



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución No. TAT-RF-038 de 5 de mayo de 2014
EXPEDIENTE: 086-2012

VISTOS:

El Licenciado _____, en calidad de apoderado especial del contribuyente _____, con **RUC No.** _____, interpuso Recurso de Apelación contra la **Resolución No. 213-3751 de 28 de mayo de 2010**, y su acto confirmatorio la **Resolución No. 201-2107 de 11 de febrero de 2012**, ambas dictadas por la entonces Dirección General de Ingresos, hoy Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, en la cual se dispuso **NO ACEPTAR** la aplicación de la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005, presentada el 16 de noviembre de 2009, y por ende, mantener la Declaración Jurada de Renta Original del año 2005, presentada el día 20 de marzo de 2006.

HECHOS:

El contribuyente _____, presentó Declaración Jurada de Rentas Rectificativa, el día 16 de noviembre de 2009, donde disminuye sus ingresos declarados por ventas y prestación de servicios, honorarios por comisiones netas, y en los costos el inventario inicial, las compras locales y el inventario final en relación a su Declaración Jurada de Rentas del período 2005, además de que se advierte que no realiza el cálculo del Impuesto Estimado para el año 2006, y a pesar, de que se requiere la información conducente a sustentar dichas correcciones, ésta no fue aportada, de acuerdo, a lo que se informa en el documento denominado **INFORME DEL AUDITOR** de fecha 22 de enero de 2010, y que consta a foja 7 y 9 del expediente de antecedentes.

Dicho informe fue realizado luego del examen correspondiente por el personal fiscalizador, en atención a lo consignado en la normativa vigente, con relación al procedimiento establecido para realizar las correcciones a los débitos por parte de los contribuyentes al momento de presentar una Declaración Jurada de Rentas Rectificativa, con fundamento en el **parágrafo 4 del artículo 701 del Código Fiscal, el artículo 125 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993** y la **Resolución No. 201-1140 de 29 de agosto de 1996**, que a su letra dicen:

Parágrafo 4, artículo 710 del Código Fiscal:

“Artículo 710. Todo contribuyente está obligado a presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores.

Los plazos para la presentación anual de esta declaración jurada serán:

- 1. Para las personas naturales, hasta el 15 de marzo;*
- 2. Para las personas jurídicas, hasta el 31 de marzo.*

...

*PARÁGRAFO 4. Las Declaraciones Juradas de Renta podrán ser ampliadas o rectificadas. La presentación de cada declaración rectificativa tendrá un costo de cien balboas (B/.100.00) para las personas naturales y quinientos balboas (B/.500.00) para las personas jurídicas, cuando se presenten después del plazo de doce (12) meses contados a partir de la presentación de la declaración jurada original.” **(Lo resaltado es nuestro)***

Artículo 125, del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

“Artículo 125.- Declaración jurada.

...

Las declaraciones rectificativas** se presentarán ante la respectiva Administración Provincial de Ingresos, por medio de una solicitud que contendrá la relación de los hechos que motivan la rectificación; dichas declaraciones serán debidamente selladas, registradas y **aplicadas cuando se hayan efectuado las investigaciones pertinentes que dan mérito para su aceptación.

*No tendrán que presentar la solicitud a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes que presenten declaraciones rectificativas que aumenten el impuesto a pagar o disminuyan el impuesto a favor determinado en la declaración jurada de rentas presentada originalmente. Tales declaraciones rectificativas deberán ser presentadas a través de la página electrónica de la Dirección General de Ingresos.” **(Lo resaltado es nuestro)***

Artículo Séptimo y Octavo de la Resolución No. 201-1140 de 29 de agosto 1996.

“Séptimo

Correcciones a los débitos por parte de los contribuyentes-rectificativas

*Las correcciones a los débitos por parte de los contribuyentes **siempre involucran una declaración rectificativa** que modifique los datos iniciales. Esta puede darse sobre los datos generales, las bases gravables, la liquidación de los impuestos, sus anticipos o estimaciones y la forma de pago.*

De acuerdo a la manera como afecten el estado de cuenta del contribuyente, se pueden clasificar en dos tipos, las que aumentan el impuesto a pagar o disminuyan el saldo a favor del contribuyente a favor del Fisco, o las que disminuyen el saldo a pagar o aumentan el saldo a favor del contribuyente consideradas a favor del contribuyente.

Octavo

Procedimientos para las declaraciones rectificativas

Las declaraciones rectificativas deben presentarse en los formularios que para tal efecto disponga la Dirección General de Ingresos y presentarse en la Sección de cuenta corriente del Departamento de Control Financiero de la Dirección General de Ingresos; para los contribuyentes que no residan en las Administraciones Regionales de Ingresos, las cuales deben remitir la documentación a la Sección de Cuenta Corriente.

En todos los casos deberá acreditarse la calidad mediante la cual se actúa, registrar el total de los datos declarados en la liquidación original, las cifras de cambio que se adicionan o sustraen y la nueva declaración que refleje los cambios una vez realizados los ajustes. Además se deben sustentar las razones de hecho o de derecho que motivan la rectificación.

Los errores aritméticos y/o de cálculo del Impuesto sobre la Renta son corregidos de oficio por parte de la administración, con base en el art. 1066 del Código Fiscal.

*Cuando se rectifique una declaración del Impuesto sobre la Renta a la cual le preceda otra en la cual se aplicaron los impuestos estimados o adelantados o los créditos provenientes de los mismos, **no se deben corregir los impuestos estimados o adelantados originales ni el crédito de la***

declaración anterior o próxima, en estos casos se genera un débito o crédito de ajuste, según la naturaleza de la corrección, en la forma señalada por el formulario de rectificación.

Cuando las rectificativas sean a favor del contribuyente debe notificarse al Departamento de Auditoría Integral para su evaluación, sin perjuicio de las facultades de investigación y determinación que tiene la DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS con base en los artículo 719 y 720 del Código Fiscal".

En la conclusión del informe de auditores remitido por el Departamento de Fiscalización, se señaló que luego de comunicarse con los contadores del contribuyente _____, solicitándoles información, para que aportara los documentos sustentadores referentes a las variaciones en los ingresos y costos, no tuvieron ninguna respuesta satisfactoria, de tal manera que, no fue posible sustentar los cambios efectuados con la Declaración Jurada de Rentas Rectificativa del período fiscal 2005, recomendándose que no proceda la aplicación de la Declaración Jurada de Rentas Rectificativa del año 2005, y que en cambio se mantenga la Declaración Jurada de Rentas original presentada el día 20 de marzo de 2006.

I. CONTENIDO DEL ACTO IMPUGNADO:

El acto impugnado lo constituye la **Resolución No. 213-3751 de 28 de mayo de 2010**, emitida por la entonces Administradora Provincial de Ingresos a.i., de la Dirección General de Ingresos, en la cual se dispuso **NO ACEPTAR** la aplicación de la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005, presentada el 16 de noviembre de 2009, y por ende, mantener la Declaración Jurada de Renta original del año 2005, presentada el día 20 de marzo de 2006.

La Administración Tributaria, en virtud a las facultades otorgadas y contenidas en el Decreto de Gabinete 109 de 1970, concluye respecto a los renglones modificados en la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005, que tal solicitud no es aceptada, toda vez que **el contribuyente no aportó los documentos que sustentan las modificaciones efectuadas** en los Ingresos por Ventas y Prestación de Servicios, Ingresos por Honorarios por Comisiones Netas, en los Costos el Inventario Inicial, Compras Locales y el Inventario Final, adicional a que no se observa que se realizara el cálculo del Impuesto Sobre la Renta estimado para el período fiscal 2006.

Notificada la **Resolución No. 213-3751 de 28 de mayo de 2010**, se anunció y sustentó en tiempo oportuno Recurso de Reconsideración, por el licenciado _____, cuya pretensión era lograr que la Administración Tributaria, luego de realizar la revisión que corresponde en primera instancia revocara el acto administrativo dictado. (Visible a fojas **13** del expediente del antecedente).

En su escrito de reconsideración, el letrado señaló que la entonces Dirección General de Ingresos, debía realizar una nueva revisión de toda la documentación aportada, relativa a la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005, debido a que los ingresos y costos reportados en la misma, no deben ser considerados como una actividad de compra y ventas de tarjetas de celulares, ya que su representada solamente obtiene comisiones por las ventas que realiza a la empresa _____, según consta en el contrato efectuado entre ambas partes.

Agrega el recurrente que para tales efectos de comprobación, aporta Diario y Mayor General, registros contables, detalle mensual de facturación y comprobantes de cheques del año 2005, los cuales están debidamente refrendados por el Contador Público Autorizado _____ con cédula de identidad personal _____ con licencia No. _____.

La entonces Dirección General de Ingresos dictó la **Resolución No. 201-2107 de 11 de febrero de 2012**, visible a fojas **42 a 44** del expediente de antecedente, mediante la cual se resolvió **MANTENER** en todas sus partes la **Resolución No. 213-3751 de 28 de mayo de 2010** fundamentándose en que luego del análisis realizado a los hechos señalados por el recurrente, y a los documentos presentados como pruebas (Informe de los Ingresos obtenidos durante el periodo fiscal 2005 y copia simple del Contrato de Comisionista firmado entre el contribuyente y la empresa _____.) se puede apreciar que a pesar que la parte actora alega que el contribuyente _____, recibe únicamente un porcentaje por la venta de tarjetas telefónicas y no el total de estas ventas, éste no aportó los documentos que permitieran reflejar los reembolsos a _____, del resto de los ingresos por la venta de las tarjetas telefónicas, y así probar los hechos planteados, con fundamento en el artículo **1240-A del Código Fiscal**, que exige que el Recurso de Reconsideración debe ser acompañado de los medios de pruebas idóneos, para así resolver en esta instancia procedimental.

II. FUNDAMENTOS DEL APELANTE:

El licenciado _____, en su calidad de apoderado especial del contribuyente _____ presentó Recurso de Apelación, en donde manifiesta que lo indicado en el acto administrativo impugnado, referente a la falta de aportación de documentación sustentadora de los cambios propuestos por el contribuyente en su Declaración Jurada de Rentas Rectificativa, resulta en una afirmación falsa, toda vez que el auditor no solicitó información alguna, ni revisó la documentación entregada por su representada en las oficinas de la entonces Dirección General de Ingresos. (Foja 4 del expediente del Tribunal).

Agrega el recurrente que las modificaciones realizadas por el contribuyente en el renglón denominado Honorarios por Comisiones Netas, que corresponden a sus verdaderos ingresos por B/. _____ en concepto de comisiones y que reemplazan a lo reportado por error como “Ventas y Prestación de Servicios” y que realmente corresponden a la empresa _____, se encuentra bien sustentado con la documentación adjunta al Recurso de Apelación.

III. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:

Debiendo decidir el presente recurso, este Tribunal se adentra ahora a la verificación de los presupuestos procesales indispensables para su análisis y valoración.

En este punto, cabe destacar que del análisis realizado al expediente podemos indicar que la controversia recae en el hecho de si el contribuyente logró comprobar oportunamente a través de documentos u otros medios de prueba las modificaciones efectuadas en la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005.

Al proceder a examinar las pruebas aducidas y realizar un estudio de los hechos que contiene el escrito de sustentación del **Recurso de Apelación**, frente a las pruebas presentadas o aducidas en primera instancia, es importante destacar; en este aspecto las normas aplicables al régimen probatorio en este proceso fiscal ordinario por la aportación de pruebas en segunda instancia, que tuvo lugar en la etapa de admisibilidad de pruebas a través de la **Resolución N°. TAT-PR-087 de 5 de julio de 2013. (Fojas 333-335 del expediente del Tribunal)**.

En este sentido, del acto administrativo anterior se desprende que las pruebas aducidas en esta segunda instancia no cumplen con lo normado en los artículos 1240-C y 1240-D del Código Fiscal, tomando en consideración la entrada en vigencia de la Ley 8 de 2010, y su aplicación según lo normado en los artículos 31 y 32 del Código Civil, en donde la documentación aportada no cumple con los requisitos de autenticidad para la validez de los documentos privados y públicos, debido a que los mismos se encuentran en copias simples y adicionalmente no fueron aportados oportunamente en el proceso.

La parte actora indica que la solicitud de aplicación de la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005 se sustenta en que los ingresos y costos reportados en la Declaración Jurada de Rentas original no deben ser considerados debido a que su representada solamente obtiene comisiones por las ventas de tarjetas de celulares que realiza a la empresa, _____, según consta en la copia simple del contrato efectuado entre ambas partes.

En este punto, hemos de referirnos al planteamiento del actor señalado en el párrafo anterior e indicar que la aportación como prueba de un contrato de comisiones no es óbice para que se cumpla con la obligación de documentar las operaciones en sí, correspondiente a la obtención de tales comisiones. En el caso especial que nos ocupa, si el contrato hubiese tenido valor probatorio hubiese podido servir para establecer inequívocamente la relación comercial y para determinar a quien se autoriza a recibir ingresos de los clientes para pago de las mercancías; si se le autoriza a realizar compensaciones con sus comisiones devengadas por las ventas, la periodicidad de las liquidaciones, entre otros.

En el sentido apuntado, 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.

“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.”

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 la aplicación de las normas supletorias que señalan lo siguiente:

Artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

“Artículo 19. (Principios Generales)

El contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal necesario para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente.

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

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

*Además de cumplir con lo establecido en los párrafos anteriores y **sin perjuicio** de lo dispuesto en el artículo 22 de este Decreto, **para ser deducible el gasto debe haber sido efectivamente realizado o causado y estar debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido.** No serán deducibles los gastos en que se incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida.*

*Los gastos y costos deberán atribuirse, según corresponda, a la renta gravada, a la renta exenta o a la de fuente extranjera **conforme a los***

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

Artículo 22 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993

“Artículo 22. 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).

Al respecto, también se destaca de las normas anteriormente transcritas, que si el gasto no está legalmente documentado podrá ser deducido si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la DGI, sin embargo este Tribunal es de la opinión que el contribuyente debió al momento de presentar su Recurso de Reconsideración cuando surge la controversia considerar el texto del artículo **1240-A** vigente para la fecha en que se interpone y sustenta el Recurso de Reconsideración, que dice:

“Artículo 1240-A. Junto con el escrito de sustentación del recurso de reconsideración, el recurrente deberá **presentar y aducir todos los medios de prueba** reconocidos por el Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000, 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)

Este Tribunal al hacer el ejercicio correspondiente para establecer si se aportaron los medios probatorios conducentes que demuestren que el contribuyente tiene la razón, a fin de que se revoque la no aceptación de la Declaración Jurada Rectificativa, debemos manifestar que este Tribunal no encuentra fundamento de tal afirmación, cuando se observa que el contribuyente no aporta las pruebas idóneas que debieron ser aportadas en tiempo oportuno, **tanto en la etapa correspondiente a la presentación de la Declaración Jurada de Rentas Rectificativas, como en la etapa de la vía recursiva en primera instancia,** y ni siquiera, en esta segunda instancia aporta las pruebas correspondientes con independencia de los incumplimientos procedimentales, quedando claro que a pesar de todas las oportunidades procedimentales otorgadas desde que presentó la corrección a su Declaración Jurada de Rentas original, este sólo enfatiza en una serie de argumentos sin sustento probatorio.

Finalmente, consta a foja 338 del expediente del Tribunal, escrito de Alegatos Finales presentado por la parte actora en el cual expone que este Tribunal al decidir la no admisión de las pruebas presentadas con el Recurso de Apelación ha dejado en estado de indefensión a su representado. Por las consideraciones que anteceden, se reitera al letrado el deber de este ente administrativo de cumplir con lo dispuesto en el ordenamiento legal, en este caso en particular con lo establecido en los artículos 1240-C y 1240-D del Código Fiscal, los cuales señalan taxativamente en cuáles situaciones este Tribunal pueden admitir las pruebas que se aducen en el Recurso de Apelación, por lo que se aclara que no es una facultad discrecional sino reglada del juzgador al momento de examinar la admisibilidad de las pruebas aducidas.

Debiendo decidir el presente recurso y luego de revisado el acto administrativo que nos ocupa, este Tribunal Colegiado es del criterio que se debe confirmar la **Resolución No. 213-3751 de 28 de mayo de 2010**, y su acto confirmatorio la **Resolución No. 201-2107 de 11 de febrero de 2012**, por las motivaciones antes enunciadas.

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

RESUELVE:

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución No. 213-3751 de 28 de mayo de 2010, y su acto confirmatorio la Resolución No. 201-2107 de 11 de febrero de 2012, por la cual la Dirección General de Ingresos resolvió **NO ACEPTAR** la aplicación de la Declaración Jurada de Renta Rectificativa del año 2005, presentada el 16 de noviembre de 2009, y por ende, mantener la Declaración Jurada de Renta Original del año 2005, presentada el día 20 de marzo de 2006, cuyo apoderado legal es el licenciado _____.

SEGUNDO: COMUNICAR a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación.

TERCERO: ORDENAR, el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución y devolver el expediente con antecedentes, acompañado de una copia autenticada de esta resolución a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos.

CUARTO: ADVERTIR al contribuyente que con la presente resolución se agota la vía gubernativa, por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

FUNDAMENTO DE DERECHO: 697, 710, 1240-A, 1240-C y 1240-D del Código Fiscal, artículo 19 Decreto de Gabinete 109 de 1970, artículo 156 de la Ley 8 de 2010, artículo 125 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 y la Resolución No. 201-1140 de 29 de agosto 1996 expedida por la entonces Dirección General de Ingresos.

Notifíquese y Cúmplase,

(FDO.) ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

(FDO.) REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ
Magistrado

(FDO.) ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(FDO.) ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
Secretario General