



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N° TAT-RF-030 de 24 de marzo de 2014
EXPEDIENTE: **152-2011.**

VISTOS:

Ingresa a este Tribunal en grado de apelación el expediente contentivo de la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2008, propuesta por el contribuyente _____, con No. de RUC _____, motivo del Recurso de Apelación interpuesto por la abogada _____, en su condición de apoderada legal del citado contribuyente, en contra de la Resolución No.213-0656 de 30 de enero de 2009 y su acto confirmatorio mediante la Resolución No.213-2633 del 31 de marzo de 2010, ambas dictadas por la entonces Administración Provincial de Ingresos, Provincia de Panamá de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (Hoy Autoridad Nacional de Ingresos Públicos) y en la cual se resolvió rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta CAIR, que aparece en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal especial comprendido del 1 de abril de 2007 al 31 de marzo de 2008.

I. DE LA SOLICITUD DE NO APLICACIÓN DE CÁLCULO ALTERNATIVO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (CAIR).

La sociedad _____, presentó por conducto de su representante legal ante la Administración Tributaria, Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, que de aquí en adelante denominaremos "**Solicitud de No Aplicación del CAIR**", para el periodo fiscal especial comprendido del 1 de abril de 2007 al 31 de marzo de 2008. Junto con dicha solicitud, la peticionaria adjuntó los requisitos mínimos exigidos en el artículo 133-E del Código Fiscal y del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993. (**Ver fs. 1-30 del expediente de primera instancia**).

El contribuyente en su solicitud indicó que para el periodo especial 2008, había generado una ganancia de B/. _____, lo que equivalía según este, al ____% del total de los ingresos gravables, de acuerdo a sus registros contables y a la declaración que habían presentado a la Administración Tributaria.

Otros aspectos que se desprenden de dicha solicitud es que el contribuyente manifiesta que sus costos y **gastos operativos ascendían al ____%** de sus ingresos totales y que el Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta le causaba **una tasa del _____% mayor al 30%** en concepto de Impuesto Sobre la Renta cumpliéndose así con lo que establece el artículo 699 párrafo 1, del Código Fiscal.

Finalmente el contribuyente solicitó a la Administración Tributaria la opción de no aplicación del CAIR y utilizar como alternativa, las tarifas establecidas en la ley según sea el caso, sobre la renta gravable calculada, hasta por los tres (3) años subsiguientes al periodo especial solicitado, es decir, 2008, 2009 y 2010 respectivamente. (Ver f.2 del expediente de origen, tomo 1).

II. DE LA RESOLUCIÓN ORIGINARIA

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria procedió a resolver la **Solicitud de No Aplicación del CAIR**, para el periodo fiscal especial comprendido del 1 de abril de 2007 al 31 de marzo de 2008, mediante la Resolución N° 213-0656 de 30 de enero de 2009. La decisión formalizada en dicho acto administrativo contempló el RECHAZO de la precitada Solicitud y la Aplicación del CAIR para la determinación del Impuesto Sobre la Renta estimado para el periodo fiscal especial 2008, Resolución que resultó impugnada en grado de reconsideración y de apelación posteriormente. (Ver fs. 83 a 86 del expediente de origen, tomo 1).

La Administración Tributaria, en su análisis, revisión y verificación de la información aportada por el contribuyente consideró necesario que el mismo, le proporcionara otra información adicional mediante Nota N°213-80-8048 del 3 de diciembre de 2008, consistente en que les detallara la cuenta que componía el rubro de “Otros Costos” que estaban reportados en la Declaración Jurada de Rentas (de ahora en adelante en esta Resolución como DJR) de abril 2007 a marzo 2008. (Ver f.36 del expediente de origen, tomo 1).

En virtud de lo anterior, el contribuyente le responde a la Administración Tributaria, lo que a continuación citamos:

“...explica en su respuesta que utiliza el sistema de inventario perpetuo, con el cual mantienen actualizados los saldos de la cuenta de Inventario de Mercancías y el costo de las mercancías vendidas...”. (Ver f.84 del expediente de origen, tomo 1). (La negrilla y cursiva es de este Tribunal).

A pesar de que el contribuyente le presentó a la Administración Tributaria un detalle del total de costos de la línea 31 de la DJR, la misma señaló que la información proporcionada no

mantenía ninguna relación con lo requerido originalmente por lo que no podían (la Administración Tributaria), determinar qué cuentas componían los Otros Costos, ni los montos declarados de cada cuenta.

Finalmente, el motivo de rechazo para la No Aplicación del CAIR, del periodo solicitado se basó en la **objeción de los “Otros Costos”** no pudiéndose verificar con las pruebas presentadas por el contribuyente, qué costos eran los deducibles y que produjeran el cálculo correcto para determinar la Renta Gravable por ellos sustentada. La Administración Tributaria, se fundamentó en lo que al tenor del artículo 22 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, se establece. (La negrita es de este Tribunal).

III. DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

A efectos de obtener la revocatoria del acto administrativo proferido hasta ese momento, el contribuyente activó la Vía Gubernativa, presentando a través de su apoderada especial en ese instante, formal Recurso de Reconsideración ante la Administración Tributaria. La apoderada legal, en dicho Recurso, manifestó a foja 89 del expediente de origen, tomo 1, lo que a continuación citamos:

“...la empresa contabiliza según el método de inventario perpetuo y al realizar una venta automáticamente imputa a la cuenta de costos de venta el total del costos (sic) de la venta realizada, por lo tanto al presentar el detalle del total de los costos de venta del periodo fiscal, se comprueba no sólo los costos sino el inventario inicial y el inventario final del periodo;...”.

Más adelante, en dicho Recurso manifiesta la abogada del recurrente que por el hecho de que la empresa utiliza el método de Inventario Perpetuo, en sus libros de contabilidad, aparece el costo de venta y no las compras propiamente tal. (Ver f. 90 del expediente de origen, tomo 1).

Indica el recurrente también que con el objetivo de que su Solicitud de No Aplicación del CAIR, le fuese aprobada por los tres años que solicitó, presentó ante la Administración Tributaria, las pruebas correspondientes, una de ellas basadas en el detalle total del costo de venta de la sociedad _____, por la suma de \$_____ y que correspondían al movimiento en los libros legales de contabilidad de la empresa y que según el recurrente, dicha prueba, es la existencia del costo de venta de la Declaración Jurada de Rentas.

Además de lo anterior, se desprende del Recurso incoado, que el recurrente ponía a disposición de la Administración Tributaria todos los documentos y otras fuentes que

reposaban en sus archivos y además, le solicitaba a la misma, se practicara una prueba pericial. (Ver fs. 87-92 del expediente de origen, tomo 1).

IV. DE LA RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Mediante la Resolución No. 213-2633 de 31 de marzo de 2010, la Administración Tributaria, decide mantener el acto principal bajo los siguientes planteamientos:

“...

La diferencia objetada en la primera instancia por la suma de B/....., se originan tal como se muestra a continuación:

Costos	
Inventario Inicial	_____
Otros Costos	_____
Menos: Inv Final	_____
Total de Costos	_____

...

En cuanto al costo de venta reportado en la DJR el contribuyente presenta en la reconsideración un detalle numérico donde se observa el total del costo de venta por B/....., más no así la descripción o concepto que conforman dichos costos”.

(La cursiva y negrilla es de este Tribunal).

Como consecuencia de lo anterior, la Administración Tributaria, señaló en dicha Resolución que al no poder comprobar la vinculación de los costos deducidos con la fuente generadora de ingresos, no se puede constatar ni la renta gravable ni la tasa efectiva.

Finalmente señala la Administración Tributaria que verificó su sistema informático en lo correspondiente a los pagos reportados a terceros e informes de compras y se reflejó en los mismos, cantidades inferiores a las deducidas en la Declaración Jurada de Renta. (Ver fs.124-127 del expediente de origen, tomo 1).

V. DEL RECURSO DE APELACIÓN

Al mantener la Administración Tributaria en todas sus partes el acto administrativo principal, el ahora apelante expone en el escrito de sustentación de la alzada que el punto objetado por la Administración Tributaria no es motivo para rechazar su Solicitud de No aplicación del CAIR.

Se reitera en las explicaciones ya vertidas en su Recurso de Reconsideración y para aclarar el punto objetado, presenta un cuadro a foja 8 del expediente del Tribunal Administrativo

Tributario en donde explica los conceptos que conforman dichos costos aplicados por el contribuyente en relación al procedimiento de valoración del costo. A continuación procedemos a transcribir:

“

DETALLE DE COSTO DE VENTAS

CONCEPTO	MONTO
Costo de ventas	
Costo de ventas valoración	
Ajustes de inventario	
Devaluación de inventario	
Total	

”

Finalmente indica la apoderada del contribuyente, que los detalles del cuadro arriba transcrito, lo adjuntó al Recurso de Apelación en formato de CD, no los pudo proporcionar de otra manera, porque constaba de 759 páginas pero sí adjuntaba la impresión de pantalla del Balance General que refleja el saldo de la cuenta que sustenta los B/..... (Ver fs. 2-10 del expediente de segunda instancia).

VI. DE LOS ALEGATOS DEL RECURRENTE

Concluida la fase probatoria, a través de la Resolución TAT-PR-096 de 30 de julio de 2013 según consta a fojas 31 a 37 del expediente de segunda instancia, el Tribunal Administrativo Tributaria, conforme las disposiciones legales, se dispuso que las partes presentaran sus respectivos alegatos, mediante la Resolución TAT-ALF-096 de 10 de septiembre de 2013. Sin embargo, ni el contribuyente ni la Administración Tributaria hicieron uso del término concedido para tales fines. (Ver f. 44 del expediente de segunda instancia).

VII. DEL CRITERIO DEL TRIBUNAL

De forma puntual, el cuestionamiento de la **renta gravable** declarada, mediante la objeción de costos declarados como deducibles y su impacto en la determinación de la **tasa efectiva** del ISR del contribuyente, constituye el elemento controvertido, objeto del presente procedimiento y guarda relación con la solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), por lo que este Tribunal considera conveniente dejar establecido algunos conceptos fundamentales relativos a esta materia.

A manera de preámbulo resulta elemental definir los conceptos de ingresos gravables, renta gravable y renta neta gravable para comprender el alcance del CAIR, y los presupuestos contenidos en el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, para solicitar la no aplicación del mismo. Es así como a partir de la reforma introducida al Código Fiscal, mediante la Ley 6

de 2005, se inserta en el citado artículo una segunda forma de determinación de la **renta neta gravable** para estimar una **renta presunta**, sobre la cual se aplica el CAIR.

De conformidad con el Código Fiscal, existen dos métodos para calcular el ISR, el primero llamado “tradicional” basado en una **renta neta gravable** obtenida de descontar de la **renta gravable (ingresos totales – costos y gastos deducibles)** el régimen de arrastre de pérdidas, y/o regímenes de incentivos tributarios. El segundo método llamado “alternativo o bien CAIR”, sobre la base de una **renta neta gravable** obtenida de rebajar de los **ingresos gravables (ingresos totales – ingresos exentos y/o no gravables y los ingresos de fuente extranjera)** el 95.33% de éste.

El monto que resulte mayor entre ambas clases de **renta neta gravable** será la expresión económica sobre la cual se calculará la tasa del 30% para cuantificar el ISR a pagar por parte de las personas jurídicas. La piedra angular en el cálculo tradicional es la **renta gravable** obtenida de la deducción de costos y gastos de la renta bruta, conforme al principio general para la deducibilidad de los costos y gastos; mientras que en el CAIR, es la **renta presunta** tomada de los **ingresos gravables** sin restar costo y gasto alguno, es decir no se consideran costos y gastos deducibles.

En virtud del principio de capacidad contributiva o proporcionalidad, el comentado párrafo 1 establece dos presupuestos esenciales, que permitirán a la persona jurídica solicitar a la Administración Tributaria la no aplicación del CAIR. Tales presupuestos, en su contexto, son formas de demostrar que la **renta presunta** no es proporcional o bien que no está conforme a la capacidad económica real del contribuyente, es decir es contraria a su renta efectiva; por tanto la **renta presunta** es una presunción legal relativa o *iuris tantum*, que se mantiene hasta tanto se produzca prueba en contrario.

De allí, que dicha prueba en contrario, según el comentado párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, se genera a través de cualquiera de los siguientes presupuestos: a) si con motivo del ISR determinado mediante la aplicación del CAIR la persona jurídica incurriese en pérdidas y b) si la tasa efectiva del ISR del contribuyente supera el 30%.

En el presente caso, el contribuyente solicitó la No Aplicación de CAIR, para el periodo fiscal especial 2008, basado en que su tasa efectiva del Impuesto Sobre la Renta (ISR), excede el 30%. Entendiendo, que dicho resultado lo obtuvo al dividir el **ISR causado mediante la aplicación del CAIR** por la suma de B/._____ entre su **renta gravable**, (B/._____) originándose una tasa efectiva del ISR de _____%, configurándose de esta forma según el recurrente, en el segundo presupuesto establecido en el párrafo 1, del artículo 699 del Código Fiscal.

En ese sentido, la Administración Tributaria al momento de fundamentar los motivos de la decisión del rechazo de la Solicitud de No Aplicación de CAIR, cuestionó los Otros Costos declarados en la línea 29 por la suma total de B/. _____, ya que no les permitió con la información solicitada y proporcionada por el contribuyente, determinar que cuentas con sus respectivos montos, componían los Otros Costos declarados que originó un Total de Costos que se encuentran descritos en la línea 31 de la DJR, (menos el inventario final) por un monto de B/. _____.

Visto desde esta perspectiva, al no aceptar la Administración Tributaria como satisfactorios la Totalidad de los Costos Deducidos y declarados, la **renta gravable** del contribuyente tiende a sufrir un aumento y en consecuencia su tasa efectiva del ISR quedaría por debajo del 30%. A continuación procedemos a calcular la nueva renta gravable con motivo de la causal objetada por la antes Dirección General de Ingresos hoy día, Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), ya que observamos que en ninguno de los actos administrativos emitidos por ésta, lo calculó o estableció, señalando que la razón era que al no poder determinar los Costos Deducibles expuestos por el contribuyente, no podía establecer la Renta Gravable. (Ver f.85 del expediente de primera instancia).

Tasa Efectiva:
$$\frac{\text{Impuesto causado (CAIR)}= \text{B/. } ______ \times 100= ______ \%}{\text{Renta gravable declarada} \text{ B/. } ______}$$

$$\frac{\text{Impuesto causado (CAIR)}= \text{B/. } ______ \times 100= ______ \%}{\text{Nueva renta gravable} \text{ B/. } ______}$$

Este Tribunal de segunda instancia llega a determinar la nueva renta gravable después de la objeción encontrada por la Administración Tributaria, con los elementos constitutivos que conforman la Declaración Jurada de Renta, que se encuentra a fojas 5 a 6 del expediente de origen, tomo 1. Veamos el siguiente análisis:

**RENTA
GRAVABLE
En Balboas**

	Según DJR del Contribuyente	Según la Administración Tributaria
TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES		
Total de Costos deducibles		
Total de Gastos Deducibles		
Renta Gravable		
% Según Tasa Efectiva		

Se desprende así del cuadro anterior, que al no considerar la Administración Tributaria el Total de Costos reportados como deducibles de la línea 34 de la Declaración Jurada de Rentas del periodo fiscal especial correspondiente desde abril 2007 a marzo 2008, causa un incremento en la **renta gravable** y por lo tanto una disminución significativa de la tasa efectiva ISR del contribuyente, por debajo del 30%.

Observamos que al presentar el Recurso de Reconsideración como el de Apelación, el recurrente hace énfasis en señalar reiteradamente, que el método de inventario utilizado por su empresa es el Perpetuo, razón por la cual, según este, al realizar una venta, se le imputa a la cuenta de costos de venta, el total del costo de la venta efectuada, es decir la cuenta de inventario se actualiza, mostrando siempre el saldo disponible para la venta. Igualmente, le señalaron a la Administración Tributaria que **“...la concepción errada de la Unidad Evaluadora del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta CAIR;..”**. consistía básicamente, que por el hecho de que la sociedad contribuyente utilizaba el método de inventario perpetuo en sus libros contables aparecía el costo de venta, mas no las compras propiamente tales. En otras palabras, el recurrente manifiesta que el movimiento de la cuenta contable de costo de venta por un total de B/..... se relaciona con el total de costos de la línea 31 de la DJR del periodo fiscal especial presentado.

Llegados a este punto y a pesar que la Administración Tributaria no ha cuestionado u objetado el método de inventario utilizado por la sociedad contribuyente, este Tribunal considera oportuno emitir algunas consideraciones importantes frente al método de inventario conocido como perpetuo ya que la apoderada del hoy apelante hace especial énfasis en el tipo de método empleado por la empresa que representa con la finalidad de sustentar o desvirtuar la objeción manifestada por la antes Dirección General de Ingresos en los Costos declarados en su DJR.

Según el autor Gerardo Guajardo, en su libro denominado “Contabilidad financiera”, p.314, señala que el Sistema de Inventario Perpetuo ***“se utiliza para mantener saldos actualizados de la cuenta Inventario de Mercancías y el costo de las mercancías vendidas...”***. (La negrilla y cursiva es de este Tribunal).

Otros autores, también definen este tipo de inventario como ***“el sistema para registrar las adquisiciones (compras) y ventas (salidas) de mercancía en una forma continua y ordenada, lo que permite mantener actualizado tanto el saldo de la cuenta de Inventario de Mercancía como el costo de la mercancía vendida (Costo de Venta)”***. (La negrilla y cursiva es de este Tribunal).

Dicho lo anterior, encontramos que **la diferencia** entre el sistema descrito en párrafo superior, con el sistema de inventario físico o periódico, es que este último, es empleado cuando las

empresas no mantienen un control de la mercancía disponible para la venta y conlleva la práctica de un recuento físico en cada periodo de operaciones comerciales aplicándose además los costos unitarios para determinar el valor del inventario final y el costo de los artículos vendidos. El inventario físico anual es un deber legal.

Los registros de inventario perpetuo proporcionan información para tomar algunas decisiones por ejemplo, si las compañías preparan los estados financieros mensualmente, los registros de inventario perpetuo muestran el inventario teórico, en ese momento; sin embargo, es imperativo un conteo físico una vez al año para verificar la exactitud de los registros.

Aclarado lo anterior, este Tribunal observa que a foja 14 del expediente de origen, tomo 1, el contribuyente presenta en su Estado de Resultados de los años terminados 2007 y 2008, no auditados, la información concernientes a los Costos y Gastos de dicho periodo especial, sin detallar o explicar a través de notas, de donde proviene el Total de los Costos deducibles objetados y es hasta que interpone su Recurso de Apelación ante la Administración Tributaria, que explica que dicho monto objetado, es decir, los B/._____ corresponden a los Costos de Ventas, conformados por los siguientes rubros: (Ver f. 8 del expediente de segunda instancia).

DETALLE DE COSTO DE VENTAS

CONCEPTO	MONTO
Costo de ventas	
Costo de ventas valorización	
Ajustes de inventario	
Devaluación de inventario	
Total	

Así las cosas, el contribuyente manifestó en su Recurso de Apelación, que dicho detalle lo conformaban los costos utilizados por la empresa para el procedimiento de valoración del costo.

Este Tribunal observa referente al cuadro anteriormente descrito y que presenta el recurrente con su Recurso de Apelación y basados en las constancias procesales que conforman el presente caso, que al costo de venta por la suma de B/._____, se le adicionan las sumas en concepto de costo de ventas por valorización y el ajuste de inventario (B/._____ B/._____), dando como resultado inicial la cantidad de B/._____, como costo de venta; sin embargo al descontar de dicho monto antes descrito la suma de B/.-_____ en concepto de devaluación de inventario, le dio como resultado final en concepto del Total de Costo de Ventas al contribuyente, la cantidad de B/._____.

Tal y como lo señalamos en párrafos precedentes la Administración Tributaria en ningún momento objetó el método de inventario utilizado por el contribuyente, y este Tribunal no difiere de esa postura, pero si consideramos importante enfatizar **que al ser los Costos los objetados como parte integral de la Declaración Jurada de Renta** presentada por el contribuyente, que **el sistema de inventario elegido por el contribuyente, debía ser técnicamente apropiado a la actividad específica que realiza la empresa**, en este caso _____, se dedica a la venta de toda clase de equipos, enseres y accesorios electrónicos, y al decir este Tribunal que el método de inventario debía ser técnicamente apropiado, nos referimos a que además de **ser aplicado en forma constante, debía ser de fácil fiscalización para la Administración Tributaria** según lo establece el párrafo final del artículo 65 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Consideramos que el contribuyente, como parte interesada y dueño de la información sobre sus finanzas, debió proporcionar junto con su declaración jurada de rentas, o bien como medio de prueba al activar la vía gubernativa, información relevante e idónea orientada para demostrar la sostenibilidad de la cifra que componía el Total de Costos deducidos y que expuso en sus estados financieros, es decir, debió aportar una explicación más detallada y los conceptos que la integraban con la finalidad de justificar el monto objetado.

Los Estados Financieros deben revelar entre otros aspectos, información suficiente que permita a sus lectores o terceros, evaluar razonablemente los bienes adquiridos, el costo de la mercancía vendida y el valor del inventario final, así como además ser consistentes en cuanto a su información financiera, ya que la misma debe ser comparativa entre un periodo y otro y observamos que a fojas 73 a 76, del primer tomo del expediente de primera instancia, se encuentran copias simples de las Declaraciones Juradas de Rentas de los periodos fiscales que van desde 2005 al 2007 en donde se aprecia en la parte de Costos de dichos periodos se incluyó el rubro o la línea concerniente a las “Compras-locales”, permitiendo por lo menos una consistencia con respecto a lo que se presentó al periodo fiscal en controversia en donde en su línea 21, no reporta ningún movimiento, por lo que consideramos que una explicación a través de la nota correspondiente hubiere aclarado el cambio, más aún cuando dentro de los aspectos resaltados en la nota 2, concerniente a las Notas de los Estados Financieros presentados el contribuyente indicó que los mismos, se basaron en el método contable de acumulación y no se encuentra en la documentación contentiva del expediente de primera instancia si el contribuyente cambió el método de valorización de inventario.

En otras palabras, debió aducir y presentar los medios de prueba necesarios para demostrar a la Administración Tributaria que estaba equivocada, invocando y accionando la normativa legal aplicable que se encontraba vigente previo a la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, es decir,

las del Código Fiscal, ya que sólo eran admisibles los medios de pruebas reconocidos en el Código Judicial y valorados conformes a las reglas previstas en éste.

En ese sentido, observamos que la Administración Tributaria en aras de ampliar la información que legalmente debe contener toda Solicitud de No Aplicación de CAIR que presente algún contribuyente en virtud de lo que establece el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, adicionado por el artículo 42 del Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005 y modificado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo No.185 de 2005, requirió otra información adicional, según consta a fojas 36 del tomo 1, del expediente de primera instancia, a través de la Nota No. 213-80-8048, fechada el 3 de diciembre de 2008 al hoy apelante, dentro de la cual se solicitó, entre otras, un detalle con sus respectivos montos de las cuentas que componían los Otros Costos, que reportó en la Declaración Jurada de Renta del periodo fiscal especial objeto de esta controversia, basados en el artículo 19 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, modificado por el artículo 54 de la Ley No.6 de 2005.

Por lo anterior, el contribuyente da formal respuesta a lo requerido por la antes Dirección General de Ingresos, (hoy Autoridad Nacional de Ingresos Públicos), y señala al respecto de lo descrito en párrafo que antecede, lo siguiente: (Ver fs. 40-42 del tomo 1, del expediente de primera instancia).

“1. ...

La empresa _____ utiliza el sistema de inventario perpetuo, con el cual mantienen actualizados los saldos de la cuenta de Inventario de Mercancías y el costo de las mercancías vendidas.

Por tal razón adjuntamos detalle del total de costos de venta aporte (sic) en la línea 31 de la declaración de renta y movimiento de la cuenta contable que totalizan los B/_____.

De requerir información adicional, no dude en contactarnos, con el único objetivo que nuestra solicitud no aplicación (sic) sea aprobada.

...”. (Ver fs. 40-76 del expediente de origen, tomo 1).

Si bien el contribuyente incluye las explicaciones que considera son las que le aclararían a la Administración Tributaria las dudas surgidas antes de proferir algún criterio favorable en primera instancia, no es menos cierto, que adjunto pruebas documentales que no cumplía con las formalidades legales exigidas, para que un costo en este caso sea considerado como deducible, presentando solamente un detalle contable que incluía entre otras columnas, la nominación de la cuenta y el monto asignado.

En otras palabras, al no poder comprobar fehacientemente la deducibilidad en el total de costos, no se puede verificar que los mismos, fueron generados con carácter relacional a la actividad del contribuyente, afectando su margen de ganancia; entendiendo que llevado al

plano del régimen del Impuesto Sobre la Renta, el reconocimiento o bien aceptación de la deducibilidad de un costo o gasto, conforme al principio general para la deducibilidad de los mismos, supone la preexistencia indudable de la necesidad de su realización, sin la cual no sería posible el funcionamiento y sostenimiento de la actividad productora de la ganancia sobre la cual recae el impuesto.

Es por lo anterior que citaremos lo que al tenor del artículo 22 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, señala en cuanto a la deducibilidad del costo y el gasto:

“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 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”. (La negrilla y cursiva es de este Tribunal).

Todos los presupuestos hasta este momento mencionados no fueron expuestos ni debidamente demostrados, tanto en la sustentación del Recurso de Reconsideración, como en el de Apelación, en concordancia con las cifras expuestas en el Estado de Resultados y sus notas explicativas de forma coherente.

Así las cosas, para que un costo o un gasto sea reconocido satisfactoriamente como deducible no basta demostrar que la erogación se realizó, sino que además esa erogación está estrechamente vinculada a la producción de la renta y a la conservación de su fuente, en virtud del principio general para la deducibilidad de los costos y gastos y siguiendo los parámetros puntualizados en el artículo 697 del Código Fiscal, reglamentado por los artículos 19, 20 y 22 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, como ya hemos mencionado.

Definida la importancia de la influencia de los costos y gastos deducibles en la formación de la **renta gravable** conforme al artículo 695 del Código Fiscal, este Tribunal coincide con la decisión planteada por la Administración Tributaria, tanto en el acto administrativo apelado como en el acto que resolvió el Recurso de Reconsideración.

En otro aspecto, la parte apelante en ambos Recursos interpuestos señaló que la Administración Tributaria violó directamente por comisión lo establecido en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 que se refiere a los requisitos para presentar la Solicitud de No Aplicación de CAIR, por considerar que toda la información adicional que le requirió la

antes Dirección General de Ingresos, hoy Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, se constituía en una auditoría integral contemplada en los artículos 218, 219 y 220 del Código Fiscal, que si bien el artículo 133-E, del Decreto citado, no exige entre los requisitos documentales para la presentación de la Solicitud de No Aplicación de CAIR, un detalle de Otros Costos.

En ese sentido, este Tribunal debe manifestar que dicho requerimiento sí podía ser exigido por la Administración Tributaria, ya que al presentar la Declaración Jurada de Rentas, el contribuyente tenía la obligación de certificar todo su contenido, para la determinación correcta de la renta, de acuerdo a todas las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, además de acompañarla, en el caso de que en la declaración del contribuyente, figurarán partidas globales, una relación detallada de lo que comprendían dichas partidas, de acuerdo a lo que establecía en su momento los artículos 710-A, adicionado por el artículo 21 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, y modificado por el artículo 3 de la Ley 5 de 26 de enero de 2006 y el 716 del Código Fiscal, y en virtud de que la presentación de la Declaración Jurada de Rentas es uno de los requisitos indispensables que debe acompañar la Solicitud de No Aplicación de CAIR, le era perfectamente atribuible esa potestad.

Así las cosas, este Tribunal al no considerar el Total de Costos reportados como deducibles de la línea 34 de la Declaración Jurada de Rentas del periodo fiscal especial correspondiente desde abril 2007 a marzo 2008, se causa un incremento en la **renta gravable** y por lo tanto una disminución significativa de la tasa efectiva ISR del contribuyente, por debajo del 30%, de tal manera que no se configura legalmente el presupuesto establecido en el segundo inciso del parágrafo 1, del artículo 699 del Código Fiscal.

Por todo lo antes expuesto, lo procedente es confirmar el acto administrativo apelado, puesto que la Administración Tributaria cumplió los parámetros establecidos en el Código Fiscal en sus artículos 695, 697 y 699 parágrafo 1 del Código Fiscal, al momento de dictar su decisión y en consecuencia, lo que corresponde es ordenar lo conducente de conformidad con las disposiciones legales antes mencionadas.

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, en Pleno, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, dispone:

PRIMERO. CONFIRMAR, en todas sus partes la Resolución N° 213-0656 de 30 de enero de 2009, mediante la cual la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, hoy Autoridad Nacional de Ingresos Públicos RECHAZÓ la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal especial comprendido del 1 de abril de 2007 al 31 de marzo de 2008, presentada por la

sociedad contribuyente _____, con RUC _____

SEGUNDO. ORDENAR, el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos.

TERCERO. 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 Administrativa de la Corte Suprema de Justicia.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 695, 697, 699 parágrafo 1 y 710 del Código Fiscal; artículos 165 y 166 de la Ley N° 8 de 31 de marzo de 2010; artículos 19, 20, 22, 133-B y concordantes del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993.

Notifíquese y Cúmplase.

(FDO.)REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ

Magistrado

(FDO.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(FDO.) ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

(FDO.) ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
Secretario General