



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N° TAT-RF-035 de 17 de agosto de 2012
EXPEDIENTE: 041-2011

VISTOS:

El _____ en su calidad de apoderado especial del contribuyente _____, con RUC No. _____ interpuso recurso de apelación contra la Resolución No.201-4803 de 26 de octubre 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) 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 54.85%, que excede la tasa del 30%, sin embargo 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 35 del expediente de la primera instancia, el contribuyente presentó su solicitud de no aplicación del CAIR el 28 de mayo 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.
- Se conciliaron los ingresos reportados en la Declaración de Rentas versus ingresos reportados en las Declaraciones de Timbres, y no se observaron diferencias. Sus operaciones son gravadas con Timbres, ya que por el tipo de actividad que realiza, está exenta de ITBMS. Los pagos de timbres, lo realizó trimestralmente.
- Se determinó que el contribuyente se deduce bajo el renglón de otros costos la suma de B/. _____. Según la actividad que desarrolla el contribuyente que es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, y al asociar la misma con los otros costos deducidos, no se puede determinar qué servicios, compras o gastos se agrupan bajo este renglón; y en las notas e información suministrada como parte

de los estados financieros, no existe relación exacta y detallada que permita al fiscalizador de la Dirección General de Ingresos determinar mediante la revisión técnica que los otros costos son necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente. Por las razones señaladas, se objeta su deducibilidad y se adiciona la suma de B/. a la renta gravable declarada.

- Se realizó un análisis del gasto de salarios y otras remuneraciones, sin encontrar diferencias que afecten la condición del contribuyente.
- De igual forma se verificó la prueba del gasto de depreciación y se pudo observar que el contribuyente se encuentra dentro del rango establecido por ley, utilizando el método de línea recta.
- Dentro del renglón de gastos, el contribuyente presenta una relación detallada de los mismos, los cuales fueron revisados y no se determinaron diferencias por lo que se acepta su deducibilidad.

Se observa, también en este informe denominado **INFORME DEL FISCALIZADOR** con fecha de 26 de octubre de 2009, de la Unidad Evaluadora del CAIR de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que el contribuyente es una empresa cuya actividad principal es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, consolidación y desconsolidación del carga, con un periodo 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 del monto que se deduce en el renglón de otros costos** por la suma de B/. dando como resultado uno muy por debajo de la tasa del 30% dispuesta por la norma para acogerse al Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, sin demostrarse que la Tasa Efectiva sea de **54.85%** como fue aducido por el contribuyente.

II. CONTENIDO DEL ACTO IMPUGNADO:

El acto impugnado lo constituye la **Resolución No. 201-4803 de 26 de octubre 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 DGI expresó el siguiente **motivo del rechazo** a la solicitud:

1. Al efectuar el análisis de cada una de las cuentas del estado de resultado, se determinó que el contribuyente se dedujo bajo el renglón de otros costos la suma de B/. Según **la actividad** que desarrolla el contribuyente que es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, y **asociar** la misma con los otros costos deducidos, **no se puede determinar qué servicios, compras o gastos se agrupan bajo este renglón**; y en las notas e información suministrada como parte de los estados financieros, **no existe relación exacta y detallada que permita al fiscalizador de la Dirección General de Ingresos, determinar mediante la revisión técnica que los Otros Costos son necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente**. Por las razones señaladas, se objeta su deducibilidad y se adiciona la suma de B/. a la renta gravable declarada.

En conclusión, para la Dirección General de Ingresos, al hacer el ejercicio correspondiente para determinar si se incurre en una tasa superior al 30%, al objetar las sumas deducidas en el renglón de otros costos por la suma de B/. deja en evidencia que la Tasa Efectiva del contribuyente para el período 2008, está por debajo del 30%.

En consecuencia, al objetarse los anteriores gastos por la suma total de B/. el contribuyente obtuvo una Renta Gravable de B/. según análisis de la DGI, visible a fojas 50 a 52 del expediente de primera instancia, 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. **201-4803 de 26 de octubre de 2009** dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del CAIR, visible a fojas 37 a 39 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), para el período fiscal 2008 del contribuyente con RUC con dirección fiscal en Calle 53 Marbella, Corregimiento de Bella Vista, Distrito de Panamá, Provincia de Panamá, cuya actividad principal es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, consolidación y desconsolidación de carga, representado legalmente por con número de pasaporte P~~ASPF~~-

SEGUNDO: ADVERTIR al contribuyente que debe **RECTIFICAR** la declaración jurada de rentas, período fiscal 2008, con las cifras determinadas en la presente investigación.

TERCERO: INFORMAR al contribuyente lo siguiente:

- 3.1 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).
- 3.2 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
- 3.3 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. **201-4803 de 26 de octubre de 2009**, se anunció y sustentó en tiempo oportuno recurso de reconsideración, por el licenciado B, 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 reconsiderara el acto administrativo dictado. (visible a fojas 44 a 48 del expediente antecedente de la Dirección General de Ingresos.).

Con tal motivo, la Dirección General de Ingreso dictó la Resolución No. **201-4735 de 16 de julio de 2010**, visible a fojas 53 a 56 del expediente mediante la cual se resolvió **MANTENER** en todas sus partes la Resolución No. **201-4803 de 26 de octubre 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 13 de julio de 2010 por la Unidad Evaluadora del CAIR, que consta a fojas 50 a 52 del expediente antecedente de la Dirección General de Ingresos.

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 ya que luego del análisis efectuado, se determinó que el contribuyente mantiene una Renta Gravable de B/. para el período 2008, debido a que se mantiene la objeción por la suma de B/. en concepto de otros costos, lo que representa un porcentaje significativo de sus costos, que a su vez tiene una incidencia en la determinación de la ganancia o renta gravable.

También se destaca en este informe, que el contribuyente expresa con su reconsideración, que el giro normal de sus actividades es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, consolidación y des-consolidación de carga y **cuyos ingresos son comisiones**.

Que a pesar de esta información se verificó que el contribuyente **omitió** en su Declaración Jurada de Renta, presentar el **formulario 71 del período 2008**, el cual describe a los comisionistas, y se describe que mediante este formulario se identifican *los ingresos brutos por servicios que fueron prestados, los desembolsos realizados, el monto de su comisión y se detalla cada uno de los beneficiarios de los desembolsos que el contribuyente realiza*.

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 mantiene una Renta Gravable de B/. para el período 2008, y no una renta de B/.

Por tanto, la unidad evaluadora del CAIR **recomendó mantener** la **Resolución No. 201-4803 de 26 de octubre de 2009**, como consecuencia del siguiente **motivo de rechazo** que finalmente resuelve el fondo de la controversia en primera instancia luego de la valorización de los argumentos presentados por el recurrente en primera instancia, y **que motivaron la Resolución No. 201-4735 de 16 de julio de 2010**:

Motivo del Rechazo:

- a. El contribuyente se dedujo bajo el renglón de otros costos la suma de B/.

En el análisis de la Solicitud de no aplicación del CAIR le fueron objetados los otros costos por la suma de B/. suma que representa un porcentaje significativo de sus costos, por lo que tienen una incidencia en la determinación de la ganancia o renta gravable.

El contribuyente expresa en su Reconsideración, que el giro normal de actividades es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, consolidación y des-consolidación de carga y **cuyos ingresos son comisiones**.

Siendo así que sus ingresos son por comisiones, en el análisis efectuado se determinó que el contribuyente **omitió** en su Declaración Jurada de Renta, **presentar el formulario 71**, que identifica los ingresos brutos por servicios que fueron prestados, los desembolsos realizados; y el monto de su comisión. De igual manera detalla cada uno de los beneficiarios de los desembolsos que el contribuyente realiza.

Luego del análisis efectuado y **al no haber podido sustentar los otros costos** se determinó que el contribuyente mantiene una renta gravable por la suma de B/. para el período 2008, como se detalla en el siguiente cuadro:

28-

**CÁLCULO PARA DETERMINAR LA RENTA GRAVABLE DEL
 CONTRIBUYENTE**

	Según Declaración Jurada de Rentas	Según análisis de Solicitud de no CAIR	Según Reconsideración
Ingresos Gravables			
Total de Costos			
Menos: otros Costos no sustentados			
Total de Costos Deducible		0.00	0.00
Total de Gastos Deducibles			
Renta Gravable			

(Foja 52 expediente de la Dirección General de Ingresos)

[sic]

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. 201-4735 de 16 de julio de 2010** decidiendo el fondo de la controversia en primera instancia al **MANTENER** el acto originario, refiriéndose a que el contribuyente **al no haber podido sustentar los otros costos** se determinó que **mantiene una renta gravable** por la suma de B/. para el período 2008.

La DGI llega a esta conclusión a pesar, de que el contribuyente en su recurso de reconsideración aduce que el giro normal de actividades de la empresa es el servicio de transporte aéreo, terrestre y marítimo, consolidación y des-consolidación de carga y cuyos ingresos son comisiones, y que **sus costos están determinados por pagos a proveedores de servicios por cuenta de los clientes los cuales son necesarios para el servicio**, por lo tanto, estos costos son totalmente deducibles de la renta gravable.

El escrito del Recurso de Reconsideración señala que la empresa en el desempeño de los servicios que presta, incurre en costos necesarios para la generación de la fuente de ingresos; **estos costos son incluidos a los clientes en la facturación y el remanente de los costos facturados representa una comisión que es lo que realmente la empresa gana** antes de gastos generales y administrativos.

Y señala que el detalle de estos costos en los años 2008 y 2007 es el siguiente:

<u>Detalle de Costos de Servicios:</u>	<u>Año 2008</u>	<u>Año 2007</u>
Importaciones Marítimas	B/.	B/.
Exportaciones Aéreas	B/.	B/.
Importaciones Aéreas	B/.	B/.
Exportación Marítima	B/.	B/.
Costo de Agencia	B/.	B/.
Costo de Locales	B/.	B/.
Total de Costos de Ventas	B/.	B/.

Agrega el contribuyente en su reconsideración, que en el formulario de declaración de renta solamente existen campos específicos para determinar **costos de ventas**; pero **para colocar los costos de servicios no hay campos específicos**, y por esto se coloca en la línea 29 de otros costos, pero eso no significa que **estos costos no existen ni que no sean deducibles** de la renta gravable ni necesarios para la conservación de la fuente de ingresos. Y que **"el detalle de costos"** aquí transcrito hubiese sido suministrado al analista de la unidad evaluadora de CAIR encargado de revisar la solicitud en cuestión si

el mismo, o el supervisor, lo hubiese solicitado como aplicación de su análisis si mantenía dudas al respecto.

Sin embargo, la Dirección General de Ingresos considerando además el elemento relativo que el contribuyente omitió en su declaración jurada de renta, presentar el formulario 71 para el período 2008, a través del cual se puede identificar los ingresos brutos por servicios prestados, los desembolsos realizados, el monto de la comisión, y el detalle de cada uno de los desembolsos que el contribuyente realiza, que **sumado a la no sustentación de las sumas por otros costos** por B/. para el período 2008 a criterio de la Administración Tributaria, decide mantener el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR.

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.

III. FUNDAMENTOS DEL APELANTE:

....., en su calidad de apoderado especial del contribuyente con RUC: interpuso recurso de apelación contra la Resolución No. 201-4803 de 26 de octubre de 2009, dictada por el Director General de Ingresos, en la cual se dispuso **RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR) que aparece en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008, sobre la base del tenor siguiente:

“... ”

SEGUNDO: *Que de conformidad con el propio instructivo del programa e-tax para personas jurídicas, la DGI señala en honorarios por comisión, lo siguiente: “En este casilla se incluye casos como los corredores de aduana, corredores de bienes raíces, agencias de viajes y corredores de seguros, que tenga una agencia de seguros y cualquier otro que cumpla con lo antes señalado.” Como es visible, no se pueden considerar los ingresos de nuestra representada, debido a su actividad, ingresos por comisión y por lo tanto no se sustenta el argumento presentado en la resolución que niega nuestro recurso de reconsideración.*

TERCERO: *Nuestra representada, por el contrario, incluye en el ingreso total del servicio que presta en la factura comercial, la cual contiene proporcionalmente los costos que incurre y que son necesarios para la prestación del servicio y por ende, la producción de la renta. De esta manera reiteramos que la empresa no gana honorarios por comisión, sino un margen de ganancia porque factura toda la operación y pago todos los costos necesarios para dar el servicio.*

CUARTO: *En efecto, al no generar ingresos por comisión, a pesar de que así fuera erróneamente mencionado en el recurso de reconsideración previamente presentado, no estaba en la obligación de presentar este Formulario 71, que automáticamente se exige al registrar honorarios por comisión o ingreso por comisión, en la declaración jurada de rentas.*

QUINTO: *Es imposible acotar que el hecho de una presunta omisión de la presentación del formulario 71 sea motivo suficiente para el rechazo de la solicitud de no aplicación de CAIR ya que la omisión del mismo no desvirtúa el hecho de que la ganancia reportada es totalmente legítima y porque este*

NOVENO: En efecto, no se ejerció la facultad que, establece el último párrafo del artículo 133-F del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 en concordancia con los artículos 719 y 729 del Código Fiscal, de la DGI de ampliar cualquier detalle requerido para completar el análisis y examinar la veracidad de las declaraciones de rentas, procedimiento anterior que no fue agotado por la unidad evaluadora, ya que sin solicitar ni revisar pruebas adicionales, la Dirección General de Ingresos procede a rechazar completamente la solicitud sin tomar en consideración otras fuentes de información.

DECIMO: Por tanto la administración tributaria, tal como lo establece el último párrafo del artículo 133-f del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 en concordancia con los artículos 719 y 729 del Código Fiscal, debió solicitar el respectivo sustento en caso de dudas, situación que no ocurrió y que constituye una grave omisión por parte de la administración del Estado en perjuicio del contribuyente.

DECIMO PRIMERO: En el expediente que reposa en la DGI se puede verificar que nuestra representada cumplió con todos los requisitos que exige el Artículo 133 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, adicionado por el artículo 42 del Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 185 de 2005, para la solicitud de la No aplicación del CAIR, que son los siguientes:

1. Copia de la declaración jurada del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, debidamente presentada en la Administración Provincial de Ingresos;
2. Estados financieros no auditados, con sus respectivas notas;
3. Explicación detallada de las razones por las cuales solicita la no aplicación de cálculo alterno del impuesto sobre la renta debidamente sustentada y motivada;
4. Detalle de donaciones realizadas;
5. Prueba de gastos de depreciación, para lo cual se utilizará el método que el contribuyente ha venido utilizando de manera consistente en los periodos fiscales anteriores;
6. Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de Impuesto de Timbres.
7. Análisis de las variaciones de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados financieros;

DECIMO SEGUNDO: No debemos perder de vista que el Artículo 133-D del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, señala claramente las dos condiciones singulares que pueden llevar a la administración tributaria al reconocimiento de la no aplicación del Cair, las cuales son:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta, determinare que incurriría en pérdida, o
2. Si al momento de aplicar el cálculo alterno del impuesto sobre la renta, se produce una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que excede el treinta por ciento (30%).

Ambas situaciones fueron debidamente acreditadas en nuestra solicitud de no aplicación del CAIR, y de manera clara se explicó su incidencia sobre la utilidad fiscal legítima o la renta gravable de la empresa para el período fiscal 2008, dado que el impuesto a pagar resultaría mayor que la ganancia de la empresa, debido a los arrastres de pérdidas verificadas en el año anterior, y que su tasa efectiva sería de 54%, por tanto correspondía la aceptación de la solicitud de la empresa y el reconocimiento de ésta, hasta por un período de tres años tal como se había solicitado.

DECIMO TERCERO: Que es importante señalar que anteriormente, LA ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA

DE PANAMÁ emitió la **Resolución 213-7718** con fecha 12 de noviembre de 2008. Esta Resolución, conforme al Párrafo Primero de la misma, **acepta y aprueba la solicitud de no aplicación de CAIR** para el período comprendido del 1 de enero de 2007 al 31 de diciembre de 2007.

Es por demás extraño que junto con nuestra solicitud de No aplicación de Cair, se presentaron exactamente todos los requisitos de señala el Artículo 133 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, adicionado por el artículo 42 del Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 185 de 2005. Los costos fueron colocados en la línea 29 de otros costos de la declaración jurada de rentas del año 2007, y la solicitud fue aprobada.

DECIMO CUARTO: Es por ello que consideramos que la unidad evaluadora de CAIR ha actuado en contravención al artículo 34 de la Ley 38 de 2000 que obliga a los funcionarios a actuar con "imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia" (negrilla nuestras), ya que no tomó en consideración las actuaciones de los años anteriores, y no solicitó a nuestra representada, **tal cual es su obligación**, a la información que detalla los costos que está objetando la DGI en la Resolución 201-4803 de 26 de octubre de 2009.

DECIMO QUINTO: Que de las aclaraciones contenidas en el presente Recurso, se establece con suma claridad que este caso se trata de diferencias que se pudieron haber aclarado oportunamente con un pequeño esfuerzo investigativo por parte de la unidad evaluadora. Oportuno mencionar que, la empresa siempre estuvo anuente a suministrar cualquiera información que solicitar al unidad de análisis porque se entiende que los documentos que exige la norma que rige el CAIR en ocasiones no ofrecen toda la información que un analista requiere comprobar las cifras proporcionadas, y por ende debe agotar los recursos que le permite la entidad para ampliar el campo de análisis y no llegar por falta de información sencilla de obtener a interpretaciones en perjuicio económico del contribuyente, como es el caso de nuestra representada, cuya utilidad de _____, declarada por nuestra representada en el año 2008 es totalmente legítima.

PETICIÓN ESPECIAL

Por las razones antes indicadas, solicitamos al **HONORABLE SEÑOR MINISTRO**, que acoja el presente Recurso de Apelación, **REVOQUE** la decisión adoptada mediante Resolución No. 201-4803 y su confirmación mediante Resolución No. 201-201-4735 de 16 de julio de 2010, y en consecuencia, se acoja la petición del contribuyente

_____ para la **No aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR)** para el período 2008 y hasta por tres (3) años, con fundamento en las razones expuestas en la solicitud de no aplicación del CAIR, presentada por este contribuyente el 31 de marzo de 2009. (Recurso de Apelación, visible a fojas 59 a la 67 del expediente de la DGI)".

IV. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:

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

- A. **Razones o Presupuestos de Rechazo de la solicitud de no CAIR.** De la normativa regulatoria para decidir si el contribuyente tiene derecho a que se le conceda o no, la No Aplicación del CAIR, luego de presentada la solicitud correspondiente, se pueden identificar claramente tres (3) presupuestos o razones descritas en el artículo 133e del D.E. 170 de 1993 que reglamenta el artículo 699

del C.F. y establecen este **procedimiento especial de Petición o Solicitud** como etapa (1) o etapa inicial de solicitud previa al procedimiento fiscal ordinario correspondiente a la etapa (2) o segunda etapa (vía gubernativa):

1. Cuando el contribuyente no presente en tiempo oportuno la solicitud de no aplicación de CAIR, a más tardar el día 15 de marzo para las personas naturales y a más tardar 90 días calendarios contados a partir del cierre del período fiscal del contribuyente, para las personas jurídicas, salvo solicitud de prórroga, que entonces fijará la nueva **fecha de la presentación de su declaración jurada de rentas.**
2. Cuando el contribuyente presente la solicitud de no aplicación de CAIR, sin incluir los **documentos listados o alguno de los documentos** que conforman los requisitos de Ley descritos en el artículo 133e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
3. Cuando el contribuyente luego de haber presentado en tiempo oportuno su solicitud de no aplicación de CAIR, en cumplimiento de la documentación listada conforme a la Ley, pero producto del **análisis o la revisión técnica** que efectúa la Dirección General de Ingresos, para autorizar o no la solicitud, no se puede comprobar la exactitud o veracidad, que arrojen evidencias suficientes para determinar que de la información presentada se demuestra la pérdida o tasa efectiva alegada, como motivo de no aplicación del CAIR.

Del contenido sustentatorio propuesto en el escrito del recurso de apelación interpuesto por tanto por el contexto de las normas, así como del recuento de los hechos declarados, que confrontándolos con las actuaciones administrativas realizadas por la Dirección General de Ingresos, tanto de las indicativas por ésta dentro del contexto de sus informes de fiscalización como actos preparatorios, externados mediante el acto administrativo originario y luego el acto confirmatorio de primera instancia, que hacen parte integral del expediente valorativo del Tribunal por imperio de la Ley 8 de 2010, como de su representatividad integrada bajo el expediente administrativo de la DGI requerido, que consiste en un (1) tomo con sesenta y siete (67) fojas útiles, así como el expediente levantado en este Tribunal consistente en veinticinco fojas útiles (25), 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.*

Es decir, contrario a lo manifestado por el contribuyente, en el sentido que se viola el artículo 47 de la Ley 38 de 2000, referente a la exigencia de nuevos requisitos no previstos en la Ley, señalando que la Ley no exige al contribuyente la obligación de presentar informes anexos a la declaración de rentas, que detallaran los montos asignados a la línea 29 de otros costos, la Administración Tributaria está ejerciendo su facultad de verificación y análisis consagrada en la norma reglamentaria, cuyos resultados conllevan la definición de los motivos de objeción o aprobación de la solicitud de no aplicación del CAIR.

- 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).

Es decir, el contribuyente y su apoderado especial deben crear conciencia de que una vez decide acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal, debe ceñirse a las reglas procesales y que regulan el régimen probatorio, establecidos por el Código Fiscal y el Código Judicial, y que a partir de la reformas introducidas con la Ley 8 de 2010 introducen el conocimiento de la Ley 38 de 2000.

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 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. No. 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 Dirección General de Ingresos 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 costos 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 costos, arrojando que el resultado de su tasa efectiva no excede el 30%, y del hecho de advertir que producto de las objeciones (Objeciones de Costos) 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 Costo) 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 Costos).

De igual forma no puede la DGI 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 DGI debe proceder atendiendo lo establecido en el ordenamiento legal y que una vez rechaza la solicitud por objetar costos, 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 DGI 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 costos 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** y el **escrito de apelación** interpuesto contra la resolución recurrida, el recurrente no presenta, ni se observan en el expediente pruebas, ni se solicita la práctica de ninguno de los medios probatorios permitidos por la Ley en este tipo de procesos.

E. Valoración de la Controversia en Cuanto al Fondo:

El Tribunal advierte que el punto en controversia recae en establecer si, en definitiva, el contribuyente _____, realizó efectivamente costos en razón de su actividad necesarios para generación de su renta y la conservación de su fuente, para los efectos tributarios de la deducibilidad del costo, toda vez que el monto equivalente a B/. _____ declarados en el renglón de otros costos 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 generó en razón de sus servicios **de transporte aéreo, terrestre y marítimo, consolidación y des-consolidación de carga** que permitan determinar el real costo de estas actividades, en una primera instancia.

Esta situación se genera debido 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 en vigencia 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 estos 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 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 Dirección General de Ingresos.

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, modificado 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 de los costos declaradas se realizaron efectivamente y están vinculadas a la generación de la renta, no fueron presentadas por el contribuyente independientemente del tipo de ingresos que se aducen, sean ingresos por servicios o por comisiones.

Sin embargo, a pesar de los argumentos reiterativos por parte del recurrente no hay en el expediente pruebas aportadas para comprobar el hecho de la realización efectiva de los otros costos objetados, ya que la controversia principal no deriva de la presentación o no del **formulario 71**, de acuerdo a la decisión final tomada en primera instancia con fundamento en las propias declaraciones realizadas por el recurrente, sin embargo siempre se ha dejado claro la falta de sustento del monto equivalente al renglón de otros costos.

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 apropiar 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 costo 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)

Por otro lado, el procedimiento fiscal ordinario desarrollado en el Acuerdo No. 13 de 5 de julio de 2011, modificado a su vez por el Acuerdo 02-2012 de 24 de enero de 2012, en su artículo 64, 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.

Y sin bien, el recurrente ha hecho uso de su derecho a presentar alegatos finales, no ha dejado evidencia alguna de que ha cumplido con las disposiciones fiscales y por el Código de Comercio, que sus registros contables son llevados cronológicamente de acuerdo a la causación del evento comercial; es decir, en las fechas en que las mismas se realicen, y para los efectos fiscales en que se deben sustentar la deducibilidad de costos y gastos, no lo hace a través de la documentación pertinente clara y certera, sea por medio de factura o documento equivalente, para el período 2008, tal como lo señala en su solicitud inicial de no aplicación del CAIR.

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 otros costos reportados por falta de sustento, y por lo tanto se refleja una renta gravable de más, en comparación con la renta reportada en la Declaración Jurada de Rentas del período fiscal 2008, por el monto de B/. en comparación con los B/. de renta gravable declarada, que a pesar de no se expresa en el acto impugnado resulta en una tasa efectiva de 1.69% por debajo del 30%, como se detalla en el siguiente cuadro:

CALCULO DE TASA EFECTIVA

	Según Declaración Jurada de Rentas	Según análisis de Solicitud de no CAIR y Reconsideración	Según Apelación
Ingresos Gravables			
Total de Costos			
Menos: otros Costos no sustentados			
Total de Costos Deducible		0.00	0.00
Total de Gastos Deducibles			
Menos: Gastos Exentos y/o No Deducibles			
Renta Gravable			
Impuesto Causado	9		
Tasa Efectiva	54.8%	1.69%	1.69%

Luego de revisado este acto administrativo que nos ocupa, este Tribunal Colegiado es del criterio que se debe confirmar la Resolución No. 201-4803 de 26 de octubre de 2009, por las motivaciones antes enunciadas.

42

Sin embargo, este Tribunal se debe pronunciar en el sentido de que, la presentación de declaraciones rectificativas es un derecho que sólo compete al contribuyente al momento de examinar y considerar que su declaración jurada original presentada brinde datos erróneos e inexactos, y no debe la Administración Tributaria "Advertir" mediante un acto administrativo, la realización de una actuación cuya realización es totalmente de la voluntad del contribuyente.

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

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución No. 201-4803 de 26 de octubre de 2009, y su acto confirmatorio, en lo que corresponde a la parte motiva de esta resolución, por la cual la Dirección General de Ingresos resolvió **REGLAZAR** la solicitud de no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente [redacted], con RUC No. [redacted] representada legalmente por [redacted] con pasaporte francés No. [redacted], cuyo apoderado legal es el [redacted].

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, 22, 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 y 162 de la Ley 38 de 2000.

Notifíquese y Cúmplase,

ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ
Magistrado

ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada



ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
Secretario General