



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N° TAT-RF-012 de 30 de enero de 2014
Expediente. 031-11

VISTOS:

Ingresa a este Tribunal el expediente contentivo de la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2008, propuesta por el contribuyente _____, con RUC _____, con motivo del Recurso de Apelación interpuesto por la abogada _____ en su condición de apoderada legal del citado contribuyente, en contra de la Resolución N° 201-3636 de 12 de septiembre de 2009, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, hoy Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos (ANIP).

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 Alterno del Impuesto sobre la Renta, (en adelante CAIR), para el periodo fiscal 2008. Junto con dicha solicitud, la peticionaria adjuntó los requisitos mínimos, conforme al Artículo 133-E del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993; véase fojas 1-36 del expediente de primera instancia.

El contribuyente basó su solicitud, en que su tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta, de aquí en adelante ISR, excede el 30%, en atención al segundo inciso del párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal. En tal sentido, el contribuyente expone en su memorial, que al dividir el Impuesto Sobre la Renta (en adelante ISR) causado mediante la aplicación del CAIR entre su **renta gravable**, su tasa efectiva del ISR, es ___%, razón por la cual solicita la no aplicación del CAIR sobre la base del numeral 2 del precitado precepto; ver foja 1 del expediente de primera instancia.

Al revisar la precitada solicitud, la Administración Tributaria a través de la Unidad de Evaluación del CAIR, objetó la cifra depuesta en el línea 22 del formulario de la

Declaración Jurada de Rentas, del año 2008, correspondiente a la cuantificación de las compras – importaciones, y que incide en la formación de la **renta gravable**. Dicha objeción se basó en el resultado de un análisis comparativo de la importaciones, que determinó que la cuantía declarada en la precitada línea 22, por la suma de **B/.**_____, no coincidía con la cifra expresada en el reporte de aduanas, por la suma de **B/.**_____, generando una diferencia en el total de costos deducibles, atribuidos a compras por importación no justificadas por la suma de **B/.**_____; véase foja 45 del expediente de primera instancia.

La Unidad de Evaluación del CAIR, sostuvo que como consecuencia de dicha objeción se ha incrementado la cuantificación del **renta gravable** depuesta la línea 22 del formulario de la Declaración Jurada de Rentas, del año 2008, produciendo una variación en la tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta del contribuyente de un de _%, que no excede el __%, que exige en la ley. En síntesis dicha Unidad concluyó que el enunciado contribuyente no pudo sustentar que su tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta es 138.11%, por tanto recomienda el rechazo de la precitada Solicitud de No Aplicación del CAIR, para el periodo fiscal 2008; véase foja 46 del expediente de primera instancia.

DE LA RESOLUCIÓN ORIGINARIA

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria procedió a resolver la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2008, mediante la Resolución N° 201-3636 de 12 de septiembre de 2009. La decisión formalizada en dicho acto administrativo contempló el RECHAZO de la precitada solicitud y la aplicación del CAIR en la determinación del ISR estimado para el periodo fiscal 2009, resolución que resultó impugnada en grado de reconsideración y de apelación; consúltense fojas 47-50 del expediente del despacho de origen.

La Administración Tributaria decidió denegar lo peticionado, al considerar que el citado contribuyente no logró demostrar en su totalidad la consistencia y sostenibilidad de una parte de la cuantía declarada en el reglón de compras – importaciones por la suma de **B/.**_____. En tal sentido, desde el punto de cuantitativo la Administración Tributaria explicó como incidió esta diferencia en la determinación de una nueva **renta gravable** y por ende en el surgimiento de una **tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta** diferente a la alegada por contribuyente, en el acto administrativo apelado, mediante la exposición del siguiente cuadro:

***Cálculo de la renta gravable, objetando la diferencia en Importaciones, en relación a las Liquidaciones de Aduanas**

ANÁLISIS				
	Declaración Jurada de Rentas		Investigación	
Total de Ingresos		_____		_____
Total de Costos		_____	_____	
Menos: Diferencia en importaciones			_____	
Total de Costos				_____
Total de Gastos		_____		_____
Renta Gravable		_____		_____
Impuesto Método Tradicional				_____
Impuesto Causado Cair				_____
Tasa Efectiva				____%

*Tomado de la foja 57 del expediente de primera instancia.

De esta forma, el despacho de primera instancia al objetar la suma de **B/.**_____, del monto total declarado en compras – importaciones, rebajó la cuantía total de costos deducibles manifestada por el contribuyente. Al disminuir el total de costos deducibles, aumentó el monto de la **renta gravable**, en comparación con el inicialmente declarado, afectando con ello el cálculo de la tasa efectiva del ISR del contribuyente, tal como se expondrá más adelante.

DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Para controvertir lo anterior, a efectos de obtener la revocatoria del acto administrativo que causa el estado de su inconformidad, el contribuyente activó la Vía Gubernativa, presentando a través de su apoderada especial, escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración, tal como se observa de la foja 59 a la 68 del expediente de primera instancia. Contrario a lo expuesto por la Administración Tributaria, la apoderada legal, en su escrito de Reconsideración, manifestó que la diferencia en las compras – importaciones, por la suma de **B/.**_____, se origina de los datos que proporciona la Autoridad Nacional de Aduanas, pues dicha entidad únicamente muestra las liquidaciones registradas a nombre de _____, no obstante, el resto de las liquidaciones que corresponden a importaciones de mercancía realizadas desde la Zona Libre de Colón por medio de consolidadores, no vienen emitidas a nombre del contribuyente, sin embargo, las facturas originales han sido extendidas por el proveedor, a _____, en cumplimiento del párrafo 1 del Artículo 11 de la Ley 76 de 1976.

A tal efecto, la recurrente adjuntó un cuadro que contiene las importaciones efectuadas por su poderdante, incluyendo las importaciones que no aparecen a nombre de _____. Por otra parte expuso, que como quiera que las liquidaciones de aduanas no viniesen emitidas a nombre de su representada, este hecho no es motivo de rechazo de la Solicitud de No Aplicación del CAIR, dado que la documentación que realmente sustenta la compra de la mercancía procedente del exterior, por medio de la Zona Libre de Colón son las facturas provenientes del proveedor panameño _____, contribuyente del Impuesto sobre la Renta, de las cuales, la recurrente manifestó que adjuntó copias junto con la presentación del presente recurso ordinario, para que sean verificadas y reconocidas como costos deducibles en cumplimiento de lo normado en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 y por último hizo énfasis en que la Unidad de Evaluación del CAIR, con la finalidad de no otorgar la aplicación del CAIR, vulnera directamente el artículo 133-E del comentado Decreto Ejecutivo 170 de 1993, cuando exige requisitos que no están comprendidos en dicha norma reglamentaria, para negar la Solicitud de No Aplicación del CAIR.

Al resolver el Recurso de Reconsideración la Administración Tributaria, mantuvo en todas sus partes la resolución recurrida en grado de alzada, mediante la Resolución 201-1538 de 10 de mayo de 2010 y agotándose con ello la primera instancia. A través de dicho acto administrativo, la Administración Tributaria no varió los fundamentos que motivaron su decisión principal, sosteniendo que el detalle de las importaciones presentadas por la recurrente, por un monto total de B/. _____ refleja que las mismas fueron realizadas por la sociedad _____, y que el consignatario final es la empresa _____, por tanto tales importaciones no corresponden a la empresa _____; de allí que persiste en su objeción a la cuantía declarada en las compras-importaciones, de tal manera que la tasa efectiva del ISR del contribuyente continúa por debajo del 30%, en contravención a lo establecido en el artículo 699 del Código Fiscal; véase fojas 89, 90, 91 y 92 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 con fundamento en el literal e) del Artículo 697 del Código Fiscal, adjunta como prueba el reporte del sistema de inventario con la referencia de la liquidación a la cual pertenece; véase fojas 93-98 del expediente de primera instancia.

CRITERIO DEL TRIBUNAL

De forma puntual, el cuestionamiento de la **renta gravable** declarada, mediante la objeción de costos y gastos declarados como deducibles y su impacto en la determinación de la **tasa efectiva** del ISR del contribuyente, constituye el elemento controvertido, objeto del presente procedimiento contradictorio. Como quiera que el elemento controvertido guarda relación con la no aceptación de 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 parágrafo 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 “alerno o bien CAIR”, se fundamenta 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 _____% 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.

Sobre la base del principio de capacidad contributiva o proporcionalidad, el comentado parágrafo 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: a) si con motivo del ISR determinado 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 causado mediante la aplicación de 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, para el periodo fiscal 2008, basado en que su tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta (ISR), excede el ___%. Entendiendo, que dicho resultado lo obtuvo al dividir el ISR causado mediante la aplicación del CAIR entre su **renta gravable**, dando una tasa efectiva del ISR, de ___%, configurándose de esta forma, el segundo presupuesto establecido en el antes mencionado párrafo 1, del artículo 699 del Código Fiscal.

En ese sentido, la Administración Tributaria al momento de fundamentar los motivos de la decisión del rechazo de la Solicitud de No Aplicación de CAIR, objetó en el cuadro de costos, del formulario de la Declaración Jurada de Rentas, del año 2008, una parte de la cuantía expuesta en las compras-importaciones declarada en la línea 22 por la suma de **B/.....**. Visto desde esta perspectiva, al no considerar la Administración Tributaria como satisfactoria la probanza de la total de las compras-importaciones por la suma de **B/.....**, conforme a las cifras expuestas en el cuadro comparativo contenido en la página 3 de esta resolución, la **renta gravable** del contribuyente tiende a sufrir un aumento y en consecuencia su tasa efectiva del ISR quedaría por debajo del ___%, circunstancia, que se esquematiza de la siguiente forma:

$$\begin{array}{l} \text{Tasa Efectiva: } \frac{\text{Impuesto causado (CAIR)= B/. ----- x 100=}}{\text{Renta gravable declarada B/.-----}} \text{ ----\%} \\ \\ \frac{\text{Impuesto causado (CAIR)= B/. ----- x 100=}}{\text{Nueva renta gravable B/.-----}} \text{ --\%} \end{array}$$

Al confrontar, los fundamentos que llevaron la Administración Tributaria a dictar su decisión y mantenerla frente a los argumentos planteados por la ahora apelante en las dos

instancias, se desprende que el punto controvertido recae sobre aspectos enteramente probatorios. Tales aspectos enteramente probatorios, están orientados a determinar la consistencia y sostenibilidad del total de las compras-importaciones por la suma total de **B/.**_____, y su impacto en la veracidad de la **renta gravable** declarada por la suma de **B/.**_____.

Como punto de partida, por regla general, en la primera instancia se articulan todos los actos procesales originales, (**génesis de los actos procesales probatorios**), los cuales dejan materializado en el expediente todo lo acontecido, desde el inicio de la cuestión. En los procedimientos administrativos, incluyendo los de carácter fiscal, por regla general la controversia, emana en todo caso, cuando en el acto de notificación de la resolución principal, el interesado expone su desacuerdo, respecto al conocimiento de su solicitud, al interponer los recursos gubernativos para revertir la misma.

Sobre el particular, en el dictamen pericial visible de la foja 53 a la foja 57 del expediente de este Tribunal, el perito enuncia que presenta pruebas documentales, no obstante, estas pruebas debieron ser aportadas por la parte recurrente, de la forma como estaba prevista en el entonces artículo 1212 del Código Fiscal, precepto que regía, en el momento en que se diligenció la notificación del acto administrativo apelado, la forma y el instante en que se debían presentar las pruebas en la primera instancia, debido la estructura y contenido vinculante de las mismas con los hechos objeto de la alzada. Lo anterior surge al confrontar la denominación de la prueba enunciada en el punto 2 que consta a foja 57 del precitado expediente con la enunciada en el punto 3, visible a foja 98 del expediente de primera instancia.

Por otro lado, aun cuando la parte apelante hubiera presentado los documentos señalados por el perito como pruebas, siguiendo el protocolo establecido en el mencionado artículo 1212 del Código Fiscal, y hubiesen sido debidamente admitidas, estas pruebas documentales defieren totalmente con los argumentos planteados por la recurrente y frente a lo declarado por el contribuyente en su Declaración Jurada de Rentas. Tal inconsistencia se basa en que la objeción formulada por la Administración Tributaria se orientó hacia una determinada cuantificación de compras por importación no justificada, mientras que los citados documentos expresan que tales compras se hicieron a un contribuyente del fisco panameño, lo cual indica que estas compras fueron locales y no por importación, elemento de suma importancia, dado para los efectos de la determinación de la obligación tributaria aduanera se deberá atender lo preceptuado en los artículos 5, 6, 7, 8 literal a), 123 y 267 del Decreto de Gabinete N° 41 del 11 de diciembre de 2002, que establecen que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, será el consignatario que aparece en el **conocimiento de embarque**, lo cual equivale a la

identificación del importador nacional, como **destinatario final** de las mercancías traídas del exterior, entendiéndose como tal el adquirente originario o bien el derivado producto del endoso o transferencia del conocimiento de embarque, y es este, quien podrá declarar la aplicación de la deducibilidad de costos por importación del Impuesto sobre la Renta.

Por otro lado, el resultado de la prueba de oficio decretada por este Tribunal es totalmente contrario a los hechos expuestos por la parte apelante. La Unidad Técnica Tributaria de este Tribunal, mediante Informe N° TAT-UTT-ITA-008-2012 de 13 de febrero de 2012, requerido *ex officio*, determinó respecto a si el contribuyente incurrió en pérdida para el periodo fiscal 2008 y si su tasa efectiva superó el __%, **que su tasa efectiva no está por arriba del ---%, en vista de que el contribuyente no logró demostrar que la cuantía objetada en las compras por importación, estaba verdaderamente asociada a la producción de su renta gravable**; tal como se observa a foja 146, del expediente de este Tribunal.

La recurrente ha venido sosteniendo, que la objeción a la ausencia de una conciliación o bien coincidencia entre las compras por importación reportadas, como gasto deducible en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente y la información tecnológica procedente de la Autoridad Nacional de Aduana, no aparece entre los requisitos o puntos listados en el Artículo 133 E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993. Al respecto, el comentado precepto, se debe interpretar integralmente con los Artículos 20 de la misma norma reglamentaria, 697 y 699 del Código Fiscal, es decir, la deducibilidad de un determinado gasto implica que el contribuyente justifique contablemente, ante la Administración Tributaria, que dicha erogación está vinculada con la producción de la renta gravable o bien con el sostenimiento de su fuente de ingresos, principio que se enmarca dentro de la Norma Internacional de Contabilidad n° 18 (NIC 18), denominada “Ingresos Ordinarios” y la Norma Internacional de Contabilidad n° 02 (NIC 02), denominada “Existencias o Inventarios”.

Visto desde esa perspectiva, el reconocimiento contable de una erogación, tanto desde el punto de vista financiero como desde el punto de vista tributario, se sustenta sobre los criterios de causalidad, razonabilidad, normalidad y proporcionalidad. Tales criterios no se evidencian en el acervo probatorio, desde la primera instancia, pues las mismas únicamente señalan la nominación de la importación y quienes han intervenido ella, no obstante, en su conjunto en ellas no se vislumbra, desde el punto de vista legal y contable que en efecto durante el periodo fiscal 2008, la sociedad contribuyente _____, realizó importaciones por un monto total de B/. _____, lo que ha coadyuvado a generar una **renta gravable** de B/. _____.

Sobre el particular, el literal e) del párrafo 2 del precitado artículo 697 del Código Fiscal, lista en la clasificación de gastos no deducibles, aquellos que si bien tienen el carácter de tal, no fuesen comprobados a satisfacción de la Administración Tributaria, en los siguientes términos:

**“Artículo 697.....
PARÁGRAFO 1.....
PARÁGRAFO 2. No son gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta o en la conservación de su fuente y, por lo tanto no son deducibles los siguientes:
a).....
b).....
e) Cualquier otro gasto, que aunque deducible, no pueda ser comprobado satisfactoriamente cuando su prueba sea exigida por la Dirección General de Ingresos”.**

De lo expuesto se infiere que en el presente escenario la probanza satisfactoria de la veracidad de la cuantía total de los costos deducibles, no ha sido enteramente materializada, quedando un remanente sin demostrar por la suma total de **B/.....** y que fue suficiente para generar una nueva **renta gravable** de **B/.....**, que no pudo refutar la recurrente. Si bien el Artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 citado, no exige de manera textual entre los requisitos documentales para la presentación de la Solicitud de No Aplicación de CAIR, la correlación de las cifras de las compras-importaciones, presentadas en el formulario de la Declaración Jurada de Rentas y en el reporte de aduanas, dicho requerimiento sí puede ser exigido, por la Administración Tributaria antes de aceptar la Declaración Jurada de Rentas, de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 710-A y 716 del Código Fiscal, y la presentación de la referida Declaración constituye uno de los requisitos documentales que debe acompañar la comentada Solicitud.

Como quiera que la Administración Tributaria es juez y parte en la primera instancia, esa condición cambia desde el momento en que el contribuyente, a través de su apoderado legal concurre ante este Tribunal, en grado de apelación para revisar lo actuado en la primera instancia y es entonces cuando la Administración Tributaria pierde la calidad de juez, convirtiéndose en parte opositora a la parte apelante y como tal debe defender o justificar su proceder frente a la impugnación de sus actos. El deber de dictar un pronunciamiento formal acerca de las pruebas propuestas por el recurrente, tiene una incidencia directa en el entendimiento de la sustancia de los actos administrativos en los cuales la Administración Tributaria resuelve mantener su decisión principal, para comprender, por ejemplo como surgió una **renta gravable** que no había sido declarada, sino una pérdida, o bien como la cuantificación de la misma ha tenido alguna variación, de la que se declaró o de la que se cuantificó en el acto administrativo principal, o bien si se logró demostrar o no en tiempo, modo y lugar la necesidad de determinadas erogaciones para el sostenimiento diario de la fuente de ingresos del contribuyente.

En suma de lo expuesto, se infiere que más que dar por probada la justificación de la cuantía objetada por la Administración Tributaria en compras por importación, existen contradicciones en la clasificación y atribución del costo de venta, para demostrar la deducibilidad de la misma, en atención al principio general para la deducibilidad de costos y gastos. Así las cosas, este Tribunal observa que efectivamente la tasa efectiva del ISR del contribuyente no excede el __%, de tal manera que no se configura legalmente el presupuesto establecido en el segundo inciso del citado parágrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal, por lo que corresponde confirmar la decisión proferida por el despacho de primera instancia.

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° 201-3636 de 12 de septiembre de 2009, mediante la cual 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 _____, con RUC _____.

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 y 699 del Código Fiscal; Artículos 5, 6, 7, 8 literal a), 123 y 267 del Decreto de Gabinete N° 41 del 11 de diciembre de 2002; Artículos 165 y 166 de la Ley N° 8 de 31 de marzo de 2010; Artículos 19, 20 y 22 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993.

Notifíquese y Cúmplase.

(Fdo)REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ
Magistrado

(Fdo.)ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
Magistrado

(Fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Magistrado

CON SALVAMENTO DE VOTO

(Fdo.)YULISSA BATISTA M.
Secretaria General, Encargada



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

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

Resolución N°TAT-RF-012 de 30 de enero de 2014
Expediente: AV-TAT-031-2011

Con el respecto acostumbrado, dejamos expuesta nuestra discrepancia con la decisión adoptada por la mayoría de los integrantes de este Tribunal, dentro de la Resolución N°TAT-RF-012 de 30 de enero de 2014, mediante la cual se confirma la actuación de la Administración Tributaria de Rechazar la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) del contribuyente _____. para el período fiscal 2008.

Como quiera que nos correspondió la ponencia de este caso y el proyecto de decisión que sometimos a consideración del resto de los magistrados resultó observado por la mayoría, lo que implicó que perdiéramos su sustanciación, consideramos necesario presentar el recuento de los hechos acaecidos, con la finalidad de esbozar con mayor claridad las razones que nos conducen a salvar el voto. Veamos:

1. El señor _____, en calidad de representante legal de la sociedad _____, con RUC. _____, presentó el día 28 de mayo de 2009, solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR), en la Declaración Jurada de Renta de la mencionada sociedad para el período fiscal 2008, señalando que para ese período la sociedad generó renta gravable del ____%, de acuerdo a los registros contables y que en el Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta resulta con una tasa efectiva mayor al __%, por lo que solicitó su no aplicación por el período de tres años.
2. La solicitud de no aplicación de CAIR estuvo acompañada, de distintos documentos, como la Declaración Jurada de Rentas período 2008; Estados Financieros No Auditados al 31 de diciembre de 2008; Detalle de donaciones realizadas; Prueba del gasto de depreciación bajo el método de línea recta; Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y declaraciones del ITBMS y/o timbres; Análisis de las variaciones más significativas en los renglones de ingresos, costas y gastos; y Nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados financieros, (ver foja 1-44 del expediente de la DGI).

3. La solicitud del contribuyente fue negada mediante la Resolución No. 201-3636 del 12 de septiembre de 2009, decisión confirmada a través de la Resolución, ambas dictadas por la entonces Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.
4. La empresa contribuyente denominada _____ dedicada a la compra y venta de artefactos de iluminación, sus componentes eléctricos y accesorios, así como una línea variada de muebles, al por mayor y al detal, tanto en el mercado doméstico como en el de exportación, presentó formal solicitud para la no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR), al considerar que resultaba con una tasa efectiva de _____%, con fundamento en el artículo 133 “d” del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, adicionado por el artículo 43 del Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005 y modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005.
5. La Dirección General de Ingresos (DGI), mediante Resolución No. 201-3636 del 12 de septiembre de 2009, resolvió RECHAZAR dicha la solicitud (visible a fojas 47-50 del expediente de la DGI) con base en el Informe de la Unidad Evaluadora del CAIR, que se observa a fojas 45-46 del expediente de la DGI, y que destaca lo siguiente:

“El comportamiento de la suma correspondiente a las importaciones, no coincide con ninguno de los informes o formularios presentados a la Administración Tributaria, como se detalla a continuación:

ANÁLISIS DE IMPORTACIONES		
<i>Monto reportado DJR</i>	<i>Reporte Aduaneras</i>	<i>Diferencias</i>
-----	-----	-----

No obstante, al hacer el ejercicio correspondiente para determinar si el contribuyente incurre en tasa efectiva de _____%, objetándole la diferencia detectada en importaciones por B/._____, en relación a las liquidaciones de Aduanas, se determinó que el contribuyente _____, obtuvo una tasa efectiva de ___% como se muestra a continuación:

Cálculo de la renta gravable, objetando la diferencia en Importaciones, en relación a las Liquidaciones de Aduanas.

ANÁLISIS				
	<i>Declaración Jurada de Rentas</i>		<i>Investigación</i>	
<i>Total de Ingresos</i>		-----		-----
<i>Total de Costos</i>		-----	-----	
<i>Menos: Diferencia en importaciones</i>			-----	
<i>Total de Costos</i>				-----
<i>Total de Gastos</i>		-----		-----
<i>Renta Gravable</i>		-----		-----
<i>Impuesto Método Tradicional</i>				-----
<i>Impuesto Causado Cair</i>				-----
<i>Tasa Efectiva</i>				--%

El cuadro transcrito nos permite observar que al objetarle el monto de B/..... el contribuyente obtuvo una tasa efectiva de ___% inferior al ___%, que es lo que dispone la norma para acogerse al Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta”.

6. Luego, mediante Resolución No. 201-1538 de 10 de mayo de 2010 (fs. 85-88 del expediente de la DGI) el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, al decidir el recurso de reconsideración, resolvió MANTENER en toda su parte la Resolución No. 201-3636 de 12 de septiembre de 2009 y señaló que luego del análisis efectuado mantenía la objeción formulada en la acto impugnado y procedió a mostrar el cálculo de la Tasa Efectiva, así:

<i>Según Investigación</i>	<i>SEGÚN DECLARACIÓN JURADA DE RENTAS</i>	<i>ANÁLISIS PRIMERA INSTANCIA</i>	<i>ANÁLISIS RECONSIDERACIÓN</i>
Total de ingresos gravables (casilla 19)	-----	-----	-----
Total de costos deducibles	-----	-----	-----
Total de gastos	-----	-----	-----
RENTA GRAVABLE	-----	-----	-----
Mas Costo Objetados:			
Compras Importaciones		-----	-----
Total de costos objetados		-----	-----
Renta Gravable	-----	-----	-----
Impuesto Causado-CAIR	-----	-----	-----
Tasa Efectiva	-----%	--%	--%

7. Una vez notificada la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, el día 16 de octubre de 2009, la apoderada especial del contribuyente sustentó en tiempo oportuno el recurso de apelación. Así las cosas, la apelante con el objeto de que se aprobara la solicitud de no aplicación del CAIR, adjuntó copias de las liquidaciones de aduanas que emitió el consolidador a nombre de _____, y cuadro de Importaciones, además copia de las facturas de compra de la mercancía importada desde Zona Libre de Colón a nombre de _____.

COMPRAS IMPORTACIONES DE ZONA LIBRE	
POR MEDIO DE CONSOLIDADOR	
Mes	Total
Enero	-----
Febrero	-----
Marzo	-----

Abril	-----
Mayo	-----
Junio	-----
Julio	-----
Agosto	-----
Septiembre	-----
Octubre	-----
Noviembre	-----
Diciembre	-----
Total Cif	-----
Impuesto Aduana	-----
Total	-----

8. Por otra parte, la recurrente solicitó la realización de Prueba Pericial con la finalidad de que se determine que _____. cumple con todo lo establecido en la Ley para que se acepte la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

A raíz de los hechos expuestos, pasamos a expresar las razones que motivan el presente salvamento de voto:

1. Primeramente, mediante Resolución No. TAT-PR-055 de 31 de octubre de 2011, se admitió la prueba pericial solicitada por la apoderada _____ e igualmente se ordenó como prueba de oficio, un Informe Técnico por parte de la Unidad Técnica Tributaria del Tribunal Administrativo (vs. Fojas 26-28 del expediente del TAT).
2. De foja 53 a foja 136 del expediente del TAT se encuentra el informe pericial (y sus anexos) rendido por el licenciado _____, con cédula de identidad personal _____, Contador Público Autorizado, con licencia de Idoneidad _____, propuesto por la parte actora, quien concluyó lo siguiente:

“1. Luego de revisar las pruebas aportadas en el expediente y los documentos e información de interés que reposa en los archivos de _____, en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, determinar que la sociedad _____, cumple con todo lo establecido en la Ley para que se admita la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) para el período 2008:

Respuesta: Luego de revisar las pruebas aportadas por _____ en el recurso de reconsideración, aproximadamente

4,931 páginas; las cuales en su inicio no fueron enviadas a este Tribunal por lo que se tuvo que solicitar a la Unidad Evaluadora del CAIR que las aportara; y demás de revisar documentación del contribuyente, concluyo que la empresa cumple con todo lo establecido en la Ley para que se admita la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) para el período 2008 (sic).

2. Que la diferencia de más por la suma de B/. _____ corresponde a importaciones de mercancías realizadas por medio de consolidadores y son deducibles.

Para dar respuesta a la pregunta realice el siguiente procedimiento:

- a. Confirmamos tanto con _____ como con la empresa _____ que la mercancía comprada por la primera y vendida por la segunda, se liquidó a nombre de _____ por un error del consolidador, que jamás fue la intención de _____ venderse a ella misma, porque:
 - i. Es ilógico pensar que una empresa se venda a ella misma.
 - ii. Porque _____ realiza sus operaciones comerciales de manera exclusiva en la Zona Libre de Colón, bajo Clave de Operación No.3609.
 - iii. _____ no posee oficinas fuera del área de la Zona Libre de Colón, por lo cual no puede liquidar mercancía, bajo su propio nombre, a territorio nacional.
 - iv. Una vez advertidos del grave error se corrigió inmediatamente y a la fecha continúan _____ vendiéndole mercancía a _____. liquidando a nombre de esta última.
 - v. Todas las facturas comerciales indican que la venta estaba dirigida a _____, incluso especifican la sucursal a la cual se dirigía la mercancía... porque sólo es en las liquidaciones que existe el error porque en las facturas comerciales se indica claramente que _____ vende _____; facturas comerciales que son también soporte de la compra realizada por _____

Por lo tanto, concluyó que fue un error del consolidador que no fue voluntario ni para _____, ni para _____. porque no es posible para _____, generar una renta gravable sin comprar mercancía para luego proceder a la venta al público.

- b. Solicitamos a la administración de _____ poder satisfacernos de que los productos comprados a _____, los cuales están en disputa, entraron al sistema de inventario de _____ y por el mismo, valor, códigos y referencias anotadas en las Facturas Comerciales y las liquidaciones de aduana que las amparan (las cuales por error se importaron con el RUC de _____ en vez de _____), para tal procedimiento realizamos las siguientes pericias:
 - i. Exigimos un archivo donde se mostraran las entradas al inventario de los productos comprados a _____, archivo que contiene cada entrada captada al sistema, el cual es tomada de cada ítem de la factura comercial... El total de este archivo es por B/_____.
 - ii. Luego de que la Unidad Evaluadora del CAIR enviará las cajas de pruebas aportadas en el Recurso de Reconsideración al Tribunal, procedimos a sacarle copia a las mismas.
 - iii. Con las copias procedimos a cotejar por prueba selectiva las Facturas Comerciales a nombre de _____,

- iv. S.A. y las liquidaciones de aduanas con este archivo, satisfaciéndonos de que la mercancía fue ingresada en el sistema de inventario de _____. para luego proceder con su venta al público, por lo tanto desde nuestro punto de vista son compras necesarias para la generación de la renta gravable y no permitir su deducción condenaría a _____ a pagar por ingreso gravable sin costo deducible.
- v. La revisión aunque voluminosa es relativamente fácil porque los (sic) copias de las facturas comerciales fueron agrupadas pro liquidación de aduana; por lo tanto después de revisar que los ítem individuales de cada factura comercial entraron en el inventario de _____; fácilmente se coteja el grupo de facturas comerciales con las liquidaciones de aduana (erradas solamente en el nombre del importador). También se puede comprobar la prueba de cotejando la agrupación de facturas comerciales con los ítems y las liquidaciones de aduana; porque el sistema de inventario de _____ indica el número de liquidaciones de aduana, tal como se muestra en el archivo.
- vi. Finalmente quise satisfacerme de que _____, S.A. pagara a _____. por las compras realizadas por lo que obtuvimos copia de los cheques que cancelan las compras realizadas en el periodo 2008 por _____ a _____...

Por lo tanto, concluimos que los B/ _____ son compras reales a _____ que entraron en el inventario de _____ para generar renta gravable para esta última y que de no ser consideradas dichas compras deducible por un error... se condenaría al contribuyente _____, S.A. a pagar un impuesto sobre la renta de una venta sin el correspondiente costo...”

3. Visible a fojas 142 a 146 del expediente del TAT, reposa el Informe Técnico de la Unidad Técnica Tributaria de este Tribunal. La licenciada _____, en su condición de integrante de la Unidad Técnica Tributaria (UTT) señaló de manera resumida lo siguiente:

“... ”

Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas generales de auditoría y en consecuencia incluyó el estudio de los elementos contables y financieros aplicables a la materia objeto del proceso y de las normas tributarias y fiscales respectivas...

En nuestra opinión y luego de haber ejecutado el alcance del informe técnico de auditoría contenido en el párrafo anterior de este dictamen, _____, para el período fiscal 2008, resulta con una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta del __% inferior al __% que establece el Artículo 699 del Código Fiscal.

ALCANCE DEL INFORME TÉCNICO DE AUDITORÍA:

Para cumplir con el informe técnico solicitado en la Resolución N° TAT-PR-055 del 31 de octubre del 2011, procedemos a valorar las pruebas que reposan en el expediente de la DGI y del TAT, las cuales nos permitirán contestar los puntos sobre los que versa la prueba pericial del contribuyente-recurrente y la pregunta de oficio, de la siguiente manera:

1. “Determinar si la diferencia de más por la suma de B/_____ corresponden a importaciones de mercancías realizadas por medio de consolidadores y si constituyen gastos deducibles para la empresa contribuyente.

Respuesta:

La diferencia de más por B/_____ corresponden a importaciones desde la Zona Libre de Colón hacia territorio aduanero (ciudad de Panamá y David), para lo cual el importador utilizó los servicios de la empresa consolidadora Fashion Cónsul Intl., y no constituyen gastos deducibles para la empresa contribuyente”.

2. “Determinar si el contribuyente resultó para el período fiscal 2008 con una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta superior al __%.

Respuesta:

_____ resulta con una renta gravable de B/_____ determinada conforme al Artículo 695 del Código Fiscal, con un impuesto causado CAIR de B/_____ y una tasa efectiva de _% que no excede el __%, para el período fiscal 2008, como se muestra a continuación, toda vez que en nuestra opinión el contribuyente no ha podido comprobar que la diferencia en importaciones por B/_____ realmente representan compras realizadas para la producción de la renta”.

Determinación de la renta Gravable y la Tasa Efectiva

<i>DETALLE</i>	<i>DECLARACIÓN JURADA DE RENTAS</i>	<i>ANÁLISIS PRIMERA INSTANCIA</i>	<i>ANÁLISIS SEGUNDA INSTANCIA UTT</i>
Total de Ingresos Gravables (casilla 19)	-----	-----	-----
Total de costos deducibles	-----	-----	-----
Total de Gastos Deducibles	-----	-----	-----
Menos: Costo objetados:			
Compras Importaciones		-----	-----
Total de Costos Deducibles			-----
Total de Costos y Gastos Deducibles			10,009,188.78
Renta Gravable	-----	-----	-----
Impuesto Causado CAIR	-----	-----	-----
Tasa Efectiva	-----%	--%	--%

4. A nuestro criterio, el informe rendido por la Unidad Técnica Tributaria no ha debido tomarse en cuenta como sustento para la decisión de mayoría, por carecer de objetividad y alejarse del principio de sustancia sobre la forma ampliamente reconocido en materia tributaria. Al contrario, a nuestro juicio, es correcto el criterio planteado por el perito _____, en el sentido que

se incurrió en un error al momento de señalar en las liquidaciones de aduanas a la empresa _____ como el importador, en lugar de _____.

5. Con el informe pericial ha quedado evidenciado que el verdadero importador de la mercancía fue el contribuyente _____, puesto que las facturas comerciales fueron expedidas a su nombre; y constan las copias de los cheques con los cuales _____ canceló la compra a _____.
6. Es decir, consideramos que en el expediente que contiene el recurso de apelación quedó acreditado lo siguiente:
 - a. Que las liquidaciones de aduana indican erradamente que el importador fue la empresa _____ y el consignante _____.
 - b. Las facturas comerciales sustentan que _____ le vendió la mercancía a _____ y sus sucursales; también existen otras facturas a nombre de Luminaria, la cuales si se objetarían porque tienen otro nombre, aunque fueron registradas en _____, pero sin que se alterase la condición de tasa efectiva superior al ___%.
 - c. Se aportaron los registros contables en CD donde se observa la cuenta por pagar que registro _____ a favor de _____.
 - d. El informe pericial concluyó que hubo un error en las liquidaciones al designar como importador a la misma empresa que realizaba la venta: _____.
 - e. El perito comprobó financieramente que la compra fue registrada en los libros de _____; la cual es generadora de renta gravable.
 - f. El perito realizó pruebas selectivas con el inventario de mercancía que evidencia efectivamente que las compras fueron registradas en los libros de _____.
 - g. También aportó un detalle y copia de los cheques con los cuales que _____ pagó las compras realizadas a _____.
7. La decisión de mayoría cuestiona que el perito haya aportado pruebas documentales para respaldar su informe pericial, señalando que dichas pruebas debieron ser aportadas por la parte actora, con lo cual se desconoce que los peritos pueden respaldar, y sobre todo en materia tributaria, el informe pericial con otros medios de prueba, tales como documentos. Así lo ha sostenido la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia:

- Sentencia de 19 de septiembre de 2000: “... *las Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración y de apelación, precisamente, objetan el hecho de que el actor no acompañó su dictamen pericial de los documentos sustentadores de las conclusiones que en él se hacen. Igual observación cabe hacer respecto de los gastos de los años 1992-1993, objetados por la Administración Regional de Ingresos, respecto de los cuales no se aportó documentación alguna*”.
- “...*la prueba pericial decretada por el funcionario demandado, como principal elemento de convicción en que el actor sustentó su defensa, no arrojó mayores luces sobre los hechos debatidos por las partes, porque el dictamen rendido por el perito del señor ROLANDO GARCÍA no aportó ningún elemento nuevo o distinto de las consideraciones planteadas...*”
- “*Dicho informe, como sostiene la entidad demandada, no se acompañó de ninguna prueba documental, como copia de las declaraciones de rentas, facturas, contratos de servicios profesionales, o cualesquiera otros documentos, lo cual, si bien no resulta obligatorio de acuerdo con las normas del Código Judicial que regulan la prueba pericial, sí le hubiese permitido al funcionario demandado y a este Tribunal, contar con un informe pericial más completo, que aportara mayores elementos de juicio para la valoración de las conclusiones a las que se llegó en dicho informe y hubiese posibilitado también el examen directa la documentación que sirvió para la elaboración de dicho informe*”.
- Sentencia de 06 de marzo de 2002: “*Visto lo anterior, debemos considerar que el informe del perito fiscal fue confeccionado en base a la documentación existente, y que lo afirmado por el perito del contribuyente no fue sustentado con pruebas, lo cual motivó que dicho peritaje no fuera tomado en cuenta por la entidad ejecutante*”.
8. De manera que, contrario a lo expuesto por la mayoría del Tribunal, en el sentido que las pruebas documentales difieren totalmente de los argumentos planteados por la recurrente, a nuestro criterio, las pruebas allegadas al presente proceso satisfacen las exigencias del artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que establece los elementos necesarios para que un costo y gasto sea deducible a saber:
- a. Deben ser necesarios para la producción de la renta o conservación de su fuente.
 - b. Debe haber sido efectivamente realizado.
 - c. Estar debidamente documentado mediante factura o documento legalmente emitido.

9. Del caudal probatorio aportado por el recurrente, constatamos que las compras presentadas por _____, a través de _____ resultaron por un total de B/_____, arrojando una diferencia de B/_____, declarada de más en la declaración jurada de rentas 2008, sin embargo, se mantiene una tasa efectiva superior al ___%. Obsérvese:

	SEGUN DECLARACION JURADA DE RENTAS	ANALISIS PRIMERA INSTANCI	ANALISIS RECONSIDE RACIÓN	ANALISIS SEGÚN APELACIÓN
Total de ingresos	-----	-----	-----	-----
Total de Costos	-----	-----	-----	-----
Total de Gastos	-----	-----	-----	-----
Renta Gravable	-----	-----	-----	-----
Más costos objutados				
Compras importaciones		-----	-----	-----
total de costos objutados		-----	-----	-----
Renta Gravable	-----	-----	-----	-----
Impuesto Método Tradicional	-----	-----	-----	-----
Impuesto Método Tradicional	-----	-----	-----	-----
Tasa Efectiva	-----	-----	--%	--%

10. Así las cosas, concluimos que al recurrente le asistía la razón por lo que debía aceptarse la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de Impuesto sobre la Renta, sin perjuicio de la facultad legal de la entonces Dirección General de Ingresos, para practicar todas aquellas investigaciones o diligencias que se consideren necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable, como consecuencia de los indicios obtenidos de los análisis o la revisión técnica que efectúa, al momento de revisar las solicitudes de no aplicación del mencionado cálculo.

Como quiera que los argumentos expuestos no fueron compartidos por el resto de mis colegas, respetuosamente, salvamos el voto.

(Fdo.)ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
 Magistrado

(Fdo.)YULISSA BATISTA M.
 Secretaria General, encargada