



República de Panamá  
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N° TAT-RF-024 de 21 de junio de 2012.  
EXPEDIENTE: 004-2011.

**VISTOS:**

El Licenciado ( ), en su calidad de apoderado especial del contribuyente ( ), con RUC No. interpuso recurso de apelación contra la Resolución No.201-3614 de 10 de septiembre 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) peticionada en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008; debido a que el contribuyente hizo su solicitud de no aplicación del CAIR por incurrir en una tasa efectiva de 290.95%, que excede la tasa del 30%, pero al objetársele la suma de B/. el resultado arroja una tasa efectiva de 7.35%, por lo tanto de acuerdo a la Dirección General de Ingresos no cumple con la norma para acogerse a su solicitud de 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:**

De acuerdo al Informe de Unidad de Evaluación del CAIR denominado **INFORME DEL FISCALIZADOR** que consta a foja 30 del expediente de la Dirección General de Ingresos, el contribuyente presentó su solicitud de no aplicación del CAIR el 5 de junio de 2009 e indicándose además que con el análisis, revisión y verificación de la información recibida del contribuyente, se realizaron las siguientes observaciones:

- Se revisó cada uno de los documentos solicitados mediante el artículo 133 "e" del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- Que en los estados financieros no se presentan diferencias o datos distintos a los reportados en la Declaración de Rentas.
- Que las cifras indicadas entre todos los documentos para su debida revisión, están acorde con la actividad comercial que desarrolla el contribuyente en la actualidad.
- Al comparar los ingresos reportados en la Declaración de Rentas versus ingresos reportados en las Declaraciones de ITBMS y/o Timbres, el contribuyente no presenta diferencia alguna.

363-

- Se verificó la prueba del gasto de depreciación suministrada por el contribuyente, se procede a realizar los análisis pertinentes y se observa que son consistentes en el método utilizado.
- Al revisar las compras por importación reportados en la Declaración Jurada de Rentas por la suma de B/. vs el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduana por la suma de B/. se determina una diferencia de B/. sin embargo el contribuyente no aporta al expediente explicación, información o evidencia en donde se pueda comprobar la deducibilidad del costo.
- Por otra parte el contribuyente se deduce bajo el renglón de otros costos en la Declaración Jurada de Renta la suma de B/. suma que tiene una incidencia para determinación de la ganancia o renta gravable de la empresa, por lo tanto, no se puede comprobar la exactitud y veracidad por la falta de información detallada de la suma deducida u otra que permitiera determinar si son costos o gastos deducibles ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- Se realizó un análisis del gasto de salarios y otras remuneraciones en el cual se determinó la siguiente diferencia:

Análisis a Salarios y Otras remuneraciones	
Salarios Declarados en Renta	
Planilla 03	
Diferencia	

El contribuyente no aporta al expediente información o evidencia que justifique la diferencia determinada.

Se observa, también en este informe denominado **INFORME DEL FISCALIZADOR** con fecha de 10 de septiembre de 2009, de la Unidad Evaluadora del CAIR que el contribuyente es una empresa cuya actividad principal es la importación, exportación, compra y venta de insumos y materia prima de productos agropecuarios, con registros contables regulados por las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIFS) y que utiliza el sistema contable Devengado, con un período fiscal comprendido de 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2008, de acuerdo a lo sustentado en la Declaración Jurada de Renta.

Las observaciones según la Unidad Evaluadora de CAIR, dieron como resultado la **objeción de las compras por importación** por la suma de B/. , **otros costos** por la suma de B/. y **salarios y otras remuneraciones** por la suma de B/. lo que da como resultado que la **Tasa Efectiva** del contribuyente sea de **7.35%**, muy por debajo de la tasa del **30%** dispuesta por la norma para acogerse al **Calculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta**, sin demostrarse que la Tasa Efectiva sea de **290.95%** como fue aducido por el contribuyente.

Cabe destacar que en este mismo informe se indica que este contribuyente, solicitó la no aplicación del CAIR para el período **2007**, y esta le fue aprobada sólo por ese año.

## II. CONTENIDO DEL ACTO IMPUGNADO:

El acto impugnado lo constituye la **Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009**, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo 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 solicitud de no aplicación del CAIR, 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 o revisión técnica realizados sobre la solicitud de no aplicación del CAIR, brindado por la Unidad Evaluadora del CAIR, la Dirección General de Ingresos expresó los siguientes **motivos del rechazo** a la solicitud:

- a. Al revisar las compras por importación reportados en la Declaración Jurada de Rentas por la suma de B/. vs el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduana por la suma de B/, se determina una diferencia de B/. sin embargo el contribuyente no aporta al expediente aplicación, información o evidencia en donde se pueda comprobar la deducibilidad del costo.
- b. Por otra parte el contribuyente se deduce bajo el renglón de otros costos en la Declaración Jurada de Renta la suma de B/, suma que tiene una incidencia para determinación de la ganancia o renta gravable de la empresa, por lo tanto, no se puede comprobar la exactitud y veracidad por la falta de información detallada de la suma deducida u otra que permitiera determinar si son costos o gastos deducibles ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- c. Se realizó un análisis del gasto de salarios y otras remuneraciones en el cual se determinó la siguiente diferencia:

<b>Análisis a Salarios y Otras remuneraciones</b>	
Salarios Declarados en Renta	
Planilla 03	
Diferencia	

El contribuyente no aporta al expediente información o evidencia que justifique la diferencia determinada.

En conclusión para la Dirección General de Ingresos, al hacer el ejercicio correspondiente para determinar si se incurre en una tasa superior al 30%, obtuvo una Tasa efectiva de 7.35%, al objetar las compras por importación por la suma de B/. 1, otros costos por la suma de B/ y salarios y otras remuneraciones por la suma de B/ -, (total objetado B/ ) lo que dejó en evidencia que la Tasa Efectiva del contribuyente para el periodo 2008 está por debajo del 30%, tal como se demuestra a continuación:

**CALCULO DE TASA EFECTIVA**

	Método Tradicional	CAIR
Total de Ingresos Gravable		
Total de Costos y Gastos		
<b>Menos: Costos y Gastos Objetados:</b>		
Compras por Importación		
Otros Costos		
Salario y Otras Remuneraciones		
Total de Costos y Gastos		
Renta Gravable		

Renta Neta Gravable		
Ingresos Gravables		
Renta Neta Gravable 4.67%		
Impuesto Causado		
Crédito de Declaración Anterior		
Impuesto a Pagar		
Tasa Efectiva del CAIR vs Método Tradicional		

(foja 34 expediente antecedente de la DGI, Tomo I)

En consecuencia, al objetarse los anteriores gastos por la suma total de B/. el contribuyente obtuvo una Renta Gravable de B/. dividida entre el impuesto causado bajo el método CAIR resultante en B/. arrojando una Tasa Efectiva de de tal manera que no se pudo demostrar que el contribuyente incurrió en una tasa superior al 30% como condición dispuesta por Ley para acogerse a la no aplicación del CAIR, por lo que la Dirección General de Ingresos mediante la referida Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009 dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del CAIR, visible a fojas 32 a 35 del expediente, que en su parte resolutive detalla lo siguiente:

**"RESUELVE:**

**PRIMERO: RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal 2008 del contribuyente, con RUC en dirección fiscal en el Corregimiento de Provincia de Panamá, representada legalmente por con cédula N° en vista que contribuyente solicitó la no aplicación del Cair por tasa efectiva 290.95%, y al objetársele la suma de B/. se ocasiono una nueva tasa efectiva de 7.35%, por lo tanto no cumple con la norma para acogerse al Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la renta.

**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 Alternativo 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 Alternativo 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. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, se anunció y sustentó en tiempo oportuno recurso de reconsideración, por el licenciado 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. (visible a fojas 42 a 51 del expediente antecedente de la Dirección General de Ingresos, tomo I).

Con tal motivo, la Dirección General de Ingreso dictó la Resolución No. 201-2369 de 4 de marzo de 2011, visible a fojas 61 a 65 del expediente mediante la cual se resolvió **MANTENER** en todas sus partes la Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, motivando su decisión con fundamento en los hechos replanteados por el contribuyente en la reconsideración, dentro del marco de las normas legales que regulan la materia y de las constancias procesales propias del expediente en cuestión, entre los cuales destacan el **INFORME DE EXPEDIENTE (SOLICITUD PARA RECONSIDERACIÓN CON APELACIÓN EN SUBSIDIO)** expedido el 19 de enero de 2011 por la Unidad Evaluadora del CAIR, que consta a fojas 56 a 60 del expediente antecedente de la DGI.

En esta ocasión la unidad evaluadora del CAIR, luego del análisis efectuado, determinó, a través de su **INFORME DE EXPEDIENTE**, que al contribuyente se le debe reiterar el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR por falta de sustento de los gastos reportados en concepto de la diferencia generada entre las compras por importación y la información suministrada por el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduanas, que arroja una diferencia de B/. , de más en renta reportada en la Declaración Jurada de Rentas del período fiscal 2008.

Por otro lado, advierte el informe antes señalado que a pesar que al contribuyente se le rechaza la solicitud de no aplicación del CAIR, por la falta de sustento de la suma de B/. en concepto de otros costos, éste aporó con su recurso de reconsideración el detalle y las facturas que componen los otros costos tal como se muestra a continuación:

CUADRO DE OTROS COSTOS	
CONCEPTO	MONTO
Descarga de Mercancía	
Almacenaje de Mercancía	
Transporte (movilización) de mercancía (Maíz, soya)	
Sacos	
Descarga de Soya	
<b>Total de Costo</b>	

Y sigue señalando este informe, que el contribuyente aportó en el anexo 2, el detalle y las facturas que corresponden a los otros costos, y que las mismas corresponden a: costos de transporte, almacenaje de mercancía, descarga de mercancías y sacos, los cuales guardan relación con la actividad comercial que desarrolla el contribuyente y los mismos son necesarios para la producción de la renta y conservación de la fuente, citándose inclusive el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993:

*“Artículo 19. (Principios Generales)*

*El contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal necesario 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 mantenerle 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 deducibles el gasto debe haber sido efectivamente realizado o causado y estar debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido. No serán deducibles los gastos en que se incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida.*

*Los gastos y costos deberán atribuirse, según corresponda, a la renta gravada, a la renta exenta o a la de fuente extranjera conforme a los comprobantes de cada una de ellas legalmente emitidos a satisfacción de la DGI. Cuando el gasto o el costo se realicen para obtener indistintamente renta gravable o renta exenta o de fuente extranjera, sólo será deducible de la renta gravada, en la proporción que ésta guarde con la renta total” (Lo resaltado y lo subrayado es nuestro).*

Por todo lo anterior, se indica en el **INFORME DE EXPEDIENTE** revocar éste punto de rechazo por parte de la Administración Tributaria.

Por otro lado, en referencia a la objeción por el gasto de salario y otras remuneraciones por el monto de B/. se acogió un detalle de los salarios aportados por el contribuyente con el recurso de reconsideración y el argumento establecido por el recurrente, mediante el cual éste señala que la diferencia surge del hecho de que

., reporta en los libros provisiones para el pago de Décimo Tercer Mes, prima de antigüedad e indemnizaciones, mientras que para efectos de la planilla 03 se reporta efectivamente pagado el período.

Sigue señalando el informe, que del análisis de la información aportada por el contribuyente, se determinó que el monto de la diferencia en los salarios por la suma de B/. corresponde a los montos registrados en concepto de provisiones en el pago de Décimo Tercer Mes, prima de antigüedad e indemnización, por lo tanto se indica o se concluye en el informe, como acto preparatorio previa a la emisión de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración, que se revoque esta objeción o punto de rechazo.

Finalmente, la conclusión del informe de la Unidad del CAIR en su función de auxiliar en la revisión del recurso de reconsideración, plantea que el contribuyente no sustentó las compras por importación que permitan sustentar la diferencia generada por la suma de B/. , entre los datos consignados en la Declaración Jurada de Rentas y la información obtenida de la Autoridad Nacional de Aduanas, que tiene una incidencia significativa en la determinación de la renta gravable del contribuyente y por lo tanto, aún se mantiene la generación de una Tasa Efectiva inferior al 30%, que sirve de fundamento para rechazar la solicitud de no aplicación del CAIR.

Por tanto, la unidad evaluadora del CAIR **recomendó mantener** la **Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009**, ya que a criterio de esa unidad auxiliar, el contribuyente resultaba con una tasa efectiva inferior al 30%, como consecuencia de los siguientes **motivos de rechazo** que finalmente resuelven el fondo de la controversia en primera instancia luego de la valorización de los argumentos y pruebas presentadas por el recurrente en primera instancia, y **motivaron la Resolución No. 201-2369 de 4 de marzo de 2011**:

I. **Motivo del Rechazo:**

- a. Luego del análisis efectuado, se determinó que el contribuyente no sustentó las compras por importación por la suma de B/. , por lo tanto mantiene una Tasa Efectiva inferior al 30% para el período 2008, como se detalla en el siguiente cuadro:

**CÁLCULO DE LA RENTA GRAVABLE**

	Según Análisis CAIR	Según Recurso de Reconsideración
Total de Ingresos Gravables		
Total de Costos		
Menos: Compras Importadas No Sustentadas		
Menos: Otros Costos		0.00
Total de Costos Deducibles		
Total de Gastos Deducibles		
Renta Gravable		
Impuesto Causado		

Tasa Efectiva	7.36%	8.09%
---------------	-------	-------

En este sentido, debe observarse que la Dirección General de Ingresos luego del análisis efectuado a las normas legales y piezas procesales propias del expediente en cuestión, emite la **Resolución No. 201-2369 de 4 de marzo de 2011**, visible a fojas 61 a 65 del expediente de antecedente de la Dirección General de Ingresos, decidiendo el fondo de la controversia en primera instancia al **MANTENER** el acto originario sólo en lo señalado en su considerando, refiriéndose a que el contribuyente no califica para la no aplicación CAIR por falta de sustento de los gastos reportados en concepto de la diferencia generada entre las compras por importación y la información suministrada por el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduana, que arroja una diferencia de B/. , de más en renta reportada en la Declaración Jurada de Rentas del período fiscal, como único punto de objeción.

La Dirección General de Ingresos llega a esta conclusión luego, de que el contribuyente en su recurso de reconsideración aduce que la diferencia arrojada corresponde a importaciones de granos que , realizó por intermedio de otras compañías del mismo ramo, con el objeto de abaratar los costos, según consta en la **Resolución No. 201-2369 de 4 de marzo de 2011**.

Siguió indicando la Dirección General de Ingresos, que luego del análisis efectuado se comprobó a través de la documentación aportada por el contribuyente, que las mercancías fueron nacionalizadas por el territorio fiscal de la República de Panamá por los siguientes contribuyentes:

- **Compañía de Alimentos de Animales, S.A.**
- **Procesadora Mónica, S.A.**
- **Compañía Agrícola Industrial S.A.**

Se señala además, que el contribuyente-recurrente aportó copias de las liquidaciones de aduana y adjuntó copias de las facturas comerciales, las cuales fueron facturadas a nombre de los contribuyentes antes mencionados (Terceras Personas).

Sin embargo, la Dirección General de Ingresos consideró que debido a que la documentación está a nombre de terceras personas y no a nombre de , se incumple a su juicio con lo que establece en el artículo 172 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual establece que para aceptar como deducible un costo la factura debe estar confeccionada a nombre del beneficiario, en este caso , y hace constar en la mencionada resolución, la siguiente transcripción de la norma:

**“Artículo 172.- Obligación de facturar.**

...  
*La documentación se emitirá en formularios de numeración corrida, debiendo el original entregarse al receptor del bien, trabajo o servicio, en tanto que una copia debe quedar en los archivos de quien la expida. La copia puede reposar en archivos magnéticos, digitales u otro método tecnológico, siempre que lo solicite el contribuyente y así lo autorice la Dirección General de Ingresos. En los formularios siempre debe figurar impreso el número de Registro Único de Contribuyente, el dígito verificador, así como el nombre, razón social o nombre comercial del emisor, la individualización en el margen inferior de la empresa impresora o de cualquiera persona que imprima su propia factura, o de terceros, indicando su RUC, el dígito verificador, la fecha de impresión y descripción del tiraje realizado mencionando la numeración inicial como la final, en el formulario que para tal efecto proporcionará la DGI...*”

Finalmente, se indicó que a pesar de la interposición del recurso de reconsideración el contribuyente no comprobó a satisfacción de la Dirección General de Ingresos, que su tasa efectiva fuera superior al 30% para el período fiscal 2008, por el motivo de rechazo antes enunciado, como resultado de la **valorización a los argumentos y pruebas (liquidaciones de aduana y copias de las facturas comerciales, las cuales fueron facturadas a nombre de Compañía de Alimentos de Animales, S.A., Procesadora Mónica, S.A., Compañía Agrícola Industrial S.A.)** presentadas con el escrito de reconsideración correspondiente a esta etapa del procedimiento fiscal consistente en su solicitud inicial de no aplicación del CAIR, y reconsideración del rechazo.

Por lo que, no se puede interpretar de manera alguna que mantener el rechazo, es la exigencia por parte de la Dirección General de Ingresos de nuevos requisitos al contribuyente sobre la base de su solicitud inicial de no aplicación del CAIR y producto de la presentación de la reconsideración, ya que, lo que se exige es la aportación de pruebas fehacientes y conducentes, producto del resultado de la valoración de las piezas procesales existentes o no en el expediente, con fundamento en el artículo **1238-A del Código Fiscal**, que exige que el recurso de reconsideración debe ser acompañado de los medios de pruebas idóneo, para así resolver en esta instancia procedimental.

#### FUNDAMENTOS DEL APELANTE:

El Licenciado ( ), en su calidad de apoderado especial del contribuyente ( ), con RUC: ( ) interpuso recurso de apelación contra la Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre 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:

*“QUINTO: Antes de entrar a discutir los puntos objetados por la Administración Tributaria consideramos pertinente analizar el actual procedimiento empleado por la misma para resolver las solicitudes de no aplicación de CAIR, puesto que el mismo vulnera derechos del contribuyente. En general la Resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009 señala que el contribuyente ( ), S.A. no suministró documentación o explicación de ciertas partidas de costos y gastos. Sin embargo entre los requisitos establecidos en la legislación vigente para la solicitud de aplicación del CAIR no se encuentra el suministro de la documentación o explicación de ciertas partidas de costos o gastos, que surgen del análisis que la Administración Tributaria hace con posterioridad a la entrega de la solicitud por parte del contribuyente. Además, la legislación vigente en la materia otorga a la Administración Tributaria un plazo máximo de seis (6) meses, contados a partir de la fecha en que vence el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, para pronunciarse sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta. Este período es otorgado casualmente para que la Administración Tributaria realice los análisis pertinentes y solicite la información adicional que considere pertinente para fallar. La información que se alega no fue presentada, jamás fue solicitada a mi representada durante todo el período con que contó la Administración Tributaria para resolver la solicitud de no aplicación del CAIR. Ahora bien, en relación a la aseveración de la Tasa Efectiva del 7.35% a la que hace referencia la Administración Tributaria en la resolución objeto del presente recurso, y en su acto confirmatorio, es menester señalar que de conformidad a nuestro ordenamiento jurídico, la Dirección General de Ingresos, con vista a las declaraciones o informes presentados por el Contribuyente, liquidará el impuesto sobre la renta que éste haya declarado y hará los cobros del mismo dentro de los períodos correspondientes (Artículo 718 del Código Fiscal). De conformidad con los Artículos 719, 720, 746 y 747 del Código Fiscal, solo podrá variarse la liquidación hecha por el contribuyente como resultado de una auditoría fiscal mediante una liquidación adicional o mediante una liquidación de gravamen de oficio,*

cuando proceda. En el caso que nos ocupa no se da ninguna de las dos situaciones, por lo que la Administración Tributaria no puede arbitrariamente variar el cálculo del porcentaje de la Tasa Efectiva del impuesto sobre la renta. Si el resultado mostrado en el cuadro de la Tasa Efectiva del impuesto sobre la Renta que presentan en la Resolución fuese correcto, lo que correspondería sería declarar innecesaria la solicitud del Contribuyente de no aplicación del CAIR, puesto que el impuesto sobre la renta resultante por el Método Tradicional sería superior al impuesto determinado mediante el CAIR. Lo que acontece es que la Administración Tributaria no puede realizar una liquidación adicional con base a indicios y por eso es que no emite una liquidación adicional. En adición, somos de la opinión que el Artículo 718 del Código Fiscal está siendo violentado al alterarse la Tasa Efectiva sin seguir los procedimientos establecidos en la Ley Tributaria. De igual manera, opinamos, se han tergiversado las normas relativas al CAIR puesto que el Parágrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal establece claramente que el contribuyente podrá solicitar la no aplicación del CAIR si la tasa efectiva del impuesto sobre la Renta excede el (30%) como es el caso que nos ocupa. La documentación que se pide para análisis de la solicitud lo que busca es establecer elementos de juicio, los cuales pudieran o no generar indicios de presentación incorrecta de la declaración jurada de rentas, pero que no puede servir para negar la solicitud realizada sin agotar una investigación previa. Esta posición la refuerza el último párrafo del Artículo 133-F del Decreto Ejecutivo N° 170 del 27 de octubre de 1993 que señala que el análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no del contribuyente de no aplicación del CAIR no invalida su facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas, así como las de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los Artículos 719 y 720 del Código Fiscal previamente citados. Lo anterior es un reconocimiento tácito de que la revisión técnica realizada por la Dirección General de Ingresos para los efectos de la aprobación de las solicitudes de no aplicación del CAIR no constituyen una auditoría en debida forma que de lugar a modificar la declaración de rentas presentadas por el contribuyente; y que en todo caso, de presentarse una situación como la que señala en el cuadro presentado para determinar la Tasa Efectiva del Impuesto sobre la Renta en la resolución impugnada, se tendría que realizar una auditoría y proceder con una liquidación adicional.

**SEXTO:...**

Como señaláramos ya en el hecho quinto de nuestro escrito de reconsideración, no es cierto que mi representada no aportó al expediente explicación, información o evidencia en donde se pueda comprobar la deducibilidad del costo correspondiente a las compras de importación, puesto que a pesar del tiempo que la ley le concede a la Administración Tributaria para el análisis de la solicitud, ésta jamás solicitó a *durante ese tiempo explicación, información o evidencia en donde se pueda comprobar la deducibilidad del costo.* No es sino hasta se le notifica la Resolución 201-3614 de septiembre de 2009 cuando recién viene a su conocimiento la diferencia que se señala. Como se indicó y se sustentó mediante documentación aportada como Anexo 1 al Recurso de Reconsideración, la diferencia de B/. *obedece primordialmente a importaciones de granos que nuestra representada realizó por medio de otras compañías del ramo agropecuario con las cuales en ocasiones realiza importaciones conjuntas para efectos de abaratamientos de costos (obtención de mejores precios en el mercado internacional por volumen y reducción de costos de flete marítimo).* En el análisis realizado para mantener la objeción, el Director General de Ingresos obvió el hecho de que *fue quien efectivamente pagó por el producto importado, inclusive las liquidaciones de aduanas correspondientes.* El suscrito solicitó en su Recurso de Reconsideración que para el caso de que la Administración Tributaria considerará insuficiente la documentación aportada, se practicará una acción exhibitoria sobre los libros y registro contables de mi representada, solicitud que fue obviada.

A fojas 2 y 3 del acto confirmatorio (Resolución No. 201-2369 de 4 de marzo de 2011) el Director General de Ingresos señala como base para mantener la deficiencia el Artículo 172 del Decreto Ejecutivo N°. 170 de 1993 en relación a la obligación de facturar, cuando nos encontramos en presencia de un endoso de documentos en recinto aduanero, siendo que quien importa finalmente es S.A. que cancela al Fisco todas las obligaciones relativas a la importación.

En relación a lo expuesto con anterioridad queremos resaltar que en la solicitud para la no aplicación del CAIR para el ejercicio fiscal 2007, (Resolución No. 213-7489 de 12 de noviembre de 2008) se dio igual situación en relación a las compras de importación, la cual fue resuelta aportando la documentación correspondiente, dentro del período de seis (6) meses que le concede la Ley a la Administración Tributaria, por lo cual la solicitud fue aprobada. Igualmente queremos resaltar que para el ejercicio fiscal 2009 se repitió la misma circunstancia en relación a las compras de importación, negándose inicialmente la solicitud de no aplicación de CAIR mediante la Resolución No. 201-7878 de 28 de septiembre de 2010 de la Dirección General de Ingresos, para luego ser aprobada al aportarse las pruebas con el recurso de Reconsideración interpuesto y resuelto favorablemente por Resolución No. 201-4557 de 29 de abril de 2011.

No entendemos como el mismo tipo de documentación pueda ser válido para el ejercicio fiscal 2007 y 2009 y no serlo para el ejercicio fiscal 2008. Solicitamos se solicite a la Administración Tributaria los expedientes de las Solicitudes de No Aplicación de CAIR para los ejercicios fiscales 2007 y 2009, a efectos de que se constate lo antes señalado.

...

”

Y sigue, fundamentando su recurso de apelación sobre la base de los siguientes Conceptos de Violación a la Ley.:

## “II. DISPOSICIONES LEGALES VIOLADAS Y CONCEPTO

### VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 699 DEL CÓDIGO FISCAL Y SU PARÁGRAFO 1.

#### ARTÍCULO 699. ...

...

Este artículo ha sido violado por La Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009 y su acto confirmatorio por indebida aplicación, ya que el contribuyente ha comprobado que al momento de presentar se Declaración Jurada de Renta correspondiente al año fiscal 2008, el impuesto causado a través del método del cálculo alterno por el importe de B/. 163,255.78, que corresponde a la línea 130 e la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta dividido entre la renta neta gravable de B/. 56,110.72, línea 92 de la Declaración, representa una tasa efectiva de 290.95%.

De acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal está facultado para solicitar la No Aplicación del CAIR pagar el impuesto de acuerdo a la tarifa normal, lo cual ha hecho, sin embargo, y a pesar de haber presentado los documentos que exige el Decreto Reglamentario No. 170 de 1993, específicamente en su artículo 133-e, la Dirección General de Ingresos ha rechazado dicha solicitud y por ende ha violado el artículo 699 y su parágrafo 1 del Código Fiscal.

### VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 710 DEL CÓDIGO FISCAL.

#### Artículo 710:...

Este artículo ha sido violado por indebida aplicación, ya que como bien se indica en el texto del mismo, todo contribuyente está obligado a presentar una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior. La liquidación y el pago de impuestos se hará de acuerdo con la declaración jurada. La Administración no puede por sí y ante sí, modificar unilateralmente y sin el consentimiento o declaración rectificativa del contribuyente la Declaración Jurada que cada contribuyente ejecuta. En el caso que nos ocupa, al momento en que la Dirección General de Ingresos expidió la Resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, a través de la Unidad Evaluadora del CAIR, y la confirmó mediante la Resolución 201-2369 de 4 de marzo de 2011, se han pretendido objetar costos por B/ sin que se haya practicado una auditoría del contribuyente.

La consecuencia específica que de paso entraña una arbitrariedad, es que la Administración, por sí y ante sí ha practicado su propio Cálculo Alternativo del Impuesto y ha determinado que ésta tasa efectiva no excede el 30%, cuando en realidad la tasa efectiva del contribuyente de acuerdo a su propia declaración jurada, la cual fue presentada en tiempo, demuestra que el impuesto correspondiente al Cálculo Alterno es de 290.95%.

Bajo ningún concepto la Administración puede reemplazar la Declaración Jurada de un contribuyente presentada con fundamento en el artículo 710 del Código Fiscal por una nueva Declaración preparada por la Administración Tributaria, en la cual inoída parte, sin una auditoría integral, de acuerdo con los artículos 719 y 720 del Código Fiscal pueda eliminar gastos deducibles.

#### **VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 720 DEL CÓDIGO FISCAL.**

**Artículo 720....**

Este artículo ha sido violado por indebida aplicación, ya que el mismo es lo suficientemente claro para establecer el procedimiento aplicable para una investigación o auditoría del contribuyente y de sus declaraciones, situación que no es la que se presenta para los casos de una solicitud de no aplicación de CAIR. Bien lo dice el artículo 133-f del Decreto 170 de 1993, al diferenciar la solicitud de no aplicación de CAIR de la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de renta y expedir liquidaciones adicionales conforme a los establecido en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal.

En la liquidación adicional el contribuyente es sometido a una auditoría o revisión que está gobernada por los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, y donde se garantiza el derecho de defensa.

Pero resulta ilegal pretender hacer modificaciones mediante la resolución de una Solicitud de No Aplicación del CAIR de manera directa, unilateral y sin fundamento por parte de la Administración Tributaria, y más grave aún objetarle costos que el contribuyente ha declarado. Ello solo procede por la vía de una liquidación adicional.

En el caso de la solicitud de no aplicación de CAIR de ..., la Unidad Evaluadora del CAIR ha alterado las cifras de la Declaración Jurada de ..., y ha establecido cálculo del impuesto según el método transaccional y del impuesto según el cálculo alterno, subrogando o desconociendo las propias cifras del contribuyente lo cual es ilegal y arbitrario.

#### **VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 133-E DEL DECRETO EJECUTIVO 170 DE 1993.**

**Artículo 133-E. ...**

*Este artículo ha sido violado por omisión, ya que muestra mandante presentó todos los documentos señalados para sustentar su solicitud de NO APLICACIÓN DEL CAIR y a pesar de esto la administración rechazó la solicitud sin referirse a ninguno de los documentos que había presentado el contribuyente.*

## II. SOLICITUD

*Por las razones que hemos dejado expuestas en el presente RECURSO DE APELACIÓN EN SUBSIDIO, solicitamos a la Dirección General de Ingresos, que previo el trámite de este tipo de recurso sea revocada en todas sus partes la Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009 y su acto confirmatorio (Resolución No. 201-2369 de 4 de marzo de 2011, y en su lugar se conceda la no aplicación del CAIR para el período fiscal 2008 y los dos años subsiguientes de*

(Recurso de Apelación, visible a fojas (1) a la (20) del expediente del Tribunal Administrativo Tributario)

## III. 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 T... 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 Dirección General de Ingresos requerido, que consiste en un (1) tomo con setenta y dos (72) fojas útiles y dos (2) tomos de cien (100) fojas útiles y ciento cincuenta y cuatro (154) fojas útiles de documentos probatorios respectivamente, así como el expediente levantado en este Tribunal consistente en trescientos sesenta y una fojas útiles (361), 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)**

Ya que el reflejo de 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 nuestro juicio 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.*

En este sentido, es interesante atender lo dicho por JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCÍA, en su Obra: **LA LIQUIDACIÓN EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO**, Editorial CIVITAS, S.A., Primera Edición, 1987. Página 301:

*Por lo expuesto, procede rechazar la tesis que califica como acto de liquidación la recepción o la aceptación tácita por la Administración de la declaración-liquidación. Tampoco, y a falta de una norma expresa que lo autorice, puede entenderse que existe un acto presunto de liquidación cuando la Administración compruebe a efectos puramente internos la declaración-liquidación presentada y determina que es correcta; se trata en este caso, de un supuesto de que la doctrina califica como “actos internos, que se producen en el seno de la Administración que los dicta sin relevancia externa”; la citada comprobación agota sus efectos en el ámbito de la organización administrativa, pero no produce efecto alguno sobre el sujeto pasivo; tampoco dicho acto realiza la función propia del acto de liquidación, esto es determinar la cuantía de la deuda tributaria que debe satisfacer el sujeto pasivo, sino una función distinta, cual es controlar si el sujeto pasivo ha cumplido el deber que le impone el ordenamiento.*

*...” **Lo resaltado es nuestro.***

Es decir, contrario a la manifestado por el recurrente en el sentido de que la Administración no puede por sí y ante sí, modificar unilateralmente y sin el consentimiento o declaración rectificativa del contribuyente la Declaración Jurada que cada contribuyente ejecuta, para los efectos de establecer si le asiste la razón al contribuyente, en el sentido de demostrar fehacientemente, que ha incurrido en una tasa efectiva producto del CAIR, superior al 30%, y por ende, se le conceda el derecho a la no aplicación del CAIR, queda claro que lo que se realizan son los actos preparatorios, a fin de emitir el acto definitivo que decide aceptar o rechazar la solicitud de no aplicación del CAIR.

Y, sigue manifestando erráticamente el recurrente que la Administración Tributaria, viola el ordenamiento jurídico al desconocer la diferencia entre la solicitud de no aplicación de CAIR de la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de renta y expedir liquidaciones adicionales conforme a los establecido en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, desconociendo totalmente con sus aseveraciones, que el hecho de que se hagan objeciones por parte de la Administración Tributaria en virtud a la potestad de verificar las solicitudes de no aplicación de CAIR, no implica de forma alguna la expedición de una liquidación adicional, toda vez que el acto definitivo que se expide y causa efectos jurídicos en el contribuyente, se limita a rechazar o aceptar la solicitud de no aplicación de CAIR, y sin perjuicio, de que sí así lo considera la Administración Tributaria, con base a la información suministrada, puede mediante otro acto administración ejercer las facultades que le conceden los artículos 719 y 720 del Código Fiscal.

- 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. Esta etapa del procedimiento 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 hechas 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 ISR.

Y, seguido en este mismo artículo encontramos el **parágrafo 1**, que dice: Si por razón del Pago del Impuesto Sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta 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 al principio de legalidad, **de que todo funcionario sólo puede hacer lo que la Ley le ordena**, la DGI sólo puede concluir como en este caso, que con fundamento en una objeción a gastos por falta de sustento probatorio, y a su juicio resulta en una tasa efectiva que es inferior al 30%, sólo se puede pronunciar con respecto a si la solicitud cumple o no con lo presupuestado en la normativa, obligándose a rechazar o aceptar.

Además, debe agregar este Tribunal que el sólo hecho de que la solicitud del contribuyente para la no aplicación del CAIR que no cumpla con las condiciones para que se conceda su no aplicación, como resulta en este caso en análisis, en donde no se cumple con las condiciones por falta de sustento probatorio de sus gastos, arrojando que el resultado de su tasa efectiva no excede el 30%, y del hecho de advertir que producto de las objeciones (Objeciones de Gastos) se refleja que de calcular el Impuesto Sobre la Renta bajo el método alternativo, pagará menos impuestos que de pagar por el método tradicional, porque la renta neta gravable, **"debido a la objeción"** resulta en una renta neta gravable más alta, **no podría dar lugar a que de oficio** la Administración Tributaria, ni esta jurisdicción de segunda instancia, entrase a determinar que si producto de este análisis (Objeción de Gasto) la renta neta gravable por el método tradicional resulta mayor que la renta neta gravable por el método alternativo, para pronunciarse en términos de aceptación a la solicitud de no aplicación del CAIR por parte del contribuyente, y que es el motivo de la presente apelación, buscando proteger los interés del fisco, toda vez, que es evidente que bajo esas circunstancias el cálculo arroja el monto mayor a pagar, por la simple y sencilla razón, que estos cálculos representan la motivación y la actuación preparatoria para fundamentar el verdadero efecto jurídico de esta Resolución, que es el rechazo de la aplicación de un método alternativo para calcular el impuesto sobre la renta, y no se está expidiendo con esta resolución un alcance o liquidación adicional, con base al motivo de la objeción (Objeciones de Gastos).

De igual forma no puede la Dirección General de Ingresos si en su análisis o verificación técnica advertir que el contribuyente incurre en pérdida, a pesar de que la solicitud fuera hecha alegando la condición de que se genera una tasa efectiva que exceda al 30%, ya que no se encuentra en el momento oportuno, para realizar tal conjunción, debido a la limitante en la actuación oficiosa que le aplica, y que la normativa no le reconoce tal atribución. Al respecto, debemos recordar que en todo momento la decisión de solicitar la

no aplicación del CAIR, atiende a una actuación voluntaria por parte del contribuyente y de o comprobarse la veracidad de la información aportada por el contribuyente, le corresponderá a la Dirección General de Ingresos mediante los mecanismos idóneos de fiscalización sustanciar **otro acto administrativo** como lo es la **liquidación adicional** a través del funcionario competente, y sólo en este procedimiento especial de solicitud de no aplicación del CAIR, limitarse al mandato expreso dado por la norma de rechazar o aceptar, en virtud a las condiciones ya mencionadas de pérdida o tasa efectiva excesiva, solicitada.

Como complemento a la interpretación de esta norma, está el hecho de que la misma normativa en su **artículo 133-F**, dice:

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

Es decir, no hay un evidente error de concepto, por parte de la Administración Tributaria, en cuanto a la interpretación de la norma, toda vez que, la Dirección General de Ingresos debe proceder atendiendo lo establecido en el ordenamiento legal y que una vez rechaza la solicitud por objetar gastos, quien debe corregir su declaración de rentas para evitar una liquidación adicional, es el contribuyente **a fin de pagar realmente sobre la renta neta gravable mayor** entre los métodos para calcular el impuesto sobre la renta, de lo contrario, luego de que la Dirección General de Ingresos rechaza la solicitud, podrá proceder a través de lo ordenado por los artículos 719 y 720 del Código Fiscal.

- 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. 201-3614 de 10 de septiembre 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 establecido **la carga de la prueba** recae sobre el contribuyente que afirme y alegue cuáles son los gastos 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.

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 las siguientes pruebas:

#### **"IV. PRUEBAS**

*En carácter de pruebas denunciámos todo el expediente que contiene la solicitud de No Aplicación del CAIR, presentado en tiempo oportuno por nuestra mandante y todos los documentos que se aporten o hallan aportados por parte del contribuyente a la Administración Tributaria, entre los cuales se encuentran los siguientes Anexos que se adjuntan:*

*Anexo 1 - Análisis de Diferencia entre las Importaciones según Libros y según la Dirección General de Ingresos y Documentación sustentadora.*

*Anexo 2 - Análisis de Otros Costos y Documentación sustentadora.*

*Anexo 3 - Análisis de Variaciones entre Salarios y Otras Remuneraciones según Declaración de Rentas vs. Planilla 03 y Documentación sustentadora.*

*Aportamos igualmente Certificación del Registro Público en donde consta que es el Representante Legal de Ti*

*Para el caso de que la Administración Tributaria considere insuficiente la documentación aportada, solicitamos desde ya, la práctica de una acción exhibitoria sobre los libros y registro contables del contribuyente, a fin de que con la asistencia de peritos se rinda informe pericial sobre los hechos objeto de la controversia planteada en la Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009. Los peritos deberán absolver las siguientes interrogantes:*

*1.- Digan los peritos si la información referente a compras que se reporta en el Anexo 1 del presente escrito se encuentra debidamente contabilizada en los libros del contribuyente, y si en efectos dichas compras fueron efectivamente pagadas por el contribuyente y facturadas posteriormente a clientes de dicha sociedad.*

*2.- Digan los peritos si la información referente a otros costos que se reporta en el Anexo 2 del presente escrito se encuentra debidamente contabilizada y respaldada en los libros del contribuyente y si los mismos guardan relación con las compras de inventario realizadas por el contribuyente.*

*3.- Digan los peritos como contabiliza el contribuyente sus gastos en concepto de vacaciones, décimo tercer mes e indemnizaciones y a cuánto asciende el gasto provisionado en dichos conceptos durante el año 2008 y a cuánto asciende el monto efectivamente pagado en dichos conceptos durante el año 2008.*

*Para la práctica de ésta acción exhibitoria nombramos desde ya al Licenciado Rubén Alejandro Irigoyen, con cédula de identidad personal número 8-173-401 y licencia de Contador Público Autorizado número 418."*

Y en lo atinente a las pruebas aducidas, en segunda instancia con el **recurso de apelación**:

#### **"IV. PRUEBAS**

*En carácter de pruebas denunciamos todo el expediente que contiene la solicitud de No Aplicación del CAIR, presentado en tiempo oportuno por nuestra mandante y todos los documentos que se aporten o hayan aportado por parte del contribuyente a la Administración Tributaria, entre los cuales se encuentran el Anexo 1 de nuestro Recurso de Reconsideración*

*Para el caso en que los miembros del Tribunal Administrativo Tributario lo considere necesario, solicitamos se practique la acción exhibitoria sobre los libros y registros contables del contribuyente solicitada en nuestro Recurso de Reconsideración, y no practicada, a fin de que con la asistencia de peritos se rinda informe pericial sobre los hechos objetados de la controversia planteada en la Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009 y reconfirmados por la Resolución 201-2369 de 4 de marzo de 2011. Los peritos deberán absolver la siguiente interrogante:*

*Digan los peritos si la información referente a compras que se reporta en el Anexo 1 del escrito del Recurso de Reconsideración se encuentra debidamente contabilizada en los libros del contribuyente, y si en efecto dichas compras fueron efectivamente pagadas por, y facturadas posteriormente a clientes de dicha sociedad.*

*Para la práctica de ésta acción exhibitoria, nombramos desde ya al Licenciado con cédula de identidad personal número y licencia de Contador Público Autorizado número 418.*

*Denunciamos como fuente de prueba la Resolución No. 213-7489 de 12 de noviembre de 2008, emitida por la ADMINISTRADORA PROVINCIAL DE INGRESOS, PROVINCIA DE PANAMÁ, cuya fotocopia simple adjuntamos.*

*Denunciamos como fuente de prueba la RESOLUCIÓN No. 201-4557 de 29 de abril de 2011, emitida por el DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS, cuya fotocopia simple adjuntamos."*

#### **E. Valoración de la Controversia en Cuanto al Fondo:**

Antes de proceder este Tribunal, a examinar las pruebas aducidas y la prueba pericial practicada, al realizar un estudio de los hechos que contienen el escrito de sustentación del **recurso de apelación** frente a pruebas presentadas o solicitadas en primera instancia, es importante destacar; en este aspecto referente a las normas aplicables al régimen probatorio en este proceso fiscal ordinario por la aportación de pruebas en segunda instancia, qué involucra la etapa de admisión o no admisión de pruebas y práctica de las pruebas admitidas.

Para el Tribunal Administrativo Tributario, en su deber de cumplir con las leyes vigentes y principios de derecho como lo representa la tutela judicial efectiva, al momento de decidir la controversia que se nos plantea y que implica el derecho de todo actor, o en este caso contribuyente-recurrente, a obtener una resolución sobre el fondo del proceso, jurídicamente motivada, a través de su formulación en los fundamentos de derecho entre la resolución de admisión de pruebas, con la finalidad de evitar una violación de este derecho al emitir una resolución que revele una evidente contradicción entre los

fundamentos jurídicos, o entre éstos y esta resolución final que agota la vía gubernativa, se ha llegado al siguiente análisis jurídico con respecto a las normas aplicables al momento de valorar la admisibilidad o no de pruebas.

Considerando, que este Tribunal emitió la **Resolución No. TAT-PR-068-2011 de 29 de noviembre de 2011**, mediante la cual se concluye que las pruebas que se presenten o aduzcan por el recurrente junto con el escrito de sustentación del recurso de reconsideración deben ser evaluadas previamente por el funcionario competente, a los efectos de su admisión o rechazo, evacuación o práctica de ellas, en virtud a lo estatuido en los artículos **1240-C** y **1240-D** del Código Fiscal, y además en atención a la solicitud por parte del recurrente de que se practique una acción exhibitoria sobre los libros y registros contables del contribuyente, a fin de arrojar un informe pericial, no practicada en primera instancia, se examinaron las condiciones para su admisibilidad o inadmisibilidad, en dicha resolución.

Sin embargo, debe este Tribunal en cumplimiento del artículo 166 de la Ley 8 de 2010 acatar en el aspecto procesal las normas generales del **Código Civil**, para resolver este caso, como el artículo 32 que a su vez señala:

*“Artículo 32: Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.”*

De igual forma considera este Tribunal, toda vez que, el mismo Código Civil señala en sus normas, las reglas de aplicación de la Ley sustantiva y procesal, perfectamente aplicables a esta esfera especial administrativa como lo es el procedimiento fiscal ordinario, valorar las reglas que debemos asumir por la aplicación en el tiempo de la ley en materia probatoria, y en atención específicamente al artículo 31 del Código Civil, que dice:

*Artículo 31: Los actos o contratos válidamente celebrados bajo el imperio de una ley podrán probarse bajo el imperio de otra, por los medios que ella establecía para su justificación, pero la forma en que debe rendirse la prueba estará subordinada a la ley vigente al tiempo en que se rindiere.*

Sobre este punto a considerar, también debemos atender a lo planteado por la doctrina, y en este sentido, el autor **JORGE FÁBREGA** en su Obra, **TEORÍA GENERAL DE LA PRUEBA**. Tercera Edición. 2006. pág. 493., nos dice lo siguiente:

“... ”

*Consignaremos a continuación lo que estimamos podrían ser reglas sobre la aplicación singularizada en el tiempo de las normas probatorias nuevas.*

*Las nuevas disposiciones probatorias no son entre nosotros, nunca lo han sido, retroactivas. Podrían serlo, cuando la ley así lo especifica, expresamente con arreglo al art. 42 de la Carta, pero ello nunca ha ocurrido ya que ello atentaría contra la estabilidad jurídica y el principio del “debido proceso”.*

*Las nuevas normas procesales producen efecto inmediato tanto respecto a nuevos procesos como a los ya iniciados y que se encuentra en trámite, reconociéndose, no obstante la eficacia y validez de las actuaciones realizadas al amparo de la anterior Ley.*

*Aportación de la Prueba. Rige la norma vigente al momento de la aportación.*

***La autenticidad de instrumentos, actos o contratos, se probará según las reglas establecidas en el momento de su aportación.***

***Los actos o contratos válidamente celebrados bajo el imperio de una ley podrán probarse bajo el imperio de otra, por los medios que aquella establecía para su justificación; pero la forma en que debe rendirse la prueba estará subordinada a la ley vigente al tiempo en que se rindiere. (Art. 31, C.C.)***

***Resumimos:***

***Aportación de la prueba: Regirá la norma vigente al momento de la aportación.***

***La evaluación de la prueba: Rige la norma vigente al momento de su aportación."***

Por todo lo antes expuesto, y considerando que las reformas introducidas con la Ley 8 de 2010, claramente nos indican que los vacíos en el procedimiento fiscal ordinario serán llenados con la Ley 38 de 2000, este Tribunal aplicará a estos procedimientos y a todos aquellos que así lo determine las actuaciones procesales y el régimen probatorio aplicable, las normas legales que rigen la materia probatoria, como lo dispone el artículo 143 de la Ley 38 de 2000.

***"Ley 38 de 2000. Artículo 143. La autoridad competente deberá evaluar las pruebas que las partes han propuesto y presentado, a los efectos de decidir cuáles son admisibles y cuáles no lo son, en orden a su conducencia o inconducencia, respecto de los hechos que deben ser comprobados, al igual que deberá tomar en consideración las normas legales que rigen la materia probatoria."***

Por lo anterior, es evidente que el recurrente adujo o presentó en primera instancia la prueba pericial solicitada, la cual este Tribunal infirió que se trata de una prueba pericial la cual es totalmente conducente, con fundamento en los artículos 1225 y 1226 del Código Fiscal, los cuales fueron muy claros al establecer qué pruebas pueden admitirse en segunda instancia, vigentes al momento de interponer el recurso de reconsideración el 20 de enero de 2010, luego de notificado el acto originario el 30 de diciembre de 2009, que a la letra dicen:

***"Artículo 1225: Con el escrito que se formaliza la apelación no podrán presentarse otros documentos que los se hallaren en alguno de los casos siguientes:***

- 1. Que sean de fecha posterior al escrito en que se formuló la reclamación en primera instancia, y***
- 2. Los anteriores, que no hayan sido posible adquirir con anterioridad por causas que no sean imputables a la parte interesada, siempre que se hubiere hecho oportunamente la designación del archivo o lugar en que se encuentren los originales."***

***"Artículo 1226: En la segunda instancia únicamente se admitirán al apelante las pruebas que se hallen en alguno de los siguientes casos:***

- 1. Cuando se hubiere denegado indebidamente su admisión por el funcionario de primera instancia.***
- 2. Cuando por cualquier causa, no imputable al que solicite la prueba ésta, no hubiera podido practicarse en la primera instancia; y,***

3. *Cuando hubiere ocurrido algún hecho nuevo de influencia en la decisión del expediente con posterioridad al escrito en que se formuló la reclamación en primera instancia.*

Siendo así las cosas, las pruebas solicitadas por el contribuyente-recurrente en cuanto al punto objetado, mediante su apoderado judicial al sustentar la apelación, se encuentran dentro de los casos que señalan los artículos transcritos 1225 y 1226 del Código Fiscal, **vigentes al momento de aportar las pruebas en primera instancia**, en cuanto al **Anexo 1** de documentos aportados y la **Prueba Pericial** concedida.

Ahora bien, tomando en cuenta que la decisión en primera instancia, decide el fondo de la controversia manteniendo el acto originario, pero sólo en lo señalado en su considerando, refiriéndose a que el contribuyente no califica para la no aplicación del CAIR por falta de sustentó de los gastos reportados, en concepto referente a la diferencia generada entre las compras por importación consignadas en la declaración jurada de rentas y la información suministrada por el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduana, que derivó en una diferencia de B/. de más, por el monto de la renta reportada en la Declaración Jurada de Rentas del período fiscal 2008, como único punto de objeción, y ya que este Tribunal accedió a la práctica de la prueba pericial concedida, con el objetivo de dilucidar este punto controvertido, pasamos a valorar esta pieza procesal, considerando lo siguiente:

El contribuyente desde su recurso de reconsideración, y así lo reafirma con su apelación, aduce que la diferencia arrojada corresponde a importaciones de granos que, realizó por intermedio de otras compañías del mismo ramo, con el objeto de abaratar los costos, y en efecto se comprobó a través de la documentación aportada por el contribuyente, correspondiente al **Anexo 1**, que las mercancías fueron nacionalizadas e ingresadas al territorio fiscal de la República de Panamá por los siguientes contribuyentes:

- **Compañía de Alimentos de Animales, S.A.**
- **Procesadora Mónica, S.A.**
- **Compañía Agrícola Industrial S.A.**

Esta verificación resultó de los documentos aportados por el contribuyente-recurrente y se hizo, sobre las copias de las liquidaciones de aduanas debidamente autenticadas y los recibos de aduanas.

Sin embargo, la Dirección General de Ingresos, en su momento consideró que debido a que la documentación está a nombre de terceras personas y no a nombre de ..., se incumple a su juicio con lo que establece en el artículo 172 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual establece que para aceptar como deducible un costo, a través de una factura, está debe estar confeccionada a nombre del beneficiario, y en este caso debería ser únicamente a nombre de ...

Ahora bien, observemos el resultado de los peritajes:

De acuerdo con el informe de la diligencia pericial presentado al Tribunal el 20 de enero de 2012, que se lee de fojas 50 a 52 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario, se indica que la información referente a compras que se reporta en el **anexo 1** del escrito del Recurso de Reconsideración se encuentra debidamente contabilizada en los libros del contribuyente ..., y que esta corresponde a compras efectivamente pagadas por S.A., y que fueron facturadas posteriormente a clientes de dicha sociedad.

Agrega el peritaje practicado a petición del contribuyente, y aportado por el perito designado por éste, *que adjunta copia de la documentación que sirvió de base para la contestación de las preguntas formuladas y el contenido de su informe.* En el Anexo 1, de 68 fojas, que contiene la documentación relativa a los embarques, liquidaciones

de aduana y pago de los respectivos impuestos y cargos que figuran en las liquidaciones de aduana de las compras realizadas por [redacted], que vinieron a nombre de otras empresas y que fueron incluidas en el Anexo 1 del Recurso de Reconsideración. El Anexo 2, de 75 fojas, que contiene detalle de la cuenta a pagar a ADM Latín América, Inc. y Cargill, proveedores a los cuales se les compraron los embarques que constaban en el Anexo 1 del escrito de Recurso de Apelación, así como detalle y documentación sustentadora de las compras realizadas en los meses de enero, mayo, junio y julio de 2008 y evidencia del pago de las respectivas compras. Y el Anexo 3, de 15 fojas, que contiene copias de las facturas mediante la cual se vendió la mercancía adquirida cuyas facturas comerciales vinieron a nombre de otras empresas y detalles de las cuentas a cobrar de clientes que realizaron las compras.

Por otro lado, el informe de la perito designada por este Tribunal señala lo siguiente;

[redacted], utiliza el software Peachtree para el registro contable. Nos fue suministrado el reporte Vendor Ledgers para el período comprendido desde el 1 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2008, para los proveedores ADM LATÍN AMÉRICA y CARGILL AMÉRICA, y se observó conforme el Anexo N°. 1 del escrito del Recurso de Reconsideración que las compras se encontraban debidamente contabilizadas.

**Del suministro del reporte Vendor Ledgers para el periodo comprendido desde el 1 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2008, para los proveedores ADM LATÍN AMÉRICA INC. y CARGILL AMÉRICA, verificamos los cargos reflejados con cargos débitos en el reporte Vendor Ledgers conforme a las compras indicadas en el Anexo No. 1 del escrito del Recurso de Reconsideración, y en efecto, las compras efectuadas al proveedor ADM LATÍN AMERICA, INC., fueron pagadas mediante cartas de crédito y transferencias bancarias.**

En el caso de CARGILL AMERICA, (CAI TRADING, LLG), se observó una solicitud de apertura de carta de crédito comercial a través de Multi Credit Bank, para el pago de las facturas. No se observó evidencia de la transferencia bancaria efectuadas a CAI Trading LLC, solamente la carta de instrucciones dirigida a los señores de Multi Credit Bank, Inc., donde se indica que los pagos debían efectuarse directamente al proveedor mediante transferencia.

Y finalmente señala, el informe de la perito del Tribunal, que solicitado el reporte Customer Ledgers de Compañía Agrícola Industrial y Blue Ribbon, se observó que las compras importaciones que se reportan el Anexo 1 del escrito de Recurso de Reconsideración que fueron efectuadas por [redacted], fueron efectivamente facturadas a estos dos clientes.

Agrega el perito, una serie de detalles adjuntos y copias de la información refrendada por éste, como documentación base de su informe.

El Tribunal advierte que el punto en controversia recae en establecer si, en definitiva, el contribuyente [redacted], efectuó la importación de granos para los efectos tributarios de la deducibilidad del costo, toda vez que el costo por estas compras consignadas en la declaración jurada de rentas es la que es objeto de la objeción, al no aportarse los documentos idóneos que demuestren que efectivamente el contribuyente adquirió como consignatario final la mercancía vendida y, permitan determinar el real costo de esa adquisición deducida en el renglón de compras de importación, bajo operaciones identificadas bajo el Régimen de Importación de mercaderías a Panamá, con la intervención de terceros importadores.

Esta situación se genera debida a que las obligaciones tributarias que regulan la deducibilidad de costos y gastos, de la forma en se encuentran establecidas dentro de nuestro ordenamiento jurídico se complementan con una serie de normas que pasamos a señalar, aplicables y vigentes al momento en que surge esta controversia:

**“Artículo 697 del Código Fiscal:**

*Se entiende por gastos o erogaciones, deducibles los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera. El Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Económica y Finanzas, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este artículo.”*

Observemos claramente como nuestro ordenamiento jurídico tributario, no sólo reconoce, sino que plasma en el texto de su normativa un principio universalmente aceptado en materia tributaria, como lo es el principio de deducibilidad de costos y gastos, siempre y cuando éstos se hayan realizado por la relación directa con la producción de la renta y la conservación de la fuente que la genera. Pero, al mismo tiempo nuestro ordenamiento jurídico delega las reglas de aplicación de este principio, en las normas reglamentarias vigentes al momento en que surge la controversia y que señalan lo siguiente:

**Artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993:**

**“Artículo 19. (Principios Generales)**

*El contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal necesario 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. No serán deducibles los gastos en que se incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida.*

*Los gastos y costos deberán atribuirse, según corresponda, a la renta gravada, a la renta exenta o a la de fuente extranjera conforme a los comprobantes de cada una de ellas legalmente emitidos a satisfacción de la DGI. Cuando el gasto o el costo se realice para obtener indistintamente renta gravable o renta exenta o de fuente extranjera, sólo será deducible de la renta gravada, en la proporción que ésta guarde con a renta total ...” (Lo resaltado y lo subrayado es nuestro).*

**Artículo 22.- Costos y gastos no documentados. Decreto Ejecutivo 170 de 1993**

*“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.” (Lo resaltado y lo subrayado es nuestro).*

**Artículo 172.- Obligación de facturar.**

*“Es obligatoria la expedición de facturas o de documentos equivalentes para documentar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios, por parte de todas las personas que requieran licencia comercial o industrial para operar, así como aquellas personas que realicen actividades agropecuarias y agroindustriales. Se exceptúan de esta obligación las personas que sólo requieran permiso de operación o permisos municipales temporales para realizar su actividad.*

*Las personas que trabajen en profesiones, sea en forma independiente o colegiada, deberán documentar sus ingresos generados por las operaciones o servicios que presten, mediante la expedición de facturas o documentos equivalentes.*

*También deberán ser documentadas las devoluciones, descuentos y, en general, todo tipo de operaciones realizadas por las personas señaladas en los dos párrafos anteriores, en ejercicio de sus actividades comerciales, industriales, agropecuarias, agroindustriales, profesionales o similares.*

*La documentación se emitirá en formularios de numeración corrida, debiendo el original entregarse al receptor del bien, trabajo o servicio, en tanto que una copia debe quedar en los archivos de quien la expida. La copia puede reposar en archivos magnéticos, digitales u otro método tecnológico, siempre que lo solicite el contribuyente y así lo autorice la Dirección General de Ingresos. En los formularios siempre debe figurar impreso el número de Registro Único de Contribuyente, el dígito verificador, así como el nombre, razón social o nombre comercial del emisor, la individualización en el margen inferior de la empresa impresora o de cualquiera persona que imprima su propia factura, o de terceros, indicando su RUC, el dígito verificador, la fecha de impresión y descripción del tiraje realizado mencionando la numeración inicial como la final, en el formulario que para tal efecto proporcionará la DGI.*

*Las empresas impresoras o cualquiera persona que imprima sus propias facturas, o de terceros, estarán en la obligación de presentar, dentro de los quince días calendarios al cierre del mes anterior, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, un informe que indique el nombre, RUC, el dígito verificador, la fecha de impresión y descripción el tiraje realizado en el formulario que para tal efecto proporcionará dicha entidad. Este informe podrá ser presentado por medios magnéticos, tal como lo indique la Dirección General de Ingresos. Este mismo informe y en igual plazo deberá ser presentado por todas las personas que ordenen a otra imprimir sus facturas.*

*Se entiende por factura el documento que se expide para hacer constar toda operación a que se hace referencia en este artículo. En dicho documento debe aparecer la fecha de la operación, la descripción del bien o servicios objeto de la transacción y el precio o importe total de lo vendido.*

*En las facturas que se expidan o en los documentos que hagan sus veces, además de los requisitos señalados para los documentos en general, se hará constar, cuando sea el caso, el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios y cualquier otro impuesto que incida sobre la venta o servicio.*

*Además de los documentos mencionados en los tres párrafos anteriores, podrán ser utilizados otros comprobantes previamente autorizados por la Dirección General de Ingresos. A dichos comprobantes les será aplicable*

lo dispuesto en el primer párrafo del numeral 2) del artículo 967 del Código Fiscal.”

(Lo resaltado es nuestro).

Por su parte el artículo 11 de la Ley 76 de 1976, modificada por la Ley 6 de 2005, advierte:

**“Artículo 11:**

- a. Es obligatoria la expedición de factura o de documento equivalente para documentar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios, por parte de todas las personas que requieran licencia comercial o industrial para operar, así como aquellas personas que realicen actividades agropecuarias y agroindustriales.

La adecuación de la prueba al fin que se quiere probar debe ser concreta, si el medio propuesto es idóneo para establecer el hecho específico que se persigue comprobar, por lo tanto, para demostrar que las cifras declaradas en la cuenta de compras de importación se realizaron efectivamente y están vinculadas a la generación de la renta, presentadas por el contribuyente se identifican como copias autenticadas de liquidaciones de aduanas, que describen como consignantes y proveedores a empresas como ADM LATÍN AMÉRICA INC y CARGILL, y como importador y consignatarios sólo se observa los siguientes contribuyentes COMPAÑÍA DE ALIMENTOS DE ANIMALES, S.A., PROCESADORA MÓNICA, S.A., COMPAÑÍA AGRÍCOLA, S.A., además se observan copias autenticadas de facturas comerciales que indican la compra efectivamente realizadas por estas últimas empresas, y se presentan copias autenticadas de cheques que prueban desembolsos realizado por la empresa ..., así como copias autenticadas de facturas que reflejan que la empresa ..., vende ese tipo de mercancía en el comercio local.

Sin embargo, ninguna de esta pruebas aportadas se configuran como la prueba idónea para comprobar el hecho de que estas mercancías importadas hayan tenido como consignatario final al contribuyente ..., lo cual se debió demostrar en este tipo de operaciones en la que existe un intermediario importador a través de la documentación que para los efectos fiscales debe extenderse, como lo es el conocimiento de embarque (**Bill of Lading**) como la prueba idónea para comprobar haber incurrido en dichos costos, toda vez que este documento que funge como contrato de transporte nos permite identificar el legítimo dueño de la mercancía, y en este sentido los artículos 122 y 123 del Decreto de Gabinete 41 de 2002, que regula el Régimen de Importación en Panamá, nos dicen:

**“Artículo 122: El conocimiento de embarque deberá contener, por lo menos los siguientes datos:**

- a) Nombre del cargador o remitente, del consignatario, el de la nave, el del puerto o lugar de salida, el de desembarque y el lugar de destino de las mercaderías; y  
b) La marca, número, cantidad y clase de bultos, su contenido, peso o capacidad y el valor del flete convenido.”

**“Artículo 123. Para los efectos fiscales el conocimiento de embarque debe extenderse a nombre del consignatario de las mercaderías, a fin de poder establecer la persona que debe pagar los impuestos con que están gravadas y para poder hacerlas responsables en caso de contrabando y fraude.**

**Cuando el conocimiento de embarque se extienda a la orden o a nombre de una persona natural o jurídica para que notifique el documento al destinatario de las mercancías, ésta se considerará como consignatario para los efectos del inciso anterior.” (Lo resaltado es nuestro).**

Si el conocimiento de embarque se ha emitido “a la orden” es un documento negociable que permite transferir la propiedad de la mercancía. El conocimiento de embarque a la orden es el más utilizado en los créditos documentarios ya que la entidad financiera figura como consignatario de la carga y endosa la documentación a su cliente, el importador (y comprador) de la mercancía.

Además de “a la orden”, el conocimiento de embarque puede emitirse “al portador” (el propietario de la mercancía no queda identificado) y “nominativo” (a nombre de una persona física o jurídica, que recogerá la mercancía cuando se identifique y presente un original del conocimiento de embarque). Se trata, por tanto, de un documento con fuerza de título valor.

Luego de una revisión de las pruebas documentales aportadas en el expediente antecedente de la Dirección General de Ingresos no se constata la existencia del documento “conocimiento de embarque” que acredite o compruebe que el contribuyente sea el destinatario o consignatario de la mercancía importada a la República de Panamá y cuyo costo fue objetado en la primera instancia.

En este sentido citando al Profesor EDISON GNAZZO, en su obra **IMPUESTOS Y GASTOS PÚBLICOS DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ**, Editora Sibauste, 2003, página 128:

*Como resultado de ello, el art. 19 del D.E No. 170 reglamentario de la citada disposición legal, fue también modificado por el D 18 de 2002, determinando que la documentación del contribuyente para apropiarse los costos y gastos en términos “fehacientes” debe apoyarse en comprobantes de cada tipo de renta legalmente emitidos. La conclusión más importante derivada del texto incorporado por la Ley 61 radica en que como regla general, tratándose de costos y gastos indirectos (por ej. Alquiler de un local, energía eléctrica), siempre habrá que aplicar la proporción. Un costo o gasto sólo podrá imputarse directamente a través de comprobantes legalmente emitidos (por ej. Intereses de fondo utilizados para préstamos al exterior, podrán imputarse a la renta de fuente extranjera.*

*...” (Lo resaltado y lo subrayado es nuestro).*

Al respecto, también se destaca de las normas transcritas, que si el gasto no está legalmente documentado podrá ser deducido si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la DGI, sin embargo este Tribunal es de la opinión que el contribuyente debió al momento de presentar su recurso de reconsideración cuando surge la controversia considerar el texto del artículo 1238-A vigente para la fecha en que se interpone y sustenta el recurso de reconsideración, que dice:

“Artículo 1238-A. (Interposición de Recursos).

*...  
Junto con el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración o el de Apelación, si éste se ha interpuesto de manera directa, el recurrente podrá presentar o aducir las pruebas que estime convenientes, en la forma en que las admite el Código Judicial, las cuales serán evaluadas previamente por el funcionario competente o asignado al caso, a los efectos de su admisión o rechazo, evacuación o práctica de ellas.” (Lo resaltado y lo subrayado es nuestro)*

Y toda vez que, el valor del dictamen pericial, según el artículo 980 del Código Judicial, establece que:

"980. (967) La fuerza del dictamen pericial será estimada por el juez teniendo en consideración los principios científicos en que se funde, la relación con el material de hecho, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica, la competencia de los peritos, la uniformidad o disconformidad de sus opiniones y demás pruebas y otros elementos de convicción que ofrezca el proceso."

Hay que señalar que de ambos informes periciales se resalta sólo lo relativo a la contabilidad mercantil; llevada por la empresa, que obliga a llevar sus registros contables con claridad, cronológicamente para revelar en los mismos las operaciones comerciales de manera sistemática, siempre y cuando se ajusten a las normas de contabilidad generalmente aceptadas y de aplicación en el territorio panameño según las autoridades competentes, sin mayor sustento revelador de la documentación que demuestre fehacientemente los costos de adquisición de las mercancías, a través de las compras de importación consignadas en declaración jurada de rentas. En ese sentido es oportuno señalar lo dispuesto en el artículo 77 del Código de Comercio que a la letra lee:

"77. Los registros de Contabilidad deben ser llevados con precisión y claridad, en orden cronológico, indicando las fechas en que se realicen las transacciones o se afecten los períodos. Está absolutamente prohibido asentar o registrar transacciones en una forma distinta a la que fueron originadas, incluyendo su fecha de perfeccionamiento, dejar espacios en blanco, efectuar borrones o tachaduras. Las reversiones, correcciones de errores y omisiones también deberán quedar claramente establecidas e identificadas como tales en los registros de Contabilidad".

Los informes periciales presentados y sobre los cuales no se realizó la evacuación del período de preguntas y repreguntas, ya que a pesar de que el contribuyente recurrente presentó su solicitud para cumplir con esta etapa procesal visible a fojas 341 del expediente del Tribunal, hay que aclarar que esta se hizo de manera extemporánea, toda vez que la presentación del informe de peritaje se realizó el 20 de enero de 2012, y la solicitud para la diligencia de preguntas y repreguntas fue presentada a este tribunal el 7 de febrero de 2012, y de igual forma el término para la presentación de su alegato final venció el 27 de febrero de 2012, y ya que tanto la documentación que se debe aportar para ser sujeta de la valoración probatoria y las diligencias a practicar que acompaña los recursos en vía gubernativa no sólo deben cumplir con las formalidades exigidas en el Código Judicial, para la debida evacuación y práctica, sino que deben ser presentadas oportunamente, no son tomados en consideración dichos escritos.

Esto se desprende de lo dispuesto en el artículo 974 (961) del Código Judicial:

*Artículo 974. Los peritos deberán rendir su dictamen en forma clara y precisa; podrán ser examinados y repreguntados de la misma manera que los testigos por los apoderados o por expertos, sujetos a las limitaciones numéricas establecidas en el artículo 969. Estos expertos deberán reunir los mismos requisitos exigidos por el artículo 978.*

*El examen de los peritos podrá hacerse en el día y hora que el juez haya señalado como plazo para la entrega del dictamen o en diligencia separada a solicitud de cualquier parte, hecha en el acto de la entrega del dictamen, y resuelta allí mismo por el juez.*

*El juez dispondrá que la diligencia se practique dentro de los tres días siguientes a la solicitud, aun cuando haya vencido el término para practicar pruebas. En este caso se entenderá extendido el término, y vencido el mismo se procederá a alegar, según lo dispuesto en las normas pertinentes.*

Por otro lado, el procedimiento fiscal ordinario desarrollado en el Acuerdo No. 13 de 5 de julio de 2011 del Tribunal Administrativo Tributario, vigente en este proceso, señala:

**Artículo 64. ALEGATOS POR ESCRITO.** Concluida la fase probatoria o finalizada la audiencia, en caso que se hubiere dispuesto su realización, el expediente quedará a disposición de los interesados dentro del despacho del sustanciador, sin perjuicio de solicitar copias de éste, para que en un plazo común de cinco días puedan presentar sus alegaciones por escrito.

Ha quedado evidenciado a todas luces por las disposiciones fiscales y por el Código de Comercio que, los registros contables deben llevarse cronológicamente de acuerdo a la causación del evento comercial; es decir, en las fechas en que las mismas se realicen y que, está prohibido por ministerio de la ley registrar las transacciones de manera distinta, y para los efectos fiscales en que se deben sustentar la deducibilidad de costos y gastos, deben ser corroborados a través de la documentación pertinente clara y certera, sea por medio de factura o documento equivalente.

De los documentos aportados por el contribuyente se desprende que ha realizado pagos, sin embargo, no se pueden aceptar tales pagos como deducibles, a pesar de demostrar que se efectuaron mediante cheques consignados en el expediente a través de copias autenticadas, pues no se demostró que los mismos tuvieran injerencia en la producción y conservación de la renta de la empresa, y es aquí donde radica el fundamento para denegar dichas deducciones, pues, el contribuyente debió no solo demostrar que los pagos se habían efectuado sino más bien, probar la adquisición de la mercancía que configura el costo invertido por deducir, como base de los pagos realizados.

Valorada toda la evidencia allegada a esta segunda instancia; de manera contundente y conclusiva éste Tribunal, al hacer el ejercicio correspondiente para establecer si se aportaron los medios probatorios 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 mantienen la objeción, de los gastos reportados por falta de sustento en concepto de la diferencia generada entre las compras por importación y la información suministrada por el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduana, que arroja una diferencia de B/. , de más en renta reportada en la Declaración Jurada de Rentas del período fiscal 2008, como se detalla en el siguiente cuadro:

**CALCULO DE TASAS EFECTIVA**

	Según Análisis CAIR	Según Recurso de Apelación
Total de Ingresos Gravables		
Total de Costos		
Menos: Compras Importadas No Sustentadas		5
Menos: Otros Costos		0.00
Total de Costos Deducibles		
Total de Gastos Deducibles		

Renta Gravable		
Impuesto Causado		
Tasa Efectiva	7.36%	8.09%

Luego de revisado este acto administrativo que nos ocupa, este Tribunal Colegiado es del criterio que se debe de mantener la Resolución No. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, 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. 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, y su acto confirmatorio por la cual la Dirección General de Ingresos, mediante la cual se resolvió **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente con **RUC Número** representada legalmente por , con cédula No. , cuyo apoderado legal es el **LIC.**

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

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

**CUARTO: DEVOLVER** el expediente de primera instancia y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos.

La presente resolución agota la vía gubernativa.

**FUNDAMENTO DE DERECHO:** artículos 19, 22, 81, 133e, 133f y 172 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, artículo 11 de la Ley 76 de 1976, artículos 18 y 19 Decreto de Gabinete 109 de 1970, artículo 156 de la Ley 8 de 2010, artículos 699, 1225, 1226, 1238 y 1238-A, del Código Fiscal, artículo 143, 145, 162 y 202 de la Ley 38 de 2000, artículo 77 del Código de Comercio, artículo 967 y 974 del Código Judicial.

Notifíquese y Cúmplase,

**ISIS ORTIZ MIRANDA**  
Magistrada

**REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ**  
Magistrado

**ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA**  
Magistrada

**ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ**  
Secretario General

