESOLUCIÓN ORIGINARIA DE LA DGI

Mediante Resolución n.º 201-2793 de 06 de febrero de 2015, la Dirección General de Ingresos, resolvió EXIGIR al referido contribuyente el pago de la suma de CATORCE MIL SETECIENTOS BALBOAS CON 93/100 (B/.14,700.93) nominal y MIL CUATROCIENTOS SETENTA BALBOAS CON 09/100 (B/.1,470.09) de recargos para el período de marzo a diciembre 2010, TREINTA MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS BALBOAS CON 41/100 (B/.30,692.41) nominal, y TRES MIL SESENTA Y NUEVE BALBOAS CON 23/100 (B/.3,069.23) de recargos para el período de enero a abril y de noviembre a diciembre 2011, SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE BALBOAS CON 89/100 (B/.75,319.89) nominal y SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN BALBOAS CON 97/100 (B/.7,531.97) de recargos para el período de enero a diciembre 2012, SETENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y CUATRO BALBOAS CON 27/100 (B/.74,754.27) nominal y SIETE MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO BALBOAS CON 43/100 (B/.7,475.43) de recargos para el período de enero a octubre y diciembre 2013 y TREINTA MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES BALBOAS CON 73/100 (B/.30,353.73) nominal y TRES MIL TREINTA Y CINCO BALBOAS CON 37/100 (B/.3,035.37) de recargos para el período de enero a febrero y de mayo a septiembre 2014, en concepto de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), con fundamento en lo siguiente (ver foja 4 a 12 del expediente de primera instancia):

“... ”

Que la empresa -----, se dedujo en el renglón de Crédito de Retención del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.) durante el mes de julio de 2011, la suma de B/.43,050.35 y a su vez este crédito afectó los períodos siguientes arrastrándolo como crédito en la línea de: “Saldo a favor del contribuyente declaración anterior”.

Se le solicitó a la empresa la documentación que respalde esta deducción, sin embargo, no aportó la misma y el contribuyente manifestó que fue un error involuntario, por consiguiente se procede hacer los ajustes correspondientes.

El contribuyente declara Ingresos Gravables, Exentos, No Gravables en las (sic) declaraciones de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.) de los períodos de marzo a diciembre de 2010, de enero a diciembre de 2011, de enero a diciembre de 2012, de enero a diciembre de 2013 y de enero a septiembre de 2014.

Que la empresa -----, se dedujo en el renglón de compras locales de las declaraciones de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.) durante los períodos de marzo a diciembre 2010, de enero a diciembre de 2011, de enero a diciembre de 2012, de enero a diciembre de 2013 y de enero a septiembre de 2014 y declaró las mismas en el renglón de compras gravadas, por lo que, el crédito fiscal se lo deduce en su totalidad. La actividad de este contribuyente es mixta y lo que corresponde es llevar las compras al renglón de compras mixtas y prorratear el crédito fiscal.

Que la empresa -----, al no prorratear los créditos fiscales y objetar el crédito de retención de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), se reflejan diferencias no declaradas a favor del fisco, como se detalla en los siguientes cuadros:

...”.

El apoderado legal del contribuyente presentó Recurso de Reconsideración, en tiempo oportuno alegando lo siguiente (ver fojas 15 a 42 del expediente de primera instancia):

“...

PRIMERO:

...

Respecto a las consideraciones antes señaladas, tenemos a bien indicar que no son correctas las conclusiones vertidas en la referida resolución 201-2793, toda vez que del examen de los formularios de I.T.B.M.S., presentados podemos corroborar lo siguiente:

- 1) Es correcto y por ende reconocemos que por error involuntario se colocó en la casilla No.52, del formulario de Declaración Jurada de I.T.B.M.S. correspondiente al mes de julio de 2011, denominada “Crédito de Retención del ITBMS”, la suma de Cuarenta y Tres Mil Cincuenta Balboas con Treinta y Cinco Centésimos (B/.43,050.35).
- 2) También es cierto que al examinar dicho formulario de Declaración Jurada de I.T.B.M.S. correspondiente al mes de julio de 2011, podemos apreciar que en la casilla No.54, denominada “*Saldo a favor del contribuyente que se trasladará al siguiente periodo fiscal*”, se refleja un monto de **Ochenta y Siete Mil Seiscientos Treinta y Ocho Balboas (B/.87,638.00)**. Este monto en efecto **incluye el valor colocado por error en la casilla No.52** por la suma de Cuarenta y Tres Mil Cincuenta Balboas con Treinta y Cinco Centésimos (B/.43,050.35).
- 3) **No es correcto** lo aseverado en la referida resolución 201-2793 en el sentido de que “*este crédito afectó los periodos siguientes arrastrándolo como crédito en la línea de: Saldo a favor del contribuyente declaración anterior*”, toda vez que dicho error no se “*arrastró*”, a ninguno de los periodos subsiguientes.
- 4) La falsedad de la aseveración detallada en el numeral anterior radica en el hecho de que al examinar el formulario de Declaración Jurada de I.T.B.M.S. correspondiente al mes siguiente, es decir, al mes de agosto de 2011, vemos claramente que en su casilla No.51 denominada “*Saldo a favor del Contribuyente declaración anterior*”, **NO SE COLOCÓ LA SUMA DE Ochenta y Siete Mil Seiscientos Treinta y Ocho Balboas (B/.87,638.00), en la cual se incluía el error involuntario antes explicado, sino que por el contrario, se observa que se coloca la diferencia ya restando dicho error**, es decir, se coloca solamente la suma de Cuarenta y Cuatro Mil Doscientos Ochenta y Siete Balboas con Sesenta y Cinco centésimos (B/.44,287.65).
- 5) Así pues, el error involuntario relacionado a la colocación de este denominado “Crédito de Retención del ITBMS”, no tuvo absolutamente ningún efecto favorable al contribuyente que haya repercutido en una disminución del I.T.B.M.S. a pagar, ni en el periodo en el que se reporta, ni en los periodos subsiguientes, toda vez que como se demuestra de la observación del formulario correspondiente al mes de agosto de 2011, al momento de su elaboración, se efectuó la corrección aritmética del crédito a tomar de la declaración anterior, eliminando el monto colocado por error explicado en numerales anteriores.
- 6) Todos los periodos subsiguientes trasladan correctamente el saldo del crédito a favor, dependiendo del resultado de débitos y créditos fiscales reportados en los periodos anteriores.

SEGUNDO:

...

Respecto a las consideraciones antes señaladas, tenemos a bien indicar que no estamos de acuerdo con las mismas, toda vez que la interpretación plasmada en la referida resolución 201-2793, no se circunscribe al texto y al espíritu de la norma contenida en el parágrafo 12 del artículo 1057V del Código Fiscal de la República de Panamá, así como tampoco cumple con lo reiterado en el artículo 25 del Decreto Ejecutivo 84 de 2005. En base a lo anterior pasamos a exponer el fundamento de nuestra opinión de acuerdo a las siguientes consideraciones:

1)...

2) Por otro parte, el artículo 25 del Decreto Ejecutivo 84 de 2005, por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), señala lo siguiente:

....

3) Como podemos apreciar en las normas legales detalladas en los numerales 1 y 2 anteriores, los únicos créditos fiscales en que deberá aplicarse el prorrateo correspondiente a la proporción de los ingresos gravados con respecto a los ingresos totales, es a aquellos créditos provenientes de transacciones de compra o adquisición de bienes o servicios que afecten **INDISTINTAMENTE** a ambas operaciones, es decir, que no puedan vincularse específicamente a las actividades gravadas.

...

5) Así pues, sería incorrecto, colocar en la casilla correspondiente a crédito proveniente de operaciones mixtas, compras que tengan que ver con adquisición de mercancía gravada, que luego será considerada, al momento de su venta, como ingresos gravados en el formulario de I.T.B.M.S. Tal y como expresamente señala la norma, las compras gravadas que sean directamente atribuible a operaciones de ingresos gravados, originan directamente crédito fiscal en su totalidad y por ende no pueden ser consideradas como imputables a operaciones mixtas ni ser objeto de prorrateo alguno.

6) -----, vende todo tipo de mercancía gravada como línea blanca, televisores, muebles para el hogar, artículos de tocador, toallas, sábanas, calzados, ropa, entre otros, y el momento de efectuar la adquisición de dicho inventario, ya sea a través de importaciones o a través de compras locales, paga el I.T.B.M.S. correspondiente y, dado que esta mercancía corresponde en forma directa a las operaciones de venta gravada, no corresponde colocarlas en la casilla de hechos imputables a operaciones mixtas como se pretende exigir en la referida resolución 201-2793.

7)Es cierto que -----, no colocó en las casillas denominadas como “Compras y Prestación de Servicios e Importaciones Gravadas imputables a Operaciones Mixtas, aquellas transacciones generadoras de crédito fiscal, que, como explicamos en el numeral 4 anterior, no podían ser vinculadas exclusivamente a las operaciones gravadas...

En otras palabras, el auditor fiscal deja en blanco una casilla en la que debieron mantenerse todos los montos pagados por concepto de adquisición de mercancías gravadas, ya que el crédito que originan las mismas, **NO AFECTA** indistintamente a las operaciones exentas y gravadas, sino que se trata de un crédito directamente imputable a las operaciones gravadas.

...”.

RESOLUCIÓN DE LA DGI QUE RESUELVE LA RECONSIDERACIÓN

Mediante Resolución n.º 201-11551 de 21 de julio de 2015 (fs.31 a 35 del expediente de primera instancia), la Dirección General de Ingresos, resolvió MANTENER, en todas sus partes la Resolución n.º 201-2793 de 06 de febrero de 2015, alegando lo siguiente:

“ ...

A. RETENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES CORPORALES:

...

A este respecto, el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, modificado por el Decreto Ejecutivo No. 91 de 25 de agosto de 2010, dispone que la retención del impuesto ocurre en el evento de que el contribuyente tenga contrataciones con el Estado por montos superiores a veinte mil balboas y que el proveedor sea contribuyente del ITBMS.

B. TOTAL DEL CREDITO SIN PRORRATEAR

- Que -----, con RUC -----, se dedujo créditos fiscales producto de compras locales y prestaciones de servicios que se proratean, ya que se declaró ingresos gravados y exentos resultando un impuesto a pagar por la suma de B/.248,403.32 para los meses de marzo a diciembre de 2010, de enero a abril y noviembre y diciembre de 2011, de enero a diciembre de 2012, de enero a octubre y diciembre de 2013 y de enero a febrero y de mayo a septiembre de 2014.

...

Como podemos observar en las actividades declaradas, el tipo de comercio a que se dedica el contribuyente -----, contiene ventas mixtas, es decir, ventas gravadas con el impuesto de transferencia de bienes muebles y servicios (ITBMS) y ventas exentas del impuesto de ITBMS.

...

Que aunado a lo anterior, de conformidad con lo estipulado en el artículo 1057-V del Código Fiscal, parágrafo 12, la deducción del crédito fiscal del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios, que se efectúe cuando se realicen operaciones gravadas y operaciones exentas, deberá prorratearse, para así determinar el impuesto a pagar.

...

Que el contribuyente -----, con RUC -----, incumplió con esta norma, al reportar el total del crédito en el renglón de operaciones gravadas y no realizar el respectivo prorrateo, en el renglón de operaciones mixtas; dando como resultado una diferencia a pagar en concepto de ITBMS, para el período fiscal de marzo a diciembre de 2010, enero a abril y noviembre a diciembre de 2011, enero a diciembre de 2012, enero a octubre y diciembre de 2013, enero a febrero y mayo a septiembre de 2014, tal y como detalla la Resolución 201-2793 de 6 de febrero de 2015.

...

Que junto con el recurso de reconsideración, el recurrente, presentó como medio de probatorio, Poder Notariado y Certificación del Registro Público de -----.

...

Por lo anterior, las mismas no deben ser consideradas pruebas, sino, requisitos fundamentales para que el recurso de reconsideración sea aceptado por esta Dirección.

En cuanto a los formularios de declaración jurada de Impuestos a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios, correspondientes a los períodos marzo a diciembre de 2010, enero a diciembre de 2011, enero a diciembre de 2012, enero a diciembre de 2013

(sic) y enero a septiembre de 2014, fueron anunciados por el recurrente, más no aportados.

Sin embargo, todo formulario de declaración jurada de Impuestos a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios, debe ser presentado por el contribuyente a través de nuestro sistema e-tax.

...

Que luego de evaluar la documentación que reposa en el expediente, y tomando en consideración que el recurrente con el recurso de reconsideración, no aportó pruebas fehacientes, que desvirtúen lo señalado por los auditores fiscales, esta Dirección debe mantener la resolución recurrida.

...”.

RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado especial del contribuyente -----, en el Recurso de Apelación (véase fs.1 a 13 del expediente del TAT), reiteró los mismos argumentos señalados en el Recurso de Reconsideración, previamente citados.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Luego de revisar los argumentos esbozados por el recurrente y del análisis del expediente en cuestión, observamos que la controversia en el presente proceso recae en dos puntos fundamentales: 1) la retención del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), durante el mes de julio de 2011 y 2) el total del crédito sin prorratear.

Antes de entrar en el análisis de fondo del presente caso, debemos advertir que esta Superioridad mediante Resolución n.º TAT-ADM-048 de 04 de febrero de 2016, admitió el Recurso de Apelación interpuesto por el licenciado -----, actuando en su calidad de apoderado especial del contribuyente -----, y corrió traslado a la Dirección General de Ingresos para que dentro un término de cinco (5) días hábiles presentara los descargos que tuviera a bien.

Siendo así, la licenciada -----, actuando en nombre y representación del licenciado Publio Cortés, representante legal de la Dirección General de Ingresos, presentó el escrito de oposición. (ver fojas 138 a 142 del expediente del TAT), en el cual manifestó lo siguiente:

“...

Como es sabido, nuestra normativa dispone que la retención del impuesto es posible en el evento en que el contribuyente mantenga contrataciones con el Estado por montos superiores a VEINTE MIL BALBOAS (B/.20,000.00) y que el proveedor sea contribuyente de I.T.B.M.S., así está (sic) dispuesto en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005. En este contexto, al contribuyente le fue solicitada la documentación de sustento para la deducción llevada a cabo, no obstante la misma no fue aportada, reconociendo el -----, que esta había sido “error involuntario”.

...

Con lo anterior es perceptible que el contribuyente, hoy apelante, se dedica a actividades dentro de las cuales se realizan ventas mixtas, esto es, aquellas ventas y servicios gravados con el impuesto de I.T.B.M.S. e igualmente actividades y ventas exentas de este gravamen impositivo. Aunado a lo expuesto – a propósito de la deducción del crédito fiscal del I.T.B.M.S. – establece que cuando se efectúen operaciones gravadas y operaciones exentas, deberá prorratearse, para sí determinar el impuesto a pagar.

...

Vistas las normas fiscales e impositivas ya descrita, queda en evidencia que Pana Autos, S.A., al no prorratear los créditos fiscales y objetar el crédito de retención de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), produjo diferencias no declaradas a favor del Fisco que debe ser restituído al Estado por haber actuado contrario al tenor de las normas aplicables.

A esto es importante indicar que según el Artículo 18 del Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970, toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicios de sus funciones, hace fe pública mientras no se pruebe lo contrario.

Así pues, honorable magistrado sustanciador, luego de llevada a cabo con detenimiento mediante investigación, quedó en evidencia para la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que el contribuyente hoy recurrente -----, con RUC. -----, había incumplido con su obligación, al reportar el total del Crédito en el renglón de operaciones gravadas y no realizar -- como era su deber--, el respectivo prorrateo, en el apartado de operaciones mixtas; lo cual condujo a que exista una diferencia a favor del Estado en concepto de I.T.B.M.S., para el período fiscal de marzo a diciembre de 2010, enero a abril y noviembre a diciembre de 2011, enero a diciembre de 2012, enero a octubre y diciembre de 2013, enero a febrero y mayo a septiembre de 2014.

Que de conformidad con lo expuesto y en vista que los alegatos y medios de pruebas aportados al proceso, no resultan suficientes (sic) para cambiar las medidas y sanciones adoptadas por esta autoridad solicito se confirme en todas partes la Resolución No. 201-2793 de 6 de febrero de 2015 y confirmada Resolución No. 201-11551 de 21 de julio de 2015.

...”.

Posteriormente, este Tribunal mediante Resolución n.º TAT-PR-069 de 08 de noviembre de 2016, se pronunció en el sentido de no admitir las pruebas documentales aportadas por el recurrente junto con el escrito del Recurso de Apelación considerando que las mismas no se encuentran dentro de los supuestos establecidos por los artículos 1240-C y 1240-D del Código Fiscal, y a su vez, concedió el término común de cinco (5) días hábiles para que las partes interesadas en el presente proceso presentaran sus alegatos finales. Cabe señalar que, sólo la apoderada especial de la Dirección General de Ingresos hizo uso de dicho plazo para presentar sus alegaciones. (ver fojas 145 a 148 del expediente del TAT).

La licenciada -----, actuando en representación del contribuyente -----, presentó sus Alegatos Finales en tiempo oportuno, visibles a fojas 151 a 154 del expediente del TAT y esgrimió los mismos argumentos plasmados en el escrito de oposición previamente citados.

Surtido los trámites legales de rigor propios de estos procesos, procede este Tribunal al análisis y resolución de la controversia del expediente en estudio que guarda relación con los siguientes puntos: 1) la retención del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), durante el mes de julio de 2011 y 2) el total del crédito sin prorratear.

En cuanto al primer punto, tenemos que el contribuyente -----, en la Declaración Jurada del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), correspondiente al mes de julio de 2011, se dedujo en la casilla No.52, referente al Crédito de Retención del I.T.B.M.S., la suma de CUARENTA Y TRES MIL CINCUENTA BALBOAS CON 35/100 (B/.43,050.35), y dicho crédito lo arrastró a períodos fiscales subsiguientes al incluirlo en la línea de saldo a favor del contribuyente declaración anterior.

Al respecto, debemos indicar que el contribuyente -----, ni con el Recurso de Reconsideración ni con el Recurso de Apelación presentó pruebas suficientes para desvirtuar esta aseveración hecha por la Dirección General de Ingresos al expedir el alcance que estamos revisando; a su vez, el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 84 de 2005, debidamente modificado por el Decreto Ejecutivo No.91 de 2010, expresamente señala en qué condiciones procede la retención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), veamos:

“Artículo 19. AGENTES DE RETENCIÓN. Deben practicar la retención del impuesto:

- a) Los organismos del Estado, las entidades descentralizadas, las empresas públicas, los municipios y demás entidades del sector público, así como todas aquellas entidades que realicen pagos o administren dineros del Estado, por las adquisiciones de bienes o servicios gravados. La retención se efectuará siempre que el monto total de la contratación sea superior a veinte mil balboas (B/.20,000.00), y que el proveedor de bienes corporales muebles o prestador servicios sea contribuyente del ITBMS. El importe a retener en el caso anterior será el cincuenta por ciento (50%) del ITBMS incluido en la factura o documento equivalente. Cuando se trate de la prestación de servicios profesionales al Estado, el profesional podrá optar para que la retención se aplique sobre el cien por ciento (100 %) del ITBMS incluido en la factura o documento equivalente, quedando obligado a informar si se acoge a esta opción a momento de celebrarse la contratación.

...”

Cabe señalar que, en el caso en estudio, el recurrente no aportó documentación o información alguna que permita sustentar esta deducción, y de igual forma, sólo se limitó a explicar en el Recurso de Reconsideración y en el de Apelación que se trataba de un error involuntario, pero que fue corregido y que no se trasladó a los siguientes períodos fiscales, no obstante, de la revisión del expediente, podemos constatar que dicho error sí afectó los

períodos subsiguientes, por lo que coincidimos con lo actuado por la Dirección General de Ingresos en la primera instancia sobre este tema.

Antes de concluir este punto, debemos dejar por sentado que es el contribuyente -----, sobre quien recae la carga de la prueba sobre aquellos supuestos de hecho que ha alegado en su defensa, teniendo entonces que aportar como medio de prueba, todos y cada uno de los elementos e informes y soportes requeridos, que permitan debilitar el resultado del alcance según las liquidaciones adicionales.

Con relación al segundo punto, que se refiere al Total de Crédito sin Prorratear, tenemos que el contribuyente -----, declaró ingresos gravables y exentos en los períodos fiscales de marzo a diciembre de 2010, de enero a diciembre de 2011, de enero a diciembre de 2012, de enero a diciembre de 2013 y de enero a septiembre de 2014, y se dedujo créditos fiscales producto de compras locales y prestaciones de servicios que a juicio de la Administración Tributaria se deben prorratear considerando que la actividad del referido contribuyente es mixta para esos meses.

Pasaremos entonces al análisis de las normas tributarias, relacionadas con el presente caso, que estaban vigentes al momento en que tuvo lugar la determinación de la obligación tributaria.

El parágrafo 12 del artículo 1057-V del Código Fiscal, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 25 del Decreto Ejecutivo No. 84 de 2005, nos dan los lineamientos de cómo estará integrado el crédito fiscal, veamos:

“Artículo 1057-V. Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.

...

PARÁGRAFO 12. En las declaraciones-liquidaciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

- a. El débito fiscal estará constituido por la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes calendario.
- b. El crédito fiscal estará integrado por:
 1. La suma del impuesto incluido en las facturas de compra realizadas en el mercado interno de bienes y servicios correspondientes al mismo periodo, siempre que cumplan con las exigencias previstas en el Parágrafo 13 en materia de documentación.
 2. El impuesto pagado en el referido periodo con motivo de la importación de bienes.

La deducción del crédito fiscal estará condicionada a que provenga de bienes o servicios que estén afectados, directa o indirectamente, a las operaciones gravadas por el impuesto.

Cuando en forma conjunta se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a éstas se realizará en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales. La reglamentación establecerá el periodo con base en el cual se realizarán los cálculos de la proporcionalidad.

...”.

“Artículo 25. **UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO.** Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en el período inmediato subsiguiente, pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso.

Cuando se realicen simultáneamente hechos gravados y exentos, la deducción del crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes y servicios que afecten indistintamente a ambos tipos de operaciones, se realizará en la misma proporción en que se encuentren los ingresos de las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los ingresos totales en el periodo declarado.

...”.

Tal como lo anota el citado precepto legal, el saldo que resulte de la diferencia entre el débito y el crédito fiscal, será la cuantificación del ITBMS a pagar. En tanto que, la aplicación de la proporcionalidad para la determinación del crédito fiscal a deducir, tiene lugar, cuando un contribuyente realiza en forma **conjunta** operaciones gravadas y exentas, de tal forma que el crédito fiscal no pueda ser individualizado de forma común, tal como lo expresa el tercer inciso, del numeral 2 del comentado párrafo 12, del Artículo 1057-V *ibídem*.

En el caso en estudio, observamos que en los períodos fiscales auditados y que dieron origen a la expedición de la Resolución recurrida, el contribuyente -----, en efecto realizó operaciones mixtas.

Coincidimos con el recurrente en cuanto a la interpretación que se le debe dar al Párrafo 12 del artículo 1057-V del Código Fiscal, en el sentido de que sólo se debe hacer el prorrateo del crédito fiscal sobre aquellos créditos que provengan de transacciones de compra o adquisición de bienes o servicios que afecten indistintamente a ambas operaciones, es decir, que no puedan vincularse específicamente a las actividades gravadas y exentas.

No obstante lo anterior, en el expediente bajo análisis, vemos que el recurrente no aportó prueba alguna que permita corroborar que efectivamente el contribuyente mantenía individualizada cada una de sus operaciones o transacciones. Solamente hace una serie de afirmaciones sin realmente presentar las pruebas pertinentes que sustenten las mismas. En el expediente, se observan varios cuadros que contienen información sobre el I.T.B.M.S. de los años auditados, sin embargo, esta Superioridad no tiene como validar la veracidad de dicha información. Siendo así, a las pruebas aportadas no se le puede dar carácter de valor probatorio y por tanto, la posición de la DGI con respecto a que el crédito fiscal debe ser prorrateado debe mantenerse.

Reiteramos nuevamente que es el contribuyente -----, sobre quien recae la carga de la prueba sobre aquellos supuestos de hecho que ha alegado en su defensa, de

conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970, que consagra la presunción de legalidad sobre los actos administrativos, sólo revocables ante prueba en contrario, pero con las formalidades que corresponde, a saber:

“Artículo 18. Toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de sus funciones, hace fe pública mientras no se pruebe lo contrario”

Cabe señalar también lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 109 de 1970 que se refiere a las facultades de los Auditores Fiscales, veamos:

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

a) Citar contribuyentes responsables y terceros en general para que contesten bajo juramento en forma verbal o por escrito, dentro de los plazos prudenciales que fijan, todas las preguntas que les formulen sobre rentas, ventas, ingresos, egresos y en general sobre todas las circunstancias vinculadas al hecho imponible previsto en las leyes respectivas;

b) Exigir, dentro de los plazos que estipule, la presentación de comprobantes, y demás elementos justificativos relacionados con el hecho imponible;

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

...”.

Como quiera que el recurrente no ha podido desvirtuar con argumentos sólidos ni pruebas idóneas la decisión de primera instancia, a este Tribunal le corresponde confirmarla.

PARTE RESOLUTIVA:

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

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución n.º 201-2793 de 06 de febrero de 2015 expedida por la Dirección General de Ingresos, en la que se dispuso **EXIGIR** al contribuyente -----, con RUC -----, el pago de la suma de **CATORCE MIL SETECIENTOS BALBOAS CON 93/100 (B/.14,700.93)** nominal y **MIL CUATROCIENTOS SETENTA BALBOAS CON 09/100 (B/.1,470.09)** de recargos para el período de marzo a diciembre 2010, **TREINTA MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y DOS BALBOAS CON 41/100 (B/.30,692.41)** nominal, y **TRES MIL SESENTA Y NUEVE BALBOAS CON 23/100 (B/.3,069.23)** de recargos para el período de enero a abril y de noviembre a diciembre 2011, **SETENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS DIECINUEVE BALBOAS CON 89/100 (B/.75,319.89)** nominal y **SIETE MIL QUINIENTOS TREINTA**

Y UN BALBOAS CON 97/100 (B/.7,531.97) de recargos para el período de enero a diciembre 2012, SETENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS CINCUENTA Y CUATRO BALBOAS CON 27/100 (B/.74,754.27) nominal y SIETE MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO BALBOAS CON 43/100 (B/.7,475.43) de recargos para el período de enero a octubre y diciembre 2013 y TREINTA MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y TRES BALBOAS CON 73/100 (B/.30,353.73) nominal y TRES MIL TREINTA Y CINCO BALBOAS CON 37/100 (B/.3,035.37) de recargos para el período de enero a febrero y de mayo a septiembre 2014, en concepto de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.).

SEGUNDO: ORDENAR el cierre y archivo del presente expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Dirección General de Ingresos.

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.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículos 1057-v, 1072-A, 1238, 1238-A, 1240-A del Código Fiscal. Ley n.º 6 de 02 de febrero de 2005. Ley n.º 8 de 15 de marzo de 2010. Ley n.º 33 de 30 de junio de 2010. Artículo 25 del Decreto Ejecutivo n.º 84 de 26 de agosto de 2005. Decreto Ejecutivo n.º 91 de 25 de agosto de 2010. Decreto Ejecutivo n.º 91 de 25 de agosto de 2010. Artículos 18 y 19 del Decreto de Gabinete 109 de 1970 y demás normas concordantes.

Notifíquese y cúmplase,

(fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(fdo.)MARION LORENZETTI CABAL
Magistrada

(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO
Magistrado
CON SALVAMENTO DE VOTO

(fdo.)LYDA ANGELICA RODRIGUEZ BASO
Secretaria General Encargada

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO

Resolución n.º TAT-RF-012 de 17 de febrero de 2017
Expediente n.º 142-15

Con el respeto que merecen mis colegas, no comparto la decisión de fondo adoptada por la mayoría del Pleno en base a los siguientes planteamientos:

El artículo 156 de la Ley n.º 8 de 15 de marzo de 2010, dispone que *“El Tribunal Administrativo Tributario tendrá competencia para:*

1. ***Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos a nivel nacional, que resuelven reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros; resoluciones relativas a liquidaciones adicionales, resoluciones de multas y sanciones; así como cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dichas entidades en forma cierta o presuntiva.***
2. ***Conocer y resolver de los recursos de apelación en contra de reclamaciones no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.***
3. ***...”.***

En base al artículo antes transcrito, consideramos que en el presente proceso no es posible como tribunal superior de segunda instancia administrativa cumplir a cabalidad con tales competencias, puesto que la Administración Tributaria, no ha aportado elementos suficientes que permitan la verificación exacta de la determinación del tributo.

Ello encuentra sustento en el hecho de que la Dirección General de Ingresos no incluyó los papeles de trabajo, pese a ser mencionados en el informe del auditor (véase foja 3 del expediente original), con los cuales esa entidad no solo arribó a las conclusiones expuestas en el informe referido, sino también en la resolución que es objeto del recurso en análisis. De esta manera, los *“cuadros de ITBMS, según la investigación”*, que forman parte del contenido de la resolución n.º 201-2793 de 6 de febrero de 2015 (véase fojas 6-10 del expediente original), nos resultan insuficientes por la inexistencia total de las constancias procesales que permitan a la autoridad de segunda instancia cotejar, comprobar y verificar cada uno de los renglones de los cuadros en hojas de cálculo. De este modo resulta necesario ordenar una prueba de oficio en vista de que hay muchos puntos oscuros y dudosos en el presente expediente con el propósito de llegar a la verdad material y objetiva, tal y como lo permite el Artículo 147 de la ley 38 de 2000, en los siguientes términos:

“Artículo 147. Además de las pruebas pedidas, y sin perjuicio de lo dispuesto en otras disposiciones de esta ley, el funcionario de primera instancia deberá ordenar la práctica de todas aquellas pruebas que estime conducentes o procedentes para verificar las afirmaciones de las partes y la autenticidad y exactitud de cualquier documento público o privado en el proceso, y el de segunda practicará aquellas que sean necesarias para aclarar puntos oscuros o dudosos del proceso”.

Por medio de un auto de mejor proveer dirigido a la Dirección General de Ingresos, debe solicitarse que se anexen al expediente los papeles de trabajo, a los que se refiere el informe del auditor, los documentos que sustenten dichos cuadros y en particular aquellas que

puedan ser la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo investigado por la Administración Tributaria, que en este expediente se desconocen. Es decir, las hojas de cálculo visible en las fojas 6 a la 10 del expediente de antecedentes, sólo muestran el impuesto a pagar, según investigación realizada por el fiscalizador, pero no consta los formularios de ITBMS declarados por el contribuyente, ni recibo de pagos, ni estado de cuenta, ni cuadros comparativos entre lo declarado por el contribuyente y el investigado por el fisco, así como el establecimiento de las diferencias en cada uno de los renglones del formulario declarativo de cada mes, con el propósito de verificar el origen de tales diferencias, formas de contabilización y el respectivo documento o facturas. A continuación mostramos a manera de ejemplo, un cuadro o un similar que pudiera ser utilizado para la verificación de la procedencia y comprobación de las diferencias adicionales cobradas por la Administración Tributaria por mes. Lo ideal es que la propia administración lo suministre o tengamos que levantar como tribunal para la determinación y verificación de la existencia, ocurrencia y procedencia de las diferencias.

| EJEMPLO DE PAPEL DE TRABAJO DEL AUDITOR | | | | |
|--|-------------------------|---------------------------|-----------|--|
| CUADRO DE ITBMS SEGÚN INVESTIGACION | | | | |
| Detalle | Liquidación Según Fisco | Declaración Contribuyente | Variación | Comentario |
| Enero | | | | |
| DEBITO | | | | |
| Oper Gravadas del Periodo | 92,684.86 | 91,684.86 | 1,000.00 | Corresponde a ingreso gravable no registrado ni declarado, según factura N°XXX |
| Operaciones no gravadas | 176,763.61 | 176,763.61 | 0.00 | |
| Total de Operaciones del Periodo | 269,448.47 | 268,448.47 | 1,000.00 | Corresponde a ingreso gravable no registrado ni declarado, según factura N°XXX |
| Impuesto causado | 6,487.94 | 6,417.94 | 70.00 | |
| Total Débito Fiscal | 6,487.94 | 6,417.94 | 70.00 | |
| O R I G E N | | | | |
| CREDITO | | | | |
| LOCALES | | | | |
| Compra y Prest Servi E Imp Gravado Imp Oper Mixtas | 75,627.29 | 75,627.29 | 0.00 | |
| Total de compras | 75,627.29 | 75,627.29 | 0.00 | |
| ITBMS Cargado Compras | 5,293.91 | 5,293.91 | 0.00 | |
| Credito fiscal directo a operaciones gravadas | 1,821.00 | 1,821.00 | 0.00 | |
| Impuesto a pagar | 4,666.94 | 4,596.94 | 70.00 | |
| Recargo 10% | 466.69 | 459.69 | 7.00 | |
| Total de impuesto a pagar | 5,133.63 | 5,056.63 | 77.00 | |
| Menos impuesto pagado, según Recibo N° | 4,596.94 | 4,596.94 | 0.00 | |
| Diferencia de impuesto por pagar | 8/536.69 | 459.69 | B/77.00 | |

| INFORMACION QUE DEBE SER PARTE DEL EXPEDIENTE PARA REVISAR EL ACTO | |
|--|--|
| Factura Num. Servicios gravados con ITBMS B/1,000.00 | Prueba documental Aquí se verifica el bien o servicio facturado El tipo de cliente, la tarifa aplicada, la exención o no de la retención del impuesto |
| Documento | |
| Registro manual de factura en el sistema auxiliar de facturación de B/1,000.00 + 7% o según tarifa vigente. Impuesto | Auxiliar de facturación Se verifica si la factura ha sido registrada o no |
| Diario General y Mayor General, Cuenta Contable de Ventas gravadas y no gravadas e | Prueba contable Aquí se verifica en que cuenta de ingreso se registró los B/1,000.00 |
| Formulario de Declaración de ITBMS B/5,056.63 | Se verifica que el impuesto a pagar sea igual al valor según libros (contabilidad) del negocio |
| Cheque B/5,056.63 | Se verifica el pago realizado Debe corresponder al declarado |
| Recibo de pago B/5,056.63 | Constancia de recibido por el fisco |

Diferencia de impuesto a exigir incluidos los recargos

En una revisión de auditoria y de verificación por una persona ajena a la auditoria se puede proceder de la siguiente manera:

1. El impuesto a pagar según fisco debe verificarse su procedencia u origen. Es decir, verificar.
2. la existencia de la documentación (factura). Con la factura se verifica el bien o servicio facturado.

3. Es decir si es exento o no. De igual forma el tipo de cliente y si la venta es territorial o no, así como el periodo a que corresponde la venta.
4. Se debe verificar la captación de la factura en el sistema
5. Se debe verificar la contabilización del documento (factura) y la cuenta asignada)
6. Se debe verificar los débitos y créditos de la cuenta de Tesoro Nacional ITBMS por pagar
7. Se debe verificar las volantes o recibos de caja de la DGI y el desembolso de la cuenta de banco
8. Confrontar lo determinado por el fisco vs lo declarado y establecer la diferencia
9. Documentar las diferencias para el debido sustento del alcance y de los papeles de trabajo del auditor.

No debemos olvidar que “incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que les son favorables”. (Art 150 de la ley 38 de 2000) y que la controversia se origina en virtud del ejercicio de la función administrativa que llevó a cabo la Dirección General de Ingresos en su rol de fiscalizador sobre el obligado tributario, en la cual se le exige el pago al contribuyente de una diferencia no pagada de ITBMS, la cual resulta de una auditoría practicada al negocio y que para llegar a determinar dichos montos “debe tener” el expediente toda la documentación sustentadora, detalles de cuenta, registros contables u otros documentos extraídos de la empresa y que no hacen parte del expediente de antecedentes recibidos en el Tribunal Administrativo Tributario.

En tal sentido, los documentos y papeles de trabajo que sustentan el informe de auditoría recopilados durante la etapa preparatoria previa a la resolución originaria se convierten en pruebas cuando dicho acto ha sido impugnado por el contribuyente y la discusión sobre quien tiene la verdad es trasladado a un tercero, independiente e imparcial para que con base a los documentos soportes contenidos en el expediente que le sirvieron al fiscalizador a la determinación de las cifras exigidas a pagar de ITBMS y las prueba que aporte el recurrente en la reconsideración pueda el Tribunal Administrativo Tributario examinarlas para tomar una decisión en derecho. Sin embargo, el derecho que tiene el contribuyente a contradecir y contraprobar se restringe al punto que su capacidad probatoria es disminuida a cero. Por otro lado, las resoluciones dictadas por la DGI tampoco tienen la suficiente explicación como para saber el origen, procedencia, justificación de las cantidades no pagadas, puesto que las mismas se limitan a cuadros resumen de los cuadros visibles de las foja 6 a la 10 del expediente de antecedentes, que no ofrecen mayor información, excepto lo dictaminado por la administración. Y aquí es donde sentimos que no existe igualdad de trato, obviándose exigir el cumplimiento de la obligación que tienen como parte en el proceso cual es el de colaborar con el juzgador de segunda instancia con todos los documentos y papeles de trabajo del auditor que sustentan el informe conclusivo y por ende la resolución decisoria expedida por la Dirección General de Ingresos que exige el pago de

una determinada suma de dinero en impuesto nominal y recargos (Resolución N° 201-2793 de 6 de febrero de 2015).

Un aspecto importante que queremos resaltar, es entorno a la presunción de legalidad de los actos administrativos del fiscalizador que no sustituyen una prueba, ni mucho menos ser un fuerte argumento a imponer sobre la presunción de inocencia del contribuyente.. La presunción de la buena fe del servidor público salvo prueba en contrario adquiere fuerza y credibilidad en la medida en que esté debidamente respaldado por todos los actos preparatorios que lo sustentan, pero a contrario sensu, quedaría en duda la buena fe de la que se habla.

Otro de los argumentos utilizados cual es que la carga de la prueba es siempre del contribuyente. Debemos aclarar que la carga de la prueba es de quien alega un derecho y va a depender de dos situaciones, a saber: si el acto es oficioso y si es a petición de parte. Cuando el acto es oficioso, el Estado está en la obligación de documentar toda su actuación para darle sostenimiento a su decisión y junto con ella notificar al administrado de los cargos que se le hacen para que este pueda oponerse y defenderse teniendo acceso a toda la documentación soporte que debe hacer parte del expediente preparado por la Administración Tributaria y no limitarse únicamente a un resumen de toda su actuación; mientras que cuando el administrado eleva una solicitud a la administración para obtener un beneficio debe éste acompañar a la solicitud de todos los documentos que tengan a bien para demostrar el derecho alegado y si este es negado por pruebas que sostienen esa negación, entonces el contribuyente teniendo acceso a los motivos y pruebas que sirvieron de sustento poder impugnar dicha decisión.

La diferencia entre la responsabilidad de la carga de la prueba de un acto oficioso y de una petición es que el primero inicialmente es del fisco quien alega una posible lesión del bien jurídico protegido que es el tesoro nacional (Hacienda Pública) y en donde el contribuyente le corresponde probar que no ha habido tal lesión y en el caso de la petición de beneficios le corresponde inicialmente al contribuyente aportar todos los documentos que sirvan para fundamentar su derecho. Pero ambos casos es en la etapa previa a la decisión adoptada por la Dirección General de Ingresos, con motivo del ejercicio de su función administrativa en virtud de la relación jurídica con el contribuyente. Una vez notificado el contribuyente del rechazo de una solicitud de beneficio o de la exigencia del pago de diferencias de impuestos no pagados el obligado tributario tiene la opción de activar la vía gubernativa haciendo uso de los recursos legales que le proporciona la ley para impugnar un acto. Y es en la reconsideración y/o apelación que al contribuyente le corresponde probar su derecho.

Sin embargo, es deber de la DGI colocar el expediente completo a disposición de las partes de todas sus actuaciones previas al acto originario. En tal sentido, el juez puede ordenar de

oficio que se agregue, la totalidad del documento, según lo dispone el artículo 846 del Código Judicial frente a estas circunstancias.

“Artículo 846. Si se adujere como prueba, solamente parte de un expediente, actuación o documento, deberá adicionarse lo que la parte contraria señalare si tuviere relación o fuere conducente, sin perjuicio de que el objetante aduzca también, o el juez de oficio ordene que se agregue, la totalidad del documento en cuestión”.

En otras palabras el obligado tributario queda en estado de indefensión porque no tiene como saber de dónde salen las cifras en los cuadros.

Por otro lado, observamos también que en el expediente de segunda instancia fueron negadas las pruebas consistentes en los formularios de ITBMS al contribuyente mediante Resolución n.º TAT-PR-069 de 8 de noviembre de 2016 (véase fojas 145 a 148 del cuadernillo del TAT), por haberlas presentado junto con la apelación y no en la reconsideración. Esto a pesar de que se reconoció que las mismas fueron aducidas y no presentadas (véase foja 147 del expediente del TAT). Al respecto de lo cual consideramos que al no haber pronunciamiento de rechazo de las pruebas aducidas por el contribuyente por la Dirección General de Ingresos en el recurso de reconsideración, el TAT debió admitirlas puesto que en primer lugar era deber de la administración documentar en debida forma el expediente previo a la decisión originaria. En segundo lugar una vez activada la vía gubernativa la carga de la prueba es de quien tiene mejor acceso a la misma y de allí que el artículo 150 de la ley 38 de 2000:

“Se prohíbe a la Administración Pública solicitar o requerir del petionario documentos que reposen, por cualquier causa, en sus archivos, y que el interesado invoque como fundamento de su petición”. (La negrita es nuestra).

De manera tal, que la Administración Tributaria tenía la obligación con el juez de colaborar con la aportación al expediente de dichas pruebas o documentos para la verificación y exactitud de las cifras o determinación del nuevo impuesto a pagar y no lo hizo, reservándose para sí información importante que permitiera al juez superior de segunda instancia verificar los montos exigidos a pagar, comparando la información declarada en los formularios de ITBMS por el contribuyente, los recibos de pago o estados de cuenta, facturas de ingresos y compras, las cuentas contables del tesoro nacional ITBMS por pagar, ingresos y compras en contraposición a lo investigado por el fisco, así como las pruebas documentales que sustentan tales diferencias supuestamente dejadas de declarar. Esto, para poder estar en capacidad de verificar la exactitud de las diferencias halladas y la correspondiente determinación del tributo o cálculo del monto a exigir.

Definitivamente nuestro trabajo como magistrados se encuentra limitado a unos cuadros que carecen de todo sustento y que en nuestra opinión es responsabilidad inicial del fisco con motivo del ejercicio de su facultad oficiosa aportar todos los medios de prueba que den

fuerza al derecho reclamado y solo así dará sustento a la presunción de legalidad de los actos administrativos de la autoridad pública.

De igual forma, apreciamos que la carga de la prueba era del Fisco con base al artículo 150 de la Ley n.º 38 de 2000, toda vez que el contribuyente adujo los formularios de ITBMS en el recurso de reconsideración y la Administración, teniendo dicha información en sus archivos digitales, no la aportó en clara violación del artículo en mención que establece la prohibición a los funcionarios de solicitar información que estuvieren en sus archivos y que hayan sido aducidos por el administrado. A pesar de que el criterio predominante es que el contribuyente tiene la carga de la prueba y no demostró iniciativa probatoria, no compartimos tal posición puesto que era la administración la encargada según la ley hacerla parte del expediente para su uso por todas las partes involucradas, en el proceso, entre ellas el juez.

Así mismo, el principio de tutela judicial efectiva podría verse vulnerado ya que la Administración Tributaria, no ha expuesto con claridad y en debida oportunidad el origen, procedencia y documentación de las cifras exigidas y no pagadas y por ende limita la capacidad de respuesta por parte del contribuyente al desconocer exactamente la explicación de las diferencias encontradas. En este sentido se pronuncia Elías Solís González en su libro “Fundamentos del Derecho Tributario” al indicar que:

“...el derecho fundamental a la tutela administrativa efectiva está contenido en el numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, que consagra el derecho de toda persona a ser oída, con las debidas garantías...”¹

De esta forma, al desconocer las razones que provocaron el dictamen de la autoridad, se restringe la capacidad de contestación o alegación por parte del administrado y en consecuencia el derecho a ser oído que resalta el autor citado, así como las demás garantías incorporadas al cuerpo legal patrio a través de convenios internacionales y nuestra propia Carta Magna.

De igual manera, queremos dejar sentado que la solicitud de una prueba de oficio o práctica de una diligencia exhibitoria no busca suplir la carga probatoria que recae sobre cada una de las partes en el proceso administrativo tributario al respecto de la necesidad de probar los hechos o datos que constituyan el supuesto de hecho de las normas que le son favorables, tal como prescribe el artículo 150 de la Ley n.º 38 de 2000; sino, generar la convicción del juzgador sobre las cifras liquidadas, y con ello “...la acertada resolución del asunto...” como prescribe el artículo 1240-G del Código Fiscal, o “...esclarecer los hechos fundamentales para la decisión que deba adoptar” como señala el artículo 182 de la Ley n.º 38 de 2000.

¹ Solís G., Elías. (2017). *Fundamentos de Derecho Tributario; Los Principios del Derecho Tributario y el Control de los Actos Tributarios*. Librería y Editorial Barrios & Barrios, Panamá. Pág. 70.

Además, consideramos que una prueba oficiosa no va en contra de lo dispuesto en los artículos 1240-A, 1240-C y 1240-D del Código Fiscal, ni pretende llenar la falta probatoria del recurrente. Debido a que los documentos a requerir mediante la diligencia aludida debieron formar parte desde un inicio del expediente de antecedentes de la Administración Tributaria, ya que sin ellos es materialmente imposible completar la investigación que dio lugar a la liquidación adicional. En este sentido, no discutimos cuál es el momento procesal en que el apoderado legal de la parte actora tiene oportunidad para presentar pruebas, ya que la ley es clara al respecto; sino la ausencia de las constancias de los actos previos de la Dirección General de Ingresos que suscitaron el examen de los registros del contribuyente, y la exigencia del pago de tributos considerados no cancelados.

Por otro lado, ya que el presente caso guarda relación con pruebas de naturaleza contable, el despacho del magistrado contador, no sólo hace las observaciones en derecho sino que con base a su experiencia para poder llegar a una conclusión, dictamen, certeza y convicción, tiene que tener acceso a los papeles de trabajo del auditor fiscal, documentos y demás información que lo haya llevado a determinar la diferencia de impuestos presuntamente no pagados; y para llegar a una conclusión exacta de las cifras exigidas debe examinar los documentos que sustentan tales diferencias, satisfaciendo las interrogantes del juez, de lo contrario sería como firmar una resolución administrativa en blanco. Máxime cuando la Ley n.º 57 de 1 de septiembre de 1978, que reglamenta la profesión de Contador Público Autorizado en su artículo 1, detalla entre los actos propios de dicha profesión:

a) ...

...

d) *La intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad, así como la certificación o dictamen sobre exactitudes o veracidades; ...* ". (El resaltado es nuestro).

En la presente resolución administrativa tampoco se observa pronunciamiento o explicación, de cómo se llegó a tener la certeza de las cifras contenidas en los cuadros elaborados por la administración tributaria, en vista de que no se han realizado las pruebas de auditoria que se llevan a cabo en este tipo de procedimientos. Entre ellas, podemos mencionar las pruebas de recálculo aritmético sobre los cuadros del auditor fiscal, con el propósito de determinar si el resultado de las operaciones matemáticas son correctas, así como la aplicación de una especie de auditoria sustantiva con el objetivo de determinar la veracidad de las diferencias o los montos dejados de declarar por el contribuyente y los documentos que sustentan tales diferencias, el tratamiento contable utilizado por el contribuyente en los libros legales y el que debió darse por parte de la administración tributaria con fundamento en la ley y los decretos reglamentarios.

En síntesis, y a pesar de los precedentes que puedan existir en la jurisprudencia del Tribunal sobre la materia; somos de la opinión que la igualdad de las partes prevalece sobre la apreciación tradicional que se ha tenido del principio de la carga de la prueba en materia tributaria, y que dicha igualdad no sólo se extiende a los derechos sino también a las

obligaciones de las partes. En consecuencia, ambas partes en todo proceso administrativo tributario están en la obligación de probar lo que alegan, por lo que al incumplir la Administración Tributaria con parte de esa obligación, es menester de este Tribunal realizar todas las gestiones necesarias tendientes a determinar la verdad material sobre la controversia en examen. Sin embargo, ante la ausencia de esa información que ha debido aportar la Administración Tributaria y sin acciones oficiosas por parte del Tribunal; estimamos que no se debe llegar a una conclusión final sin antes examinar los papeles de trabajo del auditor, puesto que este caso tiene su origen en los documentos y la contabilidad del negocio.

En virtud de todo lo expuesto, no tengo otro camino que dejar sentado de manera categórica que **SALVO EL VOTO.**

(fdo.) ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO
Magistrado

(fdo.) MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Secretario General