



*República de Panamá*  
*Tribunal Administrativo Tributario*

Resolución N° TAT-RF-061 de 28 de mayo de 2013.

EXPEDIENTE. 069-11

**VISTOS:**

Ingres a este Tribunal en grado de apelación el expediente contentivo de la Solicitud de No aplicación del Cálculo Altern o del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2008, propuesta por el contribuyente , con motivo del Recurso de Apelación interpuesto por la abogada ., en su condición de apoderada judicial del citado contribuyente, en contra de la Resolución N° 201-5120 de 29 de octubre de 2009, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Surtidas todas las etapas procesales, corresponde resolver la alzada promovida, de conformidad con las siguientes consideraciones:

**DE LA SOLICITUD DE NO APLICACIÓN DE CÁLCULO ALTERNO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CAIR).**

La sociedad ., presentó por conducto de su representante legal, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas Solicitud de No aplicación del Cálculo Altern o del Impuesto sobre la Renta, en adelante CAIR, para el periodo fiscal 2008. Junto con dicha petición, la peticionaria adjuntó los requisitos mínimos exigidos en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993; véase fojas 1-13 del expediente de primera instancia.

El contribuyente basó su solicitud, en la existencia de una pérdida por la suma de B/. , en lugar de una **renta gravable**, por lo que no es sujeto al pago del Impuesto sobre la Renta, en adelante ISR, correspondiente al periodo fiscal 2008. En tal sentido, el contribuyente expone en su Declaración Jurada de Rentas del año 2008, que la totalidad de sus costos y gastos declarados como deducibles superan el monto total de sus **ingresos gravables** declarados; ver fojas 2, 3 y 13 del expediente de primera instancia.

## DE LA RESOLUCIÓN ORIGINARIA

Cumplidos los trámites antes descritos, la Dirección General de Ingresos procedió a resolver la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2008, mediante la Resolución N° 201-5120 de 29 de octubre de 2009. La decisión formalizada en dicho acto administrativo contempló el RECHAZO de la precitada solicitud y la aplicación del CAIR para la determinación del ISR estimado para el periodo fiscal 2009, resolución que resultó apelada por el ahora recurrente.

En tal virtud, el despacho de primera instancia decidió denegar lo peticionado, al considerar que el citado contribuyente no logró demostrar en su totalidad la consistencia y sostenibilidad de la deducción de los otros costos ocasionados por la suma de suma de B/. . No obstante, la cuantificación correcta en ese renglón, conforme lo expuesto en la línea 29 del formulario de la Declaración Jurada de Rentas del año 2008, es por la suma de B/. , error que fue enmendado por la Administración Tributaria al resolver el Recurso de Reconsideración, tal como se expondrá en el apartado subsiguiente; confróntese fojas 53 y 57 del expediente de primera instancia.

Dicha objeción se basó en que al analizar los estados financieros y sus notas, no auditados, presentados por el contribuyente, estos no brindan información en cuanto al origen de la cuantificación total de otros costos, de tal forma que sean detallados y explicados, lo que ha impedido que el fiscalizador pueda determinar la renta gravable del periodo 2008. La Administración Tributaria, señala que de igual forma, la información detallada tanto de los otros costos como de los otros gastos se debe enfocar en los elementos del principio general para la deducibilidad de costos y gastos; confróntese foja 26 del expediente de primera instancia.

## DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Para controvertir lo anterior, a efectos de obtener la revocatoria del acto administrativo principal, el contribuyente activó la Vía Gubernativa, presentando a través de su apoderada especial, escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración. La apoderada especial en su escrito de Reconsideración, se contrapone a lo expuesto en el acto administrativo principal, al sostener que la Administración Tributaria incurrió en un error al momento de objetar la cifra representativa de la cuantificación de los otros costos por la suma de B/. , en comparación con la cifra declarada en ese reglón por la suma de B/.

Por tanto, la recurrente manifiesta que la Administración Tributaria, realizó su análisis sobre la base de otro expediente contentivo de solicitud de no aplicación de CAIR, principalmente cuando su poderdante no presentó documentación alguna, inherente a la suma de B/. Así las cosas, concluyó que la objeción endilgada es incorrecta por lo que demandó ante la Administración Tributaria la revocatoria del acto administrativo principal; confróntese fojas 33 y 34 del expediente de primera instancia.

Al resolver el Recurso de Reconsideración la Administración Tributaria mediante la Resolución 201-2809 de 21 de marzo de 2011, mantuvo en todas sus partes la resolución impugnada, agotándose con ello la primera instancia. Entre los fundamentos que motivaron esta decisión, la Administración Tributaria ratificó la objeción imputada en el acto administrativo recurrido, aun cuando reconoció el error al momento de identificar la cuantía declarada en los otros costos.

En tal sentido, desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo, la Administración Tributaria, al momento de resolver el Recurso de Reconsideración, fundamentó dicha causal de rechazo sobre la base de la información contenida en la citada declaración jurada de rentas y los documentos que la complementan, tal como se representa en el siguiente cuadro:

**En balboas**

<b>Declaración jurada de rentas</b>		<b>Acto administrativo apelado</b>	
Total de ingresos gravables		Total de ingresos gravables	
Otros costos		Otros costos	<b>0.00</b>
Total de costos deducibles		Total de costos deducibles.	
Total de gastos deducibles		Total de gastos deducibles	
Total de costos y gastos deducibles		Total de costos y gastos deducibles	
Pérdida		Pérdida	<b>0.00</b>
Renta gravable	<b>0.00</b>	Renta gravable	

Al realizar el presente ejercicio aritmético, el despacho de primera instancia determinó que la pérdida declarada por el contribuyente por la suma de es improcedente. Tal argumento se basó precisamente en que al rebajar la suma de B/. correspondiente a otros costos deducibles sin justificar, del monto total de costos deducibles por la suma de B/. el monto total de costos y gastos deducibles se redujo a la suma de B/; suma esta que resultó inferior al monto total de los **ingresos gravables**, por la suma de B/ produciendo de esta forma

una **renta gravable** por la suma de **B/.**                   confróntese fojas 53 y concordantes del expediente de primera instancia

### **DEL RECURSO DE APELACIÓN**

Al mantener la Administración Tributaria en todas sus partes el acto administrativo principal, el ahora apelante expuso en el escrito de sustentación de la alzada los mismos planteamientos que expresó en el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración, con la variante de que, además rechaza la objeción a la cuantificación total de otros costos por la suma de **B/.**                   y la producción de una utilidad por la suma de **B/.**                   , pues su representada incurrió en pérdidas económicas durante el periodo fiscal 2008. Y en tal sentido, sostiene el apelante que la generación de otros costos, por la suma de **B/.**                   , fue necesaria para la producción de la renta y la conservación de su fuente, y están documentados mediante comprobantes de facturas emitidos; Véase foja 66 del expediente de primera instancia.

### **DE LOS ALEGATOS DEL RECURRENTE**

Evacuada la etapa probatoria, a través de la Resolución TAT-PR-055 de 3 de septiembre de 2012, la abogada                   , apoderada judicial del contribuyente, en término oportuno presentó escrito de alegatos de conclusión, visible de la foja 31 a la foja 33 del cuadernillo de este Tribunal. En su parte medular, hace un recuento de los argumentos presentados tanto en el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración como en el escrito de sustentación del Recurso de Apelación, e incorpora a dicho recuento, el hecho de que la Administración Tributaria, desconoció de forma injustificada la generación de otros costos reales en que incurrió su representada, como resultado de la realización de un análisis inadecuado y que en todo caso debió ordenar la práctica de una prueba pericial para determinar la deducibilidad de estos, pues a su criterio la pérdida está debidamente demostrada; ver foja 26 y 27 del cuadernillo del Tribunal.

En virtud lo expuesto, la parte apelante concluye sus alegatos de conclusión reiterando que la Administración Tributaria debió considerar lo establecido en el informe de la Unidad de Evaluación de CAIR, visible a foja 19 del expediente de primera instancia, en el cual esta Unidad recomienda, que luego del análisis realizado, se acepte la Solicitud de No Aplicación de CAIR, para el periodo fiscal 2008, propuesta por el contribuyente

En suma de todo lo expuesto, la parte apelante demanda la revocatoria en todas sus partes del acto administrativo apelado y en consecuencia, que le sea aceptada la precitada petición, de conformidad con el parágrafo 1, del artículo 699 del Código Fiscal.

33-

## DEL CRITERIO DEL TRIBUNAL

De forma puntual, la imputación de la renta gravable y la inobservancia de la pérdida por parte Administración Tributaria, en su conjunto conforman el elemento controvertido, objeto del presente procedimiento contradictorio. Como quiera que guarda relación con la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR), este Tribunal considera conveniente dejar establecido algunos conceptos fundamentales relativos a esta materia.

A manera de preámbulo resulta elemental definir los conceptos de ingresos gravables, renta gravable y renta neta gravable para comprender el alcance del CAIR, y los presupuestos contenidos en el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, para solicitar la No Aplicación del mismo. Es así como a partir de la reforma introducida al Código Fiscal, mediante la Ley 6 de 2005, se inserta en el citado artículo una segunda forma de determinación de la **renta neta gravable** para estimar una **renta presunta**, sobre la cual se aplica el CAIR.

De conformidad con el Código Fiscal, existen dos métodos para calcular el ISR, el primero llamado "tradicional" basado en una **renta neta gravable** obtenida de descontar de la **renta gravable** el régimen de arrastre de pérdidas, y/o regímenes de incentivos tributarios y por **renta gravable** el saldo que resulte de rebajar de los ingresos gravables los costos y gastos deducibles. El segundo método llamado "alternativo o bien CAIR", sobre la base de una **renta neta gravable** obtenida de rebajar de los **ingresos gravables** que están constituidos por el saldo que resulte de descontar de los ingresos totales, los ingresos exentos y/o no gravables y los ingresos de fuente extranjera, el  $\quad\quad\quad$  % de éste.

El monto que resulte mayor entre ambas clases de **renta neta gravable** será la expresión económica sobre la cual se calculará la tasa del 30% para cuantificar el ISR a pagar por parte de las personas jurídicas. La piedra angular en el cálculo tradicional es la **renta gravable** obtenida de la deducción de costos y gastos de la renta bruta, conforme al principio general para la deducibilidad de los costos y gastos; mientras que en el CAIR, es la **renta presunta** tomada de los **ingresos gravables** sin restar costo y gasto alguno, es decir no se consideran costos y gastos deducibles.

En virtud del principio de capacidad contributiva o proporcionalidad, el comentado párrafo 1 establece dos presupuestos esenciales, que permitirán a la persona jurídica solicitar a la Administración Tributaria la no aplicación del CAIR. Tales presupuestos, en su contexto, son formas de demostrar que la **renta presunta** no es proporcional o bien

que no está conforme a la capacidad económica real del contribuyente, es decir es contraria a su renta efectiva; por tanto la **renta presunta** es una presunción legal relativa o *iuris tantum*, que se mantiene hasta tanto se produzca prueba que compruebe lo contrario.

De allí, que dicha prueba en contrario, según el comentado párrafo 1, se genera a través de cualquiera de los siguientes presupuestos legales: a) si con motivo del impuesto calculado mediante la aplicación del CAIR la persona jurídica incurriese en pérdidas y b) si la tasa efectiva del ISR del contribuyente supera el 30%. Para utilizar ambos presupuestos, se debe tomar como marco de referencia el ISR determinado mediante la aplicación del CAIR y como mínimo denominador común en el presupuesto a) la **renta neta gravable** y en el presupuesto b) la **renta gravable**.

En el presente caso, el contribuyente solicitó la no aplicación de CAIR, basado en una pérdida que es la que se produce cuando la totalidad de los costos y gastos deducibles superan la totalidad de los **ingresos gravables**.

En ese sentido, la Administración Tributaria al momento fundamentar los motivos de la decisión del rechazo de la Solicitud de No Aplicación del CAIR, destacó que la pérdida por la suma de B/. es injustificada, en vista de que el contribuyente no documentó la cuantificación total de otros costos por un monto de B/. Al momento de resolver el Recurso de Reconsideración, la Administración Tributaria mantuvo su decisión primaria, atribuyendo al mencionado contribuyente, en lugar de la citada pérdida, la materialización de una **renta gravable** por un monto de B/.

Si bien la Administración Tributaria, cometió un error al momento de identificar la cuantía correspondiente al monto total de otros costos declarado, sostuvo con coherencia la objeción invocada, desde el acto administrativo apelado. Esta objeción fue el fundamento básico sobre la cual la Administración Tributaria produjo su decisión principal, sin que haya tenido la necesidad de variar la parte dispositiva de la misma, cuando su pronunció acerca del Recurso de Reconsideración.

En consecuencia, como quiera que la Unidad de Evaluación de CAIR, en su informe recomienda la aceptación de la solicitud de no aplicación de CAIR, para el periodo fiscal 2008, presentada por el contribuyente, al final la autoridad competente decidió no tomar en consideración dicha recomendación. Y esta actuación no riñe con las normas legales que regulan la materia, dado que por mandato expreso del párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, en concordancia con los artículos 1 y siguientes del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, le corresponde al jefe de la Administración Tributaria, la

aceptación o no de una solicitud de no aplicación de CAIR, con independencia de la recomendación técnica que formule la Unidad de Evaluación de CAIR.

Por otra parte, para que un costo o un gasto sea reconocido satisfactoriamente como deducible no solo es necesario demostrar que la erogación se realizó, sino que además esa erogación está estrechamente vinculada a la producción de la renta y a la conservación de su fuente, en virtud del principio general para la deducibilidad de los costos y gastos, contemplado en los artículos 695 y siguientes del Código Fiscal, reglamentado por los artículos 19, 20 y 22 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993. En virtud de lo anterior, el contribuyente debió incluir en los estados financieros no auditados y sus notas, que presentó junto con la solicitud de no aplicación de CAIR, información orientada a sustentar de forma sostenible y consistente, la deducibilidad de los otros costos, así como para esclarecer cualquier otra cuenta contable que sea necesaria.

Lo anterior gira alrededor de que el contribuyente es el dueño y custodio primario de su propia información y por lo tanto la debe suministrar conforme los requerimientos legales indicados en los formularios de declaración jurada del impuesto y los documentos anexos. Para corroborar esta información la Administración Tributaria, se ha provisto de herramientas informáticas, mediante el uso de las tecnologías de la información, a fin de consolidar o no la información revelada.

De allí, que este Tribunal no coincide con el recurrente, cuando alega que la Administración Tributaria debió decretar "*ex officio*" la práctica de una prueba pericial, para corroborar la deducibilidad de los otros costos por la suma de **B/**. Y es que cuando su poderdante depuso en su declaración jurada de rentas, del año 2008, que generó otros costos y la Administración Tributaria objetó la veracidad total de estos, desde la expedición del acto administrativo principal, aun cuando erró en la identificación de la cuantía, le correspondía al propio contribuyente a través de su apoderado especial señalar la cuantía correcta y sobre esa base demostrar la exactitud de la misma.

En virtud de lo planteado, este Tribunal observa que el apelante no hizo debido uso de los medios de prueba, desde el momento en que se produjo el contradictorio para demostrar satisfactoriamente la sostenibilidad de los otros costos por la suma total de **B/** con fundamento en los principios de oportunidad e iniciativa probatoria. La controversia se origina cuando se configura el juicio contradictorio de la vía gubernativa y por lo tanto el contribuyente, como accionante de la misma ante su desacuerdo frente a lo decidido, debe aducir y presentar los medios de prueba que "necesite" para demostrar a la Administración Tributaria que está equivocada, en el momento procedimental indicado.

en el artículo 1240-A del Código Fiscal, pues la “iniciativa” y la carga de la prueba parten de él, como activador de la impugnación del acto administrativo principal.

En virtud de lo anterior, el contribuyente no ha podido justificar la pérdida así declarada y que por el contrario la Administración Tributaria le ha imputado una renta gravable, lo que corresponde es decidir en esta instancia sobre la certeza del acto administrativo principal, sin perder de vista la naturaleza y alcance de la Solicitud de No Aplicación del CAIR. Para que proceda la autorización de No Aplicación del CAIR, se deben comprobar algunos de los dos presupuestos legales establecidos en el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal.

En el presente caso, la solicitud de no aplicación de CAIR para el periodo fiscal 2008, se basa en la aparición de una pérdida, que según lo declarado por el contribuyente en la declaración jurada de rentas del mismo periodo, esta pérdida lo había imposibilitado para hacer frente al pago del ISR, independientemente que este se compute a través del método tradicional o bien a través del modo alterno. Esto se convirtió al activar el procedimiento contradictorio de la vía gubernativa, en la pretensión u objeto litigioso, pues el contribuyente como recurrente en grado de apelación, enfocó su disconformidad con el acto apelado, hacia la existencia de una pérdida que había sufrido, lo que causaba que no pudiera satisfacer el pago del ISR para el periodo fiscal 2008 y condicionando con ello la renta estimada definida en el artículo 710 del Código Fiscal.

En vista de que el contribuyente no orientó su solicitud de no aplicación de CAIR, a través de la comprobación de alguno de los dos presupuestos legales antes indicados para desvirtuar la renta presunta y ante la atribución de una renta gravable que no pudo contradecir, contraria a la pérdida que había declarado, lo procedente es confirmar el acto administrativo apelado. En el presente caso, la actuación de la Administración Tributaria se ciñó a los parámetros establecidos en el Código Fiscal en sus artículos 695, 697 y 699 del Código Fiscal, al momento de dictar su decisión; en consecuencia, corresponde ordenar lo conducente de conformidad con las disposiciones legales antes mencionadas.

#### 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° 201-5120 de 29 de octubre de 2009, mediante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas RECHAZÓ la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto



sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2008, presentada por la sociedad contribuyente

**SEGUNDO. ORDENAR**, el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos.

**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 Administrativa de la Corte Suprema de Justicia.

**FUNDAMENTO DE DERECHO.** Artículos 695, 697, 699 y 710 del Código Fiscal; artículos 156, 165 y 166 de la Ley N° 8 de 31 de marzo de 2010; artículos 19, 20, 22, 133-B y concordantes del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993.

Notifíquese y Cúmplase.

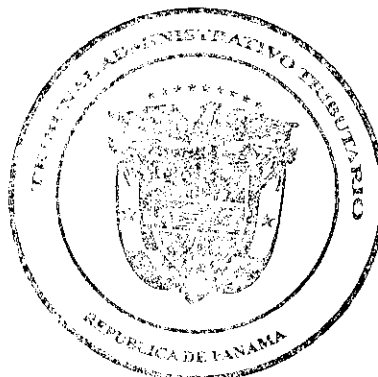
**REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ**  
Magistrado

**ISIS ORTIZ MIRANDA**  
Magistrada

**ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ**  
Magistrado

Con Salvamento de Voto

**YULÍSSA BATISTA M.**  
Secretaria General, Encargada





**República de Panamá**  
**Tribunal Administrativo Tributario**

Expediente 069-2011

Resolución N°.TAT-RF-061 de 28 de mayo de 2013

**SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO**  
**ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ**

Con el respeto acostumbrado, habiendo estudiado y analizado las normas aplicadas en la Resolución N°. TAT-RF-061 de 28 de mayo de 2013, he concluido que no puedo avalar la decisión de mayoría, por las siguientes razones:

- 1. La Resolución N°.TAT-RF-061 de 28 de mayo de 2013, advierte que el contribuyente debió proporcionar junto con la solicitud de no aplicación del CAIR, documentos financieros suficientes, orientados a sustentar de forma sostenible y consistente la deducibilidad de los otros costos, así como para esclarecer cualquiera otra cuenta contable que sea necesaria.

No compartimos lo anterior, porque a nuestro criterio, el contribuyente sólo está obligado a presentar, conjuntamente con la solicitud de no aplicación del CAIR, los documentos requeridos por el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, reglamentario del Impuesto sobre la Renta, a saber:

- 1) Copia de la declaración jurada de rentas, debidamente presentada en la Administración Provincial de Ingresos.
- 2) Estados financieros no auditados del contribuyente con sus respectivas notas.
- 3) Explicación detallada de las razones por las cuales solicita la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta debidamente sustentada y motivada.
- 4) Detalle de las donaciones realizadas.
- 5) Prueba del gasto de depreciación, para lo cual se utilizará el método que el contribuyente ha venido utilizando de manera consistente en los períodos fiscales anteriores.
- 6) Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda.
- 7) Análisis de las variaciones más significativas en los renglones de ingresos, costos y gastos.
- 8) Presentar la nota de conciliación de los resultado financieros y fiscales incorporados en los estados financieros, tal como se detalla a continuación:

- Ganancia financiera (contable).
- Menos diferencias permanentes en ingresos que incluyan: Ingresos no gravables, de fuente extranjera o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.
- Más diferencias permanentes en costos y gastos que incluyan: Costos y gastos no deducibles, de fuente extranjera, o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.
- En el caso en que el contribuyente sea una persona jurídica, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias del contribuyente o afiliadas a éste.

Cualquier información adicional que requiera la Administración Tributaria, debe solicitarla al contribuyente antes de resolver la solicitud de no aplicación del CAIR, en base a sus facultades fiscalizadoras, como se explica más adelante en el punto 3 de este salvamento.

2. Desde la perspectiva antes descrita, igualmente debemos resaltar que la resolución apelada fundamentó el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR en que los estados financieros del contribuyente aportados con la solicitud debían estar acompañados con el detalle de ingresos, costos y gastos para sustentar el estado de resultados y el detalle de activo, pasivo y capital, lo cual no es cónsono con los requerimientos del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Los estados financieros se rigen por lo dispuesto en el artículo 95 del Código de Comercio, norma según la cual *“los estados financieros básicos requeridos deberán incluir un balance general, un estado de resultados, un estado de patrimonio incluyendo los cambios de utilidades retenidas y un estado de flujo de efectivo”*.

Por tanto, no existe una obligación legal de que estén acompañados con el detalle de ingresos, costos y gastos para sustentar el estado de resultados y el detalle de activo, pasivo y capital. Si la Administración Tributaria deseaba tales detalles, debió requerirlos al contribuyentes antes de resolver la solicitud de no aplicación del CAIR.

El artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 exige la presentación de las diferencias permanentes en costos y gastos que incluyan: costos y gastos no deducibles, de fuente extranjera, o exenta; mientras que la pretensión de la

Administración Tributaria al indicar que el contribuyente no acompañó los Estados Financieros con el detalle de ingresos, costos y gastos para sustentar el estado de resultados y el detalle de activo, pasivo y capital, implica exigir la presentación de todas las partidas de la contabilidad del contribuyente y no sólo las diferencias permanentes en costos y gastos.

Para mayor claridad ponemos de manifiesto nuestro criterio respecto al contenido y regulación jurídica de los estados financieros:

Así, adicional a los requerimientos de los estados financieros descritos por el artículo 95 del Código de Comercio, esta norma del mismo modo dictamina que deben ser refrendados por un contador público autorizado, cuando se trate de comerciantes que se dediquen a actividades de cualquier índole cuyo capital sea mayor de US \$ 100,000.00 o cuando se trata de comerciantes con un volumen anual de ventas mayor de US \$ 50,000.00.

Por su parte, el parágrafo 1 del artículo 14 de la Ley No. 57 de 1978, modificada por la Ley No. 6 de 2005, establece: a) que se adoptan como propias y de aplicación en la República de Panamá, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB); y b) que se adoptan como propias y de aplicación en la República de Panamá, las Normas y Guías Internacionales de Auditoría emitidas y que emita el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, para la auditoría de estados financieros. A partir de entonces, concluimos que los estados financieros a que se refiere el artículo 95 del Código de Comercio, deben cumplir de igual forma con las reglas de contabilidad y auditoría antes citadas, con lo cual se hace necesario que un auditor externo refrende los estados financieros de las empresas que operan en la República de Panamá.

Por último, el parágrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal establece la facultad legal que tiene la Administración Tributaria de requerir a los contribuyentes copia de sus estados financieros para validar sus declaraciones juradas de rentas. La referencia que hace esta norma de que debe entregarse a la Autoridad Tributaria "*copia de los estados financieros presentados a los bancos y a las instituciones financieras*", debe comprenderse en el sentido que los estados financieros auditados que se entreguen a la Agencia Tributaria, no tengan información diferente o distinta a la información contenida en los estados financieros que se entregan a otros usuarios (como los bancos y entidades financieras que otorguen crédito).

Como puede observarse, no hemos encontrado disposición legal o reglamentaria que dictamine que los estados financieros no auditados que deben acompañar la solicitud de no aplicación del CAIR al mismo tiempo contengan el detalle de ingresos, costos y gastos para sustentar el estado de resultados y el detalle de activo, pasivo y capital.

3. La decisión de mayoría también señala que no concuerda con la alegación del recurrente, en el sentido que la Administración Tributaria debió decretar de oficio la práctica de una prueba pericial para corroborar la deducibilidad de los otros costos por la suma de B/. , porque le correspondía al propio contribuyente a través de su apoderado especial demostrar la exactitud de las objeción formulada al interponer el recurso de reconsideración (se infiere).

Sobre este aspecto, debemos apuntar que a nuestro criterio la carga de la prueba recae sobre el contribuyente cuando surge el contradictorio, es decir, cuando la Administración Tributaria niega una solicitud de no aplicación del CAIR y el contribuyente a través de su apoderado especial interpone los recursos gubernativos. Es en este momento cuando le corresponderá probar los hechos que sustentan sus recursos (reconsideración o apelación).

En tanto, frente a las etapas de estudio, análisis y decisión de la solicitud de no aplicación del CAIR, la Administración Tributaria es la responsable de realizar todos los actos necesarios para comprobar los hechos y circunstancias fáctica plateadas por el contribuyente en su solicitud.

El contribuyente sólo tiene la obligación de aportar los documentos requeridos por el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, mientras que la Administración Tributaria mantiene todas las facultades de fiscalización que le ha otorgado la Ley y los reglamentos para determinar la obligación tributaria y corroborar los hechos imponible, así como las exenciones o regímenes especiales.

Debe quedarle claro a la Administración Tributaria que toda información que requiera para la comprobación de los hechos que sustentan la solicitud de no aplicación del CAIR, y que no corresponda a los requisitos de procedibilidad enunciados en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, deben ser requerida por ella al contribuyente antes de proceder a su aceptación o rechazo, de lo contrario, estaría desconociendo el principio de buena fe y lealtad procesal que debe regentar la relación jurídica tributaria (fisco – contribuyente).

Nótese que la facultad que tiene la Administración Tributaria para ejercer todas las medidas de control y fiscalización respecto de la solicitud de no aplicación del CAIR,

47-

está prevista en el último párrafo del artículo 133-F, cuando indica: *“El análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, no invalida la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas, así como la de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal”*.

Quiere decirse que, la Autoridad Tributaria mantiene sus facultades fiscalizadoras, con lo cual puede requerir información adicional al contribuyente, distinta de las enunciadas como requisitos de procedibilidad en el artículo 133-E.

Proceder al rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR bajo el argumento que el contribuyente no sustentó o no aportó pruebas que comprobaran determinados hechos, siendo que no se tratare de los requisitos indispensables enunciados en el comentado artículo 133-E, deviene en una falta de tutela efectiva, por cuanto, el contribuyente tampoco puede prever toda la documentación que a juicio de la Autoridad Tributaria sustentarían los hechos alegados.

4. Por otra parte, en concordancia con las alegaciones de la parte actora, en el sentido que la Administración Tributaria pudo ordenar una prueba pericial de oficio para corroborar la deducibilidad del renglón de otros costos por la suma de B/.

consideramos que le asiste razón, puesto que el procedimiento fiscal ordinario contempla expresamente esta posibilidad cuando la entidad de primera instancia tenga dudas y quiera esclarecer los hechos. Justamente el artículo 1213 del Código Fiscal, vigente al momento de la decisión del recurso de reconsideración, se pronunciaba al respecto cuando indicaba: *“El organismo o funcionario competente también podrá decretar de oficio la práctica de las pruebas que estime convenientes...”*. Esta facultad para decretar pruebas de oficio se mantiene en la actualidad en el artículo 1240-A del Código Fiscal, adicionado por la Ley 8 de 2010.

El procedimiento administrativo debe caracterizarse por el garantismo y la ausencia de formalismos; y encaminarse a procurar una tutela administrativa efectiva, por lo cual no encontramos incompatibilidad con el ordenamiento jurídico para que la Administración Tributaria recurra a las pruebas de oficio para tener mayor certeza de la decisión que va a tomar.

Resulta oportuno destacar que el asunto de la carga de la prueba en materia tributaria ha venido dando un giro en la actualidad, puesto que es la Autoridad Tributaria quien tiene todos los poderes y facultades de fiscalización. Ya nuestra legislación se ha alineado en el sentido expuesto cuando el artículo 155 de la Ley 8 de 2010 expresa

48'

que constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:  
***Derecho a ser considerado y tratado como un contribuyente cumplidor de sus obligaciones mientras que no se aporte prueba concluyente de lo contrario.***

Corresponde hoy a la Administración Tributaria aportar las pruebas que demuestren que el contribuyente no ha actuado de conformidad con las disposiciones tributarias.

De manera que, en el presente caso, la Administración Tributaria no otorgó una tutela administrativa efectiva al contribuyente, por lo que dicha decisión ha debido ser revocada por este Tribunal.

Como quiera que los aspectos antes señalados no son compartidos por la mayoría, debemos salvar el voto.

~~ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ~~

Magistrado

YULISSA BATISTA

Secretaria General encargada

