



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución No. TAT-RF-001-2012 de 26 de enero de 2012

EXPEDIENTE: 079-2011

VISTOS:

La firma [REDACTED], en su calidad de apoderado especial del contribuyente [REDACTED], con RUC: [REDACTED], interpone recurso de apelación contra la Resolución No.201-3908 de 24 de septiembre de 2009, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR) que aparece en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008, debido a que el contribuyente solicitó la no aplicación del CAIR por **incurrir en pérdida**, y al objetársele la suma de B/. [REDACTED], se determinó que el contribuyente obtuvo una Renta Gravable de B/. [REDACTED], 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:

Que de acuerdo al Certificado de Recepción con código de recepción No. [REDACTED] (sic) de fecha 1 de junio de 2009 emitido por el sistema informático de la Dirección General de Ingresos, consta que se recibió la solicitud de no aplicación del CAIR del contribuyente [REDACTED], con RUC: [REDACTED], la cual fue presentada en conjunto con la Declaración Jurada de Rentas y complementada de acuerdo a lo que establece la normativa vigente, según la DGI, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, tal como se puede comprobar a través del certificado de recepción de datos recibidos por la DGI a foja uno (1) del expediente de antecedentes con fecha de presentación de 5 de junio de 2009, donde se certifica que se recibieron los siguientes documentos en la Unidad Evaluadora de CAIR, que pasamos a transcribir:

- "1. Copia de la Declaración Jurada de Rentas.
 2. Estados Financieros No Auditados con sus respectivas notas.
 3. Explicación detallada de las razones por las cuales se Solicita la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta CAIR debidamente sustentada y motivada.
 4. Prueba del Gasto de Depreciación.
 5. Conciliación entre los Ingresos Reportados en la Declaración de Rentas y la Declaración del ITBMS y/o Timbre.
 6. Análisis de las variaciones más significativas en los renglones de ingresos, costos y gasto.
1. Nota de la conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los Estados Financieros."

Posteriormente con fecha 24 de septiembre de 2009, la Unidad Evaluadora del CAIR emite el documento denominado **INFORME DEL FISCALIZADOR** en donde, además de describir que el contribuyente es un restaurante con venta de licor y souvenirs de la franquicia , cuyos registros contables están regulados por las Normas Internacionales de Información Financieras y utilizan el sistema contable Devengado, con un período fiscal comprendido de 1 de enero de 2008 al 30 de diciembre de 2008, de acuerdo a lo sustentado en la Declaración Jurada de Renta, se realizaron observaciones que motivaron con base a lo analizado recomendar el rechazo de la solicitud.

Las observaciones según la Unidad Evaluadora de CAIR, dieron como resultado la objeción de gastos por la suma total de B/. , dando lugar a la determinación de una Renta Gravable de B/. , de tal manera que no se pudo demostrar que el contribuyente incurriese en una pérdida de B/. como condición solicitada que dispone la norma, para acogerse a la no aplicación del CAIR.

II. CONTENIDO DEL ACTO IMPUGNADO:

El acto impugnado lo constituye la **Resolución No.201-3908 de 24 de septiembre de 2009**, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR) 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 detalla 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, expresó los siguientes **motivos del rechazo** iniciales de la solicitud:

- a. Al realizar el análisis del gasto de depreciación en la línea 43 de la Declaración Jurada de Renta, se observa una diferencia de B/. . . , señalando el contribuyente que dentro de la prueba del gasto de depreciación, estos corresponden a gastos preoperativos, sin embargo dentro del expediente no presenta información o evidencia que pueda comprobar esta amortización de gastos preoperativos para el período fiscal 2008. Por lo tanto, según lo afirmado por la Dirección General de Ingresos, no se puede corroborar la deducibilidad de este gasto.
- b. Por otra parte al realizar el cruce de información de lo reportado en las Declaraciones Jurada de Renta bajo el concepto de Honorarios por servicios Profesionales pagado al extranjero vs lo declarado en Impuesto de Remesa, se observa que el mismo no realiza las retenciones a las cuales está obligado por la suma de B/. . . , por lo tanto el contribuyente no cumple con las normas establecidas en la Ley, según la DGI.
- c. El contribuyente se deduce bajo el renglón de otros gastos, la suma de B/. . . , sin embargo no se puede comprobar la exactitud y veracidad por falta de información detallada del monto deducido 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. Adicionalmente la Dirección General de Ingresos procede a revisar en su Sistema informático el informe de compras (**formulario 43**) reportado para el período fiscal 2008, y observa que el contribuyente está inexacto en la presentación de los mismos, por lo cual señala que no existe suficiente información que permita determinar dichos gastos.

En conclusión para la Dirección General de Ingresos, al hacer el ejercicio para determinar si el contribuyente incurre en pérdida, luego de objetarle el **gasto de depreciación** por la suma de B/. . . , **Honorarios** por servicios profesionales por la suma de B/. . . y **otros gastos** por la suma de B/. . . determinó que el contribuyente . . . , obtuvo **Renta Gravable** tal como lo representa el cuadro impreso en la Resolución N°201-3908 de 24 de septiembre de 2009, el cual transcribimos a continuación:

	Según Contribuyente en su solicitud de No CAIR	Según Análisis o Verificación Técnica del CAIR (Etapa I de Solicitud)
Total de Ingresos Gravable		
Menos: Costos y Gastos		
Gastos de Depreciación		
Honorarios por Servicios Profesionales		
Otros Gastos		
Total de Costo y Gastos		
Renta Gravable		
Pérdida		

En consecuencia al objetarse los anteriores gastos por la suma total de B/. . . , el contribuyente obtuvo una Renta Gravable de B/. . . , de tal manera que no se pudo demostrar que incurriese en una pérdida de B/. . . como la condición solicitada entre las que dispone la norma para acogerse a la no aplicación del CAIR, por lo que la Dirección General de Ingresos dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del CAIR para el período 2008. (fojas 31 a 35 del expediente de antecedente)

Notificada la Resolución No. 201-3908 de 24 de septiembre de 2009, se presenta y sustenta en tiempo oportuno recurso de reconsideración por la firma

, con el objetivo o pretensión de lograr que la Administración Tributaria a través de la Dirección General de Ingresos, luego de realizar la revisión que corresponde en primera instancia, revoque el acto administrativo dictado.

Posteriormente, se dicta la **Resolución N° 201-4671 de 6 de mayo de 2011**, visible a fojas 78 a 83 del expediente mediante la cual se resolvió **MANTENER** en todas sus partes la Resolución N° 201-3908 de 24 de septiembre de 2009, motivando su decisión con fundamento en los hechos replanteados por el contribuyente en el Recurso de Reconsideración, dentro del marco de las normas legales que regulan la materia, aduciendo como fondo del recurso la reclasificación de las amortizaciones de , con fundamento legal en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, y la aportación de la documentación que debe acompañar la solicitud, con base al artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, sumado a 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 27 de enero de 2011 por la Unidad Evaluadora del CAIR, que consta a fojas 72 a 77 del expediente de antecedentes.

En esta ocasión la Unidad Evaluadora del CAIR, luego del análisis efectuado, determinó a través de su **INFORME DE EXPEDIENTE**, que el contribuyente sustentó el gasto de amortización por la suma de B/. , y la cuenta de otros gastos por la suma de B/. , además señaló que el contribuyente , no estaba obligado a remesar el gasto pagado al señor , correspondiente a honorarios por servicios profesionales por el monto de B/. , por lo que justificó su pérdida para el período fiscal 2008, en consecuencia **recomiendan revocar** la Resolución N° 201-3908 de 24 de septiembre de 2009, ya que a criterio de esta unidad auxiliar el contribuyente justificó su pérdida.

Aunado a lo anterior, se observa que al resolver el recurso de reconsideración, la Dirección General de Ingresos en la parte motiva del acto confirmatorio, señala que es importante analizar los hechos replanteados por el contribuyente en su escrito de reconsideración, dentro del marco de las normas legales que regulan la materia y de las constancias procesales propias del expediente en cuestión, y **antes de decidir el fondo de la controversia; destaca los motivos de rechazo** que finalmente resuelven el fondo de la controversia en primera instancia luego de la valorización a las pruebas aportadas y se dicta una **orden de hacer** que no tiene injerencia en los motivos finales del rechazo de esta solicitud:

I. Motivos del Rechazo :

52

En el primer punto de rechazo se le objetó una diferencia en el gasto de depreciación por la suma de B/. , en donde el contribuyente en su recurso manifiesta que la diferencia por la suma de B/. es producto de un **error en la clasificación de la cuenta** tal como se muestra:

-Gasto de Organización y Preoperativos	B/.
-Flete y trámite aduanero	B/.
-Total	B/.

Para el análisis del punto objetado, se elaboró el **cuadro para el gasto de depreciación**, en el cual se determinó que los márgenes de depreciación de los activos registrados y declarados se encuentran dentro de los límites permitidos en la Ley, y se agrega **"por lo antes expuesto, se revoca el punto objetado"**. (Cuadro para el gasto de depreciación visible a foja 63 del expediente)

En el segundo punto de rechazo el contribuyente se deduce **otros gastos** por la suma de B/. , y no aportó información que permitiese determinar si son costos o gastos deducibles ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de la fuente.

El contribuyente en su recurso aporta el detalle de sus otros gastos por la suma de B/. , a fojas 61 y 62 del expediente producto de la presentación de una **declaración rectificativa de rentas**, en donde **manifiesta** que cada uno de los gastos contenidos en los otros gastos se encuentran **debidamente anotados, registrados y sustentados en los libros de contabilidad**, gastos estos necesarios para la generación de la renta y conservación de la fuente.

Por lo tanto se procede a verificar las cuentas que componen el detalle de gastos aportado, dentro de estos se observa la **cuenta materiales varios** por la suma de B/. **la cual no incluye información que permita comprobar la vinculación de este gasto con la fuente generadora de los ingresos**. Por lo tanto no cumple con lo establecido en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

II. Orden de hacer, que no tiene injerencia en los motivos finales del rechazo:

El contribuyente reportó en su anexo 72 de costos y gastos, desembolsos por honorarios por servicios profesionales al Sr. por la suma de B/. . Por lo que se determinó que el contribuyente se encuentra en la obligación a efectuar la retención por los honorarios pagados y a su vez, declararlos y pagarlos a través de la planilla ocasional, a más tardar dentro de los cinco días en que se realice la operación, ante la Dirección General de Ingresos. Lo anterior, según lo establece el artículo 115 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Por lo antes expuesto la Dirección General de Ingresos revoca el referido punto de rechazo, sin embargo, el contribuyente , está obligado a reportar la planilla ocasional por el gasto de honorario pagado a

En este sentido, es claro observar 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 N° 201-4671 de 6 de mayo de 2011** decidiendo el fondo de la controversia en primera instancia al **MANTENER** el acto originario, señalando que se determinó que el contribuyente no sustentó el gasto de amortización por la suma de B/. , y no se comprobó la veracidad de la cuenta de otros gastos, pero sólo por la cuenta denominada **materiales varios** por la suma de B/. , por lo que

..., a criterio de la Dirección General de Ingresos a pesar de la interposición del recurso de reconsideración no comprobó su pérdida para el período fiscal 2008, en esta ocasión como resultado de la valorización a las pruebas aportadas con el escrito de reconsideración correspondiente a esta etapa del procedimiento fiscal, sin que esto se pueda interpretar de manera alguna como la solicitud por parte de la Dirección General de Ingresos de nuevos requisitos al contribuyente sobre su solicitud original de no aplicación del CAIR, que atiende a otra etapa del procedimiento, sino más bien producto del resultado de la valoración de las pruebas aportadas como se detalla en el siguiente cuadro de lo probado y no probado en la primera instancia:

	Según Declaración	Según Análisis o Verificación Técnica CAIR (Etapa I de Solicitud)	Según Recurso de Reconsideración (Etapa II PFO*) Probado o No objetado	Según Recurso de Reconsideración (Etapa II PFO*) No Probado
Total de Ingresos Gravables				
Total de Costos Deducibles				
Total de Gastos				
Menos: Gastos de Amortización				
Gastos por Honorarios				
Menos: Otros Gastos				
Total de Costo y Gastos				
Total de Gastos Deducibles				
Renta Gravable				
Pérdida				

*PFO = Procedimiento Fiscal Ordinario.

Explicaciones conceptuales del Cuadro:

-Según Análisis o Verificación Técnica CAIR-DGI (Etapa I de Solicitud): Corresponde a detalle de cifras analizadas por la Unidad Técnica del CAIR, con fundamento en las técnicas para la evaluación de las solicitudes de no aplicación del cálculo alterno del Impuesto sobre la Renta, en las que se refleja los montos objetados en los renglones por GASTOS DE AMORTIZACIÓN y GASTOS POR HONORARIOS, así como los montos deducidos por el contribuyente en el renglón de OTROS GASTOS, que arrojan un resultado de RENTA GRAVABLE.

-Según Recurso de Reconsideración (Etapa II PFO*) Probado o No Objetado: Corresponde a detalle de cifras que luego de interpuesto el recurso de reconsideración por el contribuyente, acompañado de las pruebas y argumentos correspondientes, la Dirección General de Ingresos en el ejercicio de su facultad de valorar las pruebas aportadas y reconsiderar sus objeciones iniciales, considera que el monto equivalente a los GASTOS POR HONORARIOS no son motivos para objetar la solicitud de no CAIR, sin embargo ordena una orden de hacer relacionada con la presentación de la planilla 03, y por otro lado admite como prueba la presentación del detalle de otros gastos, aceptando en gran parte los montos equivalentes al renglón de OTROS GASTOS.

-Según Recurso de Reconsideración (Etapa II PFO*) No probado: Corresponde a detalle de cifras que luego de interpuesto el recurso de reconsideración por el contribuyente, acompañado de las pruebas y argumentos correspondientes, la Dirección General de Ingresos en el ejercicio de su facultad de valorar las pruebas aportadas y reconsiderar sus objeciones iniciales, considera que el monto equivalente al renglón de GASTOS DE AMORTIZACIÓN no han sido probados en su totalidad, y de igual manera el monto equivalente a la cuenta de gastos varios dentro del detalle de otros gastos, no ha sido probada a satisfacción de la primera instancia en la totalidad del renglón de OTROS GASTOS.

III. FUNDAMENTOS DEL APELANTE:

La firma _____, en su calidad de apoderado especial del contribuyente _____, con RUC: _____, interpuso recurso de apelación contra la Resolución No.201-3908 de 24 de septiembre de 2009, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR) que aparece en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008, fundamentando su recurso de apelación sobre la base de los siguientes hechos:

"Sexto: Luego de efectuar un análisis a la Resolución No. 201-4671, en referencia, podemos determinar que son tres (3) los argumentos que utiliza el fisco para desestimar nuestro Recurso de Reconsideración y en consecuencia, mantener en todas sus partes la Resolución No. 201-3908 de 24 de septiembre de 2009 y citamos:

- i. *"En el primer punto de rechazo se le objeto una diferencia en el gasto de depreciación por la suma de B/.*

El contribuyente en su recurso manifiesta que la diferencia por la suma de B/ 36,638.52 es producto de un error en la clasificación de la cuenta tal como se muestra:

Gasto de Organización y Preoperativos	B/
Flete y trámite aduanero	B/
	B/

Para el análisis del punto objetado, se elaboró el cuadro para calcular el gasto de depreciación, en el cual se determinó que los márgenes de depreciación de los activos registrados y declarados se encuentran dentro de los límites permitidos en la ley. Por lo antes expuesto, se revoca el punto objetado. (Todo lo resaltado y lo subrayado en nuestro)

De una simple lectura del punto anterior, se colige que la Autoridad de Primera instancia ha aceptado como válida, tanto nuestra explicación, como nuestra sustentación a este punto, razón por la cual dicho gasto de depreciación por la suma de _____ (_____), no constituye en este momento un argumento para objetar la solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo al Impuesto Sobre la Renta (CAIR) de _____ para el período fiscal terminado del día treinta y uno (31) de diciembre de 2008.

No obstante lo anterior, pese a que la propia autoridad "revoca el punto objetado" en la Resolución No. 201-4671 en comento, más adelante y en forma contradictoria, señala: "que el contribuyente no sustentó el gasto de amortización por la suma de B/ _____" (Todo lo resaltado y lo subrayado es nuestro.)

Reiteramos que el gasto de amortización, tal cual se evidencia mediante sus Declaraciones Juradas de Rentas, documentos comerciales y asientos contables, ha sido depreciado en forma consistente por nuestra poderdante, _____, razón por la cual dicho gasto, es decir, _____ (us\$ _____) moneda de curso legal de los Estados Unidos de América, es un gasto deducible de _____ para el período fiscal terminado el día treinta y uno (31) de diciembre de 2008.

- ii. *"El segundo punto de rechazo corresponde a honorarios por servicios profesionales pagados al extranjero, los cuales no fueron remesados por el monto de B/.*

El recurrente sostiene que el señor _____ no es un beneficiario de renta panameña radicada en el extranjero, que dicho pago corresponde a

servicios profesionales prestados personalmente por el referido señor a la empresa en la República de Panamá.

El contribuyente reportó en su anexo 72 de costos y gastos, desembolsados por honorarios por servicios profesionales al Sr. [REDACTED] por la suma de B/. [REDACTED]. Por lo que se determinó que el contribuyente [REDACTED], se encuentra en la obligación a efectuar la retención por los honorarios pagados y a su vez, declarados y pagarlos a través de la planilla ocasional, a más tardar dentro de los cinco (5) días en que realice la operación ante la Dirección General de Ingresos. Así lo establece el artículo 115 del Decreto Ejecutivo 115 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993: "Artículo 115. Determinación y pago del Impuesto. Salvo la exoneración dispuesta por el literal v) del artículo 708 del Código Fiscal y por lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 81 de este Decreto, las agrupaciones artísticas, musicales, deportivas, los artistas, cantantes, concertistas, profesionales del deporte y profesionales en general, que vengan al país por cuenta propia o bajo contrato con personas naturales o jurídicas establecidas en Panamá y perciban ingresos gravables en Panamá, pagarán el impuesto sobre la renta mediante una retención definitiva del quince por ciento (15%), a cargo del empresario contratante, tasa que será aplicada a la totalidad de lo pagado o acreditado por los servicios que presten. Para estos efectos, los miembros que compongan una agrupación se considerarán como un sólo contribuyente, sean o no personas jurídicas.

En el caso de que el ingreso realmente percibido o devengado sea superior a lo declarado como ingreso gravable, la persona natural o jurídica que haya contratado a las agrupaciones o a las personas antes mencionadas, será sancionado con multa de cinco (5) a diez (10) veces el impuesto que se debió pagar.

Las sumas retenidas deberán ser remitidas a la Dirección General de Ingresos dentro de los cinco (5) días siguientes a aquel en que deba verificarse el pago o acreditamiento conforme al contrato.

...

Por lo antes expuesto se revoca el punto de rechazo, sin embargo, el contribuyente [REDACTED], está obligado a reportar la planilla ocasional por el gasto de honorario pagado a [REDACTED]. (Todo lo resaltado y lo subrayado es nuestro.)

Sin perjuicio de que la autoridad de primera instancia, ha revocado el presente elemento para objetar la No Aplicación del Cálculo Alterno al Impuesto Sobre la Renta (CAIR) de [REDACTED], para el periodo terminado el día treinta y uno (31) de diciembre de 2008, nos permitimos los siguientes comentarios, a saber:

1. [REDACTED], no tiene obligación alguna de efectuar ningún tipo de remesa sobre los pagos que realice a favor del señor [REDACTED], pues de ser el caso, dicho señor es un extranjero residente en la República de Panamá, razón por la cual es a este quien le compete y corresponde (a.) gestionar su Número de Identificación Tributaria (Nit), ante la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas y (b.) pagar, en tiempo oportuno sus impuestos, tasas y demás gravámenes que en derecho correspondan, respectivamente.
2. Conforme a lo indicado en el literal "i", anterior, el señor [REDACTED] es considerado como un contribuyente del Impuesto Sobre la Renta, puesto que el tercer párrafo, del artículo 81, del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, establece lo siguiente, a saber: "Las personas naturales que permanezcan por más de ciento ochenta (180) días corridos o alternos en el año fiscal en el territorio nacional, y perciban o devenguen rentas sujetas al impuesto, deberán determinar el mismo de acuerdo con las reglas establecidas en el Código Fiscal y en este Decreto y pagarlo aplicando la tabla señalada en el artículo 700 de dicho Código, sin importar el tipo de visa que requieran para permanecer en el país." (Todo lo resaltado y lo subrayado es nuestro.)
3. En consecuencia, constituye un error de derecho de la autoridad de primera instancia, pretender aplicar en forma indebida el artículo 115, del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, toda vez que la norma aplicable es, tal cual lo hemos señalado con anterioridad, el artículo 81, del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

- iii. "En el tercer punto de rechazo el contribuyente se deduce otros gastos por la suma de B/. 1.111.111, que representan un porcentaje representativo de sus gastos, y no aportó información que permita determinar si son costos o gastos deducibles ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente.

El contribuyente en su recurso aporta el detalle de sus otros gastos por la suma de B/. 1.111.111 (foja 61) manifiesta que todos y cada uno de los gastos contenidos en los otros gastos se encuentran debidamente anotados, registrados y sustentados en los libros de contabilidad, gastos estos necesarios para la generación de la renta y conservación de la fuente.

Por lo tanto se procede a verificar las cuentas que componen el detalle de gastos aportado, dentro de estos se observa la cuenta de materiales por la suma de B/. 1.111.111 la cual no incluye información que permita comprobar la vinculación de este gasto con la fuente generadora de los ingresos. Por lo tanto no cumple con lo establecido en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993. (Todo lo resaltado y lo subrayado es nuestro)

"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).

Sobre el particular, nos permitimos los siguientes comentarios y observaciones, a saber:

1. Tal como se indicó en la prueba identificada bajo el número 19, de nuestro Recurso de Reconsideración y de Apelación incoado contra la Resolución #213-3908 de 24 de septiembre de 2009; presentado el día primero (1°) de febrero de 2010, el detalle por cada uno de los rubros incurridos por nuestra poderdante para el año terminado el día treinta y uno (31) de diciembre de 2008, fue adjuntado a dicho Recurso y reposa en el expediente contentivo de la Resolución impugnada.
2. La autoridad A-Quo no ha indicado, cuál es la supuesta información que requiere de nuestra representada con el fin de comprobar la vinculación del gasto en referencia con la fuente generadora de los ingresos.
3. En adición a lo anterior y previendo esta situación, tal como se mencionó en la prueba identificada bajo el número 16, de nuestro Recurso de Reconsideración y de Apelación incoado contra la Resolución #213-3908 referida a los largo de este documento, se solicitó la práctica de una inspección judicial, con la asistencia de peritos, a los libros de contabilidad, archivos y demás registros contables de [redacted], con el fin de acreditar (3.1) la naturaleza de los costos y gastos incluidos en su declaración de rentas para el año 2008, puntualmente, aquellos que se mencionan en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración Jurada de Rentas Rectificativa, y (3.2) si dichos gastos son necesarios o no, para la generación de renta o conservación de la fuente en la República de Panamá; prueba pericial esta a la cual la Autoridad de primera instancia no ha hecho referencia alguna.
4. En virtud de todo lo antes señalado, reiteramos que la totalidad de la suma a que hemos hecho referencia en este punto es deducible de la renta de [redacted], para el periodo dimanante al año 2008 y que, ante la eventualidad que la Autoridad mantenga la objeción, con respecto a la deducibilidad de [redacted]

moneda de curso legal de los Estados Unidos de América, para el período fiscal en comento, es decir, 2008, requerimos la práctica de la prueba pericial solicitada, en los términos invocados en su momento.”

(Recurso de Apelación, visible a fojas (1) a la (11) del expediente del Tribunal Administrativo Tributario)

IV. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:

El tribunal se adentra en este punto a analizar el acto impugnado atendiendo primariamente los presupuestos procesales indispensables para su análisis y valoración, dentro de los cuales antepone los siguientes:

A. **Razones de Rechazo del 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 tres (3) razones en el artículo 133e del D.E. 170 de 1993 que reglamenta el artículo 699 del C.F. y establecen el **procedimiento especial de Petición o Solicitud** como etapa (1) previa al procedimiento fiscal ordinario correspondiente a la etapa (2):

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 presente 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 de la información presentada, sin probarse 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 el apoderado judicial de ..., 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 indicadas 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 requerido que consistente en un (1) tomo con ochenta y cinco (85) fojas útiles y un (1) cuadernillo con veintiún (21) fojas útiles, 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, lo que implica la interrogante: **¿Qué implica el análisis o la revisión técnica por parte de Unidad Evaluadora del CAIR?** Esto 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.

B. Procedimiento Fiscal Ordinario y el CAIR. Es imperativo tener presente que el Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, en su artículo 133f derivado del artículo 699 del C.F. reglamenta todo lo concerniente a la presentación de la solicitud de no aplicación del CAIR, y representa una etapa del procedimiento que se puede denominar **procedimiento especial de solicitud** de no aplicación del CAIR o etapa 1, distinto al que regula el artículo 1196 del C.F., sobre las solicitudes de carácter fiscal en general, y además, es claro al señalar 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, el contribuyente podrá acogerse al **procedimiento administrativo en materia fiscal**, lo que implica que una vez interpuestos los recursos gubernativos para lograr revocar, modificar o aclarar esa decisión, en la vía gubernativa deberán aportarse 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 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993:

“Decreto Ejecutivo N° 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)

C. **Carga de la Prueba.** 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.201-3908 de 24 de septiembre de 2009 impugnada, representa la actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de su función, 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 N° 109 de 7 de mayo de 1970**, dejando así claramente establecido la **carga de la prueba** sobre el contribuyente quien afirma y alega cuales son sus gastos deducibles que permiten determinar si arroja pérdidas o genera renta gravable producto de la aplicación del impuesto sobre la renta.

"Decreto de Gabinete N°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)

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:

"PRUEBAS: Acompañamos las siguientes, a saber:

- 1. Original del Certificado del Registro Público, en el cual consta existencia, vigencia, directores, dignatarios y representación legal de*
- 2. Copia de la Resolución 201-3908, de veinticuatro (24) de Septiembre del 2009, proferida por el Director General de Ingresos.*
- 3. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo de la Declaración Jurada de Rentas Rectificativas de, correspondiente al periodo fiscal terminada el treinta y uno (31) de diciembre de 2008.*
- 4. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS, de, correspondiente a Enero del 2008.*
- 5. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de, correspondiente a Febrero del 2,008.*
- 6. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de, correspondiente a Marzo del 2,008.*
- 7. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de, correspondiente a Abril del 2008.*
- 8. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de, correspondiente a Mayo del 2,008.*
- 9. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de, correspondiente a Junio del 2,008.*

10. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de [redacted], correspondiente a Julio del 2008
 11. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de [redacted], correspondiente a Agosto del 2,008
 12. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de [redacted], correspondiente a Septiembre del 2,008
 13. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de [redacted], correspondiente a Octubre del 2008
 14. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de [redacted], correspondiente a Noviembre del 2,008
 15. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario contentivo del ITBMS de [redacted], correspondiente a Diciembre del 2,008
 16. Ante la eventualidad de que el fisco mantenga su posición de objetar los gastos de [redacted], contenidos en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración Jurada de Rentas Rectificativas, los cuales han sido deducidos de sus ingresos gravables y que totalizan B/. [redacted], solicitamos se practique una inspección judicial a los libros de contabilidad, archivos y demás registros contables de [redacted], cuyo domicilio está ubicado en la Avenida Balboa, edificio Multicentro Centro Comercial, local #201, de la Ciudad de Panamá, Pacific, de la Provincia de Panamá, a fin de que se acredite lo siguiente, a saber:
 - 16.1 Determine el perito, la naturaleza de los costos y gastos incluidos en la Declaración de Rentas de [redacted] A., para el años 2008, específicamente aquellos que se indican en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración de Rentas Rectificativa.
 - 16.2 En base a la respuesta anterior, determine el perito si los gastos incluidos en la Declaración Jurada de Rentas Rectificativa de [redacted] para el año 2008, específicamente aquellos que se indican en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración Jurada de Rentas Rectificativa, son necesarios para la generación de renta o conservación de la fuente en la República de Panamá.
- Para la presente diligencia, designamos como perito de nuestra poderdante al señor [redacted], varón, panameño, mayor de edad, portador de la cédula de identidad personal # [redacted]. Contador Público Autorizado [redacted], con domicilio ubicada en Calle [redacted] y [redacted], Edificio [redacted], de la Ciudad de Panamá.
17. Copia, cotejada ante Notario Público, del Formulario de declaración jurada rectificativa del ITBMS de [redacted], correspondiente al mes de Diciembre del 2,008, la que incluye los ingresos no reportados por [redacted] S.A., por la suma de B/.
 18. Copia, cotejada ante Notario Público, del recibo de pago dimanante a la diferencia causada por la presentación de la declaración jurada rectificativa del ITBMS de [redacted], correspondiente al mes de Diciembre de 2,008.
 19. Copia, cotejada ante Notario Público, del detalle por cada rubro de los gastos incluidos en la línea 56 (otros gastos) del formulario de Declaración Jurada Rectificativa de [redacted], correspondiente al período fiscal 2,008."

En lo atinente a las pruebas aducidas, en segunda instancia:

"Pruebas: Acompañamos y/o aducimos las siguientes a saber:

1. Copia simple de la Resolución 201-4671, de seis (6) de mayo del 2011, proferida por el Director General de Ingresos y notificada a nuestra representada el día catorce (14) de junio de 2011.
2. Reiteramos la totalidad de las pruebas que fueron aducidas y/o aportadas al momento en que se presentó el Recurso de Reconsideración y Apelación en contra de la Resolución #201-3908, de 24 de septiembre de 2009.

3. Ante la eventualidad de que el fisco mantenga su posición de objetar los gastos de [redacted], contenidas en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración Jurada de Rentas Rectificativas, los cuales han sido deducidos de sus ingresos gravables y que totalizan B/. [redacted], solicitamos se practique una inspección judicial a las libras de contabilidad, archivos y demás registros contables de [redacted], cuyo domicilio está ubicado en la [redacted] Local [redacted], de la Ciudad de Panamá, Pacific, de la Provincia de Panamá, a fin de que se acredite lo siguiente, a saber:

- 3.1. Determine el perito, la naturaleza de los costos y gastos incluidos en la Declaración de Rentas de [redacted], para el año 2008, específicamente aquellos que se indican en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración de Rentas Rectificativa.
- 3.2. En base a la respuesta anterior, determine el perito si los gastos incluidos en la Declaración Jurada de Rentas Rectificativa de [redacted], para el año 2008, específicamente aquellos que se indican en las líneas 45 y 56, respectivamente, de su Declaración Jurada de Rentas Rectificativa, son necesarios para la generación de renta o conservación de la fuente en la República de Panamá.

Para la presente diligencia, designamos como perito de nuestra poderdante al señor [redacted], varón, panameño, mayor de edad, portador de la cédula de identidad personal [redacted], Contador Pública Autorizada [redacted], con domicilio ubicado en Calle [redacted] y [redacted], de la Ciudad de Panamá."

E. Valoración de la Controversia en Cuanto al Fondo:

Al proceder este Tribunal a examinar las pruebas aducidas y la prueba pericial solicitada por el contribuyente, mediante su apoderado judicial, emitió la **Resolución N° TAT-PR-057 de 09 de noviembre de 2011** a través de la cual decidió que la inspección judicial aducida no sería admitida, a pesar de que guarda íntima relación con la acreditación de los hechos debatidos en este proceso, y cumple con los requisitos establecidos en el artículo 954 del Código Judicial para su admisión, puesto que se indicó claramente la materia sobre el cual había de recaer, por ser insuficiente, ya que el objeto del proceso, no sólo va dirigido a demostrar la veracidad los otros gastos, sino también los gastos de organización, preoperativos y aquellos en concepto de fletes y trámites aduaneros incurridos, y sin embargo no se aportan medios de prueba sobre los gastos de amortización por la suma de B/. [redacted], ni por los gastos deducidos por Honorarios por B/. [redacted], por lo que los Magistrados del Tribunal estimamos que estamos ante una prueba legalmente ineficaz, toda vez que con la práctica de ésta, no se resuelve las consideración de fondo y su práctica sería en detrimento de la economía procesal que le debe imprimir este Tribunal a los asuntos de su competencia, tal como lo señala el artículo 783 del Código Judicial, el cual se cita a continuación:

"Artículo 783: Las pruebas deben ceñirse a la materia del proceso y son inadmisibles las que no se refieren a los hechos discutidos, así como las legalmente ineficaces.

El juez puede rechazar de plano aquellos medios de prueba prohibidos por la ley, notoriamente dilatorios o propuestos con el objeto de entorpecer la marcha del proceso; también puede rechazar la práctica de pruebas obviamente inconducentes o ineficaces."

Por lo que, se consideró indispensable identificar los puntos objetados por la primera instancia que dieron finalmente motivo a rechazar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, y que dieron lugar a que no se permitiera demostrar la pérdida para el período fiscal 2008, que son los siguientes:

1. La Administración Tributaria, luego del análisis efectuado, determinó que el contribuyente no sustentó el **gasto de amortización** por la suma de B/. 1.000.000,00 y;
2. La cuenta de **otros gastos materiales varios** por la suma de B/. 1.000.000,00, por lo que no justificó su pérdida para el período fiscal 2008, como se detalla en el siguiente cuadro:

**CUADRO PARA DETERMINAR LA RENTA GRAVABLE SEGÚN
 LA RESOLUCIÓN NO. 201-4671 DE 6 DE MAYO DE 2011**

	Según Declaración	Según Análisis CAIR	Según Recurso de Reconsideración
Total de Ingresos Gravables			
Total de Costos Deducibles			
Total de Gastos			
Menos: Gastos de Amortización			
Menos: Otros Gastos			
Total de Gastos Deducibles			
Renta Gravable			
Pérdida			

Es claro entonces que la prueba debe ser el medio propuesto idóneo para establecer el hecho específico que se persigue comprobar, por lo tanto, para demostrar que los montos declarados en la cuenta de otros gastos se realizaron efectivamente y están vinculadas a la generación de la renta, no se realiza a través, de un informe de detalles de otros gastos notariados, pues este informe no se configura como la prueba idónea para comprobar este hecho, ya que sólo la documentación de las operaciones (Facturas) por la realización de estos gastos, se pueden considerar como una prueba idónea para comprobar dichos gastos.

En lo medular para entrar a considerar si la sustentación de este gasto de amortización en concepto de gastos de organización y preoperativos, así como aquellos en concepto de fletes y trámites aduaneros incurridos, han sido efectivamente realizados mediante la aportación de las pruebas documentales convincentes, debemos indicar que no han sido aportadas en el expediente, en ninguna de las instancias. Por lo tanto no cumple con lo establecido en 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).

Indicado lo anterior, considera este Tribunal pertinente concluir que no sólo hay ausencia de información para demostrar la vinculación con la generación de la renta por la cuenta de otros gastos materiales varios, por los B/. , sino que la totalidad de este informe de detalles de otros gastos previamente valorado en primera instancia, carecen de los elementos que puedan demostrar la efectiva realización de éstos, necesarios para comprobar la vinculación del total de las cuentas descritas en el informe de detalles de otros gastos con la vinculación de la generación de la renta.

Aclarado lo anterior, antes de decidir el fondo del asunto consideramos oportuno referirnos a la **orden de hacer**, decretada en primera instancia por la Dirección General de Ingresos, que dice:

"Por lo antes expuesto se revoca el punto de rechazo, sin embargo, el contribuyente , está obligado a reportar la planilla ocasional por el gasto de honorario pagado a ."

En primera instancia cuando se emite la Resolución No. 201-3908 de 24 de septiembre de 2009, se observa que la Dirección General de Ingresos de acuerdo a las piezas procesales y la relación de hechos y derecho esbozada, realiza sus pronunciamiento tanto en este acto originario como en el acto confirmatorio, **aplicando indebidamente la Ley tributaria** a nuestro juicio, ya que al señalar en la Resolución que decide no acoger la solicitud de no aplicación de CAIR, que producto del cruce de información de lo reportado en las Declaraciones Jurada de Renta bajo el concepto de Honorarios por servicios Profesionales pagado al extranjero vs lo declarado en Impuesto de Remesa, se observó que no se realizaron las retenciones a las cuales según la Dirección General de Ingresos estaba el contribuyente obligado retener por la suma de B/. .

En consecuencia, el contribuyente no cumple según la DGI con las normas establecidas en la Ley, y pasa a describirlas, citando el artículo 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, sobre retenciones por remesas al exterior, el artículo 710-A del Código Fiscal sobre la imputación del gasto de fuente extranjera, y el artículo 735 del Código Fiscal sobre la

responsabilidad solidaria por falta de retención y la prohibición de deducir un gasto por pagos en los que recae la obligación de retener y no fuera efectuada.

Más adelante, mediante Resolución No. 201-4671 de 6 de mayo de 2011, se modifica la primera decisión y se concluye que el contribuyente reportó en su **anexo 72 de costos y gastos**, desembolsos por honorarios por servicios profesionales al Sr. [REDACTED] por la suma de B/. [REDACTED], determinando que el contribuyente [REDACTED], se encuentra en la obligación de efectuar la retención por honorarios pagados y a su vez, declararlos y pagarlos a través de la **planilla ocasional**, a más tardar dentro de los cinco (5) días en que se realice la operación, ante la Dirección General de Ingresos, con fundamento en el artículo 115 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, mediante el cual se reglamenta la **Determinación y Pago del Impuesto que aplica a los artistas, deportista, profesionales, y otros**, que vengan al país por cuenta propia o bajo contrato con persona naturales o jurídicas y perciban ingresos gravables en Panamá, **pero mantengan su domicilio en el extranjero**, en donde aplica la retención definitiva del 15% como tasa aplicable a la totalidad de lo pagado o acreditado, correspondiéndole al empresario contratante tal obligación de retención.

Sin embargo, no se observa la existencia de un contrato de servicios de por medio, que permita identificar el período que debió permanecer el Sr. [REDACTED] en Panamá para realizar o prestar el servicio profesional, y cuál es su domicilio como condición para la retención de este tipo rentas, aún así, **se toma la decisión de revocar este punto objetado, pero manteniéndose la orden de realizar la respectiva retención**, mediante la cual se obliga a [REDACTED], a reportar la planilla ocasional por el gasto de honorarios pagado al Sr. [REDACTED], sin determinarse claramente si esta persona ha permanecido más o menos de 180 días en el año fiscal correspondiente al 2008, para luego establecer el monto de impuesto a pagar sobre la base imponible del total de lo pagado, dependiendo de la norma efectivamente que le fuera aplicable, entre el artículo 81 ó el artículo 115 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, lo que es *determinante* para establecer la obligación de reportar, a través de la planilla ocasional, toda vez que claramente el artículo 81 establece que el cumplimiento de las obligaciones tributarias corresponden a través de la presentación de la declaración jurada de rentas, por lo que no tiene cabida en este caso la planilla ocasional.

Al respecto de esta situación, este Tribunal es de la siguiente opinión, en primer lugar nos debemos preguntar si la Dirección General de Ingresos está facultada para emitir una orden de hacer, para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, en el procedimiento especial de solicitud de no aplicación del CAIR, o sólo debe limitarse a emitir el rechazo o autorización sobre la solicitud de no aplicación del CAIR, a lo que nos inclinamos por las segunda posición referente a que la DGI sólo debe pronunciarse sobre la autorización o no de la solicitud, y abstenerse de hacer un pronunciamiento distinto a los

que la Ley les ha encomendado, sobre todo sin los elementos probatorios para emitir una decisión como esa son escasos y deberían ser más bien considerados a través, de una determinación de oficio del impuesto sobre la renta, a través de un acto administrativo distinto.

Sin embargo sobre este punto, el Tribunal advierte que del expediente se desprende que el contribuyente reportó en su **anexo 72 de costos y gastos**, desembolsos por honorarios por servicios profesionales al Sr. _____ por la suma de B/. _____, que dan origen a esta cifra plenamente identificada como un gasto, pero no probado por el medio idóneo, que fue deducido en su Declaración Jurada de Rentas, en contravención a lo sostenido por la DGI, en el sentido de que este monto fue el resultado del cruce de información de lo reportado en las Declaraciones Jurada de Renta bajo el concepto de Honorarios por servicios Profesionales pagado al extranjero vs lo Declarado en Impuesto de Remesa, toda vez que el único beneficiario identificado en las declaraciones por remesas al exterior es _____, y no el Sr. _____.

Adicional a lo anterior, observa este Tribunal que el expediente no existe información alguna que permita determinar si existe la obligación de aplicar la retención del Impuesto Sobre la Renta por los pagos que se realizaron al Sr. _____, por lo cual puede estar en lo cierto el recurrente al reiterar en sus escritos recursivos, de que dicho pago corresponde a servicios profesionales prestados personalmente por el referido señor a la empresa en la República de Panamá, y en ese sentido este sea el que mantenga la obligación de a través de Declaración Jurada de Renta, de satisfacer las obligaciones tributarias, pero no menos cierto, es que de acuerdo a las reglas para deducir un gasto por pago por servicios profesionales, se deben aportar como medio de pruebas, sobre todo en la vía recursiva los documentos o facturas que deban cumplir con los requisitos esenciales para su validez, entre los cuales se destacan el **Registro Único de Contribuyente o (RUC)**, para que sea considerado un gasto deducible y que para las personas naturales extranjera se denomina **Número Tributario o (NT)**, de lo que se desprende que el contribuyente-recurrente, no aporta documentación alguna al respecto, ni solicita la práctica de pruebas para sustentar esta objeción inicial y su oposición a la orden de hacer que se le impone, por lo menos a través de una solicitud de diligencia exhibitoria.

Lo anterior es cónsono con claros preceptos doctrinarios e incluso descritos y resguardados por el tratadista **HENANDO DEVIS ECHANDÍA**, en su obra titulada **"TEORÍA GENERAL DE LA PRUEBA JUDICIAL"**, Tomo I, Biblioteca Jurídica DIKE, 4ta Edición, Página 313 y 314, quien indica al respecto:

“...
85. Fuerza o Valor Probatorio de los medios de pruebas.
Puede decirse que apreciar la prueba "es la actividad intelectual que lleva a cabo el juez para medir la fuerza probatoria de un medio de prueba".
Por lo tanto, fuerza o valor probatorio es la aptitud que tiene un hecho (sólo o en concurrencia con otros) para demostrar judicialmente otro hecho o para que el mismo hecho quede demostrado. Si un medio aducido por las partes o el hecho que constituye

carece totalmente de tal aptitud, no tiene fuerza o valor probatorio alguno; si por sí sólo demuestra el hecho investigado, tendrá un valor o una fuerza probatoria plena o completa.

Con toda la evidencia contundentemente y de manera conclusiva para éste Tribunal, al hacer el ejercicio correspondiente para establecer si se aportaron los medios probatorios oportunamente para determinar si el contribuyente incurre en Pérdida, consideramos 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 sostienen las objeciones de los siguientes gastos: gasto de depreciación por la suma de B/.

Honorarios por servicios profesionales por la suma de B/ y otros gastos por la suma de B/ , por lo que no se comprueba su pérdida para el período fiscal 2008, como se detalla en el siguiente cuadro:

Detalle	Según Declaración	Según Análisis o Verificación Técnica CAIR (Etapa I de Solicitud)	Según Recurso de Reconsideración (Etapa II PFO*) Probado o No objetado	Según Recurso de Reconsideración (Etapa II PFO*) No Probado
Total de Ingresos Gravables				
Total de Costos Deducibles				
Total de Gastos				
Menos: Gastos de Amortización				
Gastos por Honorarios				
Menos: Otros Gastos				
Total de Gastos Deducibles				
Renta Gravable				
Pérdida				

*PFO = Procedimiento Fiscal Ordinario.

Luego de revisado este acto administrativo que nos ocupa, este tribunal colegiado es del criterio de mantener la Resolución No. 201-3908 de 24 de septiembre de 2009, por las motivaciones antes enunciadas.

Vencido el término probatorio, y el término de cinco (5) días que se concede al recurrente para que presente por escrito sus alegatos finales, sin que éste hiciera uso de dicha facultad, de acuerdo al artículo 64 del Acuerdo N° 13 de 5 de julio de 2011 del Tribunal Administrativo Tributario y la Ley 8 de 2010, el Tribunal Administrativo Tributario, en uso de sus facultades legales,

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR en todas sus partes la Resolución No. 201-3908 de 24 de septiembre de 2009, por la cual la Dirección General de Ingresos, resolvió **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) para el período fiscal 2008, que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente

, con R.U.C. No. _____ representada legalmente por

, con cédula No. _____, cuyo apoderado legal es el

con cédula No. _____

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 el contribuyente podrá accionar ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, según las formas prevista en la Ley.

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, 81, 115, 133e y 133f 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, 1238, 1238-A, 1240-D del Código Fiscal, artículo 145 y 162 de la Ley 38 de 2000, artículo 783 del Código Judicial.

Notifíquese y Cúmplase,

ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

REINALDO ACUURRA SÁNCHEZ
Magistrado

MARIBEL ORTIZ SANDOVAL
Magistrada

ELIAS SOLÍS GONZÁLEZ
Secretario General

