



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-094 de 21 de septiembre de 2021
EXPEDIENTE: 145-2019

VISTOS:

La firma forense -----, apoderados legales del contribuyente ---
-----, con RUC -----, presentó ante este tribunal, recurso de
apelación contra la **Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018** (con fecha de
estado aprobado el 16 de noviembre de 2018) y su acto confirmatorio contenido en la
Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019, ambas proferidas por la Dirección
General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió expedir a nombre
del contribuyente en mención liquidación adicional por la suma de **VEINTICINCO MIL
NOVECIENTOS TREINTA Y CUATRO BALBOAS CON 00/100 (B/.25,934.00)**
nominal y la suma de **DOS MIL QUINIENTOS NOVENTA Y TRES BALBOAS CON
40/100 (B/.2,593.40)** de recargo en concepto de impuesto sobre la renta para el año 2014 y
la suma de **TRESCIENTOS SESENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y
NUEVE BALBOAS CON 50/100 (B/.361,879.50)** nominal y la suma de **TREINTA Y
SEIS MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE BALBOAS CON 95/100 (B/.36,187.95)** de
recargo, en concepto de impuesto sobre la renta para el año 2015, la suma de
**TRESCIENTOS UN MIL CUATROCIENTOS TREINTA BALBOAS CON 86/100
(B/.301,430.86)** nominal y la suma de **TREINTA MIL CIENTO CUARENTA Y TRES
BALBOAS CON 09/100 (B/.30,143.09)** de recargo en concepto de impuesto sobre la renta
para el año 2016, la suma de **TRES MIL CIENTO DOCE BALBOAS CON 08/100
(B/.3,112.08)** nominal y la suma de **TRESCIENTOS ONCE BALBOAS CON 21/100
(B/.311.21)** de recargo en concepto de impuesto complementario para el año 2014, la suma
de **CUARENTA Y TRES MIL CUATROCIENTOS VEINTICINCO BALBOAS CON
54/100 (B/.43,425.54)** nominal y la suma de **CUATRO MIL TRESCIENTOS
CUARENTA Y DOS BALBOAS CON 55/100 (B/.4,342.55)** de recargo en concepto de
impuesto complementario para el año 2015, la suma de **TREINTA Y SEIS MIL CIENTO
SETENTA Y UN BALBOAS CON 70/100 (B/.36,171.70)** nominal y la suma de **TRES
MIL SEISCIENTOS DIECISIETE BALBOAS CON 17/100 (B/.3,617.17)** de recargo en
concepto de impuesto complementario para el año 2016.

I. Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018 (con fecha de estado aprobado el 16 de noviembre de 2018).

La Dirección General de Ingresos, a través de la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018, resuelve expedir liquidación adicional a nombre del contribuyente -----, en concepto de impuesto sobre la renta e impuesto complementario por los montos y períodos señalados en el párrafo que antecede.

El fisco señaló en su resolución originaria que de acuerdo con el artículo 719 y 720 del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, se encuentra facultada para examinar minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente, para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable y expedir una resolución contentiva de la liquidación adicional por parte del impuesto que no se haya liquidado.

Aunado a lo anterior, indicaron que el personal fiscalizador procedió mediante carta de verificación n.º 7220000000425 de 20 de enero de 2017 a informar a la empresa que había sido asignada en el programa de omiso e inexactos y debía presentar los libros y documentos de ingresos, ventas, compras y cuentas de ITBMS- Tesoro Nacional según mayor general y que de acuerdo a la revisión efectuada determinaron diferencias en cuanto a los ingresos reportados, concluyendo que el contribuyente no reportó la totalidad de sus ingresos en los períodos 2014, 2015 y 2016, lo cual afectó la renta neta gravable para esos períodos, por lo que se procedieron a gravar de oficio la renta gravable de la siguiente manera:

Resumen de ingresos

Detalle	2014	2015	2016
Total de ingresos según Mayor General	B/.226,466.51	B/.1,683,324.06	B/.1,367,889.47
Total de ingresos según declaración de renta	B/.76,377.72	B/.235,806.03	B/.160,313.31
Diferencia	B/.150,088.79	B/.1,447,518.03	B/.1,207,576.16
Total de ingresos según formulario 430	B/.226,466.51	B/.1,683,324.06	B/.1,367,889.47
Total de ingresos según Mayor General	B/.226,466.51	B/.1,683,324.06	B/.1,367,889.47
Diferencia	0.00	0.00	0.00

Así pues, de las investigaciones y diligencias realizadas, conforme a la normativa, establecieron que la declaración jurada de renta de los períodos 2014, 2015 y 2016, tiene deficiencias comprobadas que aumentan el impuesto a pagar, determinando que para el año 2014, el impuesto sobre la renta a pagar era de B/.28,527.40, para el año 2015 por la suma de B/.398,067.45 y B/.331,573.95 para el año 2016.

Impuesto sobre la renta a pagar

Detalle	2014	2015	2016
Renta neta declarada	-B/.46,352.79	B/.31,697.10	-B/.1,852.72
Aumento según investigación	B/.150,088.79	B/.1,447,518.03	B/.1,207,576.16

Nueva renta neta gravable	B/.103,736.00	B/.1,479,215.13	B/.1,205,723.44
Impuesto causado	B/.25,934.00	B/.369,803.78	B/.301,430.86
Menos: impuesto pagado según declaración	0.00	B/.7,924.28	0.00
Diferencia a pagar	B/.25,934.00	B/.361,879.50	B/.301,430.86
Más: 10% de recargo	B/.2,593.40	B/.36,187.95	B/.30,143.09
Total de impuesto a pagar	B/.28,527.40	B/.398,067.45	B/.331,573.95

De igual forma, motivaron que, al haberse determinado renta gravable, era procedente el alcance del impuesto complementario por la suma de B/.3,423.29 para el año 2014, B/.47,768.10 para el año 2015 y B/.39,788.87 para el año 2016, tal como se detalla:

Impuesto complementario a pagar

Detalle	2014	2015	2016
Renta neta declarada	-B/.46,352.79	B/.31,697.10	-B/.1,852.72
Aumento según investigación	B/.150,088.79	B/.1,447,518.03	B/.1,207,576.16
Nueva renta gravable determinada	B/.103,736.00	B/.1,479,215.13	B/.1,205,723.44
Menos impuesto causado según investigación	B/.25,934.00	B/.369,803.78	B/.301,430.86
Saldo resultante	B/.77,802.00	B/.1,109,411.35	B/.904,292.58
Saldo resultante x 40%	B/.31,120.80	B/.443,764.54	B/.361,717.03
10% del 40% del saldo resultante	B/.3,112.08	B/.44,376.45	B/.36,171.70
Menos impuesto pagado según declaración original	0.00	B/.950.91	0.00
Diferencia a pagar	B/.3,112.08	B/.43,425.54	B/.36,171.70
Más: 10% de recargo	B/.311.21	B/.4,342.55	B/.3,617.17
Total de impuesto complementario a pagar	B/.3,423.29	B/.47,768.10	B/.39,788.87

Finalizaron señalando que el alcance a favor del Tesoro Nacional, en concepto de impuesto sobre la renta e impuesto complementario del período fiscal 2014 de acuerdo al artículo 1072-A del Código Fiscal, devengarán un recargo del 10% y un intereses moratorio de dos (2) puntos porcentuales por un mes o fracción de mes sobre la tasa de referencia del mercado que indique anualmente la Superintendencia de Bancos, contados a partir de la fecha en que el crédito debió ser pagado hasta su cancelación, por ser créditos vencidos y no pagados dentro del plazo establecido. Igualmente, en el punto segundo de la parte resolutive le informaron al contribuyente que las sumas que contiene la resolución se liquidaron con el recargo que trata el artículo 1072-A del Código Fiscal y que los intereses mensuales serán calculados a la presentación de la resolución para su pago.

II. Recurso de reconsideración.

Notificada la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018, el licenciado -----, apoderado legal del contribuyente, presentó recurso de reconsideración, fundamentado su escrito en los hechos visibles en la foja 13 del expediente de antecedentes de la Dirección General de Ingresos.

La parte recurrente indicó que la empresa -----, dentro de su gama de actividades como sociedad anónima está la de valor agregado y que de acuerdo a lo revisado por la firma ----- y su persona como apoderado legal

observan que para el año 2014 se señaló una diferencia de B/.150,088.79 cifra que nace de la resta de los ingresos del mayor general, menos la declaración de renta hecha por la empresa o sea B/.226,466.51 menos la declaración de renta por la suma de B/.76,377.72, dando como resultado dicha diferencia, asimismo, observan que en el año 2015 y 2016, respectivamente la Dirección General de Ingresos, estima la diferencia de B/.1,447,518.03 y B/.1,207.576.16 y que ante esos hechos y cifras señaladas por el fisco, revisaron el trabajo contable, basándose en la documentación que sirve para generar dicha información y cruce de información y no entiende de dónde salen esas cifras.

De acuerdo con lo señalado, el recurrente hizo mención del artículo 720 del Código Fiscal y solicitó una relación exacta y detallada del objeto sobre el cual se expidió la resolución. De igual modo, solicitaron se dejara sin efecto la resolución y que una vez hecha la relación exacta y detallada por parte de la Dirección General de Ingresos, si los errores persistían en el análisis fiscal se les llamara para responder los mismos para definir lo real.

III. Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019.

La Dirección General de Ingresos, a través de la Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019, atendió el recurso de reconsideración presentado por el contribuyente, resolviendo mantener en todas sus partes la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018.

En ese sentido, la entidad fiscal señaló en la resolución confirmatoria que el recurrente no presentó pruebas junto con su escrito y que, de acuerdo con la revisión efectuada a los ingresos según el mayor general, se determinaron diferencias con lo declarado por el contribuyente en las declaraciones de renta para los períodos aludidos.

Por otro lado, indican que el recurrente solo se limitó a señalar que no comprendía de donde salen las cifras, no obstante, debió presentar al momento en que el personal de fiscalización le requirió, la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de que se pudiera verificar la verdadera cuantía de la renta gravable, o en su defecto, presentar todos los medios idóneos capaces de desvirtuar el acto impugnado junto con el recurso de reconsideración. .

IV. Recurso de apelación.

La firma forense -----, presentó en esta instancia y en tiempo oportuno recurso de apelación, visible desde la foja 1 a la foja 12 del expediente del expediente de este tribunal, en contra la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019. Los apelantes, señalan que las garantías de su representado fueron violentadas por la

autoridad tributaria, que, de manera poco usual, profirieron una resolución de liquidación adicional, sin cumplir con lo normado en el Código Fiscal y demás leyes administrativas supletorias, lo cual, vulnera la garantía del debido proceso, consagrada en la Constitución Política.

Seguidamente, señalan que el proceso en cuestión, inicia con una carta de presentación que no consta en el expediente administrativo contentivo de la causa, mediante la cual la Sección de Fiscalización Masiva, solicita documentación para la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de su poderdante y que si bien es cierto, la autoridad tributaria está facultada para realizar las verificaciones, exigencias y gestiones pertinentes para el cobro de los tributos, no puede realizar las mismas violentando los derechos y garantías de los contribuyentes.

Adicionalmente, indicaron que en el expediente no consta, acta de diligencia de cierre de la auditoría que se le seguía a su representado, ni mucho menos se les permitió conocer los resultados preliminares de la misma, lo que hubiese permitido realizar las alegaciones pertinentes para aclararle a la administración tributaria aquellas dudas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 719 del Código Fiscal. En igual medida, señala que se contravienen lo dispuesto en los numerales 1, 2, 3, 5 y 6 del artículo 155 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010.

Consideran los apelantes que su cliente ha cumplido con sus obligaciones tributarias y que producto de dicha auditoría se le brindó poca o nula información sobre la misma, y que, además, no se le hizo de conocimiento al representante legal las reales motivaciones de lo que se estaba revisando, aunado al hecho de la imposibilidad de obtención del informe de auditoría con los hallazgos preliminares y el no haber realizado la diligencia de cierre del audito.

En otro orden de ideas, deja por sentado que el informe final de auditoría fue confeccionado con fecha posterior a la fecha de la resolución impugnada, por lo que, a su criterio todas estas actuaciones, omisiones y violaciones sufridas por su mandante configuran la nulidad absoluta de la resolución impugnada, en concordancia con el numeral 4 del artículo 52 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000.

De acuerdo con los razonamientos antes señalados, solicitan se declare la nulidad absoluta de lo actuado por la Dirección General de Ingresos y se revoque la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019, a fin de que se salvaguarde las garantías de su representado.

V. Oposición al recurso de apelación.

Admitido el recurso de apelación mediante Resolución n.º TAT-ADM-318 de 1 de octubre de 2019, se ordenó el traslado del recurso al director general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, para que pudiera formalizar por intermedio de apoderado especial escrito de oposición o réplica, por el término de cinco días hábiles, una vez fuera notificado de la resolución en comento.

Así pues, el director general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas otorgó poder a la licenciada -----, como abogada principal, y a los licenciados ----- y -----, como abogados sustitutos, para que, en nombre y representación de la administración tributaria, presentaran formal escrito de oposición al recurso de apelación dentro del presente proceso.

La licenciada ----- presentó en forma oportuna el escrito de oposición, visible desde la foja 37 a 42 del expediente del tribunal, recordándole al contribuyente que la Dirección General de Ingresos, está facultada para utilizar herramientas y medios de fiscalización con el objeto de detectar si los contribuyentes se encuentran omisos de sus declaraciones, o si existe inconsistencias e inexactitudes en la mismas.

Por lo que, con la emisión de la Carta de Presentación n.º 722000000425 de 20 de enero de 2017 enviada a los correos ----- (SIC) y -----, y las llamadas realizadas al teléfono -----, son herramientas y medios totalmente válidos y permitidos por la normativa fiscal para hacer cumplir las facultades que tiene el personal fiscalizador de esa dirección.

También manifiesta que cuando se efectúan revisiones a empresas escogidas para ser investigadas dentro del programa de omisión e inexactos, no va a constar en el dossier un acta de diligencia de cierre de la auditoria, pues este tipo de medios de fiscalización utilizados por la administración tributaria, no consisten en una auditoria integral per sé, en la que el personal fiscalizador se apersona a las oficinas del contribuyente, sino que se le comunica y solicita información, en este caso, libros y documentos de ingresos, ventas, compras y cuentas ITBMS según mayor general, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de diferentes formas, como correo electrónicos y teléfono y se concede un tiempo específico para proporcionar lo indicado, y de no presentarlo o presentarlo incompleto se procede a efectuar los cálculos con lo obtenido y a expedir la liquidación adicional de los años respectivos.

Por lo tanto, considera la apoderada del fisco que la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018 no ha incurrido en alguno de los casos enumerados en el artículo 52 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, para configurarse un vicio de nulidad absoluta, puesto como explica, no se omitió ningún trámite que implique la violación del debido proceso, en consecuencia, se opone a la solicitud de nulidad absoluta de las Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019.

Otro aspecto que señala es que el contribuyente debe aclarar a qué actividad mercantil se dedica, pues de acuerdo al sistema informática tributario de dicha dirección, la actividad registrada es venta al por menor de libros de todo tipo, periódicos y artículos de papelería, de acuerdo al sistema Panamá Emprende del Ministerio de Comercio e Industrias, la actividad comercial es edición y venta de revistas varias, libros y panfletos, compra y venta al por menor, mayor y distribución de perfumes, fragancias, lociones, aguas, colonias, de tocador, cremas para el cuerpo y cosméticos, en el acto administrativo recurrido se habla de que la actividad principal de la empresa es inmobiliaria con bienes propios, no obstante, el contribuyente aduce en la alzada que se dedican a ser agentes comisionistas de operadoras telefónicas, y basado en ello y fundamentándose en la Resolución n.º 201-6126 de 13 de diciembre de 2016, sobre agentes de retención de ITBMS, el contribuyente manifiesta en su escrito que por ser un agente comisionista, las retenciones del 50% del ITBMS por parte de las operadoras telefónicas, los perjudicaba, al no existir claridad con respecto a las empresas que prestaban este servicio.

Con respecto a lo antes enunciado, resalta lo dispuesto en el artículo 1230 del Código Fiscal, en cuanto a que el contribuyente está obligado, no solamente a inscribirse en el registro único de contribuyente, sino, además, a informar los cambios en la información contenida en el registro del contribuyente, destacando que el artículo 171-A del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 establece los deberes de los contribuyentes.

La apoderada del fisco culmina su oposición resaltando que el contribuyente debió presentar al momento en que el personal de fiscalización lo requirió, la información y documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con la finalidad de que se pueda verificar la verdadera cuantía gravable, o en su defecto, presentar medios de prueba idóneas suficientes para desvirtuar el acto impugnado, lo cual no fue aportado en la etapa de reconsideración y que al no existir claridad en cuanto a la actividad del contribuyente, con respecto a la documentación contable que están obligados los comerciantes a mantener, se procedió a gravar de oficio la renta gravable del contribuyente, por esa razón, solicita se mantenga en todas sus partes la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018.

VI. Resolución n.º TAT-PR-023 de 17 de marzo de 2021.

La parte apelante no presentó pruebas documentales junto con su escrito de apelación, sin embargo, solicitaron una prueba pericial, para esclarecer el negocio en cuestión, porque consideran que en el expediente no se encuentran las suficientes pruebas para obtener un criterio amplio sobre lo sucedido. De igual forma, solicitaron una diligencia de audiencia.

De acuerdo a lo solicitado, este tribunal, a través de Resolución n.º TAT-PR-023 de 17 de marzo de 2021, se pronunció sobre ambas solicitudes, resolviendo no admitirlas, considerando que, la prueba pericial, debió solicitarse en primea instancia para que la Dirección General de Ingresos se pronunciara sobre la misma, puesto que el artículo 1240-A del Código Fiscal, claramente indica que junto con el recurso de reconsideración el recurrente debe presentar y aducir todos los medios de pruebas reconocidos por el procedimiento administrativo general establecido en la Ley 38 de 31 de julio de 2000. En cuanto a la solicitud de audiencia, esta magistratura, señaló que existían suficientes elementos de juicio para emitir un pronunciamiento sobre los hechos controvertidos, por lo que no era viable la celebración de la diligencia de audiencia solicitada.

Es preciso indicar que en la misma resolución de pruebas se concedió a las partes el término común de cinco días hábiles para la presentación de sus alegatos finales o de conclusión.

Así las cosas, en esta etapa del proceso, el director general de la Dirección General de Ingresos revocó el poder que había otorgado a la licenciada -----
-- y otorgó un nuevo poder especial a la licenciada -----, como abogada principal y como abogados sustitutos al licenciado -----, y a la licenciada -----, para que actúen en nombre y representación de la Dirección General de Ingresos.

La licenciada -----, presentó, en tiempo oportuno su escrito de alegatos finales, visible desde la foja 73 a la foja 78 del expediente del tribunal, solicitando se confirme la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018, la cual se mantuvo mediante la Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019, señalando que las afirmaciones por parte del apelante con respecto al estado de indefensión en que se dejó a su representado son subjetivas e infundadas, por lo que aclara que la Dirección General de Ingresos, en cumplimiento del artículo 1238 y 1240-A del Código Fiscal, otorga a los contribuyentes la oportunidad de recurrir y aporta las pruebas que consideran convenientes y defender sus argumentos, por lo que es contradictorio que el contribuyente habiendo tenido la oportunidad de presentar recurso de reconsideración, así como de apelación, señale que se le ha dejado en estado de indefensión. Por consiguiente, considera que no es posible que el

apelante realice semejantes afirmaciones en el momento en el que hace uso de los medios de defensa que se encuentran contemplados en el Código Fiscal, como la Ley 38 de 31 de julio de 2000 y que están claras las oportunidades de defensa que ha tenido el contribuyente.

Respecto al fondo de la controversia argumenta que se observa en el expediente que el contribuyente es una empresa que tiene como actividad principal el servicio de telefonías con concesiones otorgadas por la Autoridad Nacional de los Servicios Públicos y una vez efectuada la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias se evidenciaron ingresos que no fueron declarados en su totalidad, dentro de los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016, tomando en consideración que el apelante para dichos períodos reportó en las declaraciones juradas de rentas las sumas que ascienden a B/.76,377.72, B/.235,806.03 y B/.160,313.31, mientras que la administración tributaria, identificó como ingresos para dichos períodos las sumas de B/.226,466.51, B/.1,683,324.06 y B/.1,367,889.47, correspondiente a los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016, respectivamente, producto de lo cual resolvieron lo siguiente:

Detalle	2014	2015	2016
Renta neta declarada	-46,352.79	31,697.10	1,852.72 (SIC)
Aumento según investigación	150,088.79	1,447,518.03	1,207,576.16
Nueva renta neta gravable	103,736.00	1,479,215.13	1,205,723.44
Impuesto causado	25,934.00	369,803.78	301,430.86
Menos: impuesto pagado según declaración	0.00	7,924.28	0.00
Diferencia a pagar	25,934.00	361,879.50	301,430.86
Más: 10% de recargo	2,593.40	36,187.95	30,143.09
Total de impuesto a pagar	28,527.40	398,067.45	331,573.93

Manifiesta la letrada que de la lectura del recurso de reconsideración, se desprende que el apelante reconoce los ingresos dejados de declarar, que fueron identificados por los auditores de la administración tributaria y manifiesta con relación al cálculo efectuado por estos, que al determinar el impuesto sobre la renta causado, no se tomaron en consideración, los costos y pagos que la empresa ha realizado a sus aliados de negocios y proveedores; no obstante, al analizar los cuadros contenidos en la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018, se evidencia de forma clara y contundente que si se tomaron en consideración el total de gastos deducibles, gastos deducibles, arrastres de pérdida, así como el impuesto pagado, declarados por el contribuyente en cada uno de los períodos revisados, por lo que los argumentos del apelante carecen de validez, inclusive, no aportaron las pruebas correspondientes, por lo que considera que los apelantes no probaron los argumentos de defensa.

Aunado a lo anterior, señala la apoderada del fisco que, como consecuencia de los ajustes en concepto de impuesto sobre la renta, corresponde ajustar el impuesto complementario para los períodos revisados como lo detallan:

Detalle	2014	2015	2016
Renta neta declarada	-46,352.79	31,697.10	-1,852.72
Aumento según investigación	150,088.79	1,447,518.03	1,207,576.16
Nueva renta gravable determinada	103,736.00	1,479,215.13	1,205,723.44
Menos impuesto causado según investigación	25,934.00	369,803.78	301,430.86
Saldo resultante	77,802.00	1,109,411.35	904,292.58
Saldo resultante 40%	31,120.8	443,764.54	361,717.70
10% del 40% del saldo resultante	3,112.08	44,376.45	36,171.70
Menos impuesto pagado según declaración original	0.00	950.91	0.00
Diferencia a pagar	3,112.08	43,425.54	36,171.70
Más 10% de recargo	311.21	4,342.55	2,617.17
Total de impuesto complementario a pagar	3,423.29	47,768.10	39,788.87

Por último, hace mención a lo manifestado por el apelante respecto al desconocimiento por parte de -----, de la forma correcta de tributar el 50% de retención de ITBMS para aquellas empresas que servían como agentes comisionista, al momento de presentar las declaraciones juradas de ITBMS, así como en las declaraciones juradas de rentas, lo que al final dio como resultado diferencia en ambos formularios que acarrearón la emisión de las resoluciones apeladas, ya que es responsabilidad del contribuyente, la carga de la prueba y no es posible solamente manifestar desconocimiento de la forma correcta de presentar dichos formularios.

VII. Consideraciones del tribunal.

Antes de referirnos a la controversia de fondo, debemos pronunciarnos sobre el vicio de nulidad absoluta esbozado por la parte actora en su recurso de apelación, puesto que señalan que las garantías de su representado fueron violentadas por la Dirección General de Ingresos, al expedir una liquidación adicional sin cumplir con lo normado en el Código Fiscal y demás leyes administrativas supletorias, lo que a su vez, vulnera la garantía del debido proceso, ya que en el expediente no consta acta de diligencia de cierre de la auditoria y que además, no se le permitió a su representado conocer los resultados preliminares de la misma, lo que hubiese permitido realizar las alegaciones pertinentes para aclararle a la administración las dudas, y que no se le permitió acceso a los informes con los hallazgos preliminares de la administración tributaria, que le permitiesen alegar, presentar y/o aclarar los mismos, es decir, el derecho a ser oído.

Respecto a los argumentos antes expuestos, se observa en la foja 1 del expediente de antecedentes, que el contribuyente era conocedor de la investigación que el fisco le estaba realizando referente a la verificación de las declaraciones juradas de renta versus impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios del formulario 430 (ITBMS), de los años 2012, 2013, 2014 y 2016, habida cuenta que el propio contribuyente presentó documentos que la entidad fiscal le había solicitado mediante carta enviada el 20 de enero de 2017, a los correos ----- y -----

-----.

Por lo tanto, previo a la emisión de la resolución originaria ha quedado por sentado que el contribuyente conocía de las revisiones que se le estaban realizando y contaba con el derecho de presentar la documentación que estimaran conveniente para que el fisco determinara la situación real de sus ingresos, por lo que, al haber presentado documentación al fisco se confirma que el contribuyente era conocedor de la Carta de Presentación n.º 722000000 de 20 de enero de 2017.

Así las cosas, no es cierto que la Dirección General de Ingresos, no le ha permitido al contribuyente el derecho a ser oído, o que no le han permitido alegar, presentar y/o aclarar, dado que, el contribuyente ha realizado uso de los recursos que le permite la normativa fiscal, no obstante, en el recurso de reconsideración por intermedio de su apoderado legal, solo señalaron que de acuerdo a lo revisado por la firma ----- y su persona (apoderado del contribuyente en primera instancia), no entendían de dónde salían las cifras, sin presentar ningún tipo de pruebas que desvirtuara las alegaciones del fisco.

Por consiguiente y tal como lo indicara la apoderada del fisco, resulta contradictorio que el contribuyente manifieste que se le ha dejado en estado de indefensión o que se le han violentado sus derechos, cuando se le brindaron todos los recursos permitidos por la norma fiscal y no presentó pruebas fehacientes para sustentar sus argumentos.

Por todo ello, no le asiste la razón a la parte actora, toda vez que la administración tributaria no ha incurrido en violación al debido proceso, en virtud de que, consta en el expediente que el propio contribuyente presentó documentos al momento que se le estaba realizando la investigación, por lo que, para este tribunal, el vicio de nulidad absoluta propuesto por la parte apelante no ha sido demostrado.

Tal como se ha visto, al no existir un vicio de nulidad absoluta en el presente proceso, nos corresponde referirnos a las motivaciones de fondo por parte de la Dirección General de Ingresos, que promovieron la emisión de la Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018 (con fecha de estado aprobado el 16 de noviembre de 2018) que resolvió expedir liquidación adicional al contribuyente -----, en concepto de impuesto sobre la renta e impuesto complementario para los años 2014, 2015 y 2016.

Así pues, observamos que la liquidación adicional fue producto de las verificaciones del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS), junto con las declaraciones juradas de renta, y que al verificar los ingresos según el libro mayor general, determinó el fisco que el contribuyente había reportado en su declaración jurada de renta, ingresos menores a los que se reflejaban en su mayor general, tal como se observa a foja 3 y 9 del expediente de antecedentes, inclusive, vemos que los ingresos reportados en el mayor general versus en las declaraciones del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS), coinciden

en sus montos, por lo que queda claro que el contribuyente no declaró el valor total de sus ingresos en los períodos fiscales discutidos.

Por su parte, tal como se ha evidenciado en el expediente tanto de primera instancia como de este tribunal, el contribuyente a través de sus apoderados, no aportaron ningún tipo de prueba fehaciente para desvirtuar el alcance efectuado por la Dirección General de Ingresos, limitándose a indicar en los aspectos de fondo en su recurso de reconsideración que no entiendan de dónde salían los montos, por este motivo, y al no existir argumentos sustentados con pruebas que demuestren que los ingresos declarados por el contribuyentes eran los correctos al momento en que presentó sus respectivas declaraciones de renta para los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016 y que no era sujeto a una liquidación adicional, este tribunal, confirma la decision del fisco, donde determinaron una nueva renta gravable producto de los ingresos que dejó de declarar el contribuyente, menos el impuesto pagado según sus respectivas declaraciones da como resultado lo siguiente a pagar en concepto de impuesto sobre la renta:

Detalle	2014	2015	2016
Renta neta declarada	-B/.46,352.79	B/.31,697.10	-B/.1,852.72
Aumento según investigación	B/.150,088.79	B/.1,447,518.03	B/.1,207,576.16
Nueva renta neta gravable	B/.103,736.00	B/.1,479,215.13	B/.1,205,723.44
Impuesto causado	B/.25,934.00	B/.369,803.78	B/.301,430.86
Menos: impuesto pagado según declaración	0.00	B/.7,924.28	0.00
Diferencia a pagar	B/.25,934.00	B/.361,879.50	B/.301,430.86
Más: 10% de recargo	B/.2,593.40	B/.36,187.95	B/.30,143.09
Total de impuesto a pagar	B/.28,527.40	B/.398,067.45	B/.331,573.95

Asimismo, se mantiene la exigencia en concepto de impuesto complementario por los siguientes montos:

Detalle	2014	2015	2016
Renta neta declarada	-B/.46,352.79	B/.31,697.10	-B/.1,852.72
Aumento según investigación	B/.150,088.79	B/.1,447,518.03	B/.1,207,576.16
Nueva renta gravable determinada	B/.103,736.00	B/.1,479,215.13	B/.1,205,723.44
Menos impuesto causado según investigación	B/.25,934.00	B/.369,803.78	B/.301,430.86
Saldo resultante	B/.77,802.00	B/.1,109,411.35	B/.904,292.58
Saldo resultante x 40%	B/.31,120.80	B/.443,764.54	B/.361,717.03
10% del 40% del saldo resultante	B/.3,112.08	B/.44,376.45	B/.36,171.70
Menos impuesto pagado según declaración original	0.00	B/.950.91	0.00
Diferencia a pagar	B/.3,112.08	B/.43,425.54	B/.36,171.70
Más: 10% de recargo	B/.311.21	B/.4,342.55	B/.3,617.17
Total de impuesto complementario a pagar	B/.3,423.29	B/.47,768.10	B/.39,788.87

Ahora bien, es importante mencionar la objeción de forma expuesta por el apelante cuando señala que el informe final de auditoria fue confeccionado con fecha posterior a la fecha de la resolución impugnada. Respecto a ello, indicamos que, si bien es cierto, se observa desde la foja 1 a la foja 7 del expediente de antecedentes que la fecha del informe final de auditoria es del 12 de octubre de 2018 y la Resolución n.º 201-6954, visible desde la foja 8 a la foja 12, tiene fecha de 11 de octubre de 2018, no obstante, en la parte superior derecha

de todas las fojas de la referida resolución su fecha de estado aprobado es del 16 de noviembre de 2018.

Dicho lo anterior, consideramos que la fecha de 11 de octubre de 2018, al ser un error de escritura no invalida el contenido de la Resolución n.º 201-6954, máxime cuando consta que la fecha aprobada de la resolución originaria fue el 16 de noviembre de 2018.

Por último, en cuanto a lo que señala la apoderada del fisco a que el contribuyente debe aclarar a qué actividad mercantil se dedica, observamos que en el informe final de auditoría visible en el expediente de antecedentes se hace mención de la actividad principal a la que se dedica el contribuyente, por lo que no es correcto que en el escrito de oposición se realicen solicitudes al contribuyente que en primera instancia no fueron manifestadas, máxime cuando en el propio expediente de la Dirección General de Ingresos, se detalla la actividad principal de la empresa.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO. CONFIRMAR en todas sus partes la **Resolución n.º 201-6954 de 11 de octubre de 2018** (con fecha de estado aprobado el 16 de noviembre de 2018) y su acto confirmatorio contenido en la **Resolución n.º 201-3917 de 6 de agosto de 2019**, ambas proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió expedir a nombre del contribuyente -----, con RUC -----, liquidación adicional por la suma de **VEINTICINCO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y CUATRO BALBOAS CON 00/100 (B/.25,934.00)** nominal y la suma de **DOS MIL QUINIENTOS NOVENTA Y TRES BALBOAS CON 40/100 (B/.2,593.40)** de recargo en concepto de impuesto sobre la renta para el año 2014 y la suma de **TRESCIENTOS SESENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y NUEVE BALBOAS CON 50/100 (B/.361,879.50)** nominal y la suma de **TREINTA Y SEIS MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE BALBOAS CON 95/100 (B/.36,187.95)** de recargo, en concepto de impuesto sobre la renta para el año 2015, la suma de **TRESCIENTOS UN MIL CUATROCIENTOS TREINTA BALBOAS CON 86/100 (B/.301,430.86)** nominal y la suma de **TREINTA MIL CIENTO CUARENTA Y TRES BALBOAS CON 09/100 (B/.30,143.09)** de recargo en concepto de impuesto sobre la renta para el año 2016, la suma de **TRES MIL CIENTO DOCE BALBOAS CON 08/100 (B/.3,112.08)** nominal y la suma de **TRESCIENTOS ONCE BALBOAS CON 21/100 (B/.311.21)** de recargo en concepto de impuesto complementario para el año 2014, la suma de **CUARENTA Y TRES MIL CUATROCIENTOS VEINTICINCO BALBOAS CON 54/100 (B/.43,425.54)** nominal y la suma de **CUATRO MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS BALBOAS CON 55/100 (B/.4,342.55)** de recargo en concepto de impuesto complementario para el año 2015, la suma de **TREINTA Y SEIS MIL CIENTO**

SETENTA Y UN BALBOAS CON 70/100 (B/.36,171.70) nominal y la suma de **TRES MIL SEISCIENTOS DIECISIETE BALBOAS CON 17/100 (B/.3,617.17)** de recargo en concepto de impuesto complementario para el año 2016.

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.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 719, 720, 1072-A, 1238 y 1238-A del Código Fiscal. Artículos 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993. Artículo 156 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010. Ley 38 de 31 de julio de 2000.

Notifíquese y Cúmplase,

(fdo.)MARION LORENZETTI CABAL

Magistrada

(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO (fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA

Magistrado

Magistrada

(fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ

Secretario General