



*República de Panamá*  
*Tribunal Administrativo Tributario*

Resolución N° TAT-RF-039 de 27 de septiembre de 2012  
EXPEDIENTE: 081-2011

**VISTOS:**

La Licenciada \_\_\_\_\_ en su calidad de apoderada especial del contribuyente \_\_\_\_\_ con \_\_\_\_\_, interpuso Recurso de Apelación contra la Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009, emitida por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso RECHAZAR la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR) petitionada en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008; debido a que según el contribuyente éste incurrió en una tasa efectiva de 91.72%, que excede la tasa del 30%, sin embargo la Dirección General de Ingresos le objetó la suma de B/. 133,818.67, arrojando como resultado una tasa efectiva de 5.63%, por lo tanto de acuerdo a la autoridad de primera instancia no cumple con la norma para acogerse a la no aplicación del CAIR.

**CONSIDERANDO:**

Que la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, en su artículo 156 crea el Tribunal Administrativo Tributario como ente independiente, especializado e imparcial, con jurisdicción en todo el territorio de la República de Panamá, el cual tiene competencia privativa para conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos, así como cualquier acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dicha entidad en forma cierta o presuntiva.

**I. ANTECEDENTES:**

Con base a lo establecido en el párrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 del 2 de febrero de 2005, el contribuyente \_\_\_\_\_ solicitó a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR) para el período de tres (3) años.

De acuerdo al Informe de la Unidad de Evaluación del CAIR de fecha 27 de octubre de 2009 denominado **INFORME DEL FISCALIZADOR** que consta a fojas 31 y 32 del expediente de la DGI, el contribuyente presentó su solicitud de no aplicación del CAIR el 1 de junio de 2009. El referido informe indica además que con el análisis, revisión y verificación de la información recibida del contribuyente, se realizaron las siguientes observaciones:

- El contribuyente percibe ingresos por la suma de B/. \_\_\_\_\_, en concepto de honorarios por servicios profesionales.
- En cruces de información realizados entre el monto de los ingresos reportados en Rentas y lo registrado en los formularios de ITBMS y/o Timbres, se determinó una variación de B/. \_\_\_\_\_. Dicha diferencia se debe a que el contribuyente registra sus ingresos en la declaración de renta con el sistema de recibido y en los ITBMS con el sistema de devengado.
- El sistema recibido en la declaración de rentas es una opción fiscal, en el cual el contribuyente no debe incluir sus cuentas por cobrar. Deben llevar sus registros

contables donde las contabilicen, pero las mismas no deben ser presentadas en la declaración de rentas.

- En el análisis de la prueba del gasto de depreciación, se determinó que el gasto reportado en la Declaración Jurada de Rentas, se encuentra por debajo del límite permitido por la Ley, según lo señalado en el artículo 52 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- Al comparar el Gasto de Salarios en Renta vs Planilla 03, no se determinaron inconsistencias.
- Al efectuar la conciliación de los ingresos declarados en ITBMS vs los declarados en renta, se determinó una diferencia de B/. declarada de menos en renta. La misma se adiciona en renta.
- El contribuyente indica en sus notas que la diferencia se origina producto de que para la Renta utiliza el Método de Efectivo.
- La actividad que desarrolla el contribuyente es la prestación de servicios jurídicos y amparados en el Parágrafo No. 1 del Artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, utiliza el sistema de caja.
- El mismo artículo establece que el sistema deberá ser homogéneo para los ingresos y gastos, sin embargo, en la Declaración de Rentas, se refleja un saldo de Cuentas por Cobrar por B/. y Cuentas por Pagar por B/.

Se observa también en el **INFORME DEL FISCALIZADOR**, de la Unidad Evaluadora del CAIR que el contribuyente es una **sociedad anónima** cuya actividad es la de ofrecer servicios jurídicos y que computó sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal 2008 con base en registros de contabilidad utilizando el sistema de devengado en cumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIFS), de acuerdo a lo sustentado en la Declaración Jurada de Rentas.

**II. CONTENIDO DEL ACTO IMPUGNADO:**

El acto impugnado lo constituye la **Resolución No.201-4889 de 27 de octubre de 2009**, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto sobre la Renta (CAIR) que aparece en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008.

Antes de resolver la solicitud de no aplicación del CAIR, la Dirección General de Ingresos consideró oportuno advertir que, el hecho que se reciba la referida solicitud no implica la aceptación de la misma, y luego con fundamento en el informe en el cual se detallan los resultados de las investigaciones y análisis realizado, resolvió:

**PRIMERO: RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto sobre la Renta (CAIR), presentada por la empresa con RUC. con domicilio fiscal representada legalmente por con cédula de identidad personal N°.

**SEGUNDO: INFORMAR** al contribuyente lo siguiente:

- 2.1. Que el Impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2008 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del impuesto sobre la Renta (CAIR).
- 2.2. Que el Impuesto Estimado de su Declaración Estimada de Rentas para el período fiscal 2009 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del impuesto sobre la Renta (CAIR); y
- 2.3. Que la Dirección General de Ingresos se reserva el derecho de fiscalizar sus operaciones para corroborar que cumplan con las disposiciones de la Ley 6 de 2005 y el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, así como las demás disposiciones fiscales vigentes.

Notificada la **Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009**, se presentó y sustentó en tiempo oportuno Recurso de Reconsideración con Apelación en Subsidio, por la licenciada \_\_\_\_\_, cuyo objetivo o pretensión era lograr que la Administración Tributaria, a través de la Dirección General de Ingresos, luego de realizar la revisión que corresponde en primera instancia revocara el acto administrativo dictado.

El escrito del Recurso de Reconsideración con Apelación en subsidio contra la Resolución No.201-4889 de 27 de octubre de 2009, se planteaba como se cita a continuación:

**CUARTO:** Con relación al primer motivo establecido en la Resolución N°. 201-4889, y que se detalla como sigue:

*"Al efectuar la conciliación de los ingresos declarados ITBMS vs los declarados en renta, se determinó una diferencia de B/. \_\_\_\_\_ declarado de menos en renta. La misma se adiciona a los ingresos por las siguientes razones:*

*El contribuyente indica en sus notas que las diferencias se origina producto de que para la Renta utiliza el Método de Efectivo".*

Aclaremos lo siguiente: \_\_\_\_\_ es una sociedad civil que brinda servicios legales, y el sistema de contabilidad que optó desde el inicio de sus operaciones, por el tipo de actividad que desarrolla, es el Método de Efectivo o de Caja, para los efectos de la Declaración de Renta. Sin embargo, en la Declaración Jurada del I.T.B.M.S. la sociedad reportó los ingresos con el Método Devengado, de conformidad a la norma que indica que se reporte y pague el total de la facturación crédito y contado gravadas y no gravadas durante el periodo correspondiente. (Decreto Ejecutivo N° 84 de agosto de 2005).

**QUINTO:** Por consiguiente, la diferencia a la que se refieren por B/. \_\_\_\_\_ fue pagada y reportada por la sociedad a la Dirección General de Ingresos en diferentes periodos, mediante declaración de I.T.B.M.S. Es decir, las facturaciones que emitió la sociedad, mismas que contienen ITBMS, son declaradas, pagadas o desembolsadas por \_\_\_\_\_ anticipadamente de conformidad a lo estipulado en la Ley, y cuando éstas son cobradas a sus clientes se rebajan de la cuenta I.T.B.M.S. por cobrar.

**SEXTO:**

...

**SEPTIMO:** Con relación a lo establecido en los párrafos CUARTO y QUINTO dentro del análisis de la Resolución N°. 201-4889 relativa a la solicitud de la sociedad, y que se detalla como sigue:

...

Sobre este particular destacamos que las actividades que desarrolla \_\_\_\_\_ son realizadas mediante el Método de Efectivo o de Caja. En la declaración Jurada de Renta del periodo 2008, se presentó como parte de los activos en la línea 62 cuentas por cobrar por el monto de B/. \_\_\_\_\_. Esto corresponde a desembolsos realizados por anticipado por parte de \_\_\_\_\_ y son codificados en la contabilidad de la sociedad como diferidos de cuentas por cobrar no facturados, y no representan un ingreso o un gasto para \_\_\_\_\_.

Una vez concluye el trámite, se procede con la facturación sólo de honorarios y se solicita el reembolso de los gastos desembolsados; y finalmente, al momento de recibir el pago de la factura de honorarios y gastos reembolsados por parte del cliente, se rebaja esta cuenta de diferidos de cuentas por cobrar.

**OCTAVO:**

...

**NOVENO:**

...

**DÉCIMO:** En referencia lo indicado sobre las cuentas por pagar por la suma de B/. \_\_\_\_\_, aclaramos que esto se refiere a anticipos o adelanto que mantienen los clientes, en relación a los cobros por la suma de B/. \_\_\_\_\_; y obligaciones que la sociedad mantiene como I.T.B.M.S. por pagar, por B/. \_\_\_\_\_.

Posteriormente, se dictó la **Resolución No. 201-4068 de 14 de abril de 2011**, visible a fojas 67 a 71 del expediente de primera instancia mediante la cual se resolvió **MANTENER** en todas sus partes la **Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009**, motivando su decisión con fundamento en las constancias procesales propias del expediente en cuestión, entre las cuales destacan el **INFORME DE EXPEDIENTE (SOLICITUD PARA RECONSIDERACIÓN CON APELACIÓN EN SUBSIDIO)** expedido el 17 de febrero de 2011 por la Unidad Evaluadora del CAIR, que consta a fojas 61 a 66 del expediente de la primera instancia.

En esta ocasión la Unidad de Evaluación del CAIR, luego del análisis efectuado, determinó, a través del **INFORME DE EXPEDIENTE**, que al contribuyente se le debe reiterar el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR porque no cumple con lo establecido en el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, y no refleja en sus estados financieros que compute sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal de manera homogénea. Por lo tanto, se mantiene la diferencia en concepto de ingresos por B/.

El cuadro comparativo que se muestra a continuación transcribe el análisis realizado por la Unidad de Evaluación del CAIR:

SEGÚN INVESTIGACIÓN	DECLARACIÓN JURADA DE RENTAS	ANÁLISIS PRIMERA INSTANCIA	ANALISIS RECONSIDERACIÓN
Total de ingresos gravables (casilla 19)			
Adición de Ingresos			
Total de Ingresos gravables			
Total de gastos deducibles			
Renta Gravable			
Impuesto Causado			
Tasa Efectiva			

(Foja 65 del expediente de primera instancia)

Y sigue señalando este informe, que del cuadro anterior se observa que producto de mantener la adición de los ingresos, *se determina que el contribuyente no mantiene su tasa efectiva inferior al 30% por lo que incumple con lo establecido en el artículo 699 del Código Fiscal.* [sic]

Finalmente, la conclusión del informe de la Unidad de Evaluación del CAIR en su función de auxiliar en la revisión del Recurso de Reconsideración, plantea que luego de consideradas las explicaciones dadas por el contribuyente y analizado el caso, esa instancia recomienda mantener en todas sus partes la Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009 por medio de la cual se rechaza la solicitud de no aplicación del CAIR.

Luego de la evaluación de los argumentos presentados por el recurrente en primera instancia, la Dirección General de Ingresos dictó la **Resolución No. 201-4068 de 14 de abril de 2011**, fundamentando su decisión en los siguientes motivos:

*"Se determinó una diferencia de B/. declarado de menos en rentas, con relación a lo reportado en ITBMS y se le adiciona a los ingresos, debido a que se observó que el contribuyente, refleja en su Declaración de Renta, saldos en las cuentas por cobrar por B/. y cuentas por pagar por B/. por lo que se contradice en cuanto a que utiliza el sistema de recibido ya que el mismo debe ser homogéneo para los ingresos y gastos tal cual lo establece el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.*

...

*Se verificó la conciliación de los ingresos aportada por el contribuyente y la realizada en el análisis de la no aplicación del CAIR y ambas reflejan la diferencia de B/.*

*Se observó en la Declaración Jurada de Renta y el contribuyente indica que su sistema contable es el de recibido, sin embargo no indica que es una sociedad civil.*

*Se verificó en el sistema informático de la Dirección General de Ingresos y se observó que el Registro Único indica que es una sociedad civil, sin embargo la empresa no refleja en sus sistemas contables que realmente utiliza el sistema de recibido o caja, debido a que en sus Estados Financieros muestra saldos por Cuentas por Cobrar Clientes por B/. tal cual lo detalla en la nota N. 4.*

*Además en el anexo 7 del Análisis de la Variaciones Más Significativas de Ingresos y Gastos, de los Estados Financieros, se observa que el contribuyente se deduce en concepto de gastos por clientes no recuperados (cuentas malas), la suma de B/.*

*Por lo tanto las cuentas de ingresos, gastos, caja, cuentas por pagar afiliadas dejaron en evidencia que el sistema de recibido que utiliza el contribuyente no es puro; ya que al involucrar las afiliadas es un indicativo de que lo de diferido en el sistema es controlado, por lo que no se deja una clara homogeneidad en los registros tal como lo establece el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.*

...

*En vista que el contribuyente no cumple con lo establecido en el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, y no refleja en sus Estados Financieros que compute sus ingresos costos y gastos en el año fiscal de manera homogénea. Se mantiene la adición de la diferencia en los ingresos por B/.*

..."

Lo resaltado es nuestro.

La Dirección General de Ingresos llega a esta conclusión a pesar de que el contribuyente en su Recurso de Reconsideración aduce que es una sociedad civil que brinda servicios legales, y el sistema de contabilidad que utiliza desde el inicio de sus operaciones, por el tipo de actividad que desarrolla, es el Método de Efectivo o de Caja, para los efectos de la Declaración de Rentas. Sin embargo, en la Declaración Jurada de ITBMS la sociedad reportó los ingresos con el Método Devengado, de conformidad a la norma que indica que se reporte y pague el total de la facturación crédito gravada y no gravadas durante el período correspondiente, con fundamento en lo estipulado en el Decreto Ejecutivo 84 de 2005.

### III. FUNDAMENTOS DEL APELANTE:

La Licenciada en su calidad de apoderada especial del contribuyente, con RUC, interpuso Recurso de Apelación contra la Resolución No.201-4889 de 27 de octubre de 2009, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR) que aparece en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008, sobre la base del tenor siguiente:

"...

**PRIMERO:** Se observa que los hechos giran en torno a que en la Declaración de Renta del periodo fiscal al cierre de 2008, no declaró en la Declaración Jurada de Renta que es una sociedad civil, como en efecto lo es y consta en su inscripción en la Sección Mercantil del Registro Público a la Ficha 22635, Documento 843618, desde el 16 de septiembre de 2005.

**SEGUNDO:** Este estatus jurídico de es en efecto confirmado por la Dirección General de Ingresos, cuando en el párrafo séptimo de su análisis al Recurso de Reconsideración con Apelación en Subsidio de fecha 14 de abril de 2011, indica que en el Registro Público consta que una Sociedad Civil.

**TERCERO:** Para negar la solicitud, la Unidad Evaluadora del CAIR, se basó en los siguientes motivos de rechazo de la solicitud de no aplicación CAIR, contenido en la resolución No.201-4068:

"Al efectuar la conciliación de los ingresos declarados ITBMS vs los declarados en renta, se determinó una diferencia de B/. declarado de menos en renta. La misma se adiciona a los ingresos por las siguientes razones.

El contribuyente indica en sus notas que las diferencias se originan producto de que para la Renta utiliza el Método Efectivo".

**CUARTO:** Como ya se ha expuesto, presta servicios jurídicos, por lo que, en atención a esta naturaleza operativa optó, desde el inicio de sus operaciones, por el sistema de contabilidad bajo el Método de Efectivo o de Caja; es decir, cuando los ingresos y los gastos se reciben o se hacen realmente. Este método es el utilizado para los efectos de la presentación de la Declaración Jurada de Rentas, mientras que, para la Declaración Jurada de ITBMS, han sido reportados los ingresos bajo el Método Devengado, al amparo del Decreto Ejecutivo No.84 de agosto de 2005.

Lo que en principio pareciese una contraindicación en la utilización del método de efectivo para la Declaración de Rentas y el de devengado para la Declaración del ITBMS, en el fondo no lo es por razón de la naturaleza de las operaciones o servicios profesionales que realiza actividades que fueron ampliamente expuestas en el Recurso de Reconsideración con Apelación en Subsidio No.201-4889, y más allá de la interposición de los argumentos y motivos, esto fue claramente ejemplificado a fin de ilustrar la situación.

A nuestro criterio, la naturaleza constitutiva y el tipo de sociedad bajo la cual está inscrita le permiten a esta sociedad adoptar el Método de Efectivo, sin que para ello le sean aplicadas las normas en las que fundamenta el resuelto de la Dirección General de Ingresos, fundamentos éstos las cuales sólo aplican a los efectos de las operaciones que realizan las sociedades anónimas, lo cual no es el caso de

**QUINTO:** En virtud de lo antes expuesto, nos remitimos al tenor del párrafo sexto del "Análisis del Recurso de Reconsideración con Apelación en Subsidio", emitido por parte de la Dirección General de Ingresos, el cual dice:

"Se observó en la Declaración Jurada de Rentas y el contribuyente indica que su sistema contable es el de recibido, sin embargo no indica que es una sociedad civil"

Es precisamente a este punto que nos referimos, y por todo lo anterior, que la Declaración Jurada de Renta de fue presentada utilizando el Método de Efectivo o de Caja, y reflejando operaciones de una sociedad civil, tal y como consta en el Registro Público y se ha explicado en párrafos anteriores.

**SEXTO:** En el párrafo séptimo del "Análisis del Recurso de Reconsideración con Apelación en Subsidio" emitido por parte de la Dirección General de Ingresos, indica "Se verificó en el sistema informático de la Dirección General de Ingresos y se observó que el Registro Único indica que es una sociedad civil, sin embargo la empresa no refleja en sus sistemas contables que realmente utiliza el sistema de recibido o caja, debido a que en sus Estados Financieros muestra saldos por cuentas por cobrar clientes por B/.. tal cual lo detalla en la nota N° . 4."

**SEPTIMO:** Sobre los hechos que se indican, y que motivan la controversia sobre el particular, destacamos que por el tipo de actividad que desarrolla como sociedad civil es la de brindar servicios legales; lo cual ha sido aclarado y aceptado por ambas partes.

La contabilidad de contiene una cuenta de diferidos de cuentas por cobrar clientes no facturada que se utiliza al iniciar un trámite de servicios legales a un cliente. Al momento de realizarse los desembolsos de gastos para dicho trámite, estos son codificados en la contabilidad como diferidos de cuentas por cobrar no facturados, y no representan un ingreso o un gasto para es decir, que corresponden a los gastos de asuntos no facturados y vienen siendo la porción enunciada en la Nota 4 de los Estados Financieros por la suma de B/ Una vez que se concluye el trámite, se procede a facturar y el gasto

*pasa a otra cuenta de diferido por cobrar denominada gastos facturados, y se solicita al cliente el reembolso de los gastos desembolsados en el trámite. Finalmente, al momento de recibir el pago de la factura de honorarios y gastos desembolsados por parte del cliente, se rebaja la cuenta de diferidos de cuentas por cobrar facturados, y pasa a registrarse como un ingreso para la empresa.*

**OCTAVO:** *En el párrafo octavo del "Análisis del Recurso de Reconsideración con Apelación en Subsidio" emitido por parte de la Dirección General de Ingresos, indica: "Además, en el anexo 7 del análisis de la Variaciones Más Significativas de Ingresos y Gastos, de los Estados Financieros, se observa que el contribuyente se deduce en concepto de gastos por clientes no recuperados (cuentas malas), la suma de B/.*

**NOVENO:** *En respuesta de lo anteriormente cuestionado indicamos que realiza desembolsos por anticipado de diferentes trámites para los clientes. Estos pueden ser, por ejemplo gastos de notaría, registros u otros desembolsos. Sin embargo, cuando se utiliza en la contabilidad el cargo a la cuenta de "gastos de clientes no recuperados" es al momento que a solicitud del cliente, indica que se le facture sin haber culminado el trámite; lo cual se procede a realizar la factura considerando estos gastos arriba citados, sin que se hayan desembolsado, quedando este gasto contablemente registrado en la cuenta de diferidos de cuentas por cobrar, por lo que al momento de realizar el trámite ya se habían considerado los gastos en la facturación quedando como gastos de trámites para la empresa."*

...

(Recurso de Apelación, visible a fojas 1 a la 4 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario)

**IV. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:**

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

- A. **Razones o Presupuestos de Rechazo de la solicitud de no CAIR.** De la normativa regulatoria para decidir si el contribuyente tiene derecho a que se le conceda o no, la No Aplicación del CAIR, luego de presentada la solicitud correspondiente, se pueden identificar claramente tres (3) presupuestos o razones descritas en el artículo 133e del D.E. 170 de 1993 que reglamenta el artículo 699 del C.F. y establecen este procedimiento especial de Petición o Solicitud como etapa (1) o etapa inicial de solicitud previa al procedimiento fiscal ordinario correspondiente a la etapa (2) o segunda etapa (vía gubernativa):
  1. Cuando el contribuyente no presente en tiempo oportuno la solicitud de no aplicación de CAIR, a más tardar el día 15 de marzo para las personas naturales y a más tardar 90 días calendarios contados a partir del cierre del período fiscal del contribuyente, para las personas jurídicas, salvo solicitud de prórroga, que entonces fijará la nueva fecha de la presentación de su declaración jurada de rentas.
  2. Cuando el contribuyente presente la solicitud de no aplicación de CAIR, sin incluir los documentos listados o alguno de los documentos que conforman los requisitos de Ley descritos en el artículo 133e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
  3. Cuando el contribuyente luego de haber presentado en tiempo oportuno su solicitud de no aplicación de CAIR, en cumplimiento de la documentación listada conforme a la Ley, pero producto del **análisis o la revisión técnica** que efectúa la Dirección General de Ingresos, para autorizar o no la solicitud, no se puede comprobar la exactitud o veracidad, que arrojen evidencias suficientes para determinar que de la información presentada se demuestra la pérdida o tasa efectiva alegada, como motivo de no aplicación del CAIR.

Del contenido sustentatorio propuesto en el escrito del Recurso de Apelación interpuesto por tanto por el contexto de las normas, así como del recuento de los hechos declarados, que confrontándolos con las actuaciones administrativas realizadas por la Dirección General de Ingresos, tanto de las indicativas por ésta dentro del contexto de sus informes de fiscalización como actos preparatorios, externados mediante el acto administrativo originario y luego el acto confirmatorio de primera instancia, que hacen parte integral del expediente valorativo del Tribunal por imperio de la Ley 8 de 2010, como de su representatividad integrada bajo el expediente administrativo de la DGI requerido, que consiste en un (1) tomo con setenta y seis (76) fojas útiles, así como el expediente levantado en este Tribunal consistente en veintiocho fojas útiles (28), evidencian que su tratamiento debe ejercerse mediante una valoración con estricto sentido jurídico, según lo plasmado por el artículo 162 de la Ley 38 de 2000, al decir:

**“Artículo 162: Los recursos podrán fundarse en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluyendo la desviación de poder.**

*Para los fines de esta Ley, se entiende por desviación de poder la emisión o celebración de un acto administrativo con apariencia de estar ceñido a derecho, pero que se ha adoptado **por motivos o para fines distintos a los señalados en la ley.***

*Los vicios y defectos que hagan anulable el acto no podrán ser alegados por sus causantes.”*

Lo resaltado es nuestro

Con motivo que la controversia se evidencia y encuadra en la necesidad de escrutarla de acuerdo, al **análisis o la revisión técnica** que efectúa la Dirección General de Ingresos, para autorizar o no la solicitud, debemos plantear la siguiente interrogante:

¿Qué implica el análisis o la revisión técnica por parte de Unidad Evaluadora del CAIR?

A juicio de este Tribunal corresponde a las facultades del personal fiscalizador en su carácter de auditor, inspector e investigador, de auditar libros, anotaciones, documentos, comprobantes e inventarios que certifiquen y demuestren las negociaciones y operaciones de los responsables, descritas en el artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, que sirven de fundamento para que la Dirección General de Ingresos, emita su pronunciamiento a través del acto administrativo correspondiente, legalmente apropiado, sobre la base de un derecho establecido o en virtud a la facultad discrecional de la Administración para concederlo, y que en este caso en particular busca determinar la renta presunta del contribuyente, sin que esto signifique una liquidación adicional, ni mucho menos un alcance de oficio.

**B. Procedimiento Fiscal Ordinario y el CAIR.** Es imperativo tener presente que el Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, en su artículo 133f reglamentario del artículo 699 del C.F., establece todo lo concerniente a la presentación de la solicitud de no aplicación del CAIR, y representa una etapa del procedimiento que se puede denominar procedimiento especial de solicitud de no aplicación del CAIR o etapa 1, por lo que es claro, que una vez que vence el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, si la Dirección General de Ingresos emitiera una resolución mediante la cual no acoge la solicitud presentada por el contribuyente, éste podrá acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal, lo que implicaría interponer los recursos gubernativos para lograr revocar, modificar o aclarar esa decisión, en la vía gubernativa y deberán aportarse con éstos, todos los elementos de juicio que permitan a la Autoridad encargada de resolver, llegar a la convicción con respecto a la eficaz realización de hechos o confirmación de lo alegado, es decir, deberá presentar todos aquellos medios de prueba que disponga el contribuyente para comprobar gastos, costos, ingresos, pagos u otros hechos y circunstancias que le corresponda probar o comprobar, tal como se desprende del precitado artículo 133 f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993:

**“Decreto Ejecutivo 170 de 1993.**

**Artículo 133f: ...**

...

*Si vencido el plazo para presentar las declaraciones juradas de rentas la Dirección General de Ingresos emite una resolución mediante la cual no acoge la solicitud presentada por el contribuyente, el contribuyente podrá acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal."*

*Lo resaltado y lo subrayado es nuestro.*

Si bien es cierto que el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por el artículo 16 de la Ley 6 de 2005, introduce la alternatividad al momento de aplicar los métodos para calcular el impuesto sobre la renta en Panamá, fundamentándose en la aplicación de la tasa de un 30% sobre la renta neta gravable que resulte mayor entre el denominado método tradicional y el método alternativo, también es cierto que debemos recordar que a través de la introducción de las modificaciones realizadas al Decreto Ejecutivo 170 de 1993, reglamentario del Impuesto sobre la Renta, específicamente con la introducción de los artículos 133-B hasta el 133-I se desarrolla todo lo concerniente a la forma de aplicación de este método alternativo.

En este sentido, es evidente que el artículo 699 del C.F. introduce la novedad de la alternatividad en la metodología para calcular el Impuesto Sobre la Renta.

Y, seguido en este mismo artículo encontramos el párrafo 1, que dice: Si por razón del pago del Impuesto Sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, ésta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo (Método Alternativo) y punto seguido, dice: Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda el treinta por ciento (30%).

Adicional, en la normativa reglamentaria de este método alternativo (D.E. 170), se aprecia lo siguiente:

*"Parágrafo 2. Si al momento de practicar el cálculo para determinar el impuesto sobre la renta, la persona jurídica determinará que incurrirá en pérdida, podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta. Igual solicitud podrá presentar el contribuyente, cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda el 30%."*

*Y en especial más adelante el artículo 133-D, dice: Los contribuyentes, podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos, la no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones:*

*"...*

*B. En el caso de contribuyentes Personas Jurídicas:*

*1. ...*

*2. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, produce una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que exceda el treinta por ciento (30%). Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 del Código Fiscal."*

Visto lo anterior, considera este Tribunal que al momento en que la DGI realiza el análisis o verificación técnica, para determinar si le asiste la razón al contribuyente solicitante, producto de que su cálculo reporta una tasa efectiva que exceda el 30%, la entidad fiscalizadora hace su verificación en función del mandato expreso que le dan las normas antes mencionadas, que es sólo pronunciarse sobre la solicitud y que en virtud a la norma constitucional que establece que todo funcionario sólo puede hacer lo que la Ley le ordena, a la DGI sólo se le permite concluir como en este caso, que su rechazo se fundamenta en una adición a los ingresos gravables por falta de sustento probatorio, y que a su juicio resulta en una tasa efectiva que es inferior al 30%, en conclusión sólo se puede pronunciar con respecto a si la solicitud cumple o no con lo presupuestado en la normativa, limitándose a rechazar o aceptar.

**C. Carga de la Prueba.** La esencia de los recursos gubernativos es la de debatir cuestiones puramente de Derecho, en el ejercicio del principio del control de la

legalidad de lo actuado por la administración en esta vía gubernativa y recordar que los demás aspectos técnicos son puramente auxiliares que pueden colaborar al momento de tomar la decisión de confirmar, modificar, revocar, aclarar o anular la resolución que no concede la aplicación del CAIR, considerando los elementos de juicio o medios de prueba aportados para comprobar lo alegado, bajo el régimen legal de pruebas del Código Judicial.

No sólo impera en el procedimiento fiscal ordinario 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 del CAIR se establece expresamente que el hecho de que se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de parte de la Dirección General de Ingresos, por lo que el análisis o revisión técnica que motiva el acto administrativo que decide no acoger la solicitud de no aplicación del CAIR, a través de la expedición de la Resolución No.201-4889 de 27 de octubre de 2009 impugnada, representa la actuación del personal fiscalizador de la 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 109 de 7 de mayo de 1970.

**"Decreto de Gabinete 109 de 1970.**

**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)**

Quedando así, claramente establecida la carga de la prueba sobre el contribuyente que afirme y alegue cuáles son los ingresos gravables deducibles que permiten determinar si el contribuyente, al momento de realizar el cálculo alterno del Impuesto sobre la Renta para la determinación del impuesto sobre la renta, resulta con una tasa efectiva de Impuesto sobre la Renta que exceda el treinta por ciento (30%).

Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 del Código Fiscal.

En este punto es importante dejar sentado, la premisa de que la fe pública enviste las actuaciones del personal fiscalizador de la DGI, y para este caso en particular, llama poderosamente la atención que a pesar de que el INFORME DEL FISCALIZADOR del 17 de febrero de 2011 (foja 64 del expediente de primera instancia) señala que se verificó en el sistema informático de la Dirección General de Ingresos y se observó que el Registro Único indica que [redacted] es una sociedad civil y adicionalmente se aporta documentación que acompaña el poder otorgado en este procedimiento que comprueba que la sociedad en referencia es una sociedad civil, **no se valora** por parte de la Administración Tributaria este aspecto, que para este Tribunal de alzada es medular en la resolución de la controversia.

A tal efecto, este caso apunta a una argumentación puramente de derecho, en el sentido de que el alcance de la controversia está dado por la interpretación en la aplicación de la normativa ya sea que resulte, en mantener o revocar la decisión adoptada por la Administración Tributaria en primera instancia.

**D. Caudal Probatorio aportado por el Recurrente.** Al respecto, se observa que en el escrito que contiene el **Recurso de Reconsideración** interpuesto contra la resolución recurrida, el recurrente adujo la siguiente prueba, que reposa en el expediente como parte de los requisitos con que se acompaña la solicitud original de la no aplicación del CAIR, de acuerdo con lo establecido en el Decreto Ejecutivo 170 de 1993.:

**"PRUEBA:**

*Documento denominado "Anexo 6", incluido en la documentación presentada en fecha 8 de junio de 2009 a la Dirección General de Ingresos, con la solicitud de no aplicación del CAIR"*

(Visible a foja 44 del expediente de la Dirección General de Ingresos)

**E. Valoración de la controversia en cuanto al fondo:**

Este Tribunal advierte que el punto en controversia recae en la objeción que se hace por las diferencias generadas en la conciliación de ingresos declarados en ITBMS vs los ingresos declarados en Impuesto sobre la Renta, documentación aportada por el propio contribuyente como parte de los requisitos que deben acompañar la solicitud de no aplicación del CAIR, y que refleja un monto equivalente a B/. sin que el motivo de la controversia se centre en la documentación o prueba material de dichos ingresos.

Para ratificar la afirmación anterior, en el caso en estudio se observa que tanto la Resolución No 201-4889 de 27 de octubre de 2009, como su acto confirmatorio, Resolución No. 201-4068 de 14 de abril de 2011, señalan de modo explícito que el motivo del rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR se debe a que se determinó una diferencia de B/. en renta y que esta diferencia surge al efectuar la conciliación de los ingresos declarados en ITBMS vs los ingresos declarados en Impuesto sobre la Renta. (fojas 35 y 70 del expediente de la primera instancia).

La Resolución No. 201-4068 de 14 de abril de 2011 agrega lo siguiente: *"en vista que el contribuyente no cumple con lo establecido en el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 y no refleja en sus Estados Financieros que compute sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal de manera homogénea. Se mantiene la adición de la diferencia en los ingresos por B/."*

Para complementar las anteriores consideraciones, los demás puntos observados por la Unidad de Evaluación de CAIR que apuntan a que el contribuyente refleja en su declaración de renta, saldos en las Cuentas por Cobrar por B/. y cuentas por pagar por B/. así como muestras de saldos por Cuentas por Cobrar a clientes por B/. reflejados en sus estados financieros, y deducciones en concepto de gastos por clientes no recuperados por la suma de B/. y que a juicio de la Administración Tributaria contradice el sistema contable utilizado, cuando el contribuyente señala que usa el sistema de recibido, no son motivo para determinar la razón del rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR y en caso que la Dirección General de Ingresos advierta una violación al artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, por no llevar un sistema homogéneo de sus ingresos, costos y gastos, luego de las investigaciones lo que procedería es la emisión de otro acto administrativo en el cual se apliquen las sanciones, si así corresponden.

De igual forma, este tribunal de alzada manifiesta que, al advertir el ente fiscalizador sobre las cuentas de ingresos, gastos, caja, cuentas por pagar afiliadas que según la Administración Tributaria dejaron en evidencia que el contribuyente no utiliza fielmente un sistema de recibido, ya que según se señala, al involucrar las afiliadas, podría verificarse un indicativo de que lo de diferido en el sistema es controlado, y no demuestra claridad en la homogeneidad en los registros, tal como lo establece el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, sólo puede ser considerado como un indicio en contra del contribuyente a fin de investigar mediante otros medios, como lo establece lo preceptuado los artículos 719 y 720 del Código Fiscal.

Con base a las consideraciones que se dejan expuestas, se ha identificado el punto de controversia que tiene incidencia directa en el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR, y que luego del examen de las piezas procesales este Tribunal considera que el

contribuyente se enmarca dentro de las reglas de tributación propias de las sociedades civiles.

..., declaró efectivamente como ingresos en el formulario de declaración jurada de rentas, en su renglón número 15 el monto B/ (foja 3 del expediente de primera instancia) y los ingresos reportados bajo el concepto de operaciones gravadas con ITBMS y/o Timbre, arrojan un monto en el mismo periodo fiscal 2008 por la suma de B/ (foja 19 del expediente de primera instancia), produciéndose una diferencia de B/.

Según la DGI, el contribuyente no cumple con lo establecido en el **artículo 20** del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, a razón de que en sus estados financieros no se refleja que compute sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal de manera homogénea como ordena, a juicio de la DGI, la norma mencionada, y por lo tanto esta diferencia se adiciona como ingreso gravable no reportado por el contribuyente, generándose una tasa efectiva aplicable sobre los ingresos del contribuyente por debajo del 30%.

Sin embargo, señala el contribuyente en sus argumentos y alegatos finales que las diferencias en la presentación de la declaración de renta 2008 se origina en que para efectos del reporte de ITBMS de dicho año, se presentan todas las facturas emitidas mediante el método de Devengado y por el tipo de actividad que ofrece la empresa ..., los ingresos totales reportados en la declaración de renta se reconocen bajo el método de Efectivo.

Al respecto, este Tribunal es de la opinión que el tipo de actividad que se puede indilgar al contribuyente son las propias de las sociedades civiles, que en los artículos 20, 120 y 133i del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, señalan:

***“Artículo 20.- Contabilidad de ingresos y gastos.***

*El contribuyente computará sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal en base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF's. El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y para los gastos.*

*La Dirección General de Ingresos podrá autorizar mediante resolución la utilización del sistema de caja de acuerdo con el tipo de actividad económica del contribuyente. El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y gastos.*

**PARÁGRAFO 1:** *Los contribuyentes que ejerzan profesiones liberales, así como las microempresas, podrán utilizar el sistema de caja, sin requerir autorización previa de la Dirección General de Ingresos. El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y gastos.*

*...”*

***“Artículo 120.- Forma de determinar y pagar el impuesto sobre la renta.***

*Conforme a lo establecido en el artículo 706 del Código Fiscal, las sociedades constituidas por abogados para el ejercicio de la abogacía, podrán deducir de su renta gravable el importe de las utilidades o ganancias distribuidas a sus socios por su participación en dichas sociedades.*

*Los socios pagarán el impuesto sobre las utilidades o ganancias recibidas y las rentas de otras fuentes, a la tarifa del artículo 700 del Código Fiscal.”*

***“Artículo 133-i.-Cálculo alterno para las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos***

*El cálculo alterno para las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos, se realizará aplicando a la sociedad el método establecido en el artículo 699 o únicamente a los socios sobre el importe de las utilidades o ganancias gravables distribuidas a éstos por su participación en dicha sociedad a una tasa del seis por ciento (6%).”*

(Lo resaltado es nuestro),

Sin perjuicio de lo expresado, este tipo de sociedades también quedan obligadas al igual que el resto de contribuyentes a pagar el ITBMS al comprar bienes y/o servicios afectados por este impuesto, bajo las siguientes reglas de acuerdo con el Decreto Ejecutivo 84 de 2005, reglamentario del artículo 1057-V del Código Fiscal.

**“1057-V. Parágrafo 2:** La obligación de pagar este impuesto nace de conformidad con las siguientes reglas:

- a) En la transferencia de bienes, en el momento de su facturación o en el de la entrega, el que se produzca primero de los referidos actos.
- b) En la prestación de servicios, como cualquiera de los siguientes actos, el que ocurra primero:
  1. Emisión de la factura correspondiente.
  2. Finalización del servicio prestado.
  3. Percepción del pago total o parcial del servicio a prestar.

...”

Las sociedades civiles, como el caso especial que nos ocupa, pueden recuperar el ITBMS incurrido mediante la mecánica del débito/crédito. Esta fórmula obliga a las personas que califican como contribuyentes del mismo a incluirlo y discriminarlo en la factura de ingresos y a presentar una declaración-liquidación de sus operaciones gravadas con este impuesto y pagar el monto que resulte a favor del fisco dentro del término fijado por la Ley.

Tales personas se convierten en agentes de cobro a nombre del fisco y deberán remitir lo facturado aunque no se haya cobrado (bajo el sistema devengado), ya que el ITBMS no es parte de los ingresos, tomando como crédito fiscal el impuesto pagado por sus importaciones en el mismo período y el monto que les haya sido incluido en las facturas de sus proveedores de bienes y servicios, aunque no lo hayan pagado.

En el sentido apuntado, considera este tribunal que por tratarse de este tipo de contribuyentes cuya norma le permite utilizar el sistema de recibido por sus ingresos, bien podría llevar el reporte del cobro del ITBMS, sin que la conciliación de estos ingresos pueda considerarse un ingreso, no reportado en su declaración jurada de rentas, y por ende, no deben adicionarse las sumas que representan diferencias, a sus ingresos totales, que afecten su renta gravable y la determinación de su tasa efectiva, en virtud a toda la evidencia desplegada en este procedimiento, por las características y naturaleza de las actividades del contribuyente, que como se ha demostrado es una sociedad civil, contrario a aquel contribuyente cuyos sistemas contables sea obligatoriamente el de devengado y no sustente las diferencias arrojadas.

Habida cuenta del caso en revisión y en atención a lo descrito, el contribuyente estaba en la obligación de suministrar conjuntamente con la solicitud objeto de esta controversia, todos y cada uno de los documentos e informes requeridos con el propósito de aclarar las inconsistencias encontradas por los funcionarios de la Dirección General de Ingresos; y habiéndolo hecho desde su solicitud original, se cumplió con las formalidades requeridas para que se aprobara la no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta.

Valorada toda la evidencia allegada a esta segunda instancia; de manera contundente y conclusiva, este Tribunal, al hacer el ejercicio correspondiente para establecer si se aportaron los medios probatorios oportunamente para determinar si el contribuyente incurre, al momento de realizar el Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta para la determinación del Impuesto sobre la Renta, en una tasa efectiva que exceda el treinta por ciento (30%) para el período fiscal 2008, concluye que, luego de revisar el acto administrativo, tanto por lo objetado, alegado y lo derivado del expediente, con fundamento jurídico de conformidad al principio de legalidad se revoca la objeción, de ordenar la adición de la suma de B/. como diferencia surgida entre el monto de los ingresos reportados en Rentas y lo registrado en los formularios de ITBMS y/o Timbres, por lo tanto el contribuyente demuestra que se produjo una tasa efectiva de 91.72%, que excede la tasa del 30%.

Luego de revisado este acto administrativo que nos ocupa, este Tribunal Colegiado es del criterio que se debe REVOCAR la Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009, 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: REVOCAR** la Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009 y su acto confirmatorio contenido en la Resolución No. 201-4068 de 14 de abril de 2011, ambas dictadas por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, por medio de las cuales se rechaza la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente con RUC No. para el período fiscal 2008.

**SEGUNDO: CONCEDER** al Contribuyente, con RUC No. que determine su Impuesto sobre la Renta utilizando el Método Tradicional para los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010.

**TERCERO: COMUNICAR** a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación y que con la misma se agota la vía gubernativa.

**CUARTO: ADVERTIR** al contribuyente que contra esta Resolución, el contribuyente podrá accionar ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, según las formas prevista en la Ley.

**QUINTO: DEVOLVER** los expedientes de primera instancia y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos.

**FUNDAMENTO DE DERECHO:** artículos 19, 20, 120, 133d, 133e, 133i y 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, Decreto Ejecutivo 84 de 2005, artículos 18 y 19 Decreto de Gabinete 109 de 1970, artículo 156 de la Ley 8 de 2010, artículos 699, 719, 720, 1057-V, 1225, 1226, 1238 y 1238-A, del Código Fiscal, artículo 143, 145 y 162 de la Ley 38 de 2000.

Notifíquese y Cúmplase,

**ISIS ORTIZ MIRANDA**  
Magistrada

**REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ**  
Magistrado

**ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA**  
Magistrada

Salvamento de voto

**ETIENAS SÓLIS GONZÁLEZ**  
Secretario General



## SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO

**REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ**

Panamá, 23 de octubre de 2012.

Con el respeto que me caracteriza, luego de varios esfuerzos, debo opinar de modo distinto a la mayoría del Pleno, con respecto a la decisión adoptada, en cuanto a Revocar la Resolución No. 201-4889 de 27 de octubre de 2009 y su acto confirmatorio contenido en la Resolución No. 201-4068 de 14 de abril de 2011, las cuales rechazaban la solicitud de no aplicación del Calculo Alternativo del impuesto Sobre La Renta (CAIR) que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente \_\_\_\_\_, con RUC No. \_\_\_\_\_ para el período fiscal 2008 y en su defecto, los demás miembros que conforman el pleno del Tribunal Administrativo Tributario, resuelven conceder al contribuyente que determine su Impuesto sobre la Renta utilizando el Método Tradicional para los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010.

Seguidamente explico los razonamientos que me obligan a disentir con la referida decisión, de esta forma:

### **I. Motivo que originó la controversia**

El rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR, por parte de la Administración Tributaria, al contribuyente \_\_\_\_\_ consistió en lo siguiente:

- Se determinó una diferencia de B/. \_\_\_\_\_ declarado de menos en rentas con relación a lo reportado en ITBMS y se le adiciona a los ingresos, debido a que se observó que el contribuyente, refleja en su Declaración de Renta, saldos en las cuentas por cobrar por B/. \_\_\_\_\_ y cuentas por pagar por B/. \_\_\_\_\_ por lo que se contradice en cuanto a que utiliza el sistema de recibido. (Ver fojas de la 31 a 36 y de la 61 a la 71 del expediente de primera instancia).

### **II. En atención a la homogeneidad de los sistemas contables utilizados por el contribuyente**

En el análisis del expediente de primera instancia y de todas las constancias procesales que allí reposan, encontramos diversas contradicciones frente a lo presentado y argumentado por el contribuyente.

En los Estados financieros no auditados con sus respectivas notas, presentados por \_\_\_\_\_ específicamente a fojas 12 y 13 del expediente principal de la Dirección General de Ingresos, se indica lo siguiente:

*“los Estados Financieros han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”.* (sic).

Igualmente establecen en el reglón que respecta a los ingresos por servicios y gastos lo que a continuación señalamos:

*“los ingresos por servicios profesionales y gastos incurridos son registrados bajo el método de efectivo”,*

Seguidamente, a lo anteriormente descrito, indican:

*“ los Estados Financieros no han sido ajustados para reflejar el método de devengado, tal como lo requieren las Normas Internacionales de Información Financiera”.*

**III. Aspectos legales a considerar en la contabilidad de los Ingresos y Gastos del contribuyente:**

Es fundamental, dejar sentado lo que al respecto señala el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, en su artículo 20, parágrafo 1, para dilucidar el caso en concreto que nos ocupa:

“Artículo 20. Contabilidad de Ingresos y Gastos

**El contribuyente computará sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal en base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs.** El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y para los gastos.

La Dirección General de Ingresos podrá autorizar mediante resolución la utilización del sistema de caja de acuerdo con el tipo de actividad económica del contribuyente. **El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y gastos.**

**Parágrafo 1. Las sociedades civiles dedicadas al ejercicio de profesiones liberales,** así como las microempresas y las personas jurídicas cuyos ingresos gravables anuales no excedan de (B/ , **podrán utilizar el sistema de caja, sin requerir autorización previa a la Dirección General de Ingresos. El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y gastos”.** (La negrita y subrayado es nuestro).

Las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIFs) fueron adoptadas como normas de aplicación en la República de Panamá, de acuerdo a lo establecido en el parágrafo 1, del artículo 14 de la Ley 57 del 1 de septiembre de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, reformado ó adicionado por el artículo 74, de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005.

En el presente escenario hay dos sistemas de contabilidad, un sistema de caja en el que los contribuyentes declaran como ingresos lo que realmente reciben, lo que le entra físicamente en la caja y gastos deducibles a aquellos que pagan, aquellos que realmente erogan lo que sale de la caja. Ese sistema de contabilidad que se llama de caja es perfectamente aceptado por la ley. Hay otro sistema de contabilidad que le denominan acumulado o devengado único aceptado por las NIIFs, y es el que le permite al

contribuyente hacer deducciones en concepto de gastos deducibles cuando ha contraído la obligación de pagar, pero sin que haga efectivamente el pago.

Por la normativa antes expuesta, queda claro que solo se aceptará declaraciones de renta preparadas sobre la base registro de contabilidad que utilicen el sistema de devengando reconocidas por las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs. En casos excepcionales, se podrá utilizar el sistema de caja mediante previa autorización de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo con el tipo de la actividad económica del contribuyente.

En el caso en concreto, podemos indicar que una de las primeras contradicciones que vemos respecto a lo reportado por el contribuyente confrontándolo con el artículo antes citado y lo expuesto en las notas de los Estados Financieros No auditados precitados, es que tales informes financieros expresan que se utilizó el sistema de caja para registrar sus ingresos, lo cual se contrapone a los principios y reglas de las NIIFs, que se establecen o se extienden sobre el sistema de devengado.

Igualmente, el contribuyente , sin previa autorización de la DGI y según lo dispone la norma, utilizar el sistema de caja, ya que es una sociedad civil dedicada a una profesión liberal, que es la de Abogados, pero su sistema de Caja debió ser homogéneo para sus ingresos costos y gastos y según la documentación que reposa en el expediente de primera instancia y las investigaciones realizadas por los fiscalizadores, arrojan inconsistencias tanto en sus ingresos y gastos.

Lo anterior queda en evidencia, ya que en las notas de los Estados Financieros No Auditados, antes citado, indican lo siguiente:

*“sus Ingresos por servicios y gastos incurridos, son registrados bajo el método de efectivo y que los estados financieros no han sido ajustados para reflejar el método de devengado, tal como los requieren las NIIF”. (Sic)*

Por lo anterior reiteramos que lo antes expuesto por el contribuyente es totalmente contradictorio y por ende esta al margen de lo indicado en el artículo 699 del Código Fiscal.

Seguidamente a foja 19 del expediente de la DGI, el contribuyente presenta adjunto con la solicitud de No Aplicación del Cair, el anexo 6 en donde plasman la conciliación de los ingresos de la Declaración de Renta y declaración de Timbres indicando entre otros aspectos, que existe una diferencia de B/. y solo explican lo siguiente:

*“La diferencia en la presentación de la declaración de renta 2008 corresponde a que para efectos del reporte de ITBMS del año se presentan todas las facturas emitidas mediante el método de Devengado y por el tipo de actividad que ofrece la empresa . los ingresos totales reportados en la declaración de renta se reconoce bajo el método de Efectivo”.*

No obstante dicha explicación no aclara o bien consolida la utilización contable de ambos sistemas, de tal manera que la información financiera introducida en los Estados Financieros y su interpretación tenga coherencia y sostenibilidad tanto con las normas antes señaladas como las NIIFs. Esto significa que el contribuyente debió equilibrar las características de ambos sistemas de tal manera que haya sido posible comprender que su cohesión contable se debió a la homogeneidad en sus ingresos y gastos relacionados.

**IV. En atención al registro contable del ITBMS**

Este tipo de sociedades civiles como [redacted] están obligadas a pagar el ITBMS como agente retenedor, según lo establecido en el Decreto Ejecutivo 84 de 2005, reglamentario del artículo 1057-V del Código Fiscal.

“1057-V. Parágrafo 2: La obligación de pagar este impuesto nace de conformidad con las siguientes reglas:

- a) En la transferencia de bienes, en el momento de su facturación o en el de la entrega, el que se produzca primero de los referidos actos.
- b) En la prestación de servicios, como cualquiera de los siguientes actos, el que ocurra primero:
  - 1. Emisión de la factura correspondiente.
  - 2. Finalización del servicio prestado.
  - 3. Percepción del Pago total o parcial del servicio a prestar.

En este sentido, se observó en la conciliación de los ingresos de la declaración jurada de renta vs. la declaración jurada de ITBMS, presentada por el contribuyente ante la Administración Tributaria una diferencia de B/ [redacted], la cual no fue sustentada en debida forma con un detalle claro que revertiera el motivo objeto de la controversia. Dicha diferencia en la conciliación se origina del análisis de los registros del sistema de contabilidad del contribuyente, dando como resultado que la DGI, detectara inconsistencias entre la vinculación y correspondencia de los ingresos y la declaración de ITBMS. Por tanto si el contribuyente señala en sus notas de los Estados Financieros No Auditados que dicha diferencia se generó producto de que para el registro de su renta utiliza el método de recibido o de caja y que para el registro de ITBMS, utiliza el sistema de devengado, en tal sentido debió compatibilizar el uso de ambos sistemas de contabilidad principalmente cuando dicho contribuyente, conforme al Código Fiscal no esta obligado a utilizar el método de devengado sino el método de caja y teniendo en cuenta finalmente que conforme a las NIIFs, solo impera el método de devengado y no el de caja como mencionamos al inicio de nuestro escrito.

Dicho en otras palabras, la condición del contribuyente ya sea como contribuyente pagador del impuesto o bien como agente retenedor del mismo, tenía que existir coherencia y sostenibilidad de sus ingresos y gastos en función con las dos formas de sufragar este impuesto y su forma de registro en los sistemas de contabilidad. Esta circunstancia de índole contable y establecida jurídicamente es la que el contribuyente debió aclarar mediante los medios probatorios claves que establece nuestro sistema

positivo, tratándose principalmente cuando la carga de la prueba recae en el contribuyente en virtud del principio de la fe pública y el de legalidad.

V. **De la potestad discrecional de la Administración Tributaria**

Otro aspecto por el cual no compartimos la decisión de los demás miembros del pleno, es en virtud al segundo párrafo de la parte Resolutiva, la cual Concede al contribuyente que determine su impuesto sobre la Renta, utilizando el Método Tradicional para los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010.

La resolución emitida no se ajusta a los parámetros exigidos por el Principio de Legalidad que rige nuestras actuaciones, el cual obliga, en nuestra calidad de servidores públicos, que nuestras actuaciones se enmarquen únicamente en lo que la Constitución y las leyes nos ordenan. (v. artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional. v. artículos 35 y 36 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000).

En tal sentido en la esfera del Derecho Tributario, los actos administrativos discrecionales, es decir aquellos que se producen en virtud de que la Ley le da al funcionario que los emite, mas de una opción, a diferencia de los actos administrativo reglados, los cuales son todos aquellos que la administración dicta en cumplimiento del mandato expreso de la Ley y no puede ser desconocido por el Tribunal de segunda instancia.

En otras palabras, la parte resolutiva de la comentada Resolución concede el otorgamiento hasta por los tres (3) años subsiguientes mediante el método tradicional para que determine su Impuesto sobre la Renta, es decir los periodos 2008, 2009 y 2010, cuando esta atribución discrecional es privativa únicamente de la Administración Tributaria a través del Director General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas tal como lo establece el artículo 699, último párrafo del Parágrafo 1, del Código Fiscal. Igualmente queremos acotar que con la presentación del Recurso de Apelación, el contribuyente no hizo uso del derecho de petición de esa solicitud. (véase fojas 1 a 4 del expediente del TAT).

Para referencia de este punto, el Tribunal Administrativo Tributario, mediante la Resolución TAT-RF-021 de 15 de noviembre de 2011, en el último párrafo de las consideraciones del Tribunal, se pronuncio indicando lo siguiente:

“El tribunal concluye que sí prospera la pretensión del recurrente en su recurso de apelación, a fin de que se acepte, por parte de la Dirección General de Ingresos, la no aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR), **siendo facultad de la Administración Tributaria de darle la opción al contribuyente CORPORACIÓN MARBELLA, S.A., de utilizar como alternativa la tasa del 30% sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 del artículo 699 del Código Fiscal, hasta por los (3) años subsiguientes,** conforme lo dispone el último párrafo del parágrafo 1 del citado artículo 699 del Código Fiscal”. (El subrayado y negrita es nuestro).

Con el respaldo en las razones precedentes, no tengo otro camino que dejar sentado de manera categórica que SALVO EL VOTO.

**REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ**

Magistrado

**ELÍAS SOLIS GONZÁLEZ**

Secretario General

