



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-081 de 25 de julio de 2022
EXPEDIENTE: 155-2021

VISTOS:

La firma de abogados _____, actuando en su calidad de apoderados especiales del contribuyente _____, con nombre comercial _____ y **RUC** _____ **DV** _____, ha presentado ante este Tribunal, Recurso de Apelación contra la **Resolución n.º 202-2167 de 27 de junio de 2017**, y su acto confirmatorio contenido en la **Resolución n.º 201-5528 de 24 de junio de 2021**, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resolvió **SANCIONAR** al contribuyente a pagar la suma de **MIL BALBOAS CON 00/100 (B/.1,000.00)**, en concepto de multa por el incumplimiento de la obligación de conservar en el local, en buen estado y actualizado el Libro Control de Reparación y Mantenimiento, según lo establece la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, que modificó la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976; y el Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010.

I. DEL ACTA DE PROCESO.

Al revisar el expediente de primera instancia podemos observar, que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, a través del Departamento de Recaudación Sección de Sistemas de Facturación, realizó la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias al contribuyente _____, con nombre comercial _____, ubicado en la provincia de Panamá, distrito de Panamá, corregimiento 24 de diciembre, Urbanización _____ calle 24 de diciembre, Edificio Centro Comercial _____, local __ y ____.

No obstante, como resultado de dicha investigación, se levantó el Acta de Proceso n.º 0001102 de 15 de junio de 2017, siendo las 2:10 p.m., en el cual se indicaron las siguientes irregularidades (Ver foja 1 del expediente de antecedente):

- *EL CONTRIBUYENTE NO TIENE LIBRO DE CONTROL (REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO) EN EL LOCAL O NO LO TIENE ACTUALIZADO.*
- *EL CONTRIBUYENTE NO TIENE LETRERO “PIDA SU FACTURA” Y/O MANTIENE UNO QUE NO CUMPLE CON LOS REQUISITOS. (Sic)*

Cabe señalar que en el acta consta la firma del contribuyente e indicó que “se deja copia del Acta de Procesos”. (Foja 1 del expediente de antecedente)

II. RESOLUCIÓN ORIGINARIA.

En virtud de los hechos expuestos en el Acta de Proceso n.º 0001102 de 15 de junio de 2017, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Resolución n.º 202-2167 de 27 de junio de 2017, resolvió SANCIONAR al contribuyente a pagar la suma de MIL BALBOAS CON 00/100 (B/.1,000.00), por el incumplimiento de las obligación de conservar en el local, en buen estado y actualizado el Libro Control de Reparación y Mantenimiento, según lo establece la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, que modificó la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976; y el Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010. (Fs. 3-5 del expediente de antecedente).

III. DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Una vez emitida y debidamente notificada la resolución originaria descrita en el párrafo que antecede, la firma de abogados _____, en tiempo oportuno presentó Recurso de Reconsideración, contra la Resolución n.º 202-2167 de 27 de junio de 2017, señalando, los motivos en los cuales sustenta su solicitud de reconsideración (fs. 11-12 del expediente de antecedente).

Dentro de los motivos que le sirven de sustento al apoderado especial, en el Recurso de Reconsideración, se encuentran los siguientes:

“PRIMERO: En inspección de oficio, el día 15 de junio de 2017, se solicitó a la empresa que presentara todos los documentos requeridos para los sistemas de facturación, y se plasmó en el acta que nuestra representada no tenía los libros de control (reparación y mantenimiento exigidos por la Ley.

SEGUNDO: Para la fecha de inspección, nuestra representada era una empresa con poco tiempo de operaciones, dado que iniciaron en septiembre de 2016, mientras que la inspección fue realizada en el mes de junio de 2017, a menos de un año de establecido el negocio, por lo que el personal no estaba diestro del manejo de información y obligaciones para con las autoridades fiscales, nacionales y municipales.

TERCERO: Se estableció en el acta que nuestra representada no mantenía los tenía los libros de control (reparación y mantenimiento) exigidos por la Ley, sin embargo, eso no era cierto. Fue un error del personal de la caja que no supo ubicarlos, ya que los mismos se encontraban en la oficina del local. Por tanto, nuestra representada sí mantiene los libros mencionados, pero no fueron mostrados por la dependiente del establecimiento comercial.

CUARTO: Por otro lado, la imposición de la multa de MIL BALBOAS (B/.1,000.00) es una suma alta que sin duda, afectaba de manera significativa a un negocio que sólo tenía meses de operar, en una plaza comercial, que también era reciente para ese entonces.

QUINTO: La empresa ha sido notificada en este año 2021 de la existencia de esta resolución que se impugna, en el justo momento que nuestra representada atraviesa una crisis económica muy fuerte producto de la Pandemia del Covid19.

SEXTO: La actividad comercial a la que se dedica _____, es el ofrecimiento de salas de cumpleaños y juegos electrónicos para niños. Producto de la Pandemia, este negocio fue el primero en ser cerrado por las autoridades de salud en el mes de marzo de

2020, y a la fecha no se les ha autorizado operar; por lo que lleva ya casi un año sin generar ingresos con los que pueda solventar sus obligaciones, y en este caso, el pago de la multa impuesta hace más de tres años, pero recientemente notificada.

... ” (Sic)

Finalmente, el peticionario solicitó al señor director general de ingresos, que reconsidere la sanción de la multa impuesta en la Resolución n.º 202-2167 de 27 de junio de 2017, y en caso de estimar que le son atribuibles, se reduzca el monto de la multa.

Junto con el citado Recurso de Reconsideración el apoderado, aportó como prueba documental; Certificación de Panamá Emprende que indica la fecha de inicio de operaciones de la sociedad. (Ver fs. 14 del expediente antecedente).

IV. DE LA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Una vez analizado por parte de la Dirección General de Ingresos el recurso presentado por el contribuyente procedió a emitir su decisión a través de la Resolución n.º 201-5528 de 24 de junio 2021, en la cual mantuvo en todas sus partes la resolución originaria descrita en párrafos que anteceden, fundamentando la misma en los siguientes señalamientos citados:

“ ...

La existencia del Libro de Control de Reparación y Mantenimiento no está en duda, sino la obligación de mantenerlo dentro del local, en buen estado y actualizado a disposición inmediata del personal fiscalizador, al momento de la inspección.

Queremos aclarar que las inspecciones realizadas por el personal fiscalizador no solo se limitan a solicitar el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento, sino también hacer la verificación de manera íntegra del equipo, si este cumple o no con las disposiciones legales, como lo es, si el mismo está homologado, si el del precinto se encuentra en buen estado, solicitar el reporte Z del día anterior, reporte X y demás elementos que son necesarios para la debida fiscalización. Toda esta verificación le toma tiempo al fiscalizador, ya que no es de forma inmediata. De manera tal, que, si el contribuyente contaba con el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento, mientras el personal fiscalizador realizaba la fiscalización, bien pudo contactar a sus superiores que le indicaran la ubicación del mismo, situación que no ocurrió.

El principio de legalidad tributaria se encuentra contenido en el artículo 48 de la Constitución Nacional y en esencia el concepto que comprende este principio no es más que garantizar que la creación del tributo, al igual que sus elementos esenciales, sólo pueden ser instituidos por medio de una Ley.

Esto quiere decir, que la interpretación en ese sentido efectuado por la Dirección General de Ingresos, va más allá de lo que la Ley establece, puesto que la norma legal lo que busca es que el contribuyente tenga en su local comercial, el mencionado Libro de Control de Reparación y Mantenimiento.

La importancia de conservar el libro en comento, radica en que el mismo debe contener información, como: a) datos del usuario, incluyendo el RUC, datos del equipo en general y fechas y datos de solicitud de servicios de soporte técnico al equipo, dentro de los cuales se encuentra el número del reporte global diario o reporte Z al inicio y finalización del servicio y de que el libro se encuentre debidamente actualizado, todo esto en concordancia con lo dispuesto en el artículo 24 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010.

Como se puede apreciar, la información contenida en el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento es relacionada con el uso del equipo, reparaciones por fallas en el uso

del mismo, así como datos propios del usuario del equipo fiscal, de ahí la importancia de tenerlo actualizado y en el local comercial respectivo.

Al revisar los hechos, se observa que el contribuyente, no pudo poner a disposición de los inspectores de esta Dirección, el Libro de Control, Reparación y Mantenimiento, el día en que se efectuó la inspección.

Luego de considerar los elementos de hecho y derecho, la Dirección General de Ingresos considera que cabe la sanción impuesta por el personal fiscalizador con fundamento en el artículo 33 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, en concordancia con el párrafo 3 del artículo 11 de la Ley No.76 de 1976, modificada por la Ley No.72 de 27 de septiembre de 2011, que regulan las obligaciones antes mencionadas. Igualmente debemos hacer referencia al artículo 1 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, donde se mencionan las personas obligadas a implementar y cumplir las disposiciones de ese Decreto.

...

...

En conclusión, la multa impuesta al recurrente es viable, ya que se comprobó que el mismo incumplió la norma antes mencionada, y que por ser primera vez, se sancionó con el monto más baja estipulada en la Ley.

... ” (Sic)

V. DEL RECURSO DE APELACIÓN.

La firma de abogados _____, presentó ante este Tribunal, en tiempo oportuno formal Recurso de Apelación contra la Resolución n.º 201-5528 de 24 de junio 2021, donde reiteró varios de los argumentos planteados con anterioridad en su Recurso de Reconsideración, adicionando lo siguiente:

“ ...

no se dio tiempo suficiente a los dependientes del negocio para ubicar los libros referidos, sin tomar en cuenta que a ese momento, el negocio tenía poco tiempo de haber abierto.

Consta así que el día 15 de junio de 2017, se solicitó a la empresa que presentara todos los documentos requeridos para los sistemas de facturación, y se plasmó en el acta que nuestra representada no tenía los libros de control (reparación y mantenimiento) exigidos por la Ley; mientras que el aviso de operaciones indicaba que _____, había iniciado operaciones en el mes de septiembre de 2016. Es decir, que la inspección fue a pocos meses de la apertura del negocio.

Nuestra representada es consciente de sus compromisos de tributación, seguridad social y demás; pero siempre afecta esa fiscalización y multa que la institución impone a negocios de reciente data, toda vez que apenas se estaba conociendo el mercado, las operaciones y la facturación del negocio. Imponer una multa de MIL BALBOAS (B/.1,000.00) argumentándose de manera llana que era obligación del usuario tener los libros requeridos a mano, sin permitir que se les pudieran ubicar, ni considerar que era un negocio reciente, es una medida que sin lugar a dudas influye en el desempeño de un negocio recién abierto.

En el acta se estableció que nuestra representada no mantenía los tenía los libros de control (reparación y mantenimiento) exigidos por la Ley, sin embargo, eso no era cierto; pero así fue plasmado pese a que se les advirtió que sí se encontraban, pero que desconocían el lugar para poder ubicarlos, ya que la dependiente era nueva en el puesto.

_____ era propietaria de un establecimiento comercial que se dedica a juego de entretenimiento y juegos de niños y estaba ubicada en una plaza comercial que fue cerrada al iniciar la Pandemia. Desde entonces la empresa se vio profundamente impactada de manera negativa en cuanto a sus ingresos, tanto que se vio en la necesidad imperiosa de cerrar operaciones, por lo que no tiene ingresos para poder honrar las obligaciones impositivas que a través de la resolución que por este medio se impugna.”
(Sic)

Finalmente, el actor legal solicita a este Tribunal, que se revoque la Resolución n.º 201-5528 de 24 de junio 2021, y se absuelva a su representada de los cargos que se le endilgan, y en caso de estimar que le son atribuibles, se reduzca el monto de la multa a pesar de que según la resolución se ha impuesto la mínima conferida en la Ley. (Ver fs. 1 y 2 del expediente del Tribunal)

VI. SANEAMIENTO Y ADMISIÓN.

Antes de admitir el Recurso de Apelación este despacho en sala unitaria emitió la Resolución n.º TAT-SAN-027 de 23 de noviembre de 2021, en donde se decretó saneamiento dentro de la apelación sustentada por el actor legal, y a su vez se le concedió el término de diez (10) días hábiles para que se aportara al expediente el certificado de Registro Público, a través del cual se demostrara quien ejercía la representación legal de la sociedad a fin de establecer si la misma se encontraba legitimada para actuar en nombre y representación de dicha sociedad. (Fs. 8-11 del expediente del Tribunal)

De conformidad con el saneamiento decretado a través de la resolución antes descrita, el apoderado legal del contribuyente aportó en tiempo oportuno la Certificación de Registro Público que acredita la existencia, vigencia de la sociedad, así como se constató que la actora legal mantiene la representación legal de dicha persona jurídica. (Foja 17 del expediente del Tribunal)

Una vez admitido el Recurso de Apelación, mediante la Resolución n.º TAT-ADM-404 de 28 de diciembre de 2021, se corrió traslado al director general de ingresos, por el término de cinco (5) días hábiles, para que, dentro de dicho plazo, formalizara por intermedio de apoderado especial escrito de oposición o réplica al citado recurso (Ver fs. 18-20 del expediente del TAT). Cabe señalar que la Administración Tributaria, no presentó escrito de oposición alguno.

VII. DE LAS PRUEBAS.

A través de la Resolución n.º TAT-PR-036 de 5 de abril de 2022, visible a fojas 23 a la 25 del expediente del Tribunal, esta Superioridad Administrativa, en uso de sus facultades legales que le confiere la Ley, se pronunció en cuanto a la prueba aportada con el Recurso de Reconsideración, indicando que la misma fue evaluada en la primera instancia, por lo que se pronunció en cuanto a la prueba aportada con el Recurso de Apelación, la cual fue admitida en esta instancia y que consisten en; Certificación de Panamá Emprende de fecha 27 de septiembre de 2021. (Ver fs. 3 y 4 del expediente del Tribunal)

De igual forma, se concedió a las partes, el término de cinco (5) días hábiles, a partir de la fecha de notificación, para que ambos presentaran sus alegatos finales por escrito. Cabe resaltar que ni el contribuyente ni la Administración Tributaria, presentaron alegatos finales a la presente causa administrativa, con lo cual concluyeron todas las fases procesales en segunda instancia y procedemos a desarrollar el fondo de la controversia.

VIII. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL.

De las constancias procesales contenidas en el expediente se desprende el debate sobre la existencia o no de una contravención tributaria por parte del obligado tributario, consistente en no contar con el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento, al momento en que los inspectores fiscalizadores de la Dirección General de Ingresos visitaron el local comercial donde opera el sujeto pasivo, para una inspección de verificación de cumplimiento tributario. En tal sentido, lo que corresponde es determinar la existencia o no de la culpa por parte del obligado tributario, luego de revisar su actuación en confrontación con la norma y las pruebas que acrediten la supuesta conducta infractora.

Consta en el Acta de Proceso n.º 0001102 de 15 de junio de 2017, siendo las 2:10 p.m., levantada por los funcionarios de la Dirección General de Ingresos, que realizaron inspección al establecimiento _____, en donde se identificaron las siguientes anomalías:

- *EL CONTRIBUYENTE NO TIENE LIBRO DE CONTROL (REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO) EN EL LOCAL O NO LO TIENE ACTUALIZADO.*
- *EL CONTRIBUYENTE NO TIENE LETRERO “PIDA SU FACTURA” Y/O MANTIENE UNO QUE NO CUMPLE CON LOS REQUISITOS. (Sic)*
(Ver foja 1 del expediente de antecedente).

En primer lugar, debemos señalar que el acto administrativo originario, la Resolución n.º 202-2167 de 27 de junio de 2017, contempla la anomalía identificada dentro del acta de proceso referente a la no posesión del Libro de Control de Reparación y Mantenimiento, por lo que este Tribunal emitirá su análisis de fondo con respeto a este punto.

En ese sentido, es importante referimos a la normativa que se tiene por infringida, contenida en el artículo 27 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, relacionado con la obligación que tienen los usuarios que utilizan equipos fiscales, de conservar en el local comercial, en buen estado y actualizado el “Libro de Control de Reparación y Mantenimiento”, cuya norma indica:

“Artículo 27. El usuario de los equipos Fiscales debe cumplir con las siguientes obligaciones:

- 1. Informar al distribuidor o al centro de servicio técnico autorizado, la desincorporación de cualquier equipo Fiscal, sea por desuso, sustitución, agotamiento de las memorias o cualquier otra circunstancia que justifique su inutilización.*
- 2. Contratar exclusivamente los servicios de reparación o mantenimiento con fabricantes o sus representantes, o con los centros de servicio técnico autorizados por estos.*
- 3. Conservar en el local, en buen estado y actualizado el Libro de control de Reparación y Mantenimiento.*

4. *Emitir el reporte Global Diario o Reporte "Z" de los Equipos Fiscales utilizados, por cada día de operación.*

...” (El énfasis subrayado es de este Tribunal).

Ahora bien, de la lectura literal y gramatical del numeral 3 del artículo 27 del Decreto ejecutivo en comento podemos observar que se establecen tres obligaciones. La primera de ellas es la obligación de conservar en el local, el libro de mantenimiento y reparaciones en un sitio seguro y no expuesto a que se deteriore dentro del mismo, (es decir en el local); La segunda obligación, es que el libro se encuentre en buen estado en el local; y la tercera obligación, es que debe estar actualizado en el local, el libro de mantenimiento y reparación. En virtud de lo anterior, el contribuyente está en la obligación de entregarlo a requerimiento del sujeto activo para su revisión.

La importancia de conservar el libro en comento radica en que el mismo debe contener información sujeta a verificación por el Fisco, como: datos del contribuyente como lo son la razón social, número de RUC, razón comercial y la fecha de inicialización del equipo y cualquier dato relacionado a las inspecciones anuales realizadas o cualquier reparación o cambio de alguna memoria, datos del equipo en general y fecha de solicitud y número del Reporte Global Diario o Reporte “Z” al inicio y finalización del servicio, todo esto en concordancia con lo dispuesto en el artículo 24 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010.

Como se puede apreciar, la información contenida en el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento está relacionada con el uso del equipo, reparaciones por faltas en el uso de este, así como datos propios del usuario del equipo fiscal, de ahí la importancia de tenerlo actualizado en el local comercial respectivo.

Ahora bien, al revisar los hechos se observa dentro del Acta de Proceso n.º 0001102 de 15 de junio de 2017, siendo las 2:10 p.m., que los inspectores del Fisco fueron atendidos por un colaborador del contribuyente a quien se le solicitó el Libro de Control de Mantenimiento. Al respecto, el actor legal alegó en su recurso de reconsideración, que, para la fecha de inspección, su representada era una empresa con poco tiempo de operaciones, dado que iniciaron en septiembre de 2016, mientras que la inspección fue realizada en el mes de junio de 2017, a menos de un año de establecido el negocio, por lo que *el personal no estaba diestro del manejo de información y obligaciones para con las autoridades fiscales, nacionales y municipales*. Adicional, el apoderado legal alegó, que en el acta se estableció que su representada no mantenía los libros de control (reparación y mantenimiento) exigidos por la Ley, sin embargo, eso no era cierto. Fue un error del personal de la caja que no supo ubicarlos, ya que los mismos se encontraban en la oficina del local. Y, por tanto, su representada sí mantenía los libros mencionados, pero no fueron mostrados por la dependiente del establecimiento comercial.

Al respecto, observamos que el actor legal no es congruente en sus alegaciones, ya que primero se refiere a que, *“el personal no estaba diestro del manejo de información y*

obligaciones para con las autoridades fiscales”, y luego a que, “la cajera no supo ubicarlos”; por otro lado, en su recurso de apelación entonces se refiere a que, “se advirtió que sí se encontraban, pero que desconocían el lugar para poder ubicarlos, ya que la dependiente era nueva en el puesto”. En ese sentido, este Tribunal deduce, que, al momento de la inspección realizada según Acta de Proceso n.º 0001102 de 15 de junio de 2017, en el local del contribuyente, no tenía lo requerido por los inspectores fiscales. Por lo tanto, las explicaciones dadas por el apoderado legal no hacen fe, por las contradicciones notables en ellas, en lo que respecta a que el personal, la cajera o la dependiente era nueva y desconocían el lugar para poder ubicar el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento.

Esta superioridad administrativa, con respecto al argumento del actor legal, en cuanto a que el personal de la caja no supo ubicar el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento, considera en base a la sana crítica, que la cajera como persona encargada de la caja fiscal del local comercial, en ausencia del propietario del negocio, gerente o administrador, es una persona de confianza de los precitados, debido a la responsabilidad que tiene en el manejo del dinero y que en ausencia de ellos, de una u otra forma tiene funciones de administración en el negocio, por lo tanto, no se trata de cualquier subordinado y que además por el tipo de trabajo que realiza debe tener conocimiento, no solo de su trabajo como cajera, sino, de todo lo relacionado con su herramienta de trabajo (caja fiscal), no obstante, es obligación del dueño del negocio, no solo de proveer al colaborador de todas las herramientas para su buen desempeño en el trabajo, sino también de darle el entrenamiento y explicación de toda la información relacionada con la caja fiscal, como lo es el Libro de Control y Reparación de Mantenimiento de la caja fiscal, entre otros.

Al respecto, este Tribunal, en casos similares le ha hecho un llamado de atención a la Administración Tributaria, en cuanto a la necesidad de que sus inspectores fiscales tienen que ser diligentes y claros en la elaboración de la actas de procesos sobre las inspecciones que realizan a los locales que visitan, es decir, que se investigue el nombre de las personas responsables y en su ausencia quien le sucede, así como el cargo que tiene y la función que realiza, es importante también que se narre todo el desarrollo de la inspección y se especifique con detalle los hechos observados, con descripción de las personas que estuvieron en el sitio, tanto de parte de los fiscalizadores como del contribuyente. En consecuencia, las actas de procesos deben contener toda la información necesaria que sirva para legitimar, acreditar y fortalecer la actuación de la Administración Tributaria, así como también, le será de utilidad a la autoridad superior para la evaluación del caso, si fuera utilizada la vía recursiva por parte del sujeto pasivo.

Análisis objetivo de responsabilidad.

En tal sentido, y con relación al análisis de los hechos y de la sanción que le fue impuesta al contribuyente, debemos referirnos a un aspecto importante en el procedimiento sancionador

tributario, el cual es la determinación de la existencia o no del elemento culpa en la conducta del obligado tributario, imprescindible para la imposición de la sanción.

En virtud de lo anterior, el principio de culpabilidad constituye uno de los límites al “ius puniendi” es decir, a la facultad sancionatoria del Estado.

En cuanto a este tema referente a la culpabilidad, El Dr. Alejandro C. Altamirano, en su obra Derecho Tributario, Teoría General, página 684, nos dice que:

*“El principio de culpabilidad es el eje rector de toda sanción en razón de que el contribuyente, para ser merecedor de un acto de reproche, debe ser responsable **tanto objetiva como subjetivamente**”*

En atención a lo que señala el jurista, se puede evaluar entonces que no solo basta que la infracción se configure por el mero incumplimiento en la norma (análisis objetivo), sino también debe comprobarse la intencionalidad del autor de la infracción por medio del análisis subjetivo de la conducta desplegada, pues la culpa puede ser de varias formas: por omisión, negligencia, imprudencia, intencionalidad, etc., o en su defecto si la infracción se debió a causas no imputables al infractor debido a casos fortuitos o de fuerza mayor.

Por su parte, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, en fallo de 25 de agosto de 2005, hace alusión al principio de culpabilidad en los siguientes términos:

“La concepción de la culpabilidad en el derecho administrativo sancionador es distinta a la concepción de culpabilidad del derecho penal, debido a la finalidad que persigue cada materia. En atención a este principio, quien ejerce la potestad sancionadora debe comprobar, a parte de la existencia de objetiva del incumplimiento de una norma legal, que el incumplimiento obedeció a una actuación intencional o negligente del sujeto que se pretende sancionar. En definitiva, en el derecho administrativo sancionador se requiere la concurrencia del elemento subjetivo de la culpa o dolo, vistos bajo la óptica particular del Derecho Administrativo.

Respecto a este tema, cabe citar la amplia explicación que hace la jurista española Ángeles De Palma Del Teso, en su obra El Principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador:

La necesidad del elemento subjetivo en la configuración de la infracción administrativa es consecuencia de la aplicación del principio de culpabilidad. Si la conducta no fuera atribuible a su autor a título de culpa o, en su defecto, de dolo, no habría infracción administrativa, pues faltaría el necesario elemento subjetivo.”

Así las cosas, observamos que el funcionario de la Administración Tributaria al momento de la inspección le solicitó al colaborador del contribuyente el Libro de Control de Reparación y Mantenimiento del equipo fiscal del comercio y este manifestó que desconocía del mismo. Al no atender el dependiente del local los requerimientos de la autoridad fiscalizadora, se incumple con un deber formal, puesto que la no entrega del Libro Control de Reparación y Mantenimiento, independientemente de las razones que se hayan expuesto, sugieren al Fisco que no mantenían en el local dicho libro, configurándose de esta forma

unos de los elementos de la culpabilidad que es el incumplimiento objetivo del derecho positivo.

Análisis subjetivo de responsabilidad.

En ese mismo orden de ideas, y en lo que respecta al otro aspecto de la culpabilidad, que es el elemento subjetivo, podemos concluir que la conducta realizada por el sujeto pasivo dentro del presente caso, se enmarca como una negligencia en atención al deber de cuidado atribuible al obligado tributario por medio de su dependiente, toda vez que, debió instruirlo debidamente con el propósito de que supiera actuar en cualquier situación que pudiera suscitarse en el local comercial ante la visita de cualquier inspector fiscal.

De acuerdo con lo anterior y con respecto a la conducta realizada por el contribuyente en el presente caso, es decir, negligencia en atención al deber de cuidado, el modelo del Código Tributario del CIAT, desarrolla este tipo de responsabilidad subjetiva en el que señala en su artículo 161, numeral 2 lo siguiente:

“Artículo 161. Responsabilidad subjetiva.

1. ...

2. En el caso de las personas jurídicas y colectivas o unidades económicas, la responsabilidad subjetiva se tendrá por configurada en tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de estas.” (El énfasis es nuestro)

Ahora bien, con respecto a lo que señala el Modelo de Código Tributario del CIAT como doctrina, vemos entonces que, la responsabilidad subjetiva de las personas jurídicas se tendrá por configurada cuando se compruebe que la organización como un todo infringió la norma por falta al deber de cuidado o negligencia.

Luego de considerar los elementos de hecho, de derecho y los elementos de la culpabilidad en materia de sanción administrativa, este Tribunal colegiado, considera que procede la sanción impuesta de Mil balboas (B/.1,000.00) por la Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 33 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, en concordancia con el parágrafo 3 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976, modificado por la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, y el artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, que regulan el procedimiento sancionatorio correspondiente, en caso de incumplimiento de las obligaciones antes mencionadas:

“Artículo 33. Toda persona obligada a cumplir con las disposiciones de este Decreto, que incumpla con una o más de las normas establecidas, será sancionada de conformidad con lo dispuesto en la Ley”.

“Artículo 11. ...

*“Parágrafo 3. Sin perjuicio de las otras sanciones que correspondan, quien incumpla alguna de las obligaciones descritas será **sancionado***

con multa de mil balboas (B/.1,000.00) a cinco mil balboas (B/.5,000.00), la primera vez, y con multa de cinco mil balboas (B/.5,000.00) a quince mil balboas (B/.15,000.00) en caso de reincidencia. Además, la Dirección General de Ingresos deberá decretar el cierre del establecimiento de dos a diez días en caso de reincidencia. Si persiste el incumplimiento, se establecerá la sanción del cierre del establecimiento por quince días”.

“Artículo 1. Del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970.

...

Esta Dirección tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos, la aplicación de sanciones, la resolución de recursos y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes fiscales, así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los impuestos, las tasas, las contribuciones y las rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la ley a otras instituciones del Estado.

...” (El énfasis es nuestro)

Expuestas las premisas anteriores, debemos recordar al actor legal, que los deberes formales son de obligatorio cumplimiento para todos los obligados tributarios, y que el incumplimiento de tales deberes trae como consecuencia severas sanciones por el perjuicio que se le ocasiona a la Administración Tributaria en su labor fiscalizadora de los tributos nacionales. En ese sentido, este Tribunal coincide con el criterio planteado por el Fisco en su acto confirmatorio, en cuanto a que la multa impuesta es viable y por ser la primera vez, se sancionó con el monto mínimo estipulado en la Ley.

Luego del estudio del caso en examen esta superioridad administrativa, conforme a las consideraciones ya expuestas procede a confirmar el acto administrativo originario, en vista que se comprobó la culpabilidad de la infracción cometida por el sujeto pasivo.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO: CONFIRMAR en todas sus partes la **Resolución n.º 202-2167 de 27 de junio de 2017**, y su acto confirmatorio contenido en la **Resolución n.º 201-5528 de 24 de junio de 2021**, expedidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resolvió **SANCIONAR** al contribuyente _____, con **RUC** _____ **DV** _____, con pago de multa de **MIL BALBOAS CON 00/100 (B/.1,000.00)**, por el incumplimiento de la obligación de conservar en el local en buen estado y actualizado el Libro Control de Reparación y Mantenimiento, según lo establece la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, que modificó la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976; y el Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010.

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

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

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

QUINTO: ORDENAR el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículo 11 de la Ley 76 de 1976, con la reforma a través de la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, artículo 128 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, que modificó el artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo 1970, artículo 1, 27 y 33 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010 y artículo 156 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010.

Notifíquese y Cúmplase,

(fdo.)ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

(fdo.)MARÍA ELENA MORENO DE PUY
Magistrada

(fdo.)ANA TERESA PAZ REINA
Magistrada

(fdo.)LILIA SÁEZ VÁSQUEZ
Secretaria General