



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de fondo n.º TAT-RF-012 de 21 de febrero de 2024
EXPEDIENTE: 049-2023

VISTOS:

La firma forense -----, actuando en calidad de apoderados legales de la sociedad -----, antes -----, ha presentado ante este Tribunal recurso de apelación por silencio administrativo, en contra de la Resolución n.º 201-5114 de 20 de agosto de 2020, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, y por la cual se resolvió NEGAR POR IMPROCEDENTE la devolución de la suma de TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE BALBOAS CON 16/100 (B/.374,649.16), a la sociedad -----con RUC. -----, en concepto de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), correspondiente a los meses de mayo, junio, julio y agosto del período fiscal 2014.

I. ANTECEDENTES

Solicitud de reconocimiento y devolución de un crédito fiscal en concepto de ITBMS.

-----, firma forense que para ese entonces eran apoderados legales de -----, presentaron el 23 de diciembre de 2014, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, una solicitud de reconocimiento y devolución de un crédito fiscal en concepto de ITBMS, perteneciente a los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014, de conformidad con el beneficio fiscal establecido en el numeral 16, literal a, del párrafo 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

La solicitud se fundamentó en lo siguiente:

- -----, (anteriormente denominada -----), es contribuyente en la República de Panamá, y subsidiaria del ----- (antes -----), la cual es una empresa subcontratista de -----, a la cual le provee de puzolana y cemento, quien como contratista de la Autoridad del Canal de

Panamá (ACP), es la encargada de ejecución del Proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá.

- -----, es subcontratista de ----- a la que provee de materia prima, específicamente puzolana y cemento para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá.
- -----, ha suministrado puzolana y cemento a ----- para el área del Atlántico y del Pacífico para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá, los siguientes montos:

- Durante el mes de mayo de 2014 5,927.81 toneladas de puzolana
- Durante el mes de junio de 2014 7,601 toneladas de puzolana
- Durante el mes de julio de 2014 8,008.82 toneladas de puzolana
- Durante el mes de agosto de 2014 7,333.61 toneladas de puzolana
- Durante el mes de mayo de 2014 7,143.60 toneladas de cemento
- Durante el mes de junio de 2014 12,430.02 toneladas de cemento
- Durante el mes de julio de 2014 13,061.10 toneladas de cemento
- Durante el mes de agosto de 2014 10,990.18 toneladas de cemento

- Manifiestan que el Código Fiscal (numeral 16 del literal a del parágrafo 8 del artículo 1057-V) otorga expresamente un beneficio fiscal en concepto de ITBMS a todos aquellos contribuyentes, que vendan y por tanto transfieran materia prima como cemento, puzolana, aditivos y sus derivados a los contratistas de la ACP para la ejecución del proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas en el Canal de Panamá y del cruce vehicular en el extremo Atlántico del Canal de Panamá, a la que se refiere la Ley 28 de 2006.
- Aducen que a pesar del beneficio expresamente establecido en la norma del Código Fiscal, su mandante ha venido asumiendo el pago de ITBMS correspondiente a la puzolana, como igualmente del cemento que suministra a -----, que es el contratista de la ACP, razón por la cual interponen la petición de reconocimiento y devolución de un crédito fiscal, por el ITBMS pagado en exceso para el mencionado proyecto.
- Detallan que el monto asumido por su mandante en concepto de ITBMS pagado de más o en exceso de los diferentes períodos, por la importación de puzolana y cemento, que es transferido en venta a -----, asciende a la suma de TRESCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE CON DIECISÉIS CENTÉSIMOS (USD\$374,649.16) (sic) desglosados así:

Período Fiscal	Monto
Mayo de 2014	79,734.25
Junio de 2014	91,038.31
Julio de 2014	113,225.10
Agosto de 2014	90,651.50
Total del monto asumido (crédito fiscal)	374,649.16

- Alegan que su mandante tiene derecho a la devolución del ITBMS pagado de más o en exceso por el monto de TRESCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE CON DIECISÉIS CENTÉSIMOS (USD\$374,649.16) (sic), que se liquidaron en las declaraciones juradas de ITBMS dentro del término comprendido entre el mes de mayo, junio, julio y agosto de 2014, los que son créditos líquidos y exigibles de acuerdo a las normas del Código Fiscal y la Resolución n.º 201-1375 de 25 de septiembre de 1996, que desarrolla el trámite administrativo para el derecho de reconocimiento y devolución de créditos fiscales.

Memorando Explicativo e Informe Técnico de 17 de marzo de 2020 (Nota N.º 207-B-2-01-0247)

A foja 107 y 108 del expediente de antecedente reposa documento denominado “Memorando Explicativo” sin fecha, sello o rúbrica alguna, por lo que no se tiene certeza de quien lo confecciona.

Este documento señala que “Al verificar la documentación presentada se determinó que efectivamente las ventas de -----, al -----), están exentas del cobro de ITBMS, sin embargo, no están exentas las compras que realice -----, a su proveedor, por lo que en todo caso están en la obligación del pago de este impuesto el cual forma parte del crédito fiscal.

Seguidamente citan el párrafo (sic) 12 del artículo 1057-V del Código Fiscal, argumentando que la norma señala que cuando se den estos eventos, la deducción del crédito fiscal estará condicionada a que provenga de bienes o servicios que estén afectadas directa o indirectamente a las operaciones gravadas por el impuesto y la parte no deducible debe ser llevada a gasto no deducible.

Concluyen que por consiguiente, -----, como no podía hacer uso del crédito en su totalidad, tenía que considerar dicho crédito que afecta a los ingresos exentos de ITBMS, como gasto deducible en las declaraciones de renta. Por lo que, -----, con base al artículo 1057-V del Código Fiscal, no tiene derecho al reconocimiento del crédito de ITBMS sino a utilizarlo como gasto deducible para el impuesto sobre la renta por la suma de TRESCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE BALBOAS CON 16/100 (B/.374,649.16).

Termina el documento indicando que -----, debe tomar en cuenta que, de acuerdo al artículo 25 del Decreto Ejecutivo n.º 91 de 2010, que

modifica el Decreto Ejecutivo n.º 84 de 2005, que reglamenta las disposiciones del ITBMS, de existir crédito fiscal, el mismo no genera devolución en ningún caso.

A foja 109 y 110 reposa documento dirigido al Contralor General de la República denominado “INFORME TÉCNICO” y que lleva la rúbrica de -----, auditor, -----, supervisora y de -----, jefe la Sección de Fiscalización de Devolución de Impuestos.

Este documento arroja como conclusión que de acuerdo a la investigación realizada se concluye “IMPROCEDENTE” la suma de TRESCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE BALBOAS CON 16/100 (B/.374,649.16), en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), para los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014, en vista de que dicho crédito, debió ser llevado como gasto deducible con su declaración jurada de renta.

II. RESOLUCIÓN N.º 201-5114 DE 20 DE AGOSTO DE 2020.

A través de este acto administrativo, la Dirección General de Ingresos decidió la solicitud presentada y resolvió: “NEGAR POR IMPROCEDENTE la devolución de la suma de TRESCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE BALBOAS CON 16/100 (B/.374,649.16), a la sociedad -----, con RUC. -----, en concepto de Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la prestación de Servicios (ITBMS), correspondiente a los meses de mayo, junio, julio y agosto del período fiscal 2014.

Dicho acto administrativo como motivación transcribe las conclusiones del documento denominado “INFORME TÉCNICO”, del cual se hizo referencia en líneas previas, por lo cual no se procederá a reproducirlo.

III. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Contra la decisión originaria, los entonces apoderados legales de -----, presentaron recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria, el 19 de octubre de 2020.

El recurso ensayado se fundamentó en los siguientes argumentos que a continuación resumimos:

- -----, era subcontratista de ----- a la que provee específicamente de puzolana y cemento tipo II, para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá.
- -----, por intermedio de dos empresas a saber: ----- y -----; suscribieron con ----- un contrato de suministro para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá, con fecha 1 de junio de 2010, posteriormente suscribieron una adenda al mismo, con fecha 25 de septiembre de 2013, lo cual convierte a ----- al igual que las dos sociedades mencionadas, en subcontratistas de -----, que a su vez es el contratista de la ACP, para el mencionado proyecto.
- -----, fue fusionada con -----, mediante convenio de fusión por absorción celebrado y protocolizado mediante Escritura Pública n.º 25,892 de 22 de julio de 2015, inscrita en el Folio 17719 (S), asiento 3 y al Folio 420192 (S) asiento 3, ambos de la Sección Mercantil del Registro Público.
- Que el Código Fiscal otorga expresamente un beneficio fiscal en concepto de ITBMS, a todos aquellos subcontratistas que vendan y por tanto transfieran materias primas como cemento, puzolana, aditivos y sus derivados a los contratistas de la ACP, para la ejecución del proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá y del cruce vehicular en el extremo Atlántico del Canal de Panamá, al que se refiere la Ley 28 de 2006.
- La empresa -----, en base al contrato de suministro suscrito entre empresas del ----- con -----, en su condición de subcontratista de la misma, vendía a dicho grupo puzolana y cemento tipo II, sin discriminar en sus facturas de ventas finales, el monto correspondiente al ITBMS por dichas ventas. A pesar del beneficio de ley, su representada ha venido asumiendo el pago del ITBMS correspondiente a la puzolana, así como también del cemento tipo II que le transfiere ----- y que luego le suministra en venta final, como parte del ----- a -----, que es el contratista de la ACP.
- Como respuesta a la solicitud de reconocimiento y crédito fiscal presentada, la Dirección General de Ingresos emitió la Resolución n.º 201-5114 de 20 de agosto de 2020, y que resolvió negar lo solicitado, tal resolución contiene solo un argumento que fundamenta la decisión de la Dirección General de Ingresos, por lo que su motivación es insuficiente, lo que afecta los derechos que la sociedad solicitante tiene como contribuyente.
- La Dirección General de Ingresos no ha cumplido y por ende ha violado el debido proceso administrativo, por el hecho de que dentro de la petición, nunca ordenó se practicara una auditoría integral, que para estos casos se practica a fin de determinar la veracidad de los hechos argumentados y por ende si la solicitud procede o no, tal

como lo establece la Resolución n.º 201-1375 de 25 de septiembre de 1996 emitida por la Dirección General de Ingresos, de manera tal que durante la práctica de la mencionada auditoría se hubiese podido esclarecer cualquier duda que emergiera dentro del caso en busca de la verdad material. Oportunidad que nunca se le brindó a su representada para explicar la cadena de importación, procesamiento, distribución y venta final de puzolana y cemento tipo II, para el proyecto de diseño y distribución que es totalmente transparente y apegada a la ley, lo que a la postre la puso en una situación de total indefensión.

- El director general de Ingresos viola nuevamente y por segunda vez el debido proceso administrativo y el derecho que como contribuyente tiene -----, a recibir copias de la relación exacta y detallada del objeto sobre la cual se ha expedido la resolución, documento que debía entregarle al contribuyente dentro de los cinco días hábiles siguientes a dicha solicitud que fue presentada el 6 de octubre de 2020.
- La Dirección General de Ingresos desconoce que -----, al igual que -----, son del mismo grupo económico, quienes firmaron de manera conjunta un contrato de suministro de puzolana y cemento tipo II, con características especiales y diferentes al que se vende al mercado doméstico, con -----, lo que convierte a ambas sociedades en subcontratistas del contratista de la ACP.
- El objetivo del numeral 16 del literal a del párrafo 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como quedó adicionado por el artículo 5 de la Ley 31 de 2011, es hacer el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas en el Canal de Panamá lo menos costoso posible tanto para la ACP, como para sus contratistas y subcontratistas. Para lograr ese objetivo, se exonera del pago de ITBMS tanto la importación de la materia prima para producir cemento, como la transferencia del cemento o producto terminado, que se utilice para la ejecución de dicho proyecto. --- ----- por intermedio de sus empresas -----, ----- y -----, se hizo cargo de toda la cadena de importación, producción, distribución y transferencia a -----del cemento utilizado para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá, por lo cual -----, tiene el derecho que se le reconozca un crédito fiscal por las sumas pagadas en concepto de ITBMS por el cemento adquirido de ----- y transferido en venta final a ----- para el mencionado proyecto.
- -----, asumió la suma de B/.374,649.16 en concepto de ITBMS que por disposición del beneficio fiscal establecido en el numeral 16, literal a del párrafo 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal, tiene derecho a que se le reconozca como un crédito fiscal y se le devuelva o por lo menos se le acredite como futuros pagos en dicho tributo.

IV. RECURSO DE APELACIÓN.

Contra la decisión de la Dirección General de Ingresos, la firma forense -----
-----, los ahora apoderados legales de -----, presentaron
ante este Tribunal, recurso de apelación por silencio administrativo.

Resumimos los argumentos de la apelación.

- La solicitud de reconocimiento y devolución de ITBMS formulada por -----
-----, (ahora -----) parte de la premisa
de su condición de subcontratista de -----, con la cual mantenía relaciones
contractuales mediante las cuales le suministraba puzolana y cemento tipo II, para el
Proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá.
En la solicitud se estableció la cantidad de toneladas de los insumos antes
mencionados suministrados por su representada a ----- para el proyecto señalado,
así como los respectivos montos objeto de los reconocimientos y devolución de
ITBMS pagados de más o en exceso.
- Que por la especial regulación contenida en el Parágrafo 8 del Artículo 1057-V del
Código Fiscal, literal a), Numeral 16 del literal conforme quedó inducido por el
artículo 5 de la Ley 31 de 5 de abril de 2011, al estar exentas del ITBMS los traspasos
de cemento aditivos y sus derivados que realicen los subcontratistas a los contratistas
de la ACP para la ejecución del proyecto de diseño y construcción del tercer juego de
esclusas en el Canal de Panamá, el impuesto soportado por -----
-----, al adquirir puzolana y cemento tipo II, es susceptible de
reconocimiento y devolución, o de reconocimiento de un crédito fiscal de ITBMS.
- En la solicitud mencionada también se describió que su mandante asumió el pago de
ITBMS correspondiente a la puzolana, y del cemento tipo II en el tramo en que le era
traspasado por -----, y que finalmente fue suministrado a -----
- en su condición de contratista de la ACP, para incorporar esos materiales a la obra
del tercer juego de esclusas.
- Que la norma en materia de ITBMS, guarda relación con el desarrollo Constitucional
y Legal aplicable a la ACP, por el cual dicha entidad autónoma no está sujeto al pago
de impuestos, por lo cual en este caso en particular el contratista ----- al
facturarle los bienes o insumos que se incorporan a la obra para el diseño y
construcción del tercer juego de esclusas, así como los servicios prestados a la ACP,
no podrá facturarle, como si lo haría con otros contribuyentes el ITBMS, que es un
impuesto indirecto que por su naturaleza es trasladable a quien recibe el bien o en
quien recae la prestación de los servicios.

- Los criterios plasmados en la Resolución No.201-5114 de 20 de agosto de 2020, van en contravía de lo normado en el Parágrafo 8, literal a) numeral 16 del artículo 1057-V del Código Fiscal, ya que precisamente lo que persigue la exención del ITBMS, es acorde con las normas, en el sentido que al contratista no poderle transferir el ITBMS a la ACP, los subcontratistas tuvieran igual tratamiento, ya que el ITBMS en su condición de impuesto indirecto, es susceptible de ser trasladado al consumidor final, en este caso el subcontratista primero le trasladaría el ITBMS al contratista y finalmente a la ACP terminaría soportando dicha exigencia tributaria.

Si no puede trasladarse el impuesto como se hace en la cadena de traslado del precio más el impuesto, el prestador de un servicio o quien transfiere un bien, tendría la proclividad de incorporarlo o indexar dicho impuesto dentro del precio, ya que de otra forma se convertiría en contribuyente o incidido económicamente de un impuesto indirecto que por su naturaleza es trasladable al consumidor final, en este caso, al contratista ----- y éste a su vez, finalmente a la ACP.

- Como se puede advertir en el contenido de la Resolución No.201-5114 de 20 de agosto de 2020, acorde con las pruebas presentadas, el Fisco ha reconocido las ventas de puzolana y cemento tipo II efectuadas por ----- a ----- y las que posteriormente le hizo -----, a ----- las cuales fueron utilizadas en las obras de diseño y ampliación del tercer juego de esclusas, con lo cual este hecho está acreditado, en lo que difiere la Dirección de General de Ingresos es en el tratamiento de la exención tributaria del ITBMS, ya que en su opinión sí se causa el ITBMS en el traspaso entre las compañías del -----, mientras que en el último tramo entre ----- a -----, en dicha venta hay que aplicar la Ley y en consecuencia, no sería posible trasladarle a ----- el 7% de ITBMS en el que previamente incurrió -----, cuando le fueron traspasados dichos insumos por parte de -----.

Con esta interpretación sería imposible la aplicación del numeral 16 del Parágrafo 8, literal a) del artículo 1057-V del Código Fiscal que expresamente exonera del ITBMS las transferencias de cemento y sus derivados traspasados por los subcontratistas a los contratistas del proyecto para el diseño y construcción del tercer juego de esclusas.

- -----, introducía la materia prima en su calidad de empresa productora y los mismos eran traspasados a ----- pagando el respectivo ITBMS. Con posterioridad ----- comercializaba los materiales antes mencionados a -----, sin cargarle el ITBMS. La consecuencia lógica y jurídica para darle cumplimiento al Parágrafo 8, literal a), numeral 16 del artículo 1057-V del Código Fiscal, es que se pueda aplicar un mecanismo para la recuperación de un impuesto que está exento, conforme a la propia normativa, bien sea el reconocimiento y devolución o la

acreditación de la porción del impuesto no utilizado en el estado de cuenta de -----
-----.

- Por otra parte, la sociedad -----, celebró un convenio de fusión con la sociedad -----, mediante Escritura Pública No. 25,892 de 22 de julio de 2015 de la Notaría 5ta, debidamente inscrita en el Registro Público en la Sección de Mercantil al Folio 17719 el 24 de julio de 2015, sobreviviendo ----- . En atención a lo dispuesto en el Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo de 1994 y la Resolución No. 201-1105 de 17 de junio de 1994, que regula el régimen de fusión de sociedades, al celebrarse y registrarse dicho convenio ante la Dirección General de Ingresos, la sociedad absorbente adquiere todos los derechos y obligaciones tributarias de la sociedad fusionada o absorbida. Por lo antes señalado los efectos dimanantes de la solicitud de reconocimiento y devolución del ITBMS ahora recaerán directamente en -----
-----.
- Que la Ley 31 de 5 de abril de 2011, buscaba desde su creación como objetivo específico el reducir los costos de ampliación del Canal de Panamá. En este sentido, el espíritu de la Ley fue beneficiar al Canal de Panamá reduciendo los costos de la obra. El ITBMS en su calidad de impuesto directo puede ser trasladado siempre al consumidor final o al receptor del servicio, por lo que no tendría algún sentido romper la cadena de exención para gravar con ITBMS a una transacción cuyo objeto es de principio a fin el Proyecto de Diseño y Construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá.
- La Dirección General de Ingresos ha reconocido que hay una primera venta gravada de -----, con ITBMS, así como la compra que realizara -----
-----, a la primera venta con ITBMS. No obstante, cuando -----, vende los insumos a -----, los vende exentos del impuesto, para la construcción y diseño del tercer juego de esclusas.
- Señala que la Dirección General de Ingresos estima que la porción proporcional no admitida como crédito fiscal será considerada como gasto deducible a los efectos del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, en este caso no se están realizando operaciones gravadas y exentas de manera conjunta, por el contrario -----
-----, asumió la suma de B/.374,649.16, en concepto de ITBMS. A lo anterior tiene derecho su representado a que en primer lugar se le reconozca y luego se le devuelva o se le acredite el crédito fiscal en concepto de lo que asumió como ITBMS aún bajo el amparo de la exención que gravita sobre la transferencia de puzolana y cemento que se realizaron a ----- . Esta exención fue negada por la Dirección General de Ingresos, negándole a su representada hacer uso de la exención legal que le ampara, ignorando también la seriedad y transparencia para la obtención de los materiales requeridos para una obra de gran importancia en el país.

V. ACTUACIONES DEL TRIBUNAL

Admisión y traslado del recurso

Luego de verificada las formalidades y requisitos legales correspondientes para concurrir a esta segunda instancia, este Tribunal mediante Resolución n.º TAT-ADM-089 de 31 de julio de 2023, admitió el recurso de apelación ensayado en contra de la Resolución n.º 201-5114 de 20 de agosto de 2020.

Dicha resolución de admisión, a su vez ordenó el traslado al director general de Ingresos por el término de cinco (5) días hábiles, a fin de que formalizara por medio de apoderado especial escrito de oposición o réplica al recurso de apelación en defensa de la Administración Tributaria. De igual manera se comunicó la posibilidad de interponer recurso de apelación ante el resto de los magistrados del pleno en caso de que no se estuviera de acuerdo con la admisión del recurso.

Siendo así, por parte de la Administración Tributaria se presentó el poder otorgado por el director general de Ingresos al licenciado -----, como apoderado principal y a las licenciadas -----, como apoderadas sustitutas.

En conjunto con el poder, se presentó el memorial de oposición al recurso de apelación, el cual pasamos a resumir.

- El artículo 1185 del Código Fiscal, establece cuáles son los supuestos para que un contribuyente pueda interponer recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario.
- -----, recibió correo por parte de la Administración Tributaria el 22 de septiembre de 2020, surtiendo los efectos de la notificación de acuerdo con la Resolución n.º 201-2419 de 20 de abril de 2020, 5 días después de la fecha de envío.
- Dentro del término de los 15 días a la notificación del acto administrativo, el contribuyente a través de su apoderado legal interpuso recurso de reconsideración el 19 de octubre de 2020. El término de 2 meses a la presentación del recurso de reconsideración venció el 15 de diciembre de 2020, por lo tanto el contribuyente tenía 15 días transcurridos los 2 meses para presentar ante el Tribunal Administrativo Tributario el recurso de apelación, no obstante presentó el recurso el 30 de mayo de 2023, fecha en que con fundamento en el artículo 1185 del Código Fiscal, se encuentra fuera del término, por lo que no debió ser admitido con la Resolución n.º TAT-ADM-089 de 31 de julio de 2023.

- Que basado en el informe de la Sección de Devolución respalda la decisión de la Administración Tributaria debió (sic) ser llevado como gasto deducible con su declaración jurada de renta.
- Que verificando el sistema eTax.2.0 la Administración Tributaria pudo verificar las declaraciones de ITBMS para los períodos fiscales solicitados por el contribuyente para el año 2014, el monto gastado por el sistema considerado como no deducible de ITBMS por ser un ITBMS MIXTO es por la suma de B/.639,535.93.
- Que al ser un ITBMS MIXTO el cálculo de conformidad con el párrafo 12, artículo 1057-V del Código Fiscal, se realiza mediante un promedio establecido según las operaciones no gravadas y de esta misma forma el sistema considera las compras.
- Que el artículo 1057-V en su párrafo 12 indica que cuando se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción de crédito fiscal afectado indistintamente a éstas se realizará en la en que se encuentre los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales. Igualmente la norma es clara que esta proporcionalidad debe registrarse como gasto deducible.
- Que el contribuyente pide la devolución o aplicación de crédito por la cifra de B/.374,649.16, sin embargo el artículo antes señalado, en nada señala (sic) que teniendo el contribuyente operaciones gravadas y exentas, pago que pudo haber realizado en concepto de este impuesto deber ser devueltos los pagos en concepto de ITBMS (sic).
- Según la solicitud, la sociedad -----, antes -----, es una subsidiaria del -----, S.A., antes -----, y esta última subcontratista de -----, quien es el contratista de la ACP.
- De acuerdo con la estructura, -----, no es subcontratista directa de -----, pues quien es subcontratista del subcontratante es la sociedad -----, por lo tanto, lo indicado por el contribuyente no se encuentra conforme con el numeral 16, artículo 1057-V del Código Fiscal.
- -----, no ha indicado dentro de sus operaciones cuales corresponde a la ACP, limitando a la Sección de Auditoria de Devolución el análisis de la solicitud, toda vez que aun teniendo operaciones exentas y de acuerdo con la precitada norma, la porción no admitida como crédito fiscal, será considerada como gasto deducible a los efectos del impuesto sobre la renta.
- Que la diferencia entre el monto solicitado y el monto considerado por los montos declarados por el mismo contribuyente tienen una diferencia de B/.264,886.77.
- Cabe señalar que el contribuyente con su solicitud no aportó la documentación pertinente para considerar el monto solicitado, la empresa -----, es una empresa fundada sobre venta de cemento (sic), aditivos y sus derivados que son utilizados en el área de la construcción a nivel nacional, por lo

cual esta administración no tiene certeza que efectivamente el monto indicado por el contribuyente es exclusivamente ventas a la ACP.

- Que al presentar un ITBMS MIXTO, el sistema e-Tax2.0 arrojó el cálculo correcto según la información registrada y quedaba a criterio del contribuyente su registro como gasto deducible.

Etapa probatoria

Mediante Resolución n.º TAT-PR-068 de 7 de septiembre de 2023, el Tribunal se refirió a las pruebas enunciadas y ordenó la práctica de una prueba pericial solicitada por la parte recurrente, se fijó la fecha de toma de posesión de los peritos designados al igual que la fecha de entrega del informe.

Se dispuso que los peritos contestaran el siguiente cuestionario:

1. Diga el perito si existe un contrato para el suministro de cemento tipo II y puzolana suscrito entre -----, y -----, para el proyecto de ampliación del Canal de Panamá y en qué consistía el mismo.
2. Diga el perito si con ocasión del contrato a que nos referimos en la pregunta 1 anterior, -----, actual -----, despachó los insumos contratados a -----, cómo se daba dicha operación y en qué consistía.
3. Cuánto cemento tipo II y/o puzolana fue despachado a ----- para los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014, Indicar en que tramos de dichas ventas se causó el ITBMS, y si dicho impuesto fue cargado en las ventas que le efectuaron a -----, Por favor explicar su respuesta.
4. Diga el perito con base a la contabilidad, las declaraciones de renta e ITBMS, si el contribuyente -----, actual -----, utilizó alguna porción del ITBMS a que se refiere la pregunta 3 anterior, como gasto deducible en su declaración jurada de rentas del año 2014. De ser afirmativa su respuesta indicar qué porción del ITBMS todavía mantiene el contribuyente con relación a la solicitud de devolución de impuesto originalmente formulada.
5. Indique el perito si las sociedades ----- y ----- celebraron un convenio de fusión. De ser afirmativa su respuesta, indicar cual es la sociedad sobreviviente y cuáles son los efectos que conllevan una fusión con énfasis en las derechos y obligaciones tributarias conforme el Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo de 1994 y la Resolución No. 201-1105 de 17 de junio de 1994, para las sociedades implicadas en la misma.

Para el 14 de diciembre de 2023, ambos peritos entregaron sus respectivos informes, de igual manera en dicho acto de entrega se hizo constar en actas que el representante del Fisco, se acogió al término de tres días para formular las preguntas y repreguntas a los peritos, por lo que se programó tal diligencia para el 19 de diciembre de 2023.

Alegatos finales

A través de la Resolución n.º TAT-ALF-005 de 12 de enero de 2024, el Tribunal dispuso el período de alegatos para las partes, quienes acudieron en término oportuno a presentar sus respectivos memoriales.

El licenciado -----, apoderado de la Dirección General de Ingresos, en sus alegatos, entre otros argumentos, indica:

- Las respuestas limitadas de los peritos, tanto en las repreguntas como en los informes periciales donde señalaron que ----- no es el único cliente de ----- es indicativo que en las presentaciones de ITBMS, no existe un desglose correcto donde se vincule que los saldos indicados en la solicitud de devolución se relacionan directamente con -----.
- El contribuyente en la presentación de los ITBMS y al considerarse un contribuyente MIXTO, debió aplicar los saldos según la fórmula que se computa en el formulario 430, a la cuenta de gastos de ITBMS.
- El contribuyente alega que ----- es subcontratista en la construcción de la ampliación del Canal y -----, tiene derecho a devolución de ITBMS, de las facturas emitidas y declaradas, en que indica que por error lo declaró en los formularios 430 (ITBMS). El contribuyente al considerar que cometió un error pudo haber presentado las correspondientes rectificativas ante la Administración Tributaria. Que el parágrafo 10 del artículo 1057-V, le otorga la oportunidad de presentar las correcciones pertinentes dentro del plazo perentorio de 12 meses.
- Si el contribuyente no ejecutó en tiempo oportuno las respectivas rectificativas no es responsabilidad de la DGI, considerar esos saldos a favor como parte del ITBMS, a favor de ----- . El contribuyente para ejercer su derecho debió presentar estas correcciones en los meses (sic) mayo, junio, julio y agosto del periodo fiscal 2015, tiempo suficiente para detectar el error y corregirlo. Toda actuación legal dentro del debido proceso presenta términos los cuales deben ser cumplidos por ambas partes.
- Que manteniendo este criterio en base a la pregunta realizada por el Tribunal Administrativo Tributario, ¿Sobre si hay alguna ley o norma que castigue los errores contables? Queremos señalar ante esta interrogante del TAT, que los registros contables están sujetos a auditores externos, solicitadas generalmente por la junta directiva, dueños de negocios o por los bancos prestatarios de préstamos corporativos. Que dentro de las auditorías se realizan correcciones contables para presentar los estados financieros auditados correctos y con la mínima correcciones posibles y de esta forma presentar las Declaraciones Juradas de Impuesto de ITBMS (sic) y Renta

ante la Dirección General de Ingresos, ya que presentar cifras no reales se puede considerar para realizar una auditoría fiscal por parte de la institución.

- Los errores contables según la pregunta realizada si (sic) se pueden corregir posteriores al cierre del (sic) fiscal, pero se debe tomar en cuenta las NIC-8 que estable (sic) el tratamiento contable y de registro.
- Que el principio de consistencia se relaciona con la uniformidad y requiere que una empresa aplique las mismas políticas contables en situaciones similares a lo largo del tiempo. Esto asegura la coherencia en la presentación de la información financiera.
- Los errores contables, si (sic) se pueden corregir cumpliendo con lo dispuestos en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), sin embargo, en materia tributaria la información reportada bajo declaraciones juradas presenta términos jurídicos que deben ser respetados y si el contribuyente no accionó dentro del tiempo establecido, no es responsabilidad de la Administración reconocer un saldo a favor que el mismo contribuyente no reconoció en tiempo oportuno.
- La Administración Tributaria al revisar el sistema e-Tax, (sic) que la obligación de ----- en ITBMS, no la tiene activa, sin embargo, para los efectos de devolución de ITBMS, es oportuno hacer mención al literal g, parágrafo 15, artículo 1057-V del Código Fiscal, explicado que lo solicitado por la sociedad ----- Panamá, con fundamento en este literal no procede el reconocimiento de la devolución, pues para ese entonces en que compró dichos bienes gravados con ITBMS, de conformidad con el parágrafo 4 de la excerta legal, era contribuyente de ITBMS, por tanto al realizar operaciones gravadas y exentas, lo que le correspondía tal como lo dispone el parágrafo 12, de la citada norma, en caso de haber soportado este impuesto y vendido a empresas o entidades exentas, lo que le correspondía para las fechas en que lo (sic) soportó este impuesto, debió haberlo utilizado como un gasto deducible del impuesto sobre la renta del período, no peticionarlo así como una devolución, lo no reconocido como crédito de ITBMS.
- Es importante señalar que no está en duda que la Administración no haya considerado el reconocimiento del ITBMS, según los informes periciales, sino al momento en que debió aplicar dicho reconocimiento a la declaración jurada de renta, del período donde fue soportado, pues la norma es clara al establecer el procedimiento llevado como gasto deducible y no le da la opción al contribuyente que si no se lo lleva al gasto pueda tener la opción de solicitar la devolución, ello sustentado en lo que dispone el artículo 17 del Decreto Ejecutivo n.º 91 de 2010, que modifica el artículo 25 del Decreto Ejecutivo n.º 84 de 2005.
- Que la Administración considera que no se puede alterar cifras contables ya declaradas, ya pasado el tiempo de presentar rectificativas, y ser modificadas mediante recursos o solicitudes interpuestas bajo la premisa de que se le está violentado los derechos, cuando es el mismo contribuyente que no accionó por dejadez o por falta de

revisión en su momento y años de pues (sic) solicitar altera la cuenta de utilidades retenidas que implicarían a la Administración Tributaria analizar la renta neta gravable declarada y en consecuencia el impuesto complementario ya que el aviso de operaciones el contribuyente pagó la máxima de B/.60,000.00 para los meses de mayo, junio, julio y agosto del 2014.

- Que al establecer el saldo a favor como lo solicita el contribuyente el asiento contable debe ser el siguiente:

Cuentas por pagar ITBMS B/.364,646.16

Utilidades retenidas B/.364,646.16

- El cual aumenta el impuesto sobre la renta declarado en el año 2014, por B/.91,162.29 e Impuesto Complementario por B/.10,939.48.
- Que si bien el impuesto que está siendo objeto de la controversia en el saldo sobre devolución de ITBMS para el período fiscal 2014. No se puede dejar de lado las obligaciones tributarias al aumentar la cuenta de utilidades retenidas. En este punto se debe considerar la afectación tributaria y debe ser considerado al momento de analizar y determinar el proceso, pues no se puede otorgar un derecho según los argumentos del contribuyente sin tomar en cuenta las obligaciones que esta trae a consecuencia.

De igual manera, la parte actora presentó sus alegatos finales en término. Entre sus alegaciones agregan a los argumentos de su apelación, lo siguiente:

- Que producto de los informes periciales, fue posible esclarecer la verdadera asignación de las compras para el cumplimiento de la obligación con ----- . En tal sentido, a partir del análisis de la línea 26 (compras y prestaciones de servicios e importaciones gravadas a operaciones mixtas) en la preparación de las declaraciones de ITBMS, concluyeron los peritos que el crédito fiscal real no era deducible en su totalidad para las operaciones de 2014, fue en realidad por un total de B/.639,535.92.
- En la práctica de las diligencias periciales, se realizaron referencias cruzadas de carácter contable de los Estados Financieros debidamente auditados de ----- . (ahora -----.) en donde en efecto se consolida la información financiera de ----- -----. como subsidiaria, tomando como muestra resultados del período fiscal 2014, para determinar todos los costos reportados en las declaraciones juradas de ITBMS, así también las compras realizadas y registradas en la contabilidad de la empresa. A través de dicho estudio se pudo evidenciar a través de los informes y diligencias periciales en general, que la información que reposa en los estados financieros auditados guarda relación con la información almacenada en los libros contables de la empresa.
- Lo anterior fue una labor fundamental para evidenciar a través de ambos peritajes, la veracidad de los costos incurridos en un impuesto que debe ser reconocido y devuelto.

Es decir, por todas las compras gravadas desde mayo hasta agosto de 2014, se reflejó un ITBMS por un monto total de B/.6,289,974.49 y dichas compras por ITBMS fueron aplicadas proporcionalmente para las ventas gravadas y exentas al cierre de aquellos períodos fiscales.

- A través de los informes periciales se logró determinar además que de los B/.6,289,974.49, correspondiente a las compras gravadas desde mayo hasta agosto de 2014, existe un remanente no utilizado por -----, correspondiente al 75% para el 2014 por B/.330,223.66, tomando en cuenta que la empresa ya había utilizado el crédito fiscal proporcional restante en las declaraciones de rentas como gastos deducibles.
- Se pudo apreciar mediante los ejercicios periciales que -----, solamente se dedicaba a vender el producto a sus clientes, por lo que al realizar la compra no perfeccionaba ningún costo adicional o transformación del producto, por lo que la compra se llevaba íntegramente a costo y se generaban cuentas por pagar al cierre de los períodos de estudio.
- -----, trasladó parte del ITBMS pagado indebidamente al Fisco, como gasto deducible de sus operaciones, al verse afectado en soportar un gasto que en realidad no forma parte de sus operaciones ni obligaciones tributarias, ya que el gravado que surge del hecho generador está exento y por tanto no hay una sujeción tributaria gracias a la exención que indica el parágrafo 8 del artículo 15057-V del Código Fiscal.
- Independientemente que una parte del ITBMS soportado haya sido clasificado como gasto deducible, se aclara a través de los informes periciales que -----, dejó de reconocer a su favor un 75% de crédito fiscal de ITBMS, mismo que consiste en remanente sujeto a reconocimiento como crédito o devolución,

VI. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Cumplidas todas las etapas procesales correspondientes, atañe a este Tribunal en el ejercicio de su competencia resolver el recurso presentado, en consecuencia dilucidar la controversia surgida entre la Dirección General de Ingresos y el contribuyente o parte recurrente, que en este caso es -----, llamada ahora -----.

Antes de entrar al análisis del fondo de la controversia, resulta pertinente hacer breve referencia a la no admisibilidad del recurso de apelación, argumento que hace parte del memorial de oposición al recurso y alegatos finales, argumentados por el representante del Fisco.

Al respecto resulta necesario traer a colación lo resuelto por este Tribunal mediante la Resolución n.º TAT-ADM-089 de 31 de julio de 2023, por la cual se admitió el recurso de apelación. A través de la mencionada resolución además de la admisión ordenada, se dispuso el traslado al Fisco, y de igual manera se advirtió de la oportunidad de presentar recurso de apelación en contra de esta.

A foja 33 del expediente del Tribunal consta la diligencia de notificación practicada al director general de Ingresos, mediante correo electrónico remitido el 7 de agosto de 2023, y cuyos efectos procesales se surtieron a los 5 días después de enviado el mencionado correo, es decir el 14 de agosto de 2023.

Sin embargo, durante dicho término no se presentó recurso de apelación contra la resolución admisorias para que el resto de los magistrados que componen el Tribunal pudieran hacer el examen correspondiente.

La representación del Fisco solo se limitó a argumentar en contra de la admisión sin activar el recurso pertinente, por lo que precluyó el término para que el resto de los Magistrados del Tribunal pudieran revisar en apelación la Resolución n.º TAT-ADM-089 de 31 de julio de 2023, siendo así para efectos de la admisión del recurso nos limitamos al contenido de la citada resolución.

Por otra parte llama la atención la omisión de la Dirección General de Ingresos con relación a la solicitud de la relación exacta y detallada requerida por los entonces apoderados legales de -----, y sobre la cual se expidió la Resolución n.º 201-5114 de 20 de agosto de 2020, sin que hubiese respuesta alguna por parte del Fisco.

Incluso es de observar que la solicitud original presentada por los apoderados del contribuyente no reposa en el expediente, deducimos de su presentación y existencia por las copias presentadas en conjunto con el recurso de reconsideración. Por lo que se ha incumplido con lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que ordena lo siguiente:

“Artículo 69. Toda actuación administrativa deberá constar por escrito y deberá agregarse al expediente respectivo, con excepción de aquella de carácter verbal autorizada por la ley. Lo propio se aplica a las gestiones escritas de las partes y a su intervención en el proceso.

Todo expediente administrativo deberá foliarse con numeración corrida, consignada con tinta u otro medio seguro, por orden cronológico de llegada de los documentos, y deberá registrarse en un libro, computador, tarjetario o mediante cualquier medio de registro seguro, que permita comprobar su existencia y localización, al igual que su fecha de inicio y de archivo.

El cumplimiento de lo establecido en este artículo será responsabilidad solidaria del Jefe o de la Jefa del Despacho y del Secretario o de la Secretaria, o de quien haga sus veces.” (El subrayado es del Tribunal).

Así vemos que se ha ignorado el mandato de ley, dado que no está inserta en el expediente una gestión escrita de la parte.

Ahora bien, al respecto de la relación exacta y detallada, el artículo 1239 del Código Fiscal, determina lo siguiente:

“**Artículo 1239.** El contribuyente tiene derecho, desde la notificación de la resolución objeto del recurso, a solicitar una relación exacta y detallada del objeto sobre el cual se ha expedido la resolución, ante el funcionario que la dictó, quien está obligado a darla dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a dicha solicitud. En ningún caso, esta solicitud suspenderá los términos para la sustentación de los recursos.”

Como ha dicho esta instancia en anteriores ocasiones, una relación exacta y detallada es un informe de carácter técnico que desglosa las razones por las cuales se expidió el acto administrativo, enumerando los elementos numéricos o contables que permitieron al funcionario arribar a tal conclusión.

El artículo 1239 del Código Fiscal es expreso al indicar que desde el momento de su notificación, el contribuyente tiene el **derecho** de solicitar una relación exacta y detallada del objeto sobre el cual se ha expedido la resolución ante el funcionario que la dictó.

Se entiende entonces, que no es discrecional del funcionario dar, negar o no contestar a la solicitud de la relación exacta y detallada, sino que es una **obligación** dar respuesta oportuna, incluso dicha norma impone un término fatal de cinco días para ello.

Por lo que el silencio del ente fiscal respecto de la solicitud oportuna de la relación exacta y detallada desconoce todos los preceptos y garantías contempladas en la norma arriba transcrita.

Así las cosas, coincide este Tribunal con el criterio externado por la parte recurrente, en que la no respuesta a lo requerido es una violación a los derechos del contribuyente y a la ley formal, al igual que deja en cierta indefensión al particular frente al Estado, máxime cuando la resolución objeto del recurso resulta tan escueta.

Por lo dicho, conminamos a la Administración Tributaria a cumplir con el mandato legal con respecto a llevar el adecuado orden y contenido de los expedientes a su cargo y de resolver oportunamente las solicitudes presentadas ante ella, máxime cuando la norma

dispone términos fatales, puesto que la no atención de sus responsabilidades puede conllevar las sanciones de los funcionarios involucrados, tal como lo disponen las normas citadas.

Ahora bien, tratando con lo medular del caso vemos que la discrepancia estriba en el tratamiento fiscal del crédito fiscal en ITBMS que se dice acumulado a favor de -----
-----, (antes -----) con motivo de la venta de materiales a -----, específicamente cemento y puzolana para el proyecto de ampliación del Canal de Panamá, correspondiente a los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014.

La génesis del proceso se da con la solicitud de reconocimiento y devolución de un crédito fiscal en concepto de ITBMS que en su momento los apoderados legales de la sociedad recurrente presentaron ante la Administración Tributaria.

Tal solicitud entre otros argumentos se fundamentó fáctica y jurídicamente en lo siguiente:

- Que ----- es subcontratista de -----, a la que le provee puzolana y cemento para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá, y las cuales ha estado suministrando de manera regular.
- Que el Código Fiscal otorga expresamente un beneficio fiscal en concepto de ITBMS, a todos aquellos contribuyentes que transfirieran materias primas como cemento y puzolana a los contratistas de la ACP, para la ejecución del proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas y del cruce vehicular en el extremo atlántico del canal.
- Que a pesar del beneficio establecido en la norma fiscal, su mandante ha venido asumiendo el pago del ITBMS correspondiente a puzolana, igualmente como del cemento que suministra a ----- que es el contratista de la ACP para el diseño y construcción del tercer juego de esclusas, por lo que interponen la petición de reconocimiento y devolución de un crédito fiscal por el ITBMS pagado en exceso por importación a Panamá de puzolana y cemento para el mencionado proyecto.

Respecto a dicha solicitud, la Administración Tributaria procedió a negarla por improcedente con base a una razón escuetamente indicada en el acto originario y que constituyen una cita de la conclusión del llamado informe técnico, tal conclusión y por ende la resolución originaria no cita ni desarrolla fundamento jurídico alguno, solo menciona que dicho crédito, debió ser llevado como gasto deducible con su declaración de renta.

Contra tal negativa, la parte afectada interpuso oportunamente recurso de reconsideración y el contribuyente presentó una serie de pruebas, entre ellas la solicitud de práctica de una

prueba pericial sobre la que no se pronunció la Administración en primera instancia, dado el silencio administrativo incurrido. Por lo que correspondió a este Tribunal, al igual que con las pruebas en segunda instancia, realizar el análisis respectivo mediante la Resolución n.º TAT-PR-068 de 7 de septiembre de 2023, ordenándose la práctica de la prueba pericial a solicitud de la parte actora, según el cuestionario transcrito en el apartado de “Etapa Probatoria” de esta resolución.

Ambos peritos entregaron sus respectivos informes en el término ordenado. De foja 86 a foja 180 del expediente del Tribunal, reposa el informe del perito designado por la parte, licenciado -----, con sus respectivos anexos. De foja 183 a foja 259, reposa el informe presentado por el licenciado -----, perito designado por el Tribunal, con sus respectivos anexos.

Compendiando lo anterior, tenemos que el artículo 980 del Código Judicial se refiere a la fuerza del dictamen de la prueba pericial en los siguientes términos:

“Artículo 980.

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

Lo citado nos lleva a concluir que el juzgador, en este caso este Tribunal, no está obligado a someterse al resultado del dictamen pericial, sin embargo la misma constituye una prueba cuya validez y mérito probatorio debe ser sopesado tomando en consideración a las reglas de la valoración y sana crítica al igual que con relación a las demás pruebas que consten en el expediente. Por lo que, resulta pertinente el examen de estos informes periciales en conjunto con el resto de las pruebas que se han recabado a lo largo del proceso para arribar a una decisión justa y en derecho.

Tal como se dijo, la discrepancia que ahora nos ocupa surge del tratamiento fiscal del ITBMS generado en las operaciones de venta de cemento Tipo II y puzolana para el proyecto de diseño y del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá, y la que involucra a -----) y -----, y sus entonces subsidiarias y que se desprende de las solicitudes originalmente presentadas por -----, por lo que se debe determinar en primer lugar si la sociedad sobreviviente tiene legitimidad en la causa y la titularidad del derecho reclamado y así continuar con el análisis de la causa.

Relacionado a lo anterior, como quinta pregunta del cuestionario del peritaje, se les cuestionó a los peritos lo siguiente:

5. *Indique el perito si las sociedades ----- y ----
-----, celebraron un convenio
de fusión. De ser afirmativa su respuesta, indicar cual es la
sociedad sobreviviente y cuáles son los efectos que conllevan una
fusión con énfasis en los derechos y obligaciones tributarias
conforme el Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo de 1994 y la
Resolución No. 201-1105 de 17 de junio de 1994, para las
sociedades implicadas en la misma.*

A ello respondieron los peritos y como consta en la documentación presentada por la parte recurrente en conjunto con el recurso a foja 23 y 24 del expediente del Tribunal, que de acuerdo con la Escritura Pública n.º 25892 de 22 de julio de 2015, ----- y -----, celebraron un convenio de fusión, sobreviviendo la sociedad -----.

Ahora bien, con respecto a las consecuencias jurídicas de la fusión de sociedad, se tiene que tomar en cuenta que en materia tributaria la legislación panameña mantiene una normativa especial, que también es citada en los informes. Estos son el Decreto Ejecutivo n.º 18 de 14 de marzo de 1994, por el cual se reglamenta el régimen tributario de la fusión de sociedades; y la Resolución n.º 201-1105 de 17 de junio de 1994, por la cual se regula el procedimiento ante la Dirección General de Ingresos en los casos de fusiones de sociedades.

Tenemos entonces que el Decreto Ejecutivo n.º 18 de 14 de marzo de 1994, en referencia a la transmisión de derechos y obligaciones, indica:

“Artículo 3. Se transmitirán a la sociedad subsistente los derechos y obligaciones tributarias de las sociedades extinguidas. No obstante, la sociedad subsistente no se beneficiará del arrastre de pérdida al cual hubiesen tenido derecho las sociedades extinguidas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 698-A del Código Fiscal.”

En la misma línea, la Resolución n.º 201-1105 de 17 de junio de 1994, en su artículo sexto señala:

“SEXTO. De igual forma, las exenciones, exoneraciones demás beneficios de índole fiscal de que gocen las sociedades fusionadas, vigentes al momento de la fusión que sean productos de leyes de incentivos, serán transferidas a la sociedad absorbente o, en su caso, a la nueva sociedad, siempre y cuando se den en estas últimas las mismas condiciones o requisitos establecidos por la ley correspondiente para el otorgamiento de tales incentivos.
(...)”

Las normas citadas no arrojan duda alguna de la legitimidad que tiene -----
-, (la sociedad sobreviviente) de continuar con los trámites en su momento presentados por
-----, en reclamo de los derechos que consideraba

a su favor, entre estos la solicitud de reconocimiento de crédito y devolución en concepto de ITBMS, presentada el 23 de diciembre de 2014.

Por tanto la sociedad sobreviviente, además de ostentar la legitimidad en la causa, tiene la titularidad del supuesto derecho material reclamado, toda vez que tanto los derechos como las obligaciones de la sociedad absorbida son transmitidas a la sociedad absorbente, de acuerdo a la lectura de las normas transcritas.

Si bien no resulta materia en debate, toda vez que en primera instancia la Administración Tributaria no rechazó o refutó los acuerdos firmados entre ----- y ----- --., y sus subsidiarias, se hace necesario traer a colación la relación contractual que estos mantenían; que de igual manera son mencionados en los informes periciales como sustento documental.

Así tenemos que el 1 de junio de 2010, -----, y -----, S.A., sociedades que forman parte de -----, (vendedores) suscribieron un contrato con ----- (comprador), para el suministro de puzolana y cemento tipo II, que se utilizaría para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá. (Ver foja 137 a 198 del expediente de antecedentes).

El 25 de septiembre de 2013, se suscribió Adenda para el Acuerdo de Suministro de Materiales de Cemento, en la que se incluyó a la sociedad ----- --., como parte vendedora, en conjunto con las sociedades arriba mencionadas (Ver foja 201 a 204 del expediente de antecedentes).

Respecto a estos acuerdos, indica la parte apelante que en razón de la estructura comercial y corporativa definida por el grupo de compañías de -----, y sus subsidiarias; -----, actúo tradicionalmente como productora de los productos (sic), dedicándose a la importación y fabricación de estos, y ----- --., era quien se dedicaba a la comercialización de dichos productos en el mercado (sic).

En primera instancia, en cuanto a esta relación comercial, el Fisco determinó en el documento llamado “MEMORANDUM EXPLICATIVO”, sin mencionarlo en el acto administrativo original, que el beneficio de la exención de ITBMS era exclusivamente desde los subcontratistas a los contratistas de la ACP para la ejecución del proyecto, no así la venta del proveedor al subcontratista. Este argumento también es relatado por el representante del Fisco.

Nuestra normativa de ITBMS, a partir de su modificación mediante Ley 31 de 5 de abril de 2011, del párrafo 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal, dispuso lo siguiente:

“PARÁGRAFO 8.

Están exentos de este impuesto:

a) Las transferencias de:

(...)

16. Cemento, aditivos y sus derivados que realicen los subcontratistas a los contratistas de la Autoridad del Canal de Panamá para la ejecución del proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas en el Canal de Panamá y del cruce vehicular en el extremo Atlántico del Canal de Panamá, a que se refiere la Ley 28 de 2006, así como la importación de materias primas para producir cemento, por parte de los subcontratistas de contratistas de la Autoridad del Canal de Panamá para los referidos proyectos.”

De acuerdo con el Diccionario Jurídico fundamentado en obras de Guillermo Cabanellas, Manuel Osorio y Otros (Iriarte M. Fernando, 2009); un subcontrato es un nuevo contrato subordinado o dependiente de otro, que no extingue el contrato básico.

En su forma básica, un subcontratista será la persona natural o jurídica que realiza un trabajo o provee según lo acordado con el contratista.

En el caso que nos ocupa, se desprende de la Adenda para el Acuerdo de Suministro de Materiales de Cemento, celebrado entre ----- y la sociedad -----, entre otros, que esta última es también responsable de las obligaciones de vendedor, por lo que se entiende que es subcontratista de -----, con las obligaciones y derechos que esto genere, siempre que se trate de transacciones relacionadas al subcontrato y exclusivamente para operaciones que involucren el suministro de materiales a -----.

Al ser -----, subcontratista de -----, le es aplicable la exención dispuesta en el numeral 16 del párrafo 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal, siempre que el ITBMS generado en algún tramo de la operación guarde relación con la venta de insumos a ----- y sean utilizados para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas.

De acuerdo al contribuyente y así reposa en los antecedentes, -----, introducía materia prima en calidad de empresa productora y los mismos eran traspasados a -----, pagando el respectivo ITBMS, luego esta última comercializaba los materiales a -----, sin cargarle el ITBMS, por lo que el subcontratista terminó asumiendo el ITBMS, con los consecuentes perjuicios en sus finanzas.

Considera el Tribunal que efectivamente, las operaciones entre subcontratistas de los subcontratistas de los contratistas del proyecto no se encuentran expresamente enumerados en la exención del ITBMS; sin embargo, resulta necesario hacer referencia a tales operaciones, ya que al final una de las partes termina asumiendo el ITBMS e impacta en el costo final del producto.

De manera general, una exención es una figura por la cual un obligado ya sea persona natural, jurídica o sin personalidad, no queda sujeta a una determinada obligación tributaria, aun cuando el hecho imponible se produce.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, una exención fiscal es la ventaja fiscal de la que por ley se beneficia a un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo.

Las exenciones encuentran su fundamento en principios básicos del derecho tributario, tales como el de capacidad económica o el de cumplimiento de fines sociales o económicos.

Al ser presentado ante la Asamblea Nacional, el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, en la exposición de motivos del entonces Proyecto de Ley 273 de 2011 ahora Ley 31 de 5 de abril de 2011, fundamentó la exención que nos ocupa, en lo siguiente:

“La naturaleza de traslación del impuesto a la transferencia de bienes muebles y servicios, mantiene un gravamen a la adquisición de bienes y servicios por parte de la Autoridad del Canal de Panamá, lo que incrementa los costos del proyecto para los contratistas y subcontratistas de manera directa, ya que no podrían trasladar dicho tributo a esta entidad porque la misma está exenta de toda carga de naturaleza fiscal.

Por razones de eficiencia financiera conviene extender la exención del impuesto a la transferencia de bienes muebles y servicios a los contratistas y subcontratistas de la Autoridad del Canal de Panamá, de tal forma que dicho impuesto no sea incluido en el precio de venta y/o prestación de servicios, con lo cual no se incrementarían los costos de construcción en la ampliación del canal.

Concluimos así que el objetivo de la exención del ITBMS a los contratistas y subcontratistas de la ACP para el proyecto de ampliación del Canal es que dicho impuesto no afectara al costo final del proyecto, como tampoco debe afectar las finanzas del contratista y subcontratista, pues se entiende que en un acuerdo comercial las partes buscan obtener y maximizar sus beneficios.

Siendo que el ITBMS impactó tramos de la operación y que afectaron directamente el precio final, se entiende entonces que tal impuesto no debió haberse causado por la eficiencia

financiera que pregona la exposición de motivos de la ley, y de haberse causado, utilizar los mecanismos de desafectación que la normativa prevé.

Por lo que este Tribunal disiente del criterio de primera instancia, toda vez que la finalidad de la ley es que las operaciones sujetas a ITBMS no se causaran en algún tramo de la transacción para no afectar el costo final del proyecto y ello para disminuir los costos y gastos de la ampliación del Canal de Panamá.

En el acto originario, la Administración Tributaria, no hace un análisis de las operaciones que el contribuyente dice haber realizado y que involucran la venta de materiales a -----
-----) contratista de la ACP, solo se refirió a un aspecto general, por lo que en segunda instancia se requirió la intervención de expertos en la materia que contestaron el cuestionario transcrito previamente.

Así vemos que ambos peritos luego del examen de los libros contables, contratos, facturas y declaraciones, a la primera pregunta del peritaje son contestes en afirmar que -----
-----., realizó operaciones de suministro de dos productos: cemento tipo II y puzolana a -----, para el proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas del Canal de Panamá. Tal relación contractual también es constatable con las pruebas documentales (contratos) que se mencionaron con anterioridad.

Concatenada a la primera pregunta, en la segunda pregunta del peritaje, se les cuestiona a los expertos lo siguiente:

2. *Diga el perito si con ocasión del contrato a que nos referimos en la pregunta 1 anterior, -----
-----., actual -----., despachó los insumos contratados a -----, cómo se daba dicha operación y en qué consistía.*

A lo que contestó el licenciado -----, perito del contribuyente, lo siguiente:

“De acuerdo al Acuerdo de Suministro, en la cláusula (vii), señala que el lugar de la obra, donde se llevaría el material, sería en el Atlántico bajo la denominación (ATL) localizado cerca de las esclusas de ----- existentes en la ciudad de -----denominado (P AC) localizado cerca del lado norte de las esclusas de -----ciudad de Panamá.

Igualmente, el acuerdo contempla en el Anexo III, un horario de entrega, que consistía para el material de (Puzolana Natural), se estableció un procedimiento de comunicación con 90 días antes de la fecha de entrega, esto permitía poder tener la mercancía a disposición del cliente -----).

La mercancía podía ser recibida 24 horas al día durante todo el año, salvo que se indicara lo contrario en algún comunicado por las partes. En cuanto a los lugares de la obra se contempló que el recibo de la mercancía (Puzolana Natural) sería en el proyecto de Gatún

en el Atlántico y el Pacífico en el norte en las esclusas de Miraflores en Cocoli de la ciudad de Panamá. En cuanto al despacho de la mercancía y su entrega, la empresa -----, (-----), emitía un (sic) certificación de recibo conforme a -----, donde dejaba saber la cantidad de Puzolana y Cemento Tipo II que recibía.”

Por su parte, el perito designado por el Tribunal, licenciado -----, a la misma interrogante, respondió:

“En conformidad a la prueba, si ----- despachó los insumos a -----, La empresa aportó copia de certificaciones que emitía ----- mensualmente como constancia de recibo de los insumos. Adjuntamos en el Anexo 2. Copia de certificaciones de despacho.

Al igual, la conformidad del despacho se comprobó con las facturas entregadas. Las mismas muestran un sello de aceptación por parte de -----, el cual incluimos en el Anexo 3. Copia de algunas de facturas de ventas entregadas a -----.

Se pudo validar en el artículo 5 del acuerdo que la operación consistía en suministrar y entregar Cemento Tipo II y Puzolana en las cantidades y en los horarios establecidos. Este artículo establece las obligaciones del vendedor y su alcance. Se incluye copia del acuerdo en el anexo 1.

Esta operación se daba con el uso de al menos veinte (20) camiones de concreto con capacidad de 25.0 MT cada uno, para suministrar por lo menos 1,400 MT de materiales por día en el lugar de la obra. Adicionalmente, en el artículo 5 se lista una serie de procesos que se debían seguir para el suministro del material a una velocidad de 50 MT por hora, el resto de la operación se detalla en el artículo mencionado.”

Vemos así que ambos peritos coinciden en afirmar que de acuerdo con la documentación que recabaron, se prueba la existencia de una relación comercial entre la sociedad recurrente y -----, y en la que se deja constancia la transferencia de materiales utilizados para el proyecto de ampliación del Canal de Panamá.

Con respecto a los montos de esas operaciones y que guardan relación con la cantidad monetaria solicitada en devolución o en crédito de ITBMS, en la tercera pregunta del peritaje se les cuestionó a los técnicos lo siguiente:

3. *¿Cuánto cemento tipo II y/o puzolana fue despachado a ----- para los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014? Indicar ¿en qué tramos de dichas ventas se causó el ITBMS? Y ¿si dicho impuesto fue cargado en las ventas que efectuaron a -----? Por favor explicar su respuesta.*

A este respecto, el perito del contribuyente indica que luego de realizar una revisión al movimiento del Mayor de la cuenta No.60102000 del período de mayo hasta agosto del año 2014, logró determinar que la empresa ----- S.A., realizó un total de ventas exentas del ITBMS por B/.10,918,762.86, de las cuales corresponde ventas a -----, por un monto de B/.6,074,101.47, de Cemento Tipo II y Puzolana,

Agrega que las ventas realizadas a ----- no estaban gravadas con el ITBMS, toda vez que la empresa ----- está exenta de dicho impuesto. Y las ventas exentas en total desde mayo hasta agosto de 2014, corresponde a un monto de B/.10,918,762.86, de las cuales a --- ----- era por B/.6,074,101.47 y el resto a otros clientes que también estaban exentos del ITBMS, seguidamente detalla tales ventas exentas a otros clientes.

Así mismo indica que las ventas que se realizaron, en su momento fueron compras gravadas con el ITBMS que se hicieron a la empresa -----, por lo que al considerar que la empresa ----- S.A., al no realizar ningún proceso de transformación o valor agregado de dichas compras, el impuesto de ITBMS no facturado en estas ventas realizada a ----- por B/.6,074,101.47, correspondería a una contingencia fiscal de ITBMS pagado en las compras por B/.425,187.10.

Según su apreciación y en la revisión del procedimiento utilizado por la empresa en la identificación y clasificación de las compras de puzolana y cemento Tipo II, relacionadas con las ventas exentas desde mayo hasta agosto del año 2014, observó que la empresa realizó la asignación de la totalidad de las compras de la declaración de ITBMS, en la casilla 26 (Compras y prestaciones de servicios e importaciones gravadas imputadas a operaciones Mixtas - línea 2), lo cual a su consideración es un error, pues debió clasificarla en (Compras y prestaciones de operaciones gravadas destinadas a operaciones exentas establecidas en el Parágrafo 8, del artículo 1057-V - Línea 34) que impactó en la deducibilidad del crédito fiscal, esto a su vez generó una inconsistencia en el Crédito Fiscal no Deducible del ITBMS, por B/.639,535.93, tal como se puede apreciar en la línea 41 de la declaración de ITBMS (Crédito Fiscal no Deducible).

Este análisis del procedimiento utilizado por la empresa en la asignación de las compras en la línea 26 (compras y prestaciones de servicios e importaciones gravadas a operaciones mixtas) en la preparación de las Declaraciones de ITBMS y su efecto en el crédito fiscal de ITBMS, manifiesta el perito, la considera de relevancia para el desarrollo de su informe, toda vez que si bien la empresa ha solicitado se le reconozca el crédito fiscal afectado por la operación de una Venta Exenta a -----, que corresponde a un monto de B/.374,649.16, dicha afectación nace de una inadecuada clasificación de las compras gravadas en la preparación del formulario de ITBMS de mayo hasta agosto de 2014 y además pudo comprobar que el crédito fiscal no deducible en su totalidad de acuerdo al escenario anterior era de B/.639,535.93, es decir, un monto mayor al solicitado por el contribuyente.

Agrega que si bien es cierto la empresa tuvo operaciones mixtas, no es menos cierto que la asignación en las compras gravadas en ITBMS se debió aplicar en proporcionalidad a las operaciones gravadas y exentas para los efectos de determinar el Crédito Fiscal de ITBMS,

en cuyo caso un porcentaje entre las ventas gravadas y las compras y no una asignación del 100% de las compras como por error se hizo en la casilla 26 de la declaración de ITBMS, como lo señala el artículo 25 del Decreto Ejecutivo n.º 84 de 26 de agosto de 2005, que hace referencia a la utilización del crédito fiscal.

Concluye que habiendo establecido de donde nace el crédito fiscal de ITBMS y la afectación de dicho crédito y la deficiencia en el mismo, por las operaciones mixtas que son el resultado de las ventas exentas a -----, puede afirmar que las compras gravadas de ITBMS realizadas por la empresa desde mayo hasta agosto de 2014, fueron por un monto de B/.6,289,974.49, le corresponde a Cemento Tipo II un monto de B/.4.623,910.70 y Puzolana un total de B/.1,666,063.79.

Por su parte, al respecto de la misma pregunta, el perito del Tribunal contesta:

“En el examen para poder determinar las cantidades de cemento tipo II y/o puzolana despachada, como mencionamos en la pregunta dos, la empresa aportó certificaciones que ----- le entregaba como comprobante de despacho. Se incluye en el anexo 2 y las cantidades se listan a continuación.

	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Totales
Cemento	7,143.60	12,430.02	13,061.10	10,990.18	43,624.90
Puzolana	5,927.81	7,601.00	8,08.82	7,333.61	28,871.24

Fuente: Certificación de Despacho a -----.

Para determinar si existe algún tramo de las ventas que causó ITBMS, se precisó evaluar la naturaleza de la operación de venta de Cemento Tipo II y Puzolana a GUPS (sic), como también el marco legal en la operación.

El Código Fiscal, en el artículo 1057 V, parágrafo 8, en el numeral 16, señala como operación exenta: "Cementos, aditivos y sus derivados que realicen los subcontratistas a los contratistas de la Autoridad del Canal de Panamá para la ejecución del proyecto de diseño y construcción del tercer juego de esclusas en el Canal de Panamá y del cruce vehicular en el extremo Atlántico del Canal de Panamá, a que se refiere la Ley 28 de 2006, así como la importación de materias primas para producir cemento, por parte de los subcontratistas de contratistas de la Autoridad del Canal de Panamá para los referidos proyectos." Mencionado lo anterior, podemos advertir que esta venta no tiene un tramo gravado por ITBMS. Adjuntamos copia del artículo en el Anexo 4. Artículo 1057 V, parágrafo 8, en el numeral 16.

Se comprobó en las facturas de ventas entregadas a ----- que ----- -----no incluyó el cobro de ITBMS. Se concluye basado en los artículos citados que en efecto no se debió cobrar. Adjuntamos en el Anexo 3 Copia de algunas de facturas de ventas entregadas a -----."

Vemos así que los peritos si bien no se contradicen, utilizan un método de conteo diferente, pues mientras que el perito del contribuyente desarrolla sobre montos dinerarios, el perito del Tribunal describe las cantidades de los materiales vendidos, por lo que el resultado no es igual, sin embargo son coincidentes cuando se comparan los montos dinerarios, que los incluye el perito del Tribunal en la respuesta a la pregunta cuarta.

4. Diga el perito con base a la contabilidad, las declaraciones de renta e ITBMS, ¿si el contribuyente -----, actual -----, utilizó alguna porción del ITBMS a que se refiere la pregunta 3 anterior, como gasto deducible en su declaración jurada de rentas del año 2014? De ser afirmativa su respuesta, indicar ¿qué porción del ITBMS todavía mantiene el contribuyente con relación a la solicitud de devolución de impuesto originalmente formulada?

A tal pregunta, el perito de la parte responde:

“Considerando la pregunta y para mayor explicación nos lleva hacer un análisis primario de la composición del crédito fiscal de ITBMS que se generó durante los periodos fiscales mayo hasta agosto 2014 por parte de la empresa -----

Tal como hemos podido mencionar en puntos anteriores, el Crédito Fiscal de ITBMS es una consecuencia de diversas operaciones que están relacionadas con las ventas gravadas y exentas, para lo cual se aplica en la sección de compras una proporción según corresponde a las ventas gravadas y exentas.

Durante el año el 2014, la empresa reflejó un crédito fiscal no deducible de ITBMS por B/.639,535.92, este monto fue confirmado según las Declaración de ITBMS presentadas de mayo a agosto de 2023, resultando como crédito fiscal de ITBMS no deducible acumulado en la línea 41, de lo cual la empresa solo consideró solicitar para el reconocimiento del crédito fiscal de ITBMS y su devolución un monto de B/.374,649.19.

(...)
Tal como se puede apreciar el crédito fiscal de ITBMS en el año 2014, fue por el monto de B/.639,535.92, dentro del cual podemos decir que se encontraba el crédito fiscal de ITBMS afectado por las ventas exentas directas a ----- por un monto de B/.374,649.19, mismo que fue solicitado por la empresa como reconocimiento de crédito fiscal y devolución de impuestos.

Este crédito fiscal fue considerado por la empresa como parte del Gasto de Deducible en la Declaración de Rentas del periodo fiscal 2014.

CREDITO FISCAL DE ITBMS		
Registro Contable de Credito Fiscal y Gasto de Deducible en Renta		
Periodo - 2014		
No. Cuenta Contable - 52299013	Meses	Monto
Gasto de ITBMS 7%	mayo	125,670.09
	junio	158,308.65
	julio	193,255.56
	abril	162,301.62
Credito Fiscal de ITBMS - Registrado como Gasto Deducible		<u>639,535.92</u>

Realizamos una revisión del sistema contable de la empresa denominado SAP ERP 6.0, identificado bajo las descripciones siguientes:

1. IBM 9117 MMB (IBM Power 770) número de serie 06449 AR.
2. IBM 9117 MMB (IBM Power 170) número de serie 0644 A3R.

Dicho sistema contable fue debidamente certificado en el año 2018, por Contador Público Autorizado el licenciado ----- con cedula -----Idoneidad No-----

Solicitamos los asientos de diarios y movimiento del mayor general de la cuenta de ITBMS, observando que el Crédito Fiscal de ITBMS una vez determinado al cierre del mes, la empresa lo acumulaba en la cuenta contable No.537 GASTO DE ACTIVOS NO OPERACIONALES, cuya subclasificación era la cuenta No.53703000 (Otros Gastos no Operaciones) y la cuenta contable No.52299013 (Gasto de ITBMS), de lo cual podemos mencionar que el año 2014, se registró en estas cuentas contables un gasto de ITBMS de B/.639,535.92.

Como muestra de las cuentas contables que se utilizaban en los asientos de diario en la compra de cemento y las cuentas que se afectaban y que resultaba en la clasificación del crédito fiscal de ITBMS y su asignación al gasto

Asiento de diario		Debito	Credito
Cuenta de mayor	Denominación		
60102000	COSTO DE VENTAS CEM.	10,980.87	
10604010	ITBMS	768.66	
20211001	Cuentas por pagar		11,749.53
		<u>11,749.53</u>	<u>11,749.53</u>
	Registro de la compra en		Comercializadora.

Como podemos apreciar la empresa -----, considerando que solo se encargaba de vender el producto a sus clientes entre ellos (-----), al realizar la compra no perfeccionaba ningún costo adicional o transformación del producto, por lo cual llevaba la compra íntegramente al costo y generaba una cuenta por pagar con -----la cual se cerraba al cierre del periodo.

Luego de determinar el registro contable del Crédito Fiscal de ITBMS y confirmar que en efecto este crédito se acumulaba en una cuenta de gasto de la sección de resultados del balance general, bajo la cuenta contable No.537 Gasto de Activo no operacionales y sub cuentas Otros Gastos no operacionales y la cuenta contable Gastos de ITBMS, nos dispusimos a determinar el monto del Crédito Fiscal de ITBMS que corresponde a la compra de Puzolana y Cemento Tipo II, observando según información contable que el crédito fiscal desde el año 2014, corresponde a un monto total de B/.639,535.922.

(...)

Según pudimos comprobar en los registros contables y movimiento del mayor general y balances de comprobación con los cuales se preparó la Declaración de Rentas del año 2014, la empresa llevo (sic) el Crédito Fiscal de ITBMS y registro en la cuenta contable No.537 GASTO DE ACTIVOS NO OPERACIONALES, cuya subclasificación eran la cuenta No.53703000 (Otros Gastos no Operaciones) y la cuenta contable No.52299013 (Gasto de ITBMS), que fueron acumulados en la sección de gasto del balance de comprobación por un total de B/.639,535.92.

Con el fin de poder determinar que porción del ITBMS, todavía mantiene el contribuyente con relación a la solicitud de devolución de impuesto originalmente formulada, podemos decir, que si bien el Crédito Fiscal de ITBMS fue llevado como gasto deducible en la declaración de rentas del año 2014, resulta necesario tener en cuenta si este procedimiento es adecuado según lo que entendernos como esencia del ITBMS, Crédito Fiscal de ITBMS y que se considera un gasto deducible en la declaración de rentas.

(...)

Realizamos este análisis descriptivo de la naturaleza y funcionalidad del ITBMS, pues hemos visto en el desarrollo de nuestro informe pericial, que el contribuyente -----, al verse afectado en el Crédito Fiscal de ITBMS de sus compras gravadas, por las ventas exentas realizadas a sus clientes que no estaban obligados a pagar ITBMS, entre estos ----- y otros, que como consecuencia le generaron una contingencias en el Crédito Fiscal no Deducible de ITBMS por B/.639,535.92, esta situación llevo al contribuyente a realizar ajustes contables que contemplaron registrar el crédito fiscal de ITBMS como un gasto deducible, causándole

otras repercusiones en cuanto a la deducibilidad considerando que el gasto en la declaración de rentas del año 2014.

Dicha declaración de rentas del periodo fiscal 2014, resultó con una utilidad al cierre del año sobre la cual se le aplicó el 25% del Impuesto Sobre la Renta, que fue por B/.9,894,394.82.

(...)

Como podemos apreciar en el detalle las Declaración de Rentas del año 2014, resultó con utilidades al cierre de su periodo fiscal, por lo cual el crédito fiscal de ITBMS que efectivamente la empresa incluyó como gasto de ITBMS, en la cuenta de otros gastos absorbidos como parte del resultado junto con los demás gastos del periodo, que contribuyeron en la disminución en las utilidades, las cuales al cierre del periodo se les causó un Impuesto Sobre la Renta a una tarifa del 25% para el año 2014, de esta manera el contribuyente solo se beneficia parcialmente del Crédito Fiscal de ITBMS, por lo tanto le correspondería el 75% del Crédito Fiscal de ITBMS no reconocido como deficiencia en este ejercicio por B/.330,223.66.

Para determinar el efecto del crédito fiscal de ITBMS de las ventas de Puzolana y Cemento Tipo II, realizados a -----, debemos considerarlo dentro de la sección de otros gastos y descontarlo para establecer tanto el 25% que corresponde a el Impuesto Sobre la Renta reconocido en el año 2014 y el remanente del 75% del Crédito Fiscal de ITBMS, que le quedaría a favor de la empresa -----

ARGOS PANAMA COMERCIALIZADORA, S.A.		
DECLARACION DE RENTAS		
EFECTO DEL CREDITO FISCAL COMO GASTO DEDUCIBLE		
DETERMINACION DEL REMANENTE - ITBMS PUZOLANA Y CEMENTO TIPO II		
PERIODO FISCAL - 2014		
Descripcion	2014	
Ingresos	B/.	286,315,798.66
Costos	B/.	227,484,208.45
Gastos	B/.	19,254,006.95
MENOS: Credito Fiscal - Puzolna Cemento Tipo II	B/.	440,298.21
UTILIDAD	B/.	39,137,285.05
ISR al 30%, 27.5%, 27.5% y 25%	B/.	9,784,321.26
variacion sin Credito Fiscal ITBMS y su efecto en el resultado del ISR	B/.	110,074.55
Remanente por considerar anual - GUPC	B/.	330,223.66

Tomando en cuenta el escenario anterior y considerando que ya la Declaración de Rentas y formularios de ITBMS del año 2014, fueron presentados y pagado los impuestos que resultaron al cierre del periodo fiscal, podemos concluir que el remanente del Crédito Fiscal de ITBMS que le corresponde a la empresa seria sobre el 75% para el año 2014, que no ha podido recuperar ni reconocer como crédito fiscal de ITBMS, por un monto total de B/.330,223.66.”.

Por su parte, a la misma interrogante, el perito del Tribunal concluye:

“Basados en el análisis de la pregunta anterior y en revisión de la contabilidad. Las compras que ----- PANAMA (sic) -----, realizó para suministrar Cemento Tipo II y puzolana a ----- generaron un crédito de ITBMS toda vez que las ventas realizadas a ----- son exentas. Utilizando la información en el balance, se comprobó, el ITBMS contabilizado por las compras en esos meses y el mismo asciende a USD\$440,298 (CUATROCIENTOS CUARENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y OCHO DOLARES AMERICANOS). Según se detallan, en contabilidad y se resumen en el siguiente cuadro:

	CEMENTO TIPO II		PUZOLANA		
	SUTOTAL	ITBMS	SUTOTAL	ITBMS	
mayo	961,813.04	67,326.91	378,108.56	26,467.61	
junio	1,166,628.55	81,664.00	409,075.47	28,635.27	
julio	1,303,617.43	91,253.14	473,375.10	33,136.28	
agosto	1,191,851.68	83,429.60	405,504.66	28,385.27	
		323,673.65		116,624.43	TOTAL ITBMS
					440,298.08

Cuadro 2

Dicho esto, para determinar si el contribuyente utilizó alguna porción del ITBMS como gasto deducible, solicitamos a la empresa el balance de prueba y el amarre contable para determinar si se utilizó el crédito no deducible del ITBMS en la declaración jurada de rentas del año 2014. En esta prueba, se pudo constatar que el crédito no deducible obtenido por las operaciones con ----- fue reportado en el rubro otros gastos, para su comprobación adjuntamos en el Anexo 5. La Declaración de renta 2014 y los ITBMS de mayo, junio, julio y agosto. Como también en el Anexo 6. Balance de Prueba.

Establecido eso, se puede calcular el uso del crédito de ITBMS basado en la reducción del pago de impuesto sobre la renta sobre la tasa de 25% que aplica para dicho impuesto.

Para el año 2014 (mayo a agosto): el crédito de ITBMS en compras por cemento tipo II y puzolana era USD\$440,298 (CUATROCIENTOS CUARENTA MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y OCHO DOLARES AMERICANOS).

Al aplicar el 25% al crédito como gasto deducible en la declaración de renta ocasionó una reducción del pago por un monto de USD\$110,074 (CIENTO DIEZ MIL SETENTA Y CUATRO DOLARES AMERICANOS) quedando un Remanente de USD\$330,223 (TRECIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS VEINTITRES DOLARES AMERICANOS).

Con esto, se concluye que ----- Panamá antes ----- NO ha utilizado el total del crédito fiscal producto de sus operaciones con Grupo Unido por el Canal y que el monto remanente entre el 01 de mayo al 31 de agosto de 2014 es USD\$330,223 (TRECIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS VEINTITRES DOLARES AMERICANOS).

Así tenemos en conclusión que ambos peritos son coincidentes tanto en el monto de los productos al igual que el ITBMS pagado en las transacciones de puzolana y cemento tipo II, si bien existe una diferencia en centavos toda vez que el perito del Tribunal, en sus conclusiones no incluye los centésimos, por lo que concluimos con base a la pericia practicada que el crédito fiscal generado producto de la transacciones de cemento y puzolana para los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014, fue por B/.440,298.21; sin embargo al ser utilizado parte de este crédito como gasto quedó un remanente de B/.330,223.66.

El criterio esbozado por el Fisco, respecto al tratamiento del ITBMS en las operaciones exentas, conlleva que el subcontratista asuma el costo del ITBMS no reconocido, lo que en cierta forma desnaturaliza el objetivo de la exención, que es que el impuesto no afecte a la operación en consecuencia no aumenten los costos del proyecto de ampliación del Canal de Panamá.

Recordemos que el ITBMS, que en otras latitudes es identificable con el IVA (impuesto sobre el valor agregado), es un impuesto de carácter indirecto, es decir que la carga tributaria es trasladable hasta el consumidor final, que en el caso del proyecto de ampliación sería la

Autoridad del Canal de Panamá, entidad que por norma constitucional se encuentra exenta de impuestos, entre estos el de ITBMS.

Artículo 316, Se crea una persona jurídica autónoma de Derecho Público, que se denominará Autoridad del Canal de Panamá, (...)
(...)
La Autoridad del Canal de Panamá no estará sujeta al pago de impuestos, derechos, tasas, c-----, contribuciones o tributos, de carácter nacional o municipal, con excepción de las cuotas de seguridad social, el seguro educativo, los riesgos profesionales y las tasas por servicios públicos, salvo lo dispuesto en el artículo 321.
(El subrayado es del Tribunal)

Con el dictamen de los peritos a la segunda pregunta y en concordancia con los documentos que reposan como prueba y el acto impugnado, tenemos que efectivamente -----
-----, ahora -----, asumió el ITBMS generado y realizó pagos en concepto de tal tributo por la adquisición de puzolana y cemento tipo II, productos que luego se transfirieron a ----- y que este utilizó en el proyecto de ampliación del Canal de Panamá. Sin embargo, -----
--, no pudo trasladar tal ITBMS al consumidor final.

Por otra parte, de acuerdo con lo dicho por el contribuyente y los peritos, -----
-----, trasladó parte del ITBMS pagado como gasto deducible de sus operaciones, según señala, al tener que soportar un gasto que no forma parte de sus operaciones ni obligaciones tributarias, ya que el gravado que surge del hecho generador está exento.

Con referencia al reconocimiento del ITBMS como gasto deducible en la declaración de renta, el párrafo 12 del artículo 1057-V del Código Fiscal, determina:

“PARÁGRAFO 12. En las declaraciones-liquidaciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

a. El débito fiscal estará constituido por la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes calendario.

b. El crédito fiscal estará integrado por:

1. La suma del impuesto incluido en las facturas de compra realizadas en el mercado interno de bienes y servicios correspondientes al mismo periodo, siempre que cumplan con las exigencias previstas en el Parágrafo 13 en materia de documentación.
2. El impuesto pagado en el referido periodo con motivo de la importación de bienes.

La deducción del crédito fiscal estará condicionada a que provenga de bienes o servicios que estén afectados, directa o indirectamente, a las operaciones gravadas por el impuesto.

Cuando en forma conjunta se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a

éstas se realizará en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales. La reglamentación establecerá el periodo con base en el cual se realizarán los cálculos de la proporcionalidad.

El débito y el crédito fiscal se deberán ajustar con las devoluciones, bonificaciones y descuentos, en los términos y condiciones previstas en los Parágrafos 13 y 17.

La porción proporcional no admitida como crédito fiscal será considerada gasto deducible a los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando el crédito fiscal sea mayor al débito fiscal, se aplicará el Parágrafo 14 del presente Artículo.

Los exportadores recuperarán el crédito fiscal correspondiente a los bienes y servicios que estén afectados a las referidas operaciones, en los términos y condiciones previstos en el Parágrafo 16 de este Artículo.”

En términos generales, y como lo establece el parágrafo 12 del artículo 1057-V, arriba transcrito, el ITBMS a pagar se determina por la diferencia entre el débito y el crédito fiscal; siendo el primero la suma de ITBMS devengados en las operaciones gravadas del mes calendario y el segundo del ITBMS incluido en las facturas de compras realizadas en el territorio fiscal nacional de bienes y servicios correspondientes al mismo período y el impuesto pagado en el referido período con motivo de la importación de bienes.

Resulta observable y así lo determinan los informes periciales, que -----
----- utilizó el crédito acumulado por la compra de los insumos que luego serían transferidos a -----, en su declaración jurada de renta como gasto, respecto a esto, es importante evaluar lo que indican los peritos la diligencia de preguntas y repreguntas del informe pericial.

El magistrado sustanciador, en la diligencia según consta en acta, realizó la siguiente interrogante al perito del contribuyente:

“Diga licenciado, ¿si en el renglón de gastos se puede deducir el cien por ciento? Cuando hablamos de cien por ciento para puntualizar, la totalidad de un crédito fiscal, en este caso que nos ocupa, un crédito de ITBMS ya que este ha sido la principal razón del peritaje.

La resolución de primera instancia mantiene que al trasladar al renglón de gastos de manera total el crédito ITBMS es utilizado matemáticamente, cuando digo matemáticamente quiero saber que, ¿si yo traslado un crédito de un dólar a la región de gastos, se me debita el dólar completo?

Ya que el contribuyente mantiene una diferencia entre el 75 y 80 por ciento con respecto a la porción que utilizó. Esta ha sido la razón que por la que se ordenó el peritaje, queremos saber, ¿cuál es la realidad con exactitud con respecto a ese crédito de ITBMS que se ha generado? y que nos explique, ¿cómo nace el crédito? ¿cómo se fundamenta ese crédito? y ¿cuál es el historial que ha acompañado la existencia del crédito que alegan?

Porque como punto litigioso y controvertido no hay una diferencia entre la DGI y el contribuyente, ambos aceptan que el crédito existe, hay una divergencia en cuanto si el crédito fue utilizado en su totalidad o no, y esa es la razón por la que nosotros nos encontramos aquí, así que proceda licenciado -----

A lo que el perito contestó:

Buenos días, señor Magistrado, secretario, licenciado de la Dirección General de Ingresos y licenciados.

*Dando respuesta a la pregunta que se nos hace, reiterando los señalamientos que hemos hecho en otros informes, partimos siempre de poder establecer primeramente el tipo de empresa que corresponde a ----- y este tipo de transacción que se dio con -----
----- . Una transacción que se perfecciona el ITBMS, cuyo caso nace no en la venta, sino en la compra, porque en la venta como todos sabemos a nivel de la Ley 31 de 2011, unió pues la exención de todas las ventas a la Administración del Canal de Panamá, que estaban exentas del ITBMS, no obstante, esa exención que tiene el contribuyente en la venta, cuando realiza la venta, se ve perjudicado al momento de comprar, porque el compra un cien por ciento a su filial que es -----, -----le compra a ----- y luego -----
-----, no produce ningún proceso de transformación dentro de esa compra y a su vez pues genera un venta con un cliente dentro de varios clientes que es exento del ITBMS.*

Esa transacción de exención, el formulario de ITBMS, establece la misma norma, en cuanto a que se perfecciona un crédito fiscal en las operaciones que son mixtas, cuando se genera una venta exenta dentro de la compra que fueron gravadas, esas compras que en su momento fue gravada generó un ITBMS que el contribuyente no puede trasladar, y eso le genera un crédito fiscal no deducible que se acumula en la línea 41 de la declaración de ITBMS y que es más que nada la afectación que en principio el contribuyente tiene desde el momento en que presenta su solicitud de reconocimiento de crédito de ITBMS y la devolución.

Ese ITBMS pagado en la compra no perfeccionado ni trasladado en la venta, en este caso en particular la empresa si podía identificarlo.

*¿Por qué resalto esto?, porque el formulario te establece un procedimiento para utilización del crédito en aquellos casos donde tú puedes identificar esa compra gravada si está relacionada con una venta exenta y te permite acumularlo en la línea 34 que es la de compras y prestaciones de servicios e importaciones gravadas adjudicadas directamente a operaciones exentas establecidas en el párrafo ocho del artículo 1057D que es el literal que se agregó con la Ley 31 del 2011, para los propósitos exclusivamente de las ventas con -----
----. En ese sentido parto desde la confección del formulario, porque tiene diferentes clasificaciones en sus compras que es la que de alguna manera te afecta tu crédito fiscal no deducible del ITBMS, el contribuyente en su momento hizo una clasificación donde identifico todas sus compras en las operaciones mixtas.*

Las operaciones mixtas en estas, se identifican aquellas compras gravadas de ITBMS que tú no puedes relacionar ni con la venta gravada, ni con la venta exenta. Si por ejemplo, un honorario de un abogado que presenta un proceso o el perito que está dentro del proceso genera una factura que es gravada al ITBMS, ese gasto que genera la empresa no está relacionado directamente con un gasto gravado o exento, pero tiene un ITBMS y para ello es que se identifica la línea de operaciones mixtas.

*El primer error que se comete aquí por parte del contribuyente es que la clasificación que hicieron en su momento era la inadecuada. Porque el formulario tenía un renglón donde podías identificar todas las compras que estaban gravadas y relacionadas con ese contribuyente o con ese cliente. Y ¿por qué digo que sí lo podíamos identificar? porque teníamos un contrato que te decía cuántas toneladas de puzolana y de cemento tipo dos iba a requerir la empresa, por tanto, el único cliente que tenía -----que requería ese producto era -----
-----, por lo que las compras cien por ciento que se hacía de ese producto se podía identificar que estaban destinadas a ese cliente.*

Dicho esto, hicimos un replanteamiento de lo que debió ser. Nosotros contemplamos que del mes de mayo al mes de agosto el crédito fiscal de ITBMS no deducible debió ser cuatrocientos setenta y dos mil, la empresa en su clasificación que lo señalamos en la página cinco, contempló

un crédito fiscal no deducible de seiscientos treinta y nueve mil, es decir que ya en la clasificación y en la preparación del formulario el contribuyente por error o desconocimiento no lo clasificó; tal vez de la manera que se contemplaba para efecto de poder aclarar a la sala de que en momento de que la empresa estaba haciendo la clasificación hubo un error en el procedimiento que posteriormente se ha ido corrigiendo por lo que hemos visto, no obstante, ese crédito fiscal de ITBMS que se acumula en la línea cuarenta y uno de la declaración de ITBMS, el contribuyente lo traslada a una cuenta de activo en el balance para poder reconocerlo en los periodos siguientes.

Lo que observamos es que durante el proceso de cada período fiscal contablemente se tomaba el activo el crédito fiscal de ITBMS que teníamos en el balance y se llevaba al gasto a nivel de balance que posteriormente se trasladaba en la declaración de renta en la sección de otros gastos. La empresa en su clasificación considerando la afectación que tenía al principio del ITBMS por no poder reconocerlo, por no poder trasladarlo a períodos siguientes porque se le había acumulado en la cuenta de activo a nivel de balance. Contablemente yo puedo tomar un activo y llevarlo al gasto desde el punto de vista contable, como ejemplo, si yo tengo una venta al crédito que perfeccione hoy en diciembre y resulta que en un período de doce meses no puedo cobrar esa venta que hice al crédito, la norma me exige a mí que yo tengo que pagar el ITBMS bajo el sistema devengado al quince del mes siguiente, pero también me permite que esa venta si en su momento no la puedo cobrar yo puedo castigarla a nivel del resultado, pero el ITBMS que resultó de esa venta que ya yo adelante, la norma me permite que yo lo pueda reconocer como un crédito en ese período. Lo decimos de ese punto de vista porque el ITBMS en sí, el crédito fiscal que es el que estamos viendo en este caso para los propósitos contables efectivamente sí se llevó a una cuenta activo que posteriormente fue trasladado a un gasto y que en efecto el resultado del período fiscal del año 2014, que fue muy positivo para la empresa durante todos los últimos años, absorbe el cien por ciento el gasto deducible, porque ese crédito fiscal lo llevamos al resultado y en efecto el gasto se consume en la declaración de renta bajo la tarifa impositiva que te permite la deducibilidad al veinticinco por ciento. Escuchaba que de alguna manera el fisco lo está viendo de una forma aritmética, yo tengo mis apreciaciones y más que opinión, lo que está en la norma que contempla que es el ITBMS, que es un producto de valor agregado que tu trasladas. El contribuyente al llevarlo a la declaración de renta, el reconoce un veinticinco por ciento de ITBMS, si bien es cierto, se consume como parte del período fiscal, pero la diferencia que él no ha podido reconocer sería el setenta y cinco por ciento que es lo que tiene que llevarse a nivel de activo.

Nosotros en informes anteriores hemos recomendado que esto se llevara a su estado natural porque el crédito fiscal de ITBMS, su naturaleza lo que es el impuesto en sí, no es un impuesto para que sea reconocido por el contribuyente que contablemente yo lo puedo hacer, yo podría decir que si yo llevo ese crédito que tengo en balance lo llevo a gastos, es un gasto deducible, entonces contablemente yo lo puedo reconocer, sí, pero fiscalmente él tiene un efecto porcentual, porque yo me reconozco un veinticinco por ciento en mi declaración de renta al cierre del período fiscal.

De acuerdo a lo que estuvimos revisando a nivel de resolución que emitió la Dirección General de Ingresos, el concepto en el cual se basa exclusivamente es en el artículo 25 del Decreto 84 del 2005 específicamente de la última línea que habla de la utilización del crédito, pero que sin ellos generen derechos a devolución en ningún caso, nosotros citamos ese mismo artículo y el artículo que señala que cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal dicho excedente podrá ser utilizado como tal a los periodos siguientes. O sea que el crédito fiscal se utiliza para aplicarse en los periodos subsiguientes y lo que nosotros concluimos aquí es que la diferencia de ese setenta y cinco por ciento que no ha podido ser utilizado por el contribuyente sea llevado a su balance para que el contribuyente lo pueda aplicar de manera subsiguiente como establece el mismo artículo que toma consideración la Dirección General de Ingresos en su resultado.

En ese sentido, nosotros sí queremos concluir que efectivamente desde el punto de vista contable el crédito fiscal que se llevó a la cuenta de balance que luego mediante un ajuste se llevó como un gasto en la declaración de renta y que ese gasto de acuerdo al porcentaje reconocido en la declaración del período fiscal de 2014 correspondía al veinticinco por ciento. Por tal razón, en el análisis que concluimos determinamos que la diferencia que el contribuyente no puede reconocer a su favor sería trescientos treinta mil doscientos veintitrés con sesenta y tres que corresponde exclusivamente a la venta que se realizaron de ----- haciendo una referencia exclusivamente de la operación de los cuatro meses que es la que se nos está preguntando en dicho informe.

El crédito fue mayor, que durante el período fue de seiscientos dos mil y la empresa marcó exclusivamente a solicitar un crédito de trescientos sesenta y cuatro mil, pero en nuestro análisis determinamos que el crédito era cuatrocientos cuarenta mil, de los cuales el veinticinco por ciento ya fue reconocido en la declaración de renta del período fiscal de 2014 y la diferencia es la que estamos nosotros concluyendo que se reconozca el setenta y cinco por ciento para efecto de dicho crédito que corresponde a un monto de trescientos treinta mil. Concluyo señor Magistrado, que efectivamente, desde el punto de vista contable yo puedo llevar un gasto a la declaración de renta mediante una operación de resultado, sin embargo, el porcentaje que se reconoce para efecto de la renta en ese período correspondería exclusivamente al veinticinco por ciento de esa declaración de renta, por lo cual la diferencia que estamos concluyendo que se debe llevar a nivel de balance a la empresa para que después entonces ella pueda hacer lo que la norma establece, que el crédito fiscal se pueda consumir en los periodos siguientes, tal como lo establece el artículo 25 del Decreto 84 de 2005 con respecto a la utilización del crédito fiscal de ITBMS.

En la diligencia también participó el apoderado del contribuyente, que a lo relacionado con el tema realizó la siguiente pregunta:

“Licenciado -----, la respuesta de la pregunta cuatro, específicamente en la página trece de su peritaje al inicio usted tiene un cuadro donde indica en efecto el crédito fiscal como gasto deducible en la terminación del remanente de ITBMS puzolana y cemento tipo dos y usted llega a la conclusión de que ese remanente por consolidación anual – ----- es por la suma de trescientos treinta mil doscientos veintitrés con sesenta y seis, le pregunto al perito que explique un poco este cuadro y como llegó a esta conclusión.”

A lo que el perito respondió:

“El crédito fiscal de puzolana y cemento tipo dos que resultó a nivel de balance del contribuyente corresponde a un monto de seiscientos treinta y nueve mil quinientos treinta y cinco, en el período fiscal 2014, la empresa resultó con una utilidad de nueve millones setecientos ochenta y cuatro mil, pero dentro de ese resultado que es el impuesto para poder determinar cuál fue la afectación exclusivamente de la puzolana y del cemento tipo dos debíamos determinar cuál fue el crédito fiscal de ese ITBMS de ese producto que se compró entre el mes de mayo hasta el mes de agosto de 2014.

Nosotros determinamos que el ITBMS que corresponde a ese crédito fiscal de esa puzolana correspondía a cuatrocientos cuarenta mil doscientos noventa y ocho, por lo cual rebajamos ese monto del total de los gastos para determinar el efecto que tenía ese gasto de ITBMS en el resultado de ese período y a eso entonces le reconocimos el veinticinco por ciento tomando en cuenta que es la tarifa que tenía la declaración de renta de ese período, a esos cuatrocientos cuarenta mil aplicándole el veinticinco por ciento lo que al final nos quedó como remanente fueron los trescientos treinta mil doscientos veintitrés porque para todos los efectos el crédito fiscal de ITBMS no fue exclusivamente solo de la venta de puzolana y de cemento tipo dos, los formularios de ITBMS durante el período de 2014 incluía muchos créditos fiscales producto

*alrededor de más de doce clientes que tenía la empresa que eran exentos de ITBMS por lo que para poder determinar cuáles eran la afectación exclusivamente de -----
----- había que establecer que se compró a ----- en cemento tipo dos y el puzolana. En algún detalle anterior en la página que menciona el licenciado nosotros establecimos cuanto fue el monto que se compró en puzolana y en cemento tipo dos; fueron alrededor de seis millones doscientos ochenta y nueve mil novecientos sesenta y cuatro con cuarenta y nueve, ese fue la cantidad de producto de cemento tipo dos y de puzolana que se compró para efecto de poder venderle durante estos períodos a -----.*

Aquí hay una realidad importante que tenemos que resaltar, el formulario de ITBMS es un formulario que se presenta bajo el sistema devengado, no precisamente la compra que se presenta en el mes está relacionada con la venta que tengo en el mes. Sin embargo, el acuerdo te decía claramente que el contribuyente durante el procedimiento de la compra tenía hasta noventa días para hacer el pedido y de esos noventa días se hacía un procedimiento de entrega, nosotros lo detallamos en nuestro informe. Pero para los propósitos de la compra y poder determinar ese ITBMS que estaba relacionado con esa venta, determinamos que en efecto lo que compraba ----- a ----- era cien por ciento ITBMS. La venta que se realizó desde el mes de mayo hasta el mes de agosto son ventas que en su momento fueron compas gravadas.

*Decíamos en principio que estas compras que hacia este contribuyente no tenía un proceso de transformación, es decir, ----- le pedía a -----
----- y ----- le pedía a ----- el producto que necesitaba y este a su vez lo vendía directamente a su cliente.*

*En cuyo caso las ventas que se dieron durante este período, que lo hemos identificado en cuadro específico en la página cuatro, donde dice “Ventas a -----” tercera línea, resaltada en amarillo, se contempla que las ventas durante el mes de mayo a el mes de agosto fueron seis millones sesenta y cuatro mil, esas ventas que se dieron a -----
----- considerando que las compras eran cien por ciento gravadas. Estamos determinando de que esas ventas en su momento fueron compras gravadas para poder establecer cuál fue la afectación que se dio en lo que es el crédito fiscal, ese ITBMS corresponde a esa operación representa cuatrocientos setenta y dos mil. Nosotros determinamos dentro del crédito fiscal real contablemente reflejado en el balance de la empresa, que el ITBMS pagado en la puzolana, fue por cuatrocientos cuarenta mil que es el que estamos detallando en la página trece, que es el que estamos descontando del total de los gastos que se tomaron en consideración de ese período.*

Porque esos cuatrocientos cuarenta mil es exclusivamente el ITBMS que pudo ser afectado por la compra de la puzolana y de cemento tipo dos, es por ello que rebajamos ese monto del total de los gastos para determinar cuál fue el porcentaje que fue afectado con la deducibilidad de renta de ese año que fue un veinticinco por ciento y a esa diferencia le estamos reconociendo que se debe contemplar como parte del crédito fiscal de la empresa para período siguiente por trecientos treinta mil. Es ahí donde nace este análisis que hemos hecho, porque en principio la declaración de renta del año 2014 reflejó un impuesto de nueve puntos ocho millones y para poder determinar cuál fue el ITBMS o crédito fiscal relacionado exclusivamente con lo que se nos pregunta que es la venta de puzolana y de cemento tipo dos, había que determinar cuál fue el ITBMS que se dio en la compra de ese producto.

Entonces ese es el monto que nosotros determinamos que se había generado durante esos cuatro meses y que a vez de no haberlo incluido como parte del gasto el resultado hubiese sido cuatrocientos cuarenta mil a nivel del balance, incluso en la declaración de renta. No obstante, al llevarlo como un gasto debemos reconocerle el veinticinco por ciento que ya fue tomado en

consideración en esa declaración de renta por lo tanto, la diferencia que estamos contemplando es de trescientos treinta mil que es lo que resulta como setenta y cinco por ciento, que en efecto debe corresponder como crédito fiscal para ser utilizado en los períodos siguientes en las declaraciones de ITBMS, licenciado.”

En la diligencia también participó el apoderado del Fisco, quien en su intervención señaló lo siguiente:

“Tengo varias preguntas. En su informe en la respuesta tres explica que el contribuyente de las ventas exentas realizó en el formulario en la casilla veintiséis la totalidad de las compras de las declaraciones de ITBMS, operaciones mixtas, cuando debió clasificarlas en la línea 34, eso es lo que explica en su informe.

Mi primera pregunta es: dentro de su revisión, -----¿presentó las rectificativas correspondientes a los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014?”

A lo que el perito responde:

“Dentro de la declaración no determinamos rectificativas presentadas durante esos períodos, lo que si vimos es que la empresa tomaba como consideración al cierre de cada período mensual, inmediatamente cerraba el período, generaba el asiento contable a nivel de la cuenta de balance e inmediatamente hacía un asiento de diario donde se afectaba la cuenta de gastos. Mensualmente estaba llevando el gasto de ITBMS, que daba un costo de venta, el ITBMS y una cuenta por pagar a ----- como parte del crédito.”

A lo dicho, el apoderado del Fisco cuestiona: *¿Lo registraba directamente?*

El perito responde: *Al cierre del periodo mensual estaba registrando el activo llevándolo como un gasto.*

Pregunta el apoderado del Fisco: *Amplie el perito, ¿por qué debieron ser clasificadas a la línea 34, que generó consistencia en el crédito fiscal no deducible de ITBMS.?*

El Perito responde: *La Ley 31 de 2011 adicionó en el párrafo ocho, toda operación exenta que estaban relacionadas a la venta ya sea a la Autoridad del Canal de Panamá, esas operaciones estarían exentas de ITBMS.*

Para los propósitos de ese formulario de ese año, se incluyó en la línea 34 compras y prestaciones de servicios e importaciones gravadas destinadas directamente a operaciones exentas establecidas en el párrafo ocho del artículo 1057-B del Código Fiscal.

Esa exención hace relación a las operaciones directamente con el Canal y fue con el objetivo de que aquellos contribuyentes de que fueran contratistas o subcontratistas del Canal pudieran identificar que la compra de producto que iban a realizar y que su cliente en principio era la Autoridad del Canal de Panamá, debían determinar en este renglón todas las compras, porque estaban relacionadas directamente con esta venta, tal como lo dice la norma: Compra y prestaciones e importaciones gravadas destinadas directamente a operaciones exentas establecidas en el párrafo ocho del artículo 16.

Entonces en esa Ley 31, se adicionó ahí varios literales que contempla ese párrafo ocho, hacemos referencia al que incluye la Ley 31 que es las operaciones exentas que se haga con la Administración del Canal.

Por lo tanto, esa compra se tenía que identificar en esta línea. La empresa lo que hizo fue clasificó en la línea compra y prestaciones de servicios de operaciones gravadas y operaciones mixtas, línea 26 de la declaración de venta, si observa durante todos los formularios incluso en períodos del 2014 que hemos discutido en la sala, la empresa lo acumuló todas las compras en esta línea de operaciones mixtas; siendo de que ya tenía un renglón establecido por la ley 31 del 2011 que le permitía clasificar esa compra con la venta, porque la norma lo que te dice es que si tú puedes identificar tu compra con la venta para eso se creó ese renglón y el literal tal cual lo contempla el parágrafo ocho del artículo 1057-B con el objetivo de que el contribuyente pueda reconocerse en el mismo formulario ese crédito bajo un porcentaje minoritario.

Si observamos el escenario de la página cuatro versus el escenario de la página cinco; el escenario de la página cinco que yo llamo escenario del contribuyente errado, el contribuyente al hacer esa clasificación, su crédito fiscal no deducible por identificar el total de sus compras gravadas como una operación mixta, su crédito fiscal no deducible fue de seiscientos treinta y nueve mil, que es un crédito que él no puede reconocer.

No obstante, en un replanteamiento que hicimos con el propósito de establecer cuál era el procedimiento adecuado, página cuatro, que decimos escenario replanteado sí observa el solo identificar la compra que son de ----- que son seis millones doscientos ochenta y nueve mil. El cuadro que usted podrá apreciar en la parte de arriba, que dice que se compró a -----cuatro punto seis millones de cemento tipo dos y un millón seiscientos cuarenta mil de puzolana, es decir, que este producto que se compró, la empresa podía identificarlo con la venta, porque lo que resulta aquí es que al tener varios contribuyentes que están exentos entre ellos otros clientes que aparecen dentro del expediente, para efecto de una identificación y poder clasificar esa compra con esa venta exenta debía utilizar este renglón, no se hizo.

No obstante nosotros estamos contemplando el escenario que la empresa tomó en consideración, que es el escenario que está en la página cinco, es ahí donde nosotros señalamos qué el procedimiento adecuado era la clasificación de las compras gravadas en la línea 34, y en atención a lo que dice la Ley 31 del 2011 en el parágrafo ocho donde exenta a las operaciones que estaban relacionadas con la Administración del Canal de Panamá, porque el contribuyente podía en cuyo caso identificar.

*Es por ello por lo que nosotros solamente en este replanteamiento hacemos énfasis exclusivamente de los seis puntos dos millones, que es la compra de producto que se hizo a ----
-----de la puzolana y de cemento tipo dos, porque era lo que podía identificar.*

Las otras compras que se hicieron, que eran de cemento, concreto armado, eran compras que el contribuyente tenía otros clientes a los cuales no tenía identificado que esa compra iba relacionada exclusivamente para ese cliente, por lo cual, la que, sí se pudo identificar y que se podía identificar hasta ese momento, era esta. Entonces, esto permitía que solo en la clasificación el contribuyente tenía un ahorro importante que se hubiese evitado, entonces lo planteamos aquí para manera de garantía, efectivamente el procedimiento inicial no estaba adecuado, pero que la misma Administración Tributaria establece procedimiento para que la gente pueda impactarse de menor manera en su crédito fiscal no deducible y es por eso que la diferencia que vemos entre el resultado que da en la línea 41 es de prácticamente más de un veinte por ciento entre un procedimiento y el otro.

A tal respuesta, el apoderado del Fisco cuestiona:

En el informe usted indica en la página ocho que como muestra de las cuentas contables que se utiliza en los asientos de diario, compra de cemento y cuentas que se afectan y que resultaba en la clasificación del crédito fiscal de ITBMS y su asignación al gasto. Lo que yo entiendo allí es que se registraba directamente al gasto, costo ITBMS y la cuenta por pagar. El ITBMS está del lado débito, lógicamente es un gasto, es lo que me indica que ese era el registro original.

*Ahora escuchándolo hace un momento me indica que lo llevaban a una cuenta de activo y luego lo cerraban en el período fiscal, siendo esto así, ----- ---en sus ventas a -----
----- que no fueron gravadas con ITBMS por estar exentas señala de que tuvo operaciones mixtas, ¿es por qué tuvo más de un cliente o tuvo otros clientes donde gravó las operaciones con ITBMS?*

A lo que el perito responde:

En efecto, -----, hoy ----- tenía diversos clientes exentos y pudo haber tenido clientes gravados que en el formulario de esos meses se señalan incluso ventas de clientes gravados por ochenta y cuatro millones.

*Efectivamente hubo clientes gravados, hubo clientes exentos que el total de las ventas exentas que se dieron durante esos meses fueron alrededor de más de diez millones de lo cual de esos correspondían exclusivamente seis millones setenta y cuatro mil que era para -
-----.*

Contablemente como usted lo señala, el asiento contable que se hace es llevarse el ITBMS al gasto, pero más que nada es un ejemplo que trascendamos aquí del resultado de todo el escenario.

En esa misma página ocho, la parte de arriba hay un recuadro donde señalamos el crédito fiscal de ITBMS por seiscientos treinta y nueve mil quinientos, que era el escenario que utilizó el contribuyente que es el mismo que usted podrá apreciar en la página 7 donde se establece como crédito fiscal no deducible línea 41, seiscientos treinta y nueve mil quinientos treinta y cinco con noventa y tres. Esto corresponde al acumulado del crédito fiscal no deducible de mayo, junio, julio y agosto que es el que en principio se llevaba al balance e inmediatamente al cierre del período se hacía un asiento contable, un asiento de diario y se llevaba ese ITBMS al gasto.

Bajo un procedimiento que contemplaba la empresa al cierre del período y que dicho sea de paso la cuenta contable que se utilizaba para estos efectos era la cuenta de gastos y activos no operacionales. Y eso es muy relevante porque gastos de activos no operacionales, porque ese gasto que es un activo en su momento y la que la empresa lleva como un gasto de activos no operacionales porque no forma parte de la operación.

Si nos vamos a la norma internacional de información financiera, pudiéramos decir que este es un gasto desde el punto de vista fiscal que no es necesario para generación de la renta y la conservación de la fuente. Pero, financieramente si pudiéramos establecer ese gasto, ¿cómo tiene un efecto ese gasto en mi operación para yo generar ingresos? Desde el punto de vista financiero no lo hay porque ese gasto que no está relacionado dentro de tu presupuesto inicial que tu contemplaste para el desarrollo de un proceso, que de alguna manera tanto del punto de vista fiscal como del punto de vista financiero, no es un gasto fundamental que me genere ingresos. Al contrario más que un gasto es un costo que tiene el contribuyente adicional a lo que ha presupuestado durante el período fiscal, por eso que el ejercicio que planteamos lo hicimos de esta forma para poder determinar cuál fue el asiento que se dio a nivel del activo y luego al nivel de gastos.

Finalmente, el licenciado -----, pregunta:

Como última pregunta, entiendo que no se presentó las rectificativas y que los registros contables no eran los adecuados, es lo que estoy entendiendo de su informe y su explicación. La declaración de ITBMS se registraba al gasto directamente, siendo así quería preguntar, explique que el contribuyente luego de terminar los registros contables o los créditos fiscales de ITBMS y confirmar en efecto que estos créditos se acumulaban al gasto en el estado de ingresos y por qué lo acumulaban directamente a la cuenta gastos y no lo aprovechaban teniendo otros clientes en las declaraciones de ITBMS para llevar al crédito fiscal.

El perito responde:

*En efecto si vemos las declaraciones de ITBMS del periodo 2014, la empresa estaba acumulando el crédito fiscal y lo reconocía dentro de cada período, pero estaba generando créditos a su favor que fue acumulando y que la empresa en principio no era que no reconocía el crédito sino que la venta directamente a crédito fiscal que ellos están pidiendo es la venta que nace exclusivamente de las operaciones exentas de -----
----- . Ellos tenían unas operaciones gravadas durante estos meses, del mes de mayo, del mes de agosto generaban impuesto a pagar de ITBMS y en efecto lo que ellos hacen es que reconocen el crédito de la afectación que tienen de la venta a la operación exentas.*

Lo que usted manifiesta en efecto que pudieron haber considerado esa venta exenta en el período mensual, sin embargo, lo llevaba como crédito en la declaración de renta como un gasto. O sea que para todos los efectos durante esos meses, aunque resultaba como impuestos a pagar porque tenían operaciones gravadas, también tenían operaciones exentas. La deducibilidad que ellos aplican aquí más que nada es por la afectación que tienen en la deficiencia de la venta con la operación exenta durante el periodo mayo-agosto 2014.

Por su parte, al perito del Tribunal en la diligencia de entrega de informe pericial y según consta en acta, y con respecto al tópico que nos ocupa, el apoderado del contribuyente le preguntó lo siguiente:

Señor Perito en su respuesta a la pregunta 4 usted indica que en un cuadro que ahí una cantidad pagada d ITBM sobre el cemento tipo 2 y sobre puzolana por un monto de cuatrocientos cuarenta mil doscientos noventa y ocho dólares con 08/100 (B/.440, 298.08) y sobre eso también aplica un porcentaje del 25 % que el contribuyente se llevó esto a gasto en su liquidación de renta se le hacen dos preguntas al perito:

- 1. ¿Qué documentación revisó usted para llegar a esta conclusión?*
- 2. ¿Cuál es el análisis que usted realizó para concluir con esta respuesta?*

A lo que el licenciado -----, respondió:

*Primeramente para poder llegar al número que se establece en el ITBMS, las facturas de compras es el documento fuente que se estableció para determinar cuánto fue que se estableció para saber cuánto se pagó en el ITBMS. De la misma forma se analizaron los ITBMS de los meses anteriores que a solicitud el Tribunal hizo, y así, también se determinó que en efecto se había declarado como compra con ITBMS ahí determinamos entonces que lo que se compró para venta a -----
----- en cuanto al cemento tipo dos y puzolana, que era específicamente lo que se vendía, se encontró en factura de forma bruta por decirlo así, porque no se le había aplicado ningún tipo descuento al cemento tipo dos, eran trescientos veintitrés mil, seiscientos setenta y tres mil dólares con 00/100 y en puzolana cuatrocientos cuarenta mil doscientos noventa y ocho dólares con 00/100.*

Bien, hasta ese momento ese es el total de las compras realizadas para ese tipo de productos que se le ofrecían a ----- . La empresa que vendió el mismo producto, por ley era exenta, no podría hacerle ningún tipo de cargo producto de estas ventas por ende el contribuyente no podía utilizar ese crédito para reducir en el momento de su declaración de ITBMS; quedaba como monto no deducible. Mismo que en la contabilidad en la declaración de renta que así como se solicitó se verificara, pudimos determinar que el contribuyente lo establecía como otros gastos, esos otros gastos fueron ubicados en la declaración de renta como tal y por ende, si nosotros nos vamos de forma exacta el parágrafo 12 del artículo 1057-V, correspondiente al ITBMS que dicta como se puede utilizar ese ITBMS que dice como gasto no deducible para el Impuesto sobre la renta, como era para el impuesto sobre la renta se determina cuanto se utilizó para el impuesto sobre la renta de ese crédito solo permite el impuesto sobre renta un 25% de forma simple o forma sencilla, se determina que el 25 % de lo que se utilizó porque es un impuesto. Estamos hablando de un impuesto no estamos hablando de un gasto que el artículo diga lo puedes utilizar como un gasto para el impuesto sobre la renta entonces se determina de allí cuanto fue lo que se utilizó al final, porque estamos hablando de un impuesto que se pagó. Ahí fue donde se determinó que fue un 25% que es el máximo atribuirle para rebajar el impuesto sobre la renta por ende dado la forma que como se utilizó, como bien es cierto, debió ser utilizado como gasto deducible, podemos dictaminar hasta cuanto fue el monto que se utilizó y así rebajarlo del impuesto de esa forma

Por su parte, al representante del Fisco, cuestionó lo siguiente:

Buenas tardes licenciado, leyendo su informe pericial me surgieron algunas dudas por lo menos en la pregunta 3 usted indica que la sociedad -----, en las ventas realizadas a ----- con fundamento en el artículo 1057-V del Código Fiscal no cargo ITBMS, y en la pregunta 4 expone que luego de revisar la contabilidad el balance pudo comprobar que las compras que realizó -----, para luego suministrarlas a ----- crearon un crédito de ITBMS porque las ventas realizadas son exentas, quería comentar el parágrafo 12 del artículo 1057-V que en el Código Fiscal que los créditos fiscales ITBMS lo componen el impuesto que se encuentra incluido en las facturas, compras y aquella porción no admitidas como créditos fiscales considerando como gasto deducible en efecto del impuesto sobre la renta lógicamente cuando son mixtos, verdad, y esa porción se va a gastos y eso es la ley, mi pregunta a raíz de eso es : Para el 2014, ¿era ----- un contribuyente de ITBMS y si su único cliente era -----?

A lo que el perito responde: *Sí era contribuyente y no era su único cliente.*

Pregunta el apoderado del Fisco: *¿Es decir tenían más clientes?*

El perito responde: *Correcto.*

El representante del Fisco, pregunta:

¿A qué se refiere cuando señala que las compras que realizó ----- y posteriormente fueron vendidas a -----, generaron un crédito de ITBMS, si posteriormente a ello indica que el análisis de balance prueba y el amarre contable este crédito lo consideraron en el rubro de otros gastos.

El Perito responde:

Bien, básicamente; usted señaló que las compras son para una venta mixtas, le hago señalar que ----- al venderle a ----- por Ley no puede ser catalogado como

*mixto debe ser catalogado como exento, ¿por qué le señalo que debe ser catalogado como exento? Cuando nosotros analizamos directamente su venta, no podríamos considerarla como una venta mixta debe ser considera como una venta exenta y al ser exenta hace que sea directamente deducible, si nosotros lo podríamos en el rubro mixto inclusive pudiese verse beneficiada aún más la empresa, producto que tiene otros clientes exentos pero no son clientes con el mismo beneficio que por ley se le creó, porque recordemos que -----
----- tiene una ley especial para que tantos ellos como sus subcontratistas no paguen ningún tipo de impuestos. Estamos viendo que ----- al ser subcontratista, debió haber puesto su línea como exento pleno, de eso del formulario debió ser en la línea 36 donde creo que lo menciono para que sea full exento y quedaría entonces no deducible la ley así lo establece, que sea utilizado como gasto deducible, sin embargo, se me cuestiona si al utilizarlo de esa forma se utilizó todo el crédito y ahí no puedo decir que sí se utilizó todo el crédito lo que yo puedo manifestar es que tan solo utilizó un 25% de ese beneficio; porque estamos hablando de impuesto y de que por ley el ----- y sus subcontratistas se le daban un beneficio exento, si se hubiera puesto en una línea mixta estuviéramos hablando de diferentes números inclusive, pero al ponerlo en la línea exenta ya no podemos catalogarlos de la misma forma y ya el tratamiento en esa línea genera todo ese monto. Como bien lo establecí en la cantidades que todo debería haberse llevado a gastos no deducible, por ende, no debe, ni siquiera si hubiera estado en mixto como así el contribuyente lo utilizó de mala forma y yo lo puse en la línea para establecer el número correcto el cliente al utilizarlo allí e inclusive se benefició con algo, pero realmente el debió haberlo puesto en gasto no deducible y el gasto no deducible genera que solamente sea utilizado en el impuesto sobre la renta un 25%.*

A lo anterior, el apoderado del Fisco cuestiona:

¿Podrá el Perito describir o detallar la información utilizada del balance?, una información que saco del balance y si para el período 2014 no utilizó la totalidad de la porción no deducible, es decir, cuatrocientos cuarenta mil doscientos noventa y ocho con 08/100; ¿podrá ilustrar por qué la sociedad mantiene aún un remanente si los gastos son cuentas nominales y al final del período fiscal estas cuentas se cierran? mi pregunta es ¿Dónde está eso registrado de ese crédito fiscal que se está pidiendo al fisco si esas cuentas contablemente ya están cerradas y si hubo una fusión incluso?

El perito responde:

Básicamente yo estoy revisando cuatro meses y de esos cuatro meses yo verifico el crédito que quedaba disponible para el gasto de la declaración de renta. Si el crédito, mal llevado no lo generó ese crédito fiscal fue, ya eso mal empleado por el contribuyente. Yo no puedo entrar al contribuyente y decirle o corregirle o corrige tu contabilidad, yo podría señalar que producto de como llevó su contabilidad en tal caso, no tuvo el beneficio o a futuro poder reclamarle sí así quiere verificarle en la contabilidad, pero lo que sí puedo decir es que durante ese período cuanto es el monto y que por ende no lo utilizaron de forma exacta o forma correcta, ya queda en el Tribunal si lo quiere aportar o no y entonces ese momento o este año, es que el contribuyente le aplicaría en el balance ese crédito que se le estaba dando que perdió en ese momento, yo por los cuatro meses que tengo y puedo analizar es basado en eso de donde se ubicó y si forma correcta cancelo o no todo el monto del crédito.

Finalmente, el apoderado del Fisco agrega:

“Con esto cierro, en el balance de las cuentas nominales se cierran, ¿si yo quiero revivir un crédito fiscal contablemente y encima de eso hay una fusión y que ahí ciertas cuentas que no se consideran cuando uno se fusiona como yo voy a establecer un crédito fiscal contra que cuenta lo haría?

El perito responde:

Con el superávit la utilidad retenida acumulada con ese rubro habría que establecerlo e inclusive puede generar algún tipo impuesto a pagar.

De lo transcrito y dicho por los peritos, leemos que cuando se asume como gasto el crédito de ITBMS en la declaración jurada de renta, y en razón de la proporcionalidad del gasto, el mismo no se asume en un cien por ciento; esto es que la declaración no reconoce matemáticamente el total del gasto, sino el proporcional a la tarifa y ello es así por la propia naturaleza fiscal del gasto; sin embargo, el ITBMS asumido por el contribuyente sí es completo, por lo que se crea un desfase en su flujo de caja.

Se entiende que los tributos son aportaciones obligatorias de los ciudadanos para con el Estado, lo que afecta el patrimonio del sujeto pasivo, es decir de los particulares; sin embargo dicha afectación no puede llegar a ser confiscatoria y desproporcional, y no solo desde el punto de vista cuantitativo, es decir en monto; sino también cualitativo, es decir en la naturaleza del tributo.

Lo anterior, conlleva a que si bien puede ser económicamente asumible para el contribuyente el tributo, no resulta justo cuando no es la carga adecuada que señala la ley y afecta de más su patrimonio, e incluso si dicha carga es consecuencia del error del propio contribuyente, por lo que corresponde a la Autoridad realizar los correctivos así sea a favor de este.

De las pruebas que reposan en el expediente se evidencia que el patrimonio de -----, fue afectado al asumir un ITBMS que luego no pudo trasladar y que mediante mecanismo contable se llevó como gastos en su declaración de rentas. Sin embargo, con tal operación no recuperó la totalidad del impuesto asumido, mismo que un principio no debió contraer, puesto que tal carga le correspondía al consumidor final.

Bajo este marco, el Tribunal no puede ignorar el principio de justicia tributaria que fundamenta su propia existencia, menos ignorar los principios fundamentales del derecho tributario que rigen su actuar, tales como el de equidad, eficiencia, no confiscatoriedad y capacidad contributiva. Es esta justicia tributaria la que legitima en un Estado de derecho la potestad tributaria, es decir el derecho de cobro de los tributos y contribuciones especiales.

A pesar de que todos estamos obligados como gobernados a asistir para satisfacer las necesidades del Estado, tales contribuciones deben ser justas, por lo que estas obligaciones han de ser tipificadas de acuerdo a los principios y valores constitucionales.

En el caso que nos compete, reiteramos que -----, ha cargado en su patrimonio la totalidad de un tributo producto de operaciones que tienen

consideraciones especiales en la ley en razón de su importancia nacional, como lo fue la ampliación del Canal de Panamá.

Por otra parte, observamos los peritos señalan errores en las declaraciones juradas de ITBMS, a lo que el apoderado del Fisco indica que el contribuyente debió corregirlos oportunamente, corrección que a su vez afecta otras obligaciones a pagar.

En este sentido, el artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, claramente establece que la Dirección General de Ingresos tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos. Tal fiscalización no se debe limitar a un aspecto sancionador.

Cuando son presentadas solicitudes de cualquier tipo que afecten obligaciones tributarias, la Dirección General de Ingresos tiene el deber de confrontar lo alegado en la petición con su base de datos e incluso realizar los ajustes correspondientes a las declaraciones ya presentadas, lo cual puede generar liquidaciones adicionales o una disminución de la obligación a saldar, puesto que su investigación no se puede limitar a los aspectos negativos del contribuyente.

Así el artículo 171 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, manifiesta que es un derecho del obligado tributario, ser considerado como un contribuyente cumplidor de sus obligaciones, mientras no se aporte prueba concluyente de lo contrario.

“Artículo 171. Derechos.

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- 1. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por parte de todos los funcionarios de la Administración Tributaria.*
- 2. Derecho a ser considerado y tratado como un contribuyente cumplidor de sus obligaciones mientras que no se aporte prueba concluyente de lo contrario.*

(...)”

En el caso que nos ocupa, vemos que en primera instancia no se determinó reclamó alguno del Fisco tendiente a exigir el pago de una obligación que fuese afectada por la solicitud que el contribuyente presentó, tampoco se presentaron contrapruebas del Fisco en segunda instancia con la finalidad de demostrar alguna afectación directa de otras obligaciones, por lo que no puede el Tribunal asumir que efectivamente es así. En tal sentido, le corresponde a la Administración Tributaria en ejercicio de su competencia y regido por el marco normativo vigente, a través de los procedimientos adecuados, realizar los ajustes que consideren.

Dentro de un proceso de controversia como el que nos ocupa, donde se plantean diferentes hechos controvertidos, es deber de las partes acercar al expediente todos los medios probatorios que consideren para alcanzar su pretensión.

Entre tales medios probatorios se encuentra la prueba pericial, que es una prueba de carácter científica y la evaluación de esta prueba por parte del juzgador se realiza conforme a las reglas de la sana crítica.

Encuentra el Tribunal que los dictámenes periciales entregados, mantienen sustentos documentales y científicos y no se apartan de lo que consta en el expediente, por lo que considerará las sumas determinadas por los peritos, aunado a las explicaciones legales arriba señaladas, lo pertinente es reconocer el derecho reclamado por el contribuyente.

Finalmente, es de notar que el recurrente ha solicitado la devolución del crédito fiscal generado o bien su acreditamiento, en tal sentido, debemos considerar lo dispuesto en el Decreto Ejecutivo n.º 84 de 26 de agosto de 2005 modificado por el Decreto Ejecutivo n.º 91 de 25 de agosto de 2010, que establece lo siguiente:

“Artículo 25. UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO. Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en el período inmediato subsiguiente, pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso.”

En consecuencia, en razón de tal limitación normativa, se procederá a reconocer como crédito fiscal de ITBMS a favor del contribuyente, la suma de trescientos treinta mil doscientos veintitrés balboas con 66/100 (B/.330,223.66).

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, en Pleno, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley dispone:

PRIMERO. REVOCAR en todas sus partes la Resolución n.º 201-5114 de 20 de agosto de 2020 emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

SEGUNDO. ORDENAR a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas **ACREDITAR** la suma de **TRESCIENTOS TREINTA MIL DOSCIENTOS VEINTITRÉS BALBOAS CON 66/100 (B/.330,223.66)**, en concepto de **CRÉDITO FISCAL** de Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (ITBMS) de los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2014, a -----
-----, con RUC. 125-103-33907 (antes -----).

Con el mayor respeto, debo opinar de modo distinto a la mayoría del Pleno, con respecto a la decisión adoptada mediante la Resolución n.º TAT-RF-012 de 21 de febrero de 2024, que dispone **REVOCAR** en todas sus partes, la **Resolución n.º 201-5114 de 20 de agosto de 2020**, la cual resolvió negar por improcedente la devolución de la suma de **TRESCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y NUEVE BALBOAS CON 16/100 (B/. 374,649.16)** a la sociedad -----, en concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), correspondiente a los meses de mayo, junio, julio y agosto del periodo fiscal 2014.

Una vez más hago uso de la facultad conferida por el artículo 144 del Código Judicial, el cual hace extensivo a los magistrados de tribunales superiores, lo establecido en el artículo 115 del mismo cuerpo normativo, en el sentido de salvar mi voto y expresar mi disenter con la decisión adoptada por la mayoría del pleno de los magistrados.

Con respecto a la decisión de revocar, emitida por la mayoría del pleno a través de la Resolución ya citada, debo manifestar que nuevamente y tal como lo hemos señalado en resoluciones ya proferidas por este Tribunal como por ejemplo, en la resolución TAT-RF-003 de 8 de enero de 2024, mi salvamento no recae en aspectos sobre el fondo de la decisión, sino en que desde un inicio, le correspondía a este tribunal **decretar la no admisión del recurso de apelación** presentado de forma directa, ya que no correspondía ser admitida la apelación presentada, ni mucho menos analizar y decidir el fondo de la controversia, debido a que existe una deficiencia procesal insubsanable dentro de la presente causa, desde el momento en que se procedió a admitir un recurso de apelación presentado de forma extemporánea. Por lo tanto, pasamos a expresar seguidamente nuestra opinión jurídica.

1. Se puede apreciar dentro del escrito de alzada, que el recurso de apelación interpuesto por los apoderados especiales de la sociedad -----, fue presentado aduciendo la figura del **SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO**, fundamentados en el numeral 104 del artículo 201 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que regula el Procedimiento Administrativo General (Ver fs. 7 y 8 del expediente del TAT), debido a que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, no se pronunció sobre el **Recurso de Reconsideración** presentado el día **19 de octubre de 2020**.
2. En ese sentido, y al ver este escenario procedimos a verificar si el Recurso de Apelación presentado ante la negativa tácita fue interpuesto en tiempo oportuno y si cumplió con lo establecido en el **artículo 1185 del Código Fiscal, norma especial que aplica para este escenario (Silencio Negativo)** y no corresponde la alegada por

el contribuyente en la Ley 38 de 31 de julio de 2000, antes referida. En tal sentido, procederemos a transcribir la referida norma para luego hacer un análisis al respecto:

“Artículo 1185.

No deberá exceder de dos meses el tiempo que transcurra desde el día en que se presente una solicitud o se interponga cualquier recurso, hasta aquél en que se dicte resolución que ponga término a la solicitud o al recurso.

No obstante, lo anteriormente indicado, podrán excederse los plazos hasta un término adicional de dos (2) meses si se ha ordenado la práctica de pruebas o se están evacuando estas.

Transcurridos los términos indicados en el párrafo anterior sin que medie resolución de primera instancia y sin que el recurso esté en las circunstancias indicadas en el referido párrafo anterior, el recurrente podrá interponer la apelación directamente al Tribunal Administrativo Tributario dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al vencimiento del término de los dos meses antes señalado, sin perjuicio que el recurrente considere agotada la vía gubernativa, tal como lo señala el artículo 200, numeral 1 de la Ley 38 de 2000. El procedimiento establecido en este artículo se aplicará a los procesos que se presenten a partir de la entrada en vigencia de esta Ley” (La negrita y subrayado es nuestra).

De la norma anterior, observamos que la misma utiliza la palabra **“Podrá”** del verbo poder, es decir, que el contribuyente si bien puede o no interponer el Recurso de Apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario, al hacerlo **debe presentarlo dentro del término que dispone la norma**, el cual es de **15 días hábiles** que se cuentan precisamente a partir del día en que presentó ya sea la solicitud o el Recurso de Reconsideración hasta dos (2) meses después como máximo, tiempo en que sólo se podrá exceder la DGI, o sea un término adicional de hasta dos (2) meses más si ha ordenado la práctica de pruebas o se están evacuando las mismas, circunstancia que no ocurrió en este caso en particular.

En otras palabras, el verbo “podrá” que contempla la norma, es en referencia a **la opción** que cuentan los contribuyentes de **poder optar** con invocar el silencio administrativo, mas no, de poder saltarse o no cumplir con el término de quince (15) días hábiles determinado por nuestra normativa fiscal vigente.

Siguiendo con el estudio de la norma, si bien es una potestad del recurrente el presentar o no de forma directa el Recurso de Apelación imperando el silencio administrativo negativo, somos de la opinión que el mismo, si lo presenta debe hacerlo **dentro del término que establece la disposición legal** ya citada, de modo que

en el caso que nos ocupa, el efecto principal de su inobservancia hace que precluya el término descrito en la norma.

Lo anterior nos lleva a concluir que, si el contribuyente no presenta el Recurso de Apelación de forma directa ante esta instancia, se entiende que no se acogió a dicha potestad en virtud del Silencio Administrativo Negativo, por lo que procede la espera de la respuesta de la Administración Tributaria, para poder agotar todos los recursos gubernativos que le asiste.

3. Otro aspecto para señalar es que, frente a lo expuesto, si bien la norma no expresa una prohibición para que acuda a esta instancia directamente bajo la negativa tácita, debemos reiterar que se debe hacer en el tiempo indicado, ya que de lo contrario lo que procede es la **No Admisibilidad del Recurso de Apelación**, por no cumplir con aspectos procesales de forma.

Con base al análisis expuesto de la norma aplicable, procedimos a verificar, si el Recurso de Apelación por **SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO**, fue presentado dentro del término oportuno conforme al artículo 1185 del Código Fiscal, resultando que el mismo se presentó de forma extemporánea, ya que el Recurso de Reconsideración fue presentado el día **19 de octubre de 2020** (véase foja 134 del expediente de antecedentes), por lo que el término de dos (2) meses que mantenía la Administración Tributaria para pronunciarse, se cumplían el día **19 de diciembre de 2020**, por lo que el término de quince (15) días hábiles comenzaba a correr al día siguiente hábil, es decir, desde el **21 de diciembre de 2020 al 27 de enero de 2021** (*El TAT en su sede central, mediante Acuerdo n.º 25 de 28 de diciembre de 2020, estuvo cerrado del 4 al 14 de enero de 2021*), no obstante, el Recurso de Apelación no fue presentado sino hasta el día **30 de mayo de 2023** (véase foja 21 del cuadernillo del TAT), 2 años y 2 meses aproximadamente después del vencimiento del término.

De lo indicado en el párrafo que antecede, vemos claro e indudablemente que el Recurso de Apelación no fue presentado dentro del término que dispone el artículo 1185 del Código Fiscal, no obstante, al revisar el expediente de segunda instancia, específicamente de fojas 28-32, vemos que se procedió a admitir dicho recurso de alzada a través de la Resolución nº TAT-ADM-089 de 31 de julio de 2023.

El silencio administrativo es una figura que permite salvaguardar el derecho a la tutela efectiva del administrado, así como lograr la agilización de la gestión administrativa, no obstante, más allá de la revisión de los dos (2) meses de inoperatividad que establece la norma, es indispensable que para optar a la admisión del Recurso de Apelación, se debió proceder con el cálculo relacionado al término de quince días (15) hábiles establecido dentro del artículo 1185 del Código Fiscal, con el objeto de constatar si el Recurso de Apelación presentado cumplía con el plazo que establece la norma fiscal ut supra, el cual como hemos

podido verificar no se cumplió, por lo que no debió ser admitido, sin embargo, el Recurso de Apelación ha sido sustanciado hasta ponerlo en estado de la presente decisión compartida por el resto del pleno.

Debo dejar claro que si bien el artículo 1185 del Código Fiscal permite a los recurrentes accionar de forma directa frente a la negativa tácita de la administración tributaria y que este Tribunal mantiene la obligación de pronunciarse sobre los recursos de apelaciones presentados bajo esta figura, debemos recalcar que la admisibilidad de un recurso de apelación tiene efectividad siempre y cuando su interposición cumpla con los requisitos legales, entre ellos, que la misma se realice dentro de los términos previstos.

Expuesto nuestro criterio jurídico con relación a la norma fiscal motivo de análisis también debemos manifestar muy respetuosamente que debemos cumplir con los principios legales y generales del derecho, que, a nuestro juicio, se debieron tomar en consideración al momento de la revisión correspondiente para la admisibilidad del Recurso de Apelación, entre los cuales podemos mencionar:

1. El principio o garantía del debido proceso: El artículo 32 de nuestra Constitución Nacional, parte del supuesto de que el **ordenamiento** jurídico se ha encargado de regular el procedimiento o la actuación que deben seguir las autoridades y las partes en la tramitación de los distintos negocios. Es decir, que **la regulación o existencia previa de las normas procedimentales** constituyen en sí misma una garantía para todos los actores que participan en un proceso sin distinción, la cual se vulnera en los momentos en que las autoridades dejan de aplicar dichas normas o aplican un trámite distinto al que las mismas prevén.

Sobre el particular vemos que el despacho sustanciador procedió a admitir un recurso de apelación presentado de forma extemporánea, sin tomar en consideración el debido plazo que debía cumplirse al invocarse el silencio administrativo negativo en materia fiscal.

2. El principio de legalidad: Con respecto a este principio, el mismo está contemplado expresamente en los artículos 34 y 36 de la Ley n° 38 de 31 de julio de 2000, que regula el Procedimiento Administrativo General, en donde se puede deducir entonces que la finalidad del **Principio de estricta legalidad**, es garantizar que la actuación de las autoridades públicas se sujete a un conjunto de reglas y normas previamente establecidas, de forma tal que se evite alguna inobservancia en la ley no solo sustancial, sino también procedimental que vaya en contra de alguna de las partes. En ese sentido, como ya hemos explicado, el recurso de apelación ensayado en favor de la sociedad -----, fue presentado fuera del término que señala el procedimiento fiscal ordinario, por lo que no debió ser admitido, ni mucho menos ser sustanciado hasta decidir la causa.

3. El principio de igualdad procesal: Este principio consagrado en el artículo 469 del Código Judicial, básicamente establece que las partes dentro del proceso deben gozar de igualdad de oportunidades no solo para su defensa, sino también deben prohibirse los procedimientos que impliquen un desmejoramiento procesal o desventaja de alguna de las partes, por lo tanto, al no cumplirse con los requisitos legales para la presentación de dicho recurso dentro de los términos previstos que establece el artículo 1185 del Código Fiscal, nos encontramos frente a una deficiencia procesal insubsanable, por lo que se puede concluir que no hubo una aplicación uniforme de la ley con relación en el trato de las actuaciones y gestiones del procedimiento legal, que afecta a una de las partes en este caso a la Administración Tributaria.

4. Principio de uniformidad de la jurisprudencia: Para concluir consideramos que con estas actuaciones no se estaría cumpliendo con la uniformidad de la jurisprudencia en materia de admisibilidad, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 156 numeral 7 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, este Tribunal tiene como una de sus competencias uniformar la jurisprudencia en materia de su competencia. Si bien somos los competentes para conocer y resolver los recursos de apelación que se presentan contra actos administrativos o resoluciones, para ello antes de proceder a la admisibilidad de un recurso de alzada se debe verificar si el mismo cumple con el término fijado en la ley.

Así las cosas, una vez realizada la verificación del cumplimiento de los términos fatales para dar paso a la admisión del recurso invocado, considero que es imprescindible que el ejercicio del derecho a impugnar los actos administrativos se realice dentro de los términos y parámetros procedimentales previamente normados, para poder posteriormente ser sustanciado en el fondo, por lo tanto, no es relevante tampoco en esta ocasión, emitir comentarios referentes a la decisión de fondo.

Con respaldo en las razones precedentes, concluyo señalando que el Recurso de Apelación presentado por los apoderados legales de la sociedad -----
-----, ante esta superioridad en **SILENCIO ADMINISTRATIVO NEGATIVO**, no debió ser admitido, ni mucho menos ser analizado, por lo que no tengo otro camino que dejar sentado de manera coherente, respetuosa y categórica que, **SALVO EL VOTO**.

Fecha ut supra,

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

(Fdo.) ANTONIO JOSÉ OSORIO
Secretario General