



*República de Panamá*  
*Tribunal Administrativo Tributario*

Resolución No. TAT-RF-055 de 29 de julio de 2014  
EXPEDIENTE: 138-2012

**VISTOS**

El licenciado \_\_\_\_\_, en su calidad de apoderado especial del contribuyente \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, con **RUC No.** \_\_\_\_\_, interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011 y su acto confirmatorio expedido mediante la Resolución No. 201-4575 de 10 de abril de 2012, ambas dictadas por la antigua Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, hoy denominada Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, en la cual se dispuso RECHAZAR la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto Sobre la Renta (CAIR), peticionada en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal 2010; en base a una tasa efectiva superior a la tarifa general del Impuesto sobre la Renta, conforme a lo establecido, para tales efectos, en el Artículo 699 del Código Fiscal y Artículos 133-D y 133-F del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993.

**I. ANTECEDENTES**

De acuerdo al Informe de la Unidad de Evaluación del CAIR denominado **INFORME DEL FISCALIZADOR** (fojas 90-93 del expediente de antecedentes), el contribuyente tiene un periodo fiscal normal comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2010, siendo su actividad económica la prestación de servicio de restaurante y bar.

El cómputo de sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal 2010 fue en base a registros de contabilidad, utilizando el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF's.

El referido Informe de la Unidad de Evaluación del CAIR, señala que el contribuyente presentó su Solicitud de No Aplicación del CAIR el 24 de mayo de 2011 por Tasa Efectiva de \_\_\_%.

La Unidad de Evaluación del CAIR, posterior al análisis, revisión y verificación de la información recibida del contribuyente determinó ciertas diferencias, algunas de las cuales no tenían incidencia en la renta neta gravable prevaleciendo dos de ellas. La primera es la que resultó del cruce de información entre el renglón de ingresos del formulario de Impuesto sobre la Renta y lo reportado en las Declaraciones de ITBMS y/o Timbres correspondiente al periodo fiscal 2010 por B/\_\_\_\_\_ y la segunda se observa en el

renglón de otros gastos del formulario declarativo de renta debidamente detallado en el anexo 94, que suman B/\_\_\_\_\_ correspondientes a gastos de mantenimiento y reparación de local, por considerar la Administración Tributaria que son mejoras permanentes y sustanciales debiéndose contabilizar como activos fijos susceptibles a depreciación, conforme al artículo 54 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 (fojas 90-92 del expediente de antecedentes).

En virtud de las objeciones planteadas, la entonces Dirección General de Ingresos, realizó el siguiente ejercicio con la finalidad de determinar si tiene derecho o no a que se le conceda la desaplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta.

	D.J.R.	Investigación
Total de ingresos		
Más Ingresos no reportados en Renta		
Total Ingresos gravables		
Total de costos		
Total Costos deducibles		
Total de gastos		
Menos: gastos objetados		
Mantenimiento y reparación de local		
Total gastos objetados		
Total de gastos deducibles		
Renta Neta		
Cálculo Alternativo		
Tasa efectiva		
(Foja 96 del expediente de antecedentes)		

Del cuadro transcrito, la entonces Dirección General de Ingresos determinó que luego de objetar el monto de B/\_\_\_\_\_, correspondiente a desembolsos que a juicio del fiscalizador debieron ser tratados como activo fijo en la contabilidad del negocio y no como gastos; y de los ingresos no registrados en el formulario de renta por B/\_\_\_\_\_, el contribuyente mantiene una tasa efectiva de \_\_%, la cual es inferior al \_\_\_\_%, no cumpliéndose con el presupuesto legal establecido en el artículo 699 del Código Fiscal para acogerse al Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

Por lo antes expuesto, la Autoridad Tributaria dispuso mediante la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011, RECHAZAR la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta comprendido entre el 1 de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010 (fojas 94-97 del expediente de antecedentes).

Debidamente efectuada la notificación de la Resolución descrita en el párrafo anterior, la señora \_\_\_\_\_, representante legal de la sociedad, otorgó poder especial al licenciado \_\_\_\_\_, abogado en ejercicio, quien sustentó en tiempo oportuno Recurso de Reconsideración ante la entonces Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, con el propósito de que fuere revocada la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011.

El principal argumento expuesto por el apoderado del contribuyente en el Recurso de Reconsideración, resulta contradictorio y que consistió en que durante el periodo fiscal 2010, el contribuyente presentó en la Declaración de ITBMS del mes de febrero de 2010, operaciones exentas por B/\_\_\_\_\_, las cuales simultáneamente fueron reportadas en la Declaración de Timbres para cumplir con dicha obligación tributaria. Sin embargo, posterior a una revisión el contribuyente se percató que la totalidad de las operaciones exentas del mes de febrero realmente fueron de B/\_\_\_\_\_, con lo cual *“procede a presentar declaración de ITBMS rectificativa para subsanar el error involuntario, no obstante, nuestro poderdante no presentó declaración rectificativa de Timbre por considerar que el monto pagado era inmaterial y que más era el tiempo en darle seguimiento en la administración tributaria para lograr la aplicación de la misma”* (cita textual de la foja 114 del expediente de antecedentes).

En ese mismo orden de ideas, continuó alegando que en base a lo narrado, la Administración Tributaria no tiene derecho a incrementar los ingresos gravados por B/\_\_\_\_\_, toda vez que no es un ingreso recibido por el contribuyente.

Adicionalmente señaló que de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, se entiende que las sumas utilizadas por \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, para cambio de techo, cableado eléctrico y plomería, reportados como gastos deducibles constituyen efectivamente gastos de reparación y mantenimiento para el mejor funcionamiento de las instalaciones, agregando que las reparaciones llevadas a cabo por \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, fueron simplemente para reparar ciertas áreas requeridas para el funcionamiento del negocio comercial, que se encontraban en malas condiciones, toda vez que el edificio que ocupa está bastante obsoleto y que las mismas no corresponden a cambios estructurales que alarguen la vida útil del bien arrendado.

Explicó el actor legal, que las reparaciones realizadas se hacen cada cierto tiempo con el fin de mantener el local en condiciones que permitan mantener una buena imagen de manera que los compradores visiten el lugar.

Además apuntó que por los motivos antes expuestos, la objeción por la suma de \_\_\_\_\_ Balboas con \_\_\_\_\_ (B/\_\_\_\_\_) reportada como gastos de mantenimiento y reparación de \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, en su Declaración Jurada de Renta del periodo fiscal de 2010, objetada en la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011, no procede y que la empresa sí incurre en una Tasa Efectiva superior al \_\_\_\_\_% para dicho periodo.

Al finalizar el escrito de reconsideración, el jurista adujo los siguientes medios de prueba: Facturas que soportan el gasto de reparación y mantenimiento y las Declaraciones de ITBMS original y rectificativa del mes de febrero de 2010, así como la Declaración de Timbres del mes de febrero de 2010.

Por su parte, la entonces Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, luego de reevaluar los argumentos y explicaciones expuestas por el apoderado legal del contribuyente en el Recurso de Reconsideración interpuesto y las constancias procesales que reposan en el expediente de antecedentes, concluyó lo siguiente (fojas 140-141 del expediente de antecedentes):

- No existe inconsistencia en los ingresos declarados en el formulario de renta con respecto a los ingresos declarados en los formularios de ITBMS y Timbres, con motivo de la verificación de la aplicación en el sistema de la Declaración Rectificativa de ITBMS del mes de febrero. Además se observó que los montos rectificadas corresponden a los ingresos exentos de ITBMS. En vista de ello, se levanta la objeción por la suma de B/.....
- En concepto de Otros Gastos, se mantiene la objeción del gasto de reparación y mantenimiento por B/....., debido a que el artículo 31 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 establece regulaciones para la deducibilidad de mejoras y adiciones que no constituyen importes capitalizables y al verificarse las facturas aportadas como prueba se observa claramente la adición de un nuevo depósito cuyo valor es capitalizable, por lo cual se procede a realizar un nuevo cálculo para determinar la tasa efectiva del contribuyente, tal y como se muestra a continuación:

Total de Ingresos Gravables			
Más ingresos no reportados en renta			
Total de Ingresos gravables			
Total de Costos deducibles			
Total de Gastos deducibles			
<b>Menos: Gastos Objetados</b>			
Otros gastos (gasto de Mant)			
Total de Gastos deducibles			
Renta Gravable			
CAIR			
Tasa efectiva			

(Foja 140 del expediente de antecedentes)

Al no poder sustentar el contribuyente que su tasa efectiva sea superior al \_\_%, según lo estipula el artículo 699 del Código Fiscal, la entonces Dirección General de Ingresos, dicto la Resolución No. 201-4575 de 10 de abril de 2012, por medio de la cual se mantiene lo dispuesto en la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011, por la cual se niega la Solicitud de No Aplicación del CAIR para el periodo fiscal 2010.

## II. FUNDAMENTOS DEL APELANTE

La empresa \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, a través de su apoderado legal, sustentó Recurso de Apelación en contra de la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011 y su acto confirmatorio.

Con referencia a la objeción en concepto de gastos de mantenimiento y reparación del local, el apelante considera importante citar el artículo 31 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, cuyo contenido es el siguiente:

*“Artículo 31. Reparaciones y mantenimiento*

*Son deducibles las reparaciones, mantenimiento o mejoras no permanentes de los activos que utilice el contribuyente en su actividad y que no constituyan importes capitalizables en concepto de adición, mejoras o sustitución de los bienes”,*

El jurista alega que del contenido de la disposición legal antes citada, se deduce que las sumas utilizadas por \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, para cambio de techo, cableado eléctrico y plomería, reportadas como deducibles, efectivamente constituyen gastos de reparación y mantenimiento para el mejor funcionamiento de las instalaciones, haciendo referencia a la definición del término “Reparación” del Diccionario de la Lengua Española, que significa “*la Acción y efecto de reparar cosas materiales mal hechas o estropeadas*” (foja 4 del expediente del TAT).

El apelante explica que los gastos que llevaron a cabo fueron en concepto de reparaciones de ciertas áreas del local que se encontraban en malas condiciones pero que son necesarias para el funcionamiento del negocio comercial.

Por otra parte, cita el significado de la palabra “mantenimiento”, extraído también del mismo diccionario recién aludido, definido como: “*el conjunto de operaciones y cuidados necesarios para que instalaciones, edificios, industrias, etc., puedan seguir funcionando adecuadamente*” que en el caso de su poderdante, éste tuvo que realizar operaciones necesarias, tales como: cambio de techo, cableado eléctrico y plomería, para poder continuar con el funcionamiento adecuado de su actividad en el establecimiento comercial (foja 5 del expediente del TAT).

En virtud de los hechos expuestos, el jurista reitera lo alegado en el Recurso de Reconsideración, relativo a que no procede la objeción y que la tasa efectiva es superior al \_\_\_\_\_% para el periodo fiscal 2010.

Finalmente, el apelante considera conveniente informar que el 24 de diciembre de 2011, fue objeto de un siniestro el establecimiento comercial denominando Eco Moda en el cual se encontraban localizadas las oficinas administrativas de la sociedad \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, fue consumido por un incendio, por lo que todos los documentos legales, contables, sistemas informáticos y archivos fueron presa del siniestro y sobre este suceso se puso en

conocimiento a la Administración Tributaria. Esta situación incapacitó a la sociedad a presentar Declaraciones de Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (ITBMS) del mes de diciembre y para la presentación de la Declaración Jurada de Renta del periodo fiscal 2011, con vencimiento el 31 de marzo de 2012, así como la presentación de los Informes de Compras e Importación de Bienes y Servicios (Informe de Compra) para los meses de noviembre y diciembre de 2011.

### **III. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:**

El Tribunal se adentra ahora a la valoración de la presente causa administrativa, atendiendo primariamente a los presupuestos procesales indispensables para su análisis, dentro de los cuales antepone los siguientes:

#### **A. Motivos de Rechazo de la Solicitud de No Aplicación de Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR).**

Tal y como consta en actas procesales, la Administración Tributaria rechazó la solicitud presentada por el contribuyente \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, para la no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta del año 2010, por razón de la objeción de B/\_\_\_\_\_, considerados en el renglón de Otros Gastos del formulario declarativo de renta correspondiente a la suma total de gastos de reparación y mantenimiento incurridos que debieron ser capitalizados por considerarse mejoras permanentes y sustanciales al local arrendado.

#### **B. Carga de la Prueba.**

En el procedimiento fiscal ordinario no sólo impera el principio de presunción de veracidad del acto administrativo, sino también la fe pública con la que se deben revestir las actuaciones del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos. En este sentido, hay que agregar además, que en el procedimiento especial de solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), se establece expresamente que *el hecho de que se reciba la Solicitud* de No Aplicación del CAIR, *no implica la aceptación* de la misma por parte de la Autoridad Tributaria, por lo que el análisis o revisión técnica que motiva el acto administrativo que decidió no acoger la Solicitud de No Aplicación del CAIR, a través de la expedición de la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011 impugnada, representa la actuación del personal fiscalizador de la entonces Dirección General de Ingresos, en ejercicio de sus funciones, luego de realizar el **análisis o revisión técnica**, la cual hace fe pública, mientras no se pruebe lo contrario, de acuerdo a lo establecido en el **artículo 18 del Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970**, así:

*“Artículo 18: Toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos, en ejercicio de sus funciones, hace fe pública mientras no se pruebe lo contrario” (Lo resaltado y lo subrayado es nuestro).*

Queda así, claramente establecido que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, quien, deberá presentar todos aquellos medios de prueba idóneos, pertinentes, eficaces y conducentes para comprobar los hechos y circunstancias argumentados en su pretensión.

### **C. Caudal Probatorio.**

Junto con su Recurso de Apelación (foja 8 del expediente del TAT), el contribuyente denunció como prueba el expediente contentivo de la Solicitud de No Aplicación de CAIR, que fue remitido al Tribunal mediante Nota No. 201-01-4620 de 11 de junio de 2012 y admitido como prueba en la Resolución No. TAT-PR-074 de 21 de mayo de 2013 (foja 23 del expediente del TAT).

De igual forma, el contribuyente solicitó que este Tribunal oficiara a la entonces Dirección General de Ingresos para que remitiese copia del expediente de la notificación de incendio ocurrido el 24 de diciembre de 2011 en el Almacén \_\_\_\_\_, sin embargo la misma no fue admitida, por considerarla inconducente.

### **D. Análisis del Tribunal**

Se observa en el expediente de antecedentes que el solicitante aportó los requisitos establecidos en el artículo 133 “e” del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, pero a pesar de ello se le objeta la suma B/\_\_\_\_\_ declarada en el renglón 56 de Otros Gastos del formulario de Declaración de Impuesto sobre la Renta del periodo 2010, correspondiente a los gastos de mantenimiento y reparación de oficinas y locales declarados en el anexo 94 del formulario de renta. El contribuyente por medio de su apoderado legal justifica que dichos gastos corresponden a reparaciones y el mantenimiento de *“ciertas áreas del local que se encontraban en malas condiciones y que son requeridas para el funcionamiento del negocio comercial”* (foja 4 del expediente del TAT).

Por su parte la Administración Tributaria expuso como fundamento fáctico para mantener la decisión proferida mediante Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011, que el mantenimiento y reparación del local por la suma de B/\_\_\_\_\_ constituyen mejoras permanentes y sustanciales al local arrendado, en virtud de que el artículo 31 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, establece regulaciones para la deducibilidad de mejoras y adiciones que no constituyan importes capitalizables y que al verificar las facturas aportadas por el recurrente, se observa claramente que se realizó la adición de un nuevo depósito (foja 140 del expediente de antecedentes).

La esencia de la controversia se centra en la determinar si el monto objetado corresponde a Mantenimiento y Reparación de Oficina y/o Locales o si se trata de mejoras permanentes o que conformen importes capitalizables, clasificación de vital importancia para determinar la deducibilidad de los mismos.

A efectos de determinar lo anterior, procedemos a la valoración del caudal probatorio aportado por el contribuyente, al tenor de lo dispuesto en los artículos 19 y 22 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que establecen las reglas generales en materia de deducibilidad en nuestro ordenamiento jurídico, tal como se indica a continuación:

*“Artículo 19. (Principios Generales). El contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente.*

*Son gastos para la conservación de la fuente de ingresos los que se efectúen para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que la fuente aumente de valor por razón del gasto.*

*Son gastos necesarios para la producción de la renta, los demás indispensables para obtener la renta.*

*Además de cumplir con lo establecido en los párrafos anteriores y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 22 de este Decreto, para ser deducible el gasto debe haber sido efectivamente realizado o causado y estar debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido...”*

*“Artículo 22. (Costos y gastos no documentados). Cuando un costo o gasto carezca de la factura o documento equivalente emitido de acuerdo con los requisitos legales, el mismo no podrá deducirse. Sin embargo, si el costo o gasto cumple con las demás condiciones establecidas en el artículo 19 de este Decreto, podrá ser deducido si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la Dirección General de Ingresos.*

*No obstante, se admitirá la deducción de gastos documentados por los contribuyentes en razón de compras y servicios recibidos por personas que carezcan de la debida organización administrativa y contable para cumplir a cabalidad con la obligación de documentar sus operaciones.”*

Las enunciadas disposiciones establecen que el sujeto pasivo de la obligación tributaria del Impuesto sobre la Renta, para poder deducirse costos y gastos debe cumplir con los siguientes presupuestos:

- Que se incurran en el año fiscal en curso;
- Que sean necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente; y
- Que deben haber sido efectivamente realizados o causados y debidamente documentados mediante factura.

Por su parte el artículo 31 de la referida reglamentación, establece respecto al tipo particular de gasto lo siguiente:

*Artículo 31. (Reparaciones y mantenimiento). Son deducibles las reparaciones, mantenimiento o mejoras no permanentes de los activos que utilice el contribuyente en su actividad y que no constituyan importes capitalizables en concepto de adición, mejora o sustitución de los bienes.*

Al analizar el caudal probatorio, se observa que las facturas aportadas por el contribuyente, visibles a fojas 4-169 del Tomo II del expediente de antecedentes fueron aportadas en copia simple, lo cual contraviene lo dispuesto en los artículos 833 y 856 del Código Judicial, que establece la forma en la que deben aportarse los documentos privados al proceso (en

original o copia auténtica), posición que ha sido reiterada por este Tribunal en sus Resoluciones No. TAT-RF-154 de 13 de noviembre de 2013, TAT-RF-007 de 21 de enero de 2014 y TAT-RF- 016 de 11 de febrero de 2014.

Ante este escenario, se evidencia que el contribuyente no sustentó adecuadamente la información reportada en la Declaración Jurada de Rentas, con documentación que permitiese verificar de forma fehaciente la realización de los costos y su relación con la producción de la renta y la conservación de la fuente, incumpliendo así lo dispuesto en los artículos 19 y 22 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993 *supra* citados.

En consecuencia, esta Superioridad Administrativa concluye que el contribuyente \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, no demostró que cumple con lo dispuesto en el ordenamiento legal para dar conformidad a la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), ya que se mantiene la observación realizada por la Autoridad de Primera Instancia, por lo cual este cuerpo colegiado es del criterio que se debe confirmar la **Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011** y su acto confirmatorio por las motivaciones antes enunciadas.

En atención al examen esgrimido en la presente, el Tribunal Administrativo Tributario, en uso de sus facultades legales,

#### **RESUELVE:**

**PRIMERO: CONFIRMAR** la Resolución No. 201-8906 de 25 de agosto de 2011, y su acto confirmatorio, Resolución No. 201-4575 de 10 de abril de 2012, emitidas por la entonces Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resolvió **RECHAZAR** la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) que aparece en la Declaración Jurada de Rentas correspondiente al 2010 del contribuyente \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, con **RUC No.** \_\_\_\_\_.

**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 primera instancia acompañado de copia autenticada de la presente resolución a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos.

**QUINTO:** Ordenar el cierre y archivo del expediente.

