



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024
EXPEDIENTE: 025-2023

VISTOS:

La licenciada -----, actuando en calidad de apoderada legal de la sociedad --
-----con RUC. -----, presentó ante este Tribunal
Administrativo Tributario, recurso de apelación por silencio administrativo en contra de la
Resolución n.º 201-8257 de 14 de noviembre de 2022, proferida por la Dirección General de
Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

I. ANTECEDENTES.

La licenciada -----, de acuerdo con el acto originario, presentó el 15 de
diciembre de 2021, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y
Finanzas, solicitud de reconocimiento de cesión de créditos fiscales provenientes de arrastre
de pérdidas incurrido por ----- con relación a las declaraciones de
renta realizadas por los períodos fiscales, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, por un monto de
B/.52,850,274.52, en virtud de acuerdo de cesión de créditos fiscales celebrado entre -----
----- y -----

La apoderada fundamentó su solicitud en los siguientes argumentos:

- La existencia y reconocimiento de crédito fiscal, surge del contenido de lo dispuesto en el artículo 698-A del Código Fiscal, normativa legal que mantiene vigencia respecto al surgimiento del crédito y como puede ser consumido.
- El artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario, que rige hoy la cesión de créditos fiscales, no establece limitante alguna frente a la cesión de créditos cuya aprobación se solicita.
- Dada la claridad respecto de la derogatoria ocurrida de las limitantes que antes impedían transferir este tipo de créditos, ante el nuevo Código de Procedimiento Tributario, que no limita en modo alguno la cesión, debe la Administración Tributaria, acatar el contenido de la nueva ley.
- Que -----es una sociedad anónima que se dedica a la importación y compra local de productos comestibles, bebidas, carnes, aseo para el hogar, mercancía en general y venta al detal de productos, los cuales se venden a

través de supermercados de la marca “-----” ubicados dentro del territorio nacional.

- Que la sociedad -----, es una sociedad panameña que fue constituida con el objetivo de dedicarse a la actividad de importación y distribución nacional de productos alimenticios e intermediación financiera.
- Que el arrastre de pérdida surge de la diferencia entre los ingresos menos los costos y gastos, presentados en las declaraciones de rentas presentadas ante la Dirección General de Ingresos de la sociedad -----los cuales se han acumulado a partir del período 2016 al período 2020, siendo el 2020, el último reportado.

Período Fiscal	Total de Ingresos	Total de Costo	Total de Gasto	Pérdida del período
2016	38,437.74	63,265.16	343,967.34	368,794.76
2017	1,492,327.58	1,580,964.37	3,979,740.74	4,068,377.53
2018	12,288,534.66	11,755,924.72	10,629,574.15	10,096,964.21
2019	64,731,997.33	58,473,051.25	24,936,384.46	18,677,438.38
2020	146,480,773.65	127,039,704.87	39,079,768.42	19,638,699.64

- Que el monto total del crédito fiscal asciende al orden de B/.52,850,274.52.
- Que por evidenciado el crédito existente, las sociedades ----- y -----, suscriben acuerdo de cesión en materia tributaria.
- Que la lectura del acuerdo suscrito entre ambas sociedades, se desprende que el mismo cumple a cabalidad con la normativa legal que en la actualidad rige la materia de Cesión de Créditos contenidas en el artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario.

II. RESOLUCIÓN N.º 201-8257 DE 14 DE NOVIEMBRE DE 2022.

A través de este acto administrativo, la Dirección General de Ingresos resolvió la solicitud presentada y dispuso: “NEGAR la pretensión formalizada por las sociedades ----- y -----, para que previas valoraciones legales se acceda a la pretensión consistente en autorizar formal solicitud de cesión de crédito fiscal proveniente de arrastre de pérdidas con relación a las declaraciones de renta realizadas para los períodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, por un monto de B/.52,850,274.52, en virtud de acuerdo de cesión de créditos fiscales, celebrado entre ambas sociedades.

Dicho acto administrativo se fundamentó básicamente en los siguientes párrafos:

“De la lectura del precitado artículo *-artículo 698-A del Código Fiscal-* en adición a la jurisprudencia y la Doctrina Tributaria, se han considerado las pérdidas como “el resultado negativo que se verifica en una empresa” (-----, 2014), lo que hace claro que el objeto de la pretensión difiere del tratamiento que al tenor del código fiscal se dispone para las pérdidas fiscales.

En atención a los hechos y pruebas precedentes, y el fiel cumplimiento de lo instaurado en las normas concernientes al reconocimiento de créditos fiscales por parte de contribuyente - -----consideramos oportuno negar el derecho peticionado, por ende de igual forma no acceder a la pretensión de cesión del crédito fiscal a favor de la sociedad - -----” (Ver foja 123 a 127 del expediente de antecedentes).

Esta resolución se notificó el 22 de diciembre de 2022.

III. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Contra la decisión originaria, la licenciada -----, interpuso el 16 de enero de 2023, recurso de reconsideración, en la que se ratifica de los argumentos expuestos en la solicitud, además presentan incidente de nulidad. (Ver fojas 132 a 142 del expediente de antecedente).

IV. RECURSO DE APELACIÓN POR SILENCIO ADMINISTRATIVO.

Dado que la Administración Tributaria no se pronunció en el término de ley, la parte actora interpuso ante este Tribunal, recurso de apelación por silencio administrativo, e igualmente presentaron Incidente de Nulidad de lo actuado. (Ver foja 1 a 12 del expediente del Tribunal).

V. ACTUACIONES DEL TRIBUNAL.

Proveído de 12 de junio de 2023.

A través de este proveído, el Tribunal dispuso ordenar a la Secretaría de Trámites que confeccionara y remitiera el respectivo oficio a fin de que requiriera a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el original del recurso de reconsideración presentado por la licenciada -----, apoderada legal de -----en contra de la Resolución n.º 201-8257 de 14 de noviembre de 2022, con su respectivo sello de recibido. (Ver fojas 31 y 32 del expediente del Tribunal).

Posteriormente mediante Nota n. 203-01-1959-DJT de 7 de julio de 2023, la Dirección General de Ingresos remitió a este Tribunal, el original del recurso de reconsideración presentado ante ellos. (Ver foja 35 del expediente del Tribunal).

Admisión y traslado.

Mediante **Resolución n.º TAT-ADM-076 de 7 de julio de 2023**, este Tribunal dispuso admitir el recurso de apelación presentado por la licenciada -----, actuando en calidad de apoderada legal de la sociedad -----con RUC. -----, en contra de la Resolución n.º 201-8257 de 14 de noviembre de 2022, proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, de igual manera se ordenó correr traslado al director general de Ingresos. (Ver fojas 37 a 40 del expediente del Tribunal).

En término oportuno, en virtud del poder otorgado por el director general de Ingresos, el licenciado -----, presentó su oposición al recurso de apelación en los términos que pasamos a resumir:

- Que mediante informe de elaborado por el Departamento de Fiscalización Tributaria de la Sección de Devolución de Impuestos se realizó el análisis de la solicitud interpuesta y se llegó a las siguientes conclusiones:
 1. “Que el monto efectivamente en concepto de Renta Jurídica (crédito próximo), tal y como como consta en los registros históricos del sistema e-Tax 2.0, ascienden a un total de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y DOS BALBOAS CON 17/100 (B/.852.17) y en concepto de renta jurídica (créditos pagos no aplicados) asciende a CERO BALBOAS CON 01/100 (B/.0.01)
 2. Que por lo antes expuesta (sic), el saldo disponible como crédito fiscal según investigaciones es de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y DOS BALBOAS CON 17/100 (B/.852.17) en la línea renta jurídica (crédito próximo) producto del impuesto estimado del año 1996 y CERO BALBOAS CON 01/100 (B/.0.01)(sic). En la línea renta jurídica (créditos pagos no aplicadas), producto de renta estimado con la boleta n.º -----
 3. Que el contribuyente solicita transferencia de crédito fiscal proveniente de arrastre de pérdidas de sus Declaraciones de Renta de los períodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 a favor de -----con -----, dicha solicitud según lo establece el Código Fiscal en su artículo 698 A.
 4. Se deja a disposición hacer efectiva la solicitud de cesión de crédito del contribuyente ----- (sic) RUC ----- a favor del contribuyente de ----- con RUC -----.

- Que basado en el informe descrito por la Sección de Devolución respalda la decisión de la Administración Tributaria por una diferencia aparente entre los créditos fiscales y el método dispuesto legalmente para que todo contribuyente del impuesto sobre la renta en la república de Panamá pueda reconocer las referidas pérdidas en la liquidación del referido impuesto sobre la renta.
- Los créditos líquidos y exigibles de un contribuyente o responsable por concepto de tributos pueden ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario, en cuyo caso deben cumplir con los requisitos siguientes:
 - ✚ El contribuyente o responsable debe comunicar a la DGI, la cesión
 - ✚ Solo pueden compensarse créditos administrados por la DGI.
 - ✚ Los créditos deberán ser debidamente individualizados en cuanto al tipo de impuesto, período fiscal y cuantía.
- Según el informe de auditoría, se pudo comprobar que el único saldo disponible como crédito fiscal fue de B/.852.17, que son pagos efectivamente realizados por el contribuyente, por lo que al determinarse el crédito, la cesión, será siempre que no tuviere otras obligaciones tributarias, el monto de cesión de crédito, que pudiera hacer efectiva -----a favor de -----
- De conformidad con el principio de legalidad tributaria, la Dirección General de Ingresos, atiende a lo normado expresamente en las disposiciones contenidas en materia del régimen de arrastre de pérdidas, toda vez que el artículo 698- A del Código Fiscal, es claro al hacer mención que únicamente el beneficio que tienen los contribuyentes que sufran pérdidas en un período fiscal, es que pueden deducirlo en los 5 períodos fiscales siguientes a razón de un 20% de la referida pérdida por año. Además tales pérdidas no podrán deducirse en más del 50% la renta neta gravable del contribuyente en el año que se deduzca la cuota respectivamente, lo cual no es transferible, aún en los casos de consolidaciones fusiones.
- Atender a la petición de cesión por arrastre de pérdida por la suma de B/.52,850,274.52, es conceder un beneficio fiscal, que no tiene su fundamento legal, ya que esta norma como beneficio al contribuyente no contempla los arrastres de pérdidas como cesión a otros contribuyentes.
- Sobre la interpretación y aplicación de la ley se desarrollan en los artículos 9, 10 y 14 del Código Civil y de acuerdo con tales normas, lo referente a cesiones por créditos fiscales, si se encontrase en diversos códigos, se prefiere la disposición del Código o la ley especial, por tanto al estar contenido lo referente al arrastre de pérdida en el artículo 698-A del Código Fiscal, la DGI, no puede desatender lo contemplado en este, máxime que este artículo se encuentra vigente, por lo que mal puede el contribuyente en el hecho cuarto alegar una derogatoria de las limitantes que antes existían que impidan transferir este crédito.

- Que el contribuyente, al realizar la solicitud el 15 de diciembre del año 2022, sobre los períodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 sobre la solicitud de cesión de créditos fiscales provenientes de arrastre de pérdidas con relación a las declaraciones de renta por un monto de B/52,850,274.54; que para el período 2016, (sic) presentada su declaración jurada de impuesto sobre la renta el 22 de abril de 2017; la del período fiscal 2017, fue presentada el 31 de julio de 2018 y la correspondiente al período fiscal 2018, presentada el 30 de abril de 2019, las cuales quedan bajo el artículo 698-A que hace mención que el derecho de deducir pérdidas es intransferible, aún en los casos de consolidaciones o fusiones.
- Los períodos 2019 y 2020, si bien es cierto se presentaron posterior a la entrada en vigencia del artículo 83 y 88 de la Ley 76 del 14 de febrero de 2019, con su (sic) promulgación del artículo 88, el 15 de mayo de 2019, no cumple con lo dispuesto en la norma señalada ya que la cesión de crédito debe estar respaldada por créditos estipulados por los pagos demás (sic) pagos indebidos que generan un saldo a favor, que según el artículo 698-A del Código Fiscal que sigue vigente, no pueden ser transferibles el derecho de deducir pérdidas.
- Que el contribuyente -----, presenta en el Sistema e-Tax 2.0 saldos pendientes en impuesto sobre la renta para el período fiscal 2022, por la suma total de B/.245,469.22.
- Que el artículo 150 de la Ley 38 de 2000, señala que incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables, pero el contribuyente no aportó documentación que respaldara sus alegaciones y en el sistema e-Tax 2.0 no se encuentra registrado pago o cifras indicadas por el contribuyente sobre pagos realizados en exceso. (Ver fojas 45 a 50 del expediente del Tribunal).

Respecto del incidente de Nulidad.

A través de la Resolución n.º TAT-ADM-083 de 19 de julio de 2023, este Tribunal se pronunció respecto al incidente de nulidad alegado por la parte recurrente, y en su parte resolutive dispuso: “RECHAZAR DE PLANO EL INCIDENTE DE NULIDAD DE LO ACTUADO presentado por la licenciada -----, actuando en calidad de apoderada legal de la sociedad -----con RUC. ----- --, e insertó en el memorial del recurso de apelación en contra de la Resolución n.º 201-8257 de 14 de noviembre de 2022, proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió “NEGAR la pretensión formalizada por ----- sociedad anónima constituida conforme la legislación de la República de Panamá e inscrita con Registro único de Contribuyente ----- y -----, sociedad anónima constituida conforme la legislación de la República de Panamá e inscrita con Registro único de Contribuyente -----

-----, para que previas valoraciones legales, este despacho acceda a pretensión consistente en “Autorizar formal solicitud de Cesión de créditos fiscales provenientes de arrastre de pérdidas con relación a las Declaraciones de Renta realizadas para los períodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 por un monto de B/.52,850,274.52 en virtud de acuerdo de cesión de créditos fiscales celebrados entre ambas sociedades...” (Ver foja 64 a 67 del expediente del Tribunal).

Etapas probatorias.

Mediante Resolución n.º TAT-PR-057 de 8 de agosto de 2023, este Tribunal se refirió a las pruebas presentadas y ordenó la práctica de una prueba pericial. (Ver foja 72 a 81 del expediente del Tribunal).

La citada resolución dispuso que los peritos rindieran su informe sobre los siguientes puntos:

1. Expliquen los peritos, ¿En qué consiste un arrastre de pérdidas desde la óptica fiscal y cómo se determina?
2. Determinen los peritos, de acuerdo a facturas, recibos y demás, ¿Cuál es el monto pagado al Tesoro Nacional por -----en concepto de impuesto sobre la renta de sus diferentes períodos fiscales?
3. Determinen los peritos, basados en los libros y documentación de sustento del contribuyente ¿Cuál es el monto del arrastre de pérdidas que mantiene -----para los períodos 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020?
4. Según su leal saber y entender ¿En qué consiste un crédito líquido y exigible?
5. Determinen los peritos, ¿Si -----mantiene créditos líquidos y exigibles en concepto del impuesto sobre la renta? De ser así, detallen en que lo fundamenta.

Posteriormente, a través de la Resolución n.º TAT-PR-066 de 5 de septiembre 2023, se fijó la fecha de entrega de los informes periciales. (Ver fojas 87 a 89 del expediente del Tribunal).

Para el 12 de octubre de 2023, ambos peritos entregaron sus respectivos informes.

Mediante Resolución n.º TAT-ALF-032 de 23 de octubre de 2023, se fijó el término de alegatos finales, sin embargo a tal fecha el representante del Fisco ya había presentado sus alegaciones finales, el 19 de octubre de 2023.

El licenciado -----, entre otras consideraciones agregó en sus alegaciones que pretender que se reconozca la solicitud de cesión de crédito fiscal de conformidad con el artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario, porque dicha norma no establece ninguna limitante en cuanto a la posibilidad o (sic) transferir dicho crédito, es una interpretación errada por parte del contribuyente por lo siguiente:

- i. El concepto de crédito fiscal, se encuentra claramente definido en el artículo 82 de la citada norma, y en ella se expresa que los créditos fiscales solo serán

reconocidos como tales, aquellas sumas que efectivamente hayan ingresado el contribuyente al fisco o que surja como beneficio o incentivo fiscal.

- ii. El artículo 83 de la norma up (sic) supra, señala que para que un crédito sea cedido, este debe ser un crédito líquido y exigible de un contribuyente o responsable por concepto de tributos, en este caso, obsérvese, que dicha norma no se refiere a (sic) no cita o incluye créditos por arrastre de pérdidas, pues si la intención del legislador hubiese sido incluirla en dicha norma debió expresarse, por lo tanto, es una interpretación errónea del contribuyente.
- iii. Los artículos 9, 10 y 14 del Código Civil, establecen que cuando el sentido de la ley es claro, no debe ser desatendido su tenor literal, las palabras deben ser entendidas en su sentido según el uso general y cuando existiesen disposiciones incompatibles debe preferirse la ley especial.

Menciona que el contribuyente en su recurso de reconsideración al igual que en su recurso de apelación solicitó peritaje al Tribunal Administrativo Tributario y mediante la resolución TAT-PR-057 de 8 de agosto de 2023, dispuso a los peritos rindieran su informe sobre el concepto de arrastre de pérdidas desde la óptica fiscal y como se determina, el monto pagado por la sociedad ----- al Tesoro Nacional, el monto de arrastre de pérdidas conforme a los libros y documentación de sustento del contribuyente, concepto de crédito líquido y exigible y si en efecto esta sociedad mantiene créditos líquidos y exigibles.

Que en cuanto a la respuesta de la pregunta, si la sociedad -----realizó el pago en concepto de impuesto sobre la renta a favor del Tesoro Nacional, ambos peritos coinciden que el contribuyente no realizó pago alguno al Tesoro Nacional y solo presenta un saldo a favor en concepto de pago de la estimada correspondiente a la Declaración de Renta del año 1996, por B/.852.18.

Que de los períodos comprendidos entre los años de 2016 al 2020, presentó pérdida en sus operaciones. Además, mediante solicitud interpuesta sobre la petición de la No aplicación del Cálculo Alterno CAIR, para los períodos fiscales 2018 y 2019, la Administración procedió a aprobar la petición de dichos períodos, por lo cual se aprobó la pérdida declarada en la declaración jurada de impuesto sobre la renta.

Agrega que el contribuyente dentro de sus operaciones solo ha generado pérdidas en los últimos cinco años, que los créditos indicados no son mediante beneficios o incentivos fiscales tal como lo indica el artículo 82 de la Ley 76 de 2019, que en efecto el arrastre de pérdida, es un beneficio para el contribuyente que es intransferible, porque la norma especial vigente que es el artículo 698-A, claramente así lo expresa. Lo otro es que si la Administración Tributaria le concedió el beneficio de No CAIR, ya le otorgó dicho beneficio, al considerar dicho arrastre de pérdida en el análisis de solicitud de No CAIR.

Que a consecuencia de su mala administración empresarial y se ve a todas luces que su objetivo es que el Estado le reconozca las pérdidas generadas mediante cesión de crédito, aplicando una mala interpretación del artículo 82 y 83 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019.

Explica que solo para dejar constancia el contribuyente igualmente no realizó un análisis correcto ni siquiera en la norma vigente artículo 698-A Arrastre de pérdida ya que, al realizar la solicitud de cesión de crédito para los períodos 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020; debió revisar los períodos transcurridos y solo tenía derecho a aplicarse el restante correspondiente a los años 2018, 2019 y 2020. Y el saldo a aplicar en sus declaraciones de renta para los años subsiguientes de 2023, 2024 y 2025, corresponde a B/.20,281080.80 (sic), tal como lo indican ambos peritos en sus informes.

Señala que el contribuyente presenta en el sistema e-Tax 2.0, saldo pendiente en impuesto sobre la renta para el período fiscal 2022, y el mismo está exigiendo se apruebe una cesión de crédito sin haber cubierto antes saldos pendientes por B/.250,510.62. Además de que es sumamente preocupante para la Administración Tributaria que la mala interpretación del artículo 83 de la Ley 76 de 2019, sea utilizado para que el Tesoro Nacional por medio de la Dirección General de Ingresos reconozca sesiones (sic) de crédito a contribuyentes por pérdidas generadas por una mala administración gerencial o por decir errores de registro contable sin sustento legal coherente.

Concluye diciendo que ante la Administración Tributaria, el contribuyente ha interpuesto recurso de reconsideración contra los actos administrativos, mantiene dos recursos de reconsideración producto de los Administrativos (sic) 201-9758, ITBMS del 13 de octubre de 2021 y 201-9757, Dividendos del 6 de diciembre de 2021.

La parte recurrente en sus alegatos finales reitera todo lo argumentado en el recurso de apelación, por lo que no procederemos a su cita.

VI. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Cumplidas todas las etapas procesales que preceden, corresponde a esta 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.

Antes de entrar al análisis de la causa resulta importante que el Tribunal se pronuncie respecto al deber que tiene la Administración Tributaria de cumplir con lo dispuesto en el artículo 1193 del Código Fiscal, especialmente el numeral 4 que señala lo siguiente:

“Artículo 1193:

Las resoluciones que se dicten en negocios administrativos fiscales deben expresar:

1. Organismo o funcionario que la dicte, lugar de la expedición y fecha;
2. Nombre del interesado y asunto sobre el cual verse la resolución;
3. Exposición clara de los hechos en que se funda la resolución;
4. Motivación de la resolución y cita pertinente de los preceptos legales aplicables;
5. Parte resolutive, en la que decidirá concretamente la cuestión planteada; y,
6. La firma del funcionario que la dicte y la orden de notificarla y registrarla y también la de publicarla, cuando fuere del caso.

Concatenada a la norma anterior, la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que regula el procedimiento administrativo general, dispone en su artículo 201, numeral 1, que todo acto administrativo deberá formarse respetando sus elementos esenciales, entre estos, la motivación, comprensiva del conjunto de factores de hecho y de derecho que fundamentan la decisión.

A pesar de los requerimientos de ley es de observar que la parte motiva de la resolución objeto de recurso carece del detalle de los factores técnicos en contraste con los factores de derecho para motivar la decisión. Pues si bien la resolución contiene extractos de un informe técnico no lo relaciona con los aspectos jurídicos que motivan el acto administrativo.

Aunado a lo dicho, el numeral 90 del artículo 201 de la ley citada Ley 38 de 2000, indica que una resolución es un acto administrativo motivado y fundamentado en derecho y que en la parte resolutive debe contener los recursos gubernativos que proceden en su contra; sin embargo, la resolución objeto de recurso únicamente hace referencia a la posibilidad de interponer recurso de apelación, a pesar de que el artículo 1238-A, numeral 1 del Código Fiscal dispone que contra las decisiones de primera instancia se pueden interponer recurso de reconsideración y recurso de apelación; por lo que se incumple con la formalidad que se demandan de los actos decisorios, quedando la posibilidad de crear confusión en el administrado.

Ahora bien, entrando al análisis de la causa vemos que la pretensión inicial del solicitante es que con fundamento en el artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario, se le autorice la cesión de un crédito fiscal que dice acumulado a su favor como producto del arrastre de pérdida originado en sus declaraciones de renta de los períodos 2016 a 2020.

En tal sentido se desprende de los antecedentes que -----es una sociedad que para el momento de la solicitud, se dedicaba a la importación y compra local de productos de comestibles, bebidas, carnes, aseo para el hogar, mercancía en general y venta de productos al detal.

Tal como se indicó, de acuerdo a la parte solicitante sus declaraciones de renta de los períodos 2016 a 20120, arrojaron un crédito fiscal producto del arrastre de pérdidas que generaron tales períodos, detallado de la siguiente manera:

<i>Período Fiscal</i>	<i>Total de Ingresos</i>	<i>Total de Costo</i>	<i>Total de Gasto</i>	<i>Pérdida del período</i>
2016	38,437.74	63,265.16	343,967.34	368,794.76
2017	1,492,327.58	1,580,964.74	3,979,740.74	4,068,377.53
2018	12,288,534.66	11,755,924.72	10,629,574.15	10,096,964.21
2019	64,731,997.33	58,473,051.25	24,936,384.46	18,677,438.38
2020	146,480,773.65	127,039,704.87	39,079,768.42	19,638,699.64
Total de pérdida				52,850,274.52

Ese crédito que se dice generado fue cedido mediante contrato a la sociedad -----, cesión que se puso en conocimiento de la Dirección General de Ingresos, pero dicha institución negó a través del acto administrativo impugnado, autorizar la cesión.

Coloquialmente se conoce a la pérdida como el saldo negativo de un negocio.

Por otra parte, la literatura especializada se refiere a la pérdida tributaria, como el resultado negativo de un ejercicio gravable la cual puede ser compensada en ejercicios posteriores en los que se generen rentas netas. (*Effio, Fernando. Citado por Alva Matteucci, Mario y García Quispe José. Pérdidas Tributarias: Aspectos Tributarios y Contables. Lima, 2021. Pág. 4*)

A manera de ilustración, en el peritaje practicado por esta instancia, sobre el tema se les preguntó a los peritos lo siguiente: Expliquen los peritos, ¿En qué consiste un arrastre de pérdidas desde la óptica fiscal y cómo se determina?

El licenciado -----, perito designado por el contribuyente contestó:

“El arrastre de pérdidas desde la óptica fiscal podemos mencionar normalmente, se entiende son pérdidas de arrastre aquellas que, siendo determinadas en conformidad con las normas de la Ley, fueron sufridas por una empresa en ejercicios anteriores y pueden ser rebajadas por el contribuyente en el acercamiento del tributo hasta que quede totalmente extinguida.

El arrastre de pérdidas, en otro sentido es un tipo de Sistema de Compensación de Pérdidas, en las cuales la Empresa que ha obtenido pérdida tributaria en un ejercicio, puede compensarlas en los siguientes ejercicios en las cuales obtenga utilidades.

El arrastre de pérdidas se determina en base a la porción de dicha cuota no deducida en un año, no podrá deducirse en años posteriores ni causaran devolución alguna por parte del Estado.

(...) ”

El licenciado -----, perito designado por el Tribunal, respondió:

“Para responder a esta pregunta es importante puntualizar la definición de ganancia o pérdida:

- a) Cuando el total de ingresos es mayor al total de costos y gastos, se origina una ganancia.*
- b) Cuando el total de ingresos es menor al total de costos y gastos se, (sic) origina pérdida.*

En base a las definiciones descritas anteriormente, el resultado financiero puede diferir del resultado fiscal, debido a que cuanto el contribuyente presenta su declaración de rentas, podría incluir valores en los siguientes conceptos:

- a) Ingresos no gravables, exentos o de fuente extranjera.*
- b) Costos exentos, no deducibles o de fuente extranjera.*
- c) Gastos exentos, no deducibles o de fuente extranjera.*

Desde la óptica fiscal se produce renta gravable o pérdida fiscal, al restar a los ingresos gravables, los costos y gastos deducibles. Si los ingresos gravables son menores a la suma de los costos y gastos deducibles, da como resultado una pérdida fiscal, que da como consecuencia un arrastre de pérdida.

(...)

La respuesta a esta pregunta y como describimos anteriormente, el arrastre de pérdidas se determina, al restar de los ingresos gravables de los costos y gastos deducibles, siendo los ingresos gravables inferiores a la suma de los costos y gastos deducibles.”

En nuestro sistema tributario actual, es objeto del impuesto sobre la renta, la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba. La renta gravable de contribuyente es la diferencia que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los ingresos de fuente extranjera, los ingresos exentos y/o no gravables, así como los costos, gastos y erogaciones deducibles. (Artículos 694 y 695 del Código Fiscal).

Por su parte, la renta neta gravable es la que resulta de deducir de la renta gravable del contribuyente las rebajas concedidas mediante regímenes de fomento o promoción y los arrastres de pérdidas, legalmente autorizados. (Artículo 67 del D.E. 170 de 1993).

Siendo así, la renta neta gravable puede ser positiva o negativa. Si es positiva se le aplicará la tarifa que establece el artículo 699 del Código Fiscal para el caso de las personas jurídicas; pero en caso de ser negativa nos encontramos frente a una pérdida tributaria, y en la que el contribuyente no tiene la obligación de pago del tributo, puesto que existe un detrimento patrimonial como consecuencia de sus operaciones en el período correspondiente.

Como quiera que los resultados de una empresa no se agotan en un único período fiscal, sino que continúan en el tiempo hasta la existencia de tal empresa, algunas legislaciones, como es el caso de la panameña, permiten que las pérdidas asumidas en un período puedan ser compensadas con utilidades de otros períodos.

Estas pérdidas tributarias que en ocasiones se generan durante más de un ejercicio comercial y son susceptibles de producir una acumulación del resultado negativo, la doctrina y algunas legislaciones las denomina como pérdidas de arrastre o arrastre de pérdidas.

Es esta pérdida tributaria, la regulada en nuestro ordenamiento tributario como “Régimen general de arrastre de pérdidas”, contenido en el artículo 698-A del Código Fiscal y el artículo 78 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

“Artículo 698-A del Código Fiscal.

No obstante lo dispuesto en el Artículo 715 de este Código, y sin perjuicio de otros regímenes de arrastre de pérdidas vigentes, las pérdidas que sufra el contribuyente en un período fiscal serán deducibles en los cinco (5) períodos fiscales siguientes a razón del veinte por ciento (20%) de la referida pérdida por año. Tales deducciones no podrán reducir en más del cincuenta por ciento (50%) la renta neta gravable del contribuyente en el año en que se deduzca la cuota parte respectiva. La porción de dicha cuota no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores, ni causará devolución alguna por parte del Estado. Las deducciones solamente podrán efectuarse en la declaración jurada del Impuesto sobre la renta, no así en la declaración estimatoria.

El derecho de deducir pérdidas es intransferible, aún en los casos de consolidaciones o fusiones.

Artículo 78.- Régimen general de arrastre de pérdidas. (Decreto Ejecutivo 170 de 1993).

Sin perjuicio de otros regímenes de arrastre de pérdidas legalmente establecidos a los cuales el contribuyente pueda tener derecho, las pérdidas que el mismo sufra en un año fiscal a partir del año fiscal de 1991, podrán deducirse en los cinco (5) años fiscales siguientes, a razón del veinte por ciento (20%) de la referida pérdida por año y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 80. La porción de dicha cuota no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores ni causará devolución alguna por parte del Estado. Las deducciones solamente podrán efectuarse en la declaración jurada del impuesto sobre la renta, no así en la declaración estimatoria.

El derecho de deducir estas pérdidas es intransferible, aún en los casos de consolidaciones o fusiones.”

Doctrinalmente se habla de dos maneras de compensación de pérdidas, el *carry-back* y el *carry-forward*; siendo el primero la compensación de pérdidas con ejercicios anteriores que registraron una utilidad; y el segundo, establece la posibilidad de arrastrar las pérdidas obtenidas por el contribuyente como un gasto, rebajando la pérdida de la base imponible en los ejercicios futuros. (INVESTOPEDIA. *Loss Carryforwar, Loss Carryback*, citado por Ordoñez Alarcón, C. (2016). *Tributación de las pérdidas en Chile. Memoria de Licenciatura Universidad de Chile*, pág. 62)

Es este último, es decir los *carryforward*, a los que hace referencia la norma nacional, que según observamos no indica límite en el monto total compensable ni la naturaleza de la renta

obtenida, lo que sí establece es la porción deducible por año y el total de años en la que se aplicar la deducción, es decir la limitación temporal de su uso.

Independiente de su denominación, las pérdidas acumuladas en estricto derecho corresponden a un tipo de crédito fiscal; es decir se pueden utilizar para compensar tributos futuros, sin que ello signifique la posibilidad de solicitar la devolución dineraria de ellos dada la limitación de ley, además de la aparente imposibilidad de cederlos.

No obstante, por hermenéutica se deben tomar en cuenta los cambios importantes que se introdujeron en la legislación con la Ley n.º 76 de 13 de febrero de 2019, en materia de devoluciones y cesiones y que entraron en vigencia con la Ley 160 de 1 de septiembre de 2020. Tales normas disponen lo siguiente:

“Artículo 82. Créditos fiscales. Solo se reconocerán como crédito fiscal aquellas sumas que efectivamente haya ingresado el contribuyente al fisco o que surjan como consecuencia de un beneficio o incentivo fiscal.

Artículo 83. Cesión de créditos fiscales. Los créditos líquidos y exigibles de un contribuyente o responsable por concepto de tributos podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario. Para tales efectos, se deberán cumplir los requisitos siguientes:

- 1. El contribuyente o responsable deberá comunicar a la Dirección General de Ingresos la cesión.*
- 2. Solamente podrán cederse créditos administrados por la Dirección General de Ingresos.*
- 3. Los créditos deberán ser debidamente individualizados en cuanto al tipo de impuesto, periodo fiscal y cuantía.*

Artículo 84. Inexistencia o ilegitimidad de la cesión. Las compensaciones efectuadas por el cesionario conforme a lo establecido en el artículo anterior, solo surtirán efectos de pago en la medida de la existencia o legitimidad de los créditos cedidos. La Dirección General de Ingresos no asumirá responsabilidad alguna por la cesión efectuada, la cual en todo caso corresponderá exclusivamente al cedente y cesionario respectivo.

El rechazo o impugnación de la compensación por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito cedido hará surgir la responsabilidad personal del cedente. Asimismo, el cedente será solidariamente responsable junto con el cesionario por el crédito cedido. Se establece la obligatoriedad de informar la cesión de créditos fiscales entre las empresas fusionadas o escindidas ante la Dirección General de Ingresos para que surtan efectos fiscales.”

Vemos así que la existencia de créditos fiscales y la posibilidad de su cesión, se supedita en nuestra actual legislación a la existencia de créditos líquidos y exigible y que efectivamente hayan ingresado al fisco o surjan como consecuencia de un beneficio o un incentivo fiscal.

De acuerdo con el Diccionario panhispánico del español jurídico, un beneficio fiscal es la “Exención total o parcial que se concede en cumplimiento de determinados objetivos de política económica y debe estar, en todo caso, aprobado por ley.” (*Consultable en <https://dpej.rae.es/lema/beneficio-fiscal>*).

De acuerdo con la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT), Los beneficios fiscales se articulan fundamentalmente a través de exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos y bonificaciones y deducciones de las cuotas íntegras, líquidas o diferenciales de los diversos tributos. (*Tribunal de Cuentas, N. 766. Informe de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, pág. 13*).

Nuestra legislación patria no conceptúa el término de beneficio fiscal. Sin embargo, la Dirección General de Ingresos, en su portal de internet, sí se refiere al concepto de incentivos tributarios. (*Ver <https://dgi.mef.gob.pa/Incentivo/IT.php>*)

Al respecto, “Villela (2006) señala que, todo incentivo implica un beneficio, pero no todo beneficio constituye un incentivo, aunque ambos resulten en pérdidas de recaudación. Un incentivo tiene el objetivo de promover un cambio en el comportamiento de los agentes económicos, en tanto que un beneficio no tiene ese fin, ya que solo es una forma de apoyo financiero a los contribuyentes (como las deducciones de gastos personales en el impuesto sobre la renta). En ese mismo sentido, el Servicio de Rentas Internas de Ecuador, define a los beneficios tributarios como las medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es dispensar un trato más favorable a determinados contribuyentes o consumos; esta discriminación positiva se fundamenta en razones de interés público, equidad y justicia social. En tanto que los incentivos tributarios son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es promover determinados objetivos relacionados con políticas productivas como inversiones, generación de empleo estable y de calidad, priorizar la producción nacional y determinados consumos, contención de precios finales, entre otros.” (*Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)/Oxfam Internacional, “Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe”, Documentos de Proyectos (LC/TS.2019/50), Santiago, 2019. Pág. 12 y 13*)

Tenemos entonces que el término amplio de beneficios tributarios puede incluir deducciones, cuyo origen y naturaleza no se delimita en la norma. El caso del arrastre de pérdidas desemboca en la deducción de tal pérdida en los períodos siguientes, por lo que puede entenderse como un beneficio para el contribuyente, como lo expresa el apoderado del fisco en sus alegatos.

Ahora bien, también se debe considerar que la norma hace referencia a créditos líquidos y exigibles.

El concepto de crédito líquido y exigible no está desarrollado en nuestro sistema fiscal, una aproximación a ello nos lo da la Administración Tributaria en su portal web, al referirse a la cuenta corriente del contribuyente en los siguientes términos:

“La Cuenta Corriente Tributaria registra todas las transacciones que generen débitos y créditos de sus contribuyentes, por todos los conceptos de impuesto que administra la Dirección General de Ingresos y para cualquier tipo de documento o transacción que se produzca en relación con la actuación del contribuyente frente al fisco: débitos de las declaraciones, como los ajustes realizados por la administración; los pagos, las transacciones de tipo débito/crédito de cualquier naturaleza y origen, en especial los que resultan de las compensaciones, devoluciones, pagos a cuenta de un período a otro o de un tributo a otro, los arreglos de pago o los pagos parciales.

La Cuenta Corriente incluye información adicional relacionada con la prescripción, la interposición de recursos y sus decisiones o sentencias y los demás elementos que permiten determinar los saldos, a favor del contribuyente o de la Administración, firmes, líquidos y exigibles, en cualquier momento.

En consecuencia, la Cuenta Corriente permite a la Administración Tributaria, establecer en cualquier momento y con información actualizada, el Estado de Situación Fiscal de un contribuyente, pudiendo determinar los saldos de deuda y el histórico de todas sus transacciones tanto de naturaleza débito como crédito.” (Dirección General de Ingresos. Cuenta corriente tributaria. <https://dgi.mef.gob.pa/C-Corriente/C-Corriente.php>).

De igual manera, como parte del cuestionario pericial, a los peritos contables se les preguntó lo siguiente: Según su leal saber y entender, ¿En qué consiste un crédito líquido y exigible?

El perito designado por el Tribunal señaló:

“a. Un crédito líquido es aquel que tiene una cantidad exacta definida, lo que significa que el monto que se debe es conocido y determinado puede ser convertido en efectivo.

b. Un crédito exigible, significa que quien lo ha concedido tiene el derecho de exigir el pago o devolución de este, de acuerdo con los términos y condiciones. Se podrá tomar medidas para reclamar el crédito exigible.

En otras palabras, el contribuyente ha satisfecho todas las condiciones necesarias para obtener el crédito y está en posición de hacer valer su derecho a reducir sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, conforme a la Dirección General de Ingresos en su plataforma Etax 2.0 define crédito líquido exigible, como las sumas pagadas de más al Tesoro Nacional. El monto del crédito al que tiene derecho el contribuyente no está sujeto a incertidumbre o disputa.

Concluimos, en nuestro leal saber y entender, que los créditos líquidos y exigibles son parte de la cuenta corriente del contribuyente ante la Dirección General de Ingresos siendo así, el contribuyente puede solicitar ese exceso mediante una devolución o aplicación de este.”

El perito designado por el contribuyente al respecto indicó:

“(…) un crédito líquido y exigible es aquella cantidad en dinero que se expresa mediante letras y cifras. Dicho de otra manera, un crédito es líquido cuando puede cuantificarse, es decir determinarse. En definitiva, es importante mencionar que un crédito líquido es porque se trata de uno de los requisitos para ser una deuda exigible. Pero no solo se refiere a que pueden cuantificarse, también determinarse a partir de cálculos. Jurídicamente un crédito líquido y exigible consta de manera indubitable, no solo que se debe, sino también lo que se debe. Exigible, si el pago no es diferido o sujeto a término o condiciones limitantes.”

Así vemos que con la cuenta corriente del contribuyente se pueden determinar créditos que se presumen líquidos y exigibles para ambas partes, sin embargo en el caso de los créditos a favor del contribuyente las mismas están sujetas a verificación del ente fiscal.

Por lo que, vale inferir que la acreditación de la pérdida tributaria y por ende del crédito fiscal es de suma importancia, puesto que con ella se determinan si cumplen con los requisitos legales para su deducción y por ende su aplicabilidad; pero como se dijo, tal tarea le corresponde a la Administración Tributaria, en caso de tener alguna duda respecto de estas. En tales situaciones es responsabilidad del contribuyente facilitar la documentación que el Fisco le exija para acreditar la pérdida y así probar la veracidad de sus declaraciones.

Pero si tal documentación no es solicitada, entonces se debe entender bajo principios tributarios que la Autoridad está conforme, puesto que se presume que lo declarado es verídico.

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 de ninguna manera la ilegitimidad de las pérdidas aducidas, por lo que se debe entender que las sumas declaradas no estaban en disputa.

A pesar de lo anterior y en búsqueda de la verdad material, este Tribunal a solicitud del recurrente ordenó la práctica de una prueba pericial a fin de confirmar lo declarado.

Por lo que a los peritos se le cuestionó lo siguiente:

- Determinen los peritos, basados en los libros y documentación de sustento del contribuyente ¿Cuál es el monto del arrastre de pérdidas que mantiene ----- para los períodos 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020?
-
- Determinen los peritos, ¿Si ----- mantiene créditos líquidos y exigibles en concepto del impuesto sobre la renta? De ser así, detallen en que lo fundamenta.

A la primera pregunta, el perito del recurrente indicó:

Basados en los libros y documentación de sustento del contribuyente ----- el monto de arrastre de pérdidas para los períodos 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 es por un monto total de B/.50,705,516.95, sin embargo, a la actualidad (sic) solamente tienen para deducir B/.20,281,080.76.

DEDUCIBILIDAD DEL ARRASTRE DE PERDIDA (sic) BASADO EN LOS AÑOS 2016 AL 2020					
Pérdida		2023	2024	2025	
2016	368,794.76				
2017	4,042,808.16				
2018	10,086,915.64	2,017,383.13			2,017,383.13
2019	17,302,507.00	3,460,501.40	3,460,501.40		6,921,002.80
2020	18,904,491.39	3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28	11,342,694.83
	50,705,516.95	9,258,782.81	7,241,399.68	3,780,898.28	20,281,080.76

En cuanto a la segunda pregunta, el perito indicó que después de revisar los documentos y conceptos debe mencionar que la Sociedad ----- sí mantiene créditos líquidos y exigibles en concepto de impuesto sobre la renta, por B/.20,281,080.76., y reitera la tabla anterior. (Ver foja 105 y 106 del expediente del Tribunal).

Por su parte, el perito del Tribunal, a la primera pregunta manifestó.

En lo que respecta al importe de arrastre de pérdida que ----- mantiene hasta la declaración de rentas del año 2020, a continuación, el desglose de amortización del arrastre de pérdida, lo cual está establecido en el Código Fiscal de la República de Panamá, específicamente en el artículo 698-A:

Período Fiscal	Pérdida	2017	2018	2019	2020	*Pendiente de amortizar
2016	368,794.76	73,758.95	73,758.95	73,758.95	73,758.95	73,758.95
2017	4,042,808.16	0	808,561.63	808,561.63	808,561.63	1,617,123.26
2018	10,086,915.64	0	0	2,017,383.13	2,017,383.13	6,052,149.38
2019	17,302,507.00	0	0	0	3,460,501.40	13,842,005.60
2020	18,904,491.39	0	0	0	0	18,904,491.39
Total	50,705,516.95	73,758.95	882,320.58	2,899,703.71	6,360,205.11	40,489,528.58

*Pendiente de amortizar períodos fiscales 2021 hasta el 2025.

En lo que se refiere a la amortización del arrastre de pérdida, que se debió haber amortizado para las declaraciones de renta por los años fiscales 2021, 2022 y los siguientes años 2023 al 2025, presentamos su amortización a continuación:

2021	2022	2023	2024	2025
73,758.95	0			
808,561.63	808,561.63			
2,017,383.13	2,017,383.13	2,017,383.13		
3,460,501.40	3,460,501.40	3,460,501.40	3,460,501.40	
3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28
10,140,103.39	10,067,344.44	9,258,782.81	7,241,399.68	3,780,898.28

En conclusión, para las declaraciones de rentas del año 2023, 2024 y 2025, -----
----- mantiene saldos por arrastre de pérdidas por B/.20,281,080.80.

Vemos así que la diferencia arrojada entre los peritos, respecto al arrastre de pérdidas que mantiene -----es apenas una diferencia marginal de cuatro centavos (B/.0.04).

Estima este Tribunal, que el peritaje practicado ha arrojado luces para dilucidar la controversia. En tal sentido la prueba pericial es una prueba de carácter científica y la evaluación de esta prueba por parte del juzgador se debe realizar conforme a las reglas de la sana crítica.

Los dictámenes periciales entregados mantienen sustentos documentales y científicos adecuados y no se apartan de lo que consta en el expediente, por lo que se consideraran las sumas determinadas por los peritos, tomando en cuenta que la norma fiscal dispone el plazo de cinco años para deducir el arrastre de pérdida.

Aunada a las explicaciones legales resulta pertinente reconocer el derecho reclamado por el contribuyente de acuerdo a los montos determinados por los peritos, siempre y cuando no existan otras obligaciones tributarias que cubrir, o bien en la proporción que corresponda una

vez satisfecha la obligación, tomando en consideración que las cuentas corrientes de los contribuyentes pueden ser bastante dinámicas.

Vale denotar que el apoderado del fisco tanto en su oposición como en sus alegatos finales hace referencia a la existencia de diferentes valores en la cuenta corriente del contribuyente además de actos administrativos que de alguna manera pueden afectar dicha cuenta, sin embargo en la etapa probatoria correspondiente, es decir en conjunto con la oposición al recurso no adjuntó ninguna contraprueba.

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 a su favor para alcanzar su pretensión.

Uno de los pilares fundamentales de la justicia tributaria es la igualdad de las partes, es decir que tanto los contribuyentes como el Fisco deben ser oídos en una instancia imparcial y en igualdad de derechos y deberes; por lo que si dentro del proceso se deben insertar nuevos elementos probatorios, ello debe cumplir con el ritualismo de ley. Tanto el particular como la Administración deben presentar sus pruebas o contrapruebas en los términos procesales oportunos.

De igual manera de acuerdo con el artículo 150 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, dispone que la carga de la prueba la asume quien intenta probar el supuesto de hecho de las normas que le resulte favorable, y no se presume cierta por la única circunstancia de que lo alegó el representante del ente estatal, máxime cuando en los antecedentes ni en el acto administrativo se menciona dicha documentación.

También vale aclarar que la Administración Tributaria, no tiene potestad alguna para calificar como mala o buena la administración gerencial de los negocios de los contribuyentes, su rol como ente tributario es la del reconocimiento, recaudación, cobranza, investigación y fiscalización de tributos, la aplicación de sanciones, la resolución de recursos y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes fiscales. (Artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970).

De tal manera que si por consecuencia de la gestión del negocio nacen obligaciones tributarias o derechos o beneficios de cualquier tipo, el rol de la Administración es de determinar tal obligación o beneficio y proceder conforme lo prescriba la ley.

Ahora con respecto a la cesión, reposa a foja 37 y 38 del expediente de antecedente el documento denominado “ACUERDO EN MATERIA TRIBUTARIA DE CESION DE CREDITOS FISCALES PROVENIENTES DE LA DECLARACION DE IMPUESTOS

SOBRE LA RENTA PRESENTADA POR ----- EN FAVOR DE---
-----.” (sic), lo cual es un acuerdo de voluntades de carácter privado y en el que las partes deciden los términos de este, siempre que no sean contrarias a derecho.

Como quiera que la cesión cumple con los presupuestos que demanda el artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario, de acuerdo a lo explicado previamente, no se encuentran razones por la cual la misma no deba ser aprobada, ello sin perjuicio de las responsabilidades que correspondan de acuerdo con el artículo 84 del mismo cuerpo normativo.

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 201-8257 de 14 de noviembre de 2022, 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 VEINTE MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y UN MIL OCHENTA BALBOAS CON 76/100 (B/.20,281,080.76), como CRÉDITO FISCAL proveniente del arrastre de pérdida de las declaraciones de renta de la sociedad ----- con RUC. -----, correspondiente a los períodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, siempre que no haya saldos pendientes a favor del Tesoro Nacional.

TERCERO. ORDENAR a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas RECONOCER la cesión de créditos fiscales de parte ----- con RUC. -----, por la suma de VEINTE MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y UN MIL OCHENTA BALBOAS CON 76/100 (B/.20,281,080.76) a favor de ----- con RUC. -----, bajo los términos descritos en el acuerdo de cesión.

CUARTO. COMUNICAR a las partes que la presente resolución rige a partir de su notificación y que con la misma se agota la vía gubernativa.

QUINTO. ADVERTIR al contribuyente que, contra esta resolución podrá accionar ante la Jurisdicción Contenciosa – Administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, según las formas previstas en la ley.

SEXTO. DEVOLVER el expediente de antecedentes a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, junto con una copia autenticada de la presente resolución.

SÉPTIMO. ORDENAR el cierre y archivo del expediente.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 698-A, 1193 1238, 1238-A del Código Fiscal. Artículo 156 de la Ley 8 de 2010. Artículos 82, 83 y 84 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, modificada por la Ley 160 de 1 de septiembre de 2020. Ley 38 de 31 de julio de 2000. Decreto Ejecutivo 170 de 27 de julio de 1993.

Notifíquese y Cúmplase.

(Fdo.) RAFAEL BROWN RANGEL
Magistrado

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA (Fdo.) MARÍA ELENA MORENO DE PUY
Magistrado Magistrada
SALVAMENTO DE VOTO

(Fdo.) ANTONIO JOSÉ OSORIO
Secretario General

SALVAMENTO DE VOTO

MAGISTRADO ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA

Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024
EXPEDIENTE: 025-2023

Nuevamente hago uso de la facultad conferida por el artículo 115 del Código Judicial, de salvar mi voto, por lo que a continuación expongo mi opinión disidente con la decisión adoptada, por medio de la Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, en la cual se **REVOCA** en todas sus partes la Resolución n.º 201-8257 de 14 de noviembre de 2022, emitida por la Dirección General de Ingresos, a través de la cual **NIEGA** la pretensión formulada por ----- y -----, consistente en autorizar formal solicitud de cesión de créditos fiscales provenientes de arrastre de pérdida con relación a las Declaraciones Juradas de Renta realizadas para los periodos fiscales 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, por el monto de **B/.52,850,274.52**, de acuerdo a la cesión de créditos fiscales celebrado entre ambas sociedades.

Se aprecia en el apartado segundo de la parte resolutive de la Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, proferida por el TAT, que se ordena a la DGI acreditar la suma de **B/.20,281,080.76** de **crédito fiscal** a la sociedad -----proveniente del arrastre de pérdida correspondiente a las Declaraciones Juradas de Renta de los periodos fiscales 2016 a 2020, y a su vez en el punto tercero se ordena a la DGI reconocer la cesión de créditos fiscales del contribuyente antes citado y por el monto descrito a favor de la sociedad -----

FUNDAMENTO DE MI DISENTIR

Al examinar la Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, debo manifestar mi disenter tanto con la motivación de fondo, así como la decisión tomada por la mayoría del pleno, con base a las consideraciones que iremos desarrollando relacionada a la presente controversia, es decir, sobre dos aspectos, el primero relacionado a la decisión de fondo y el segundo de tipo probatorio.

Como podemos apreciar la pretensión que solicita el contribuyente es con fundamento en el artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario, para que se le autorice la cesión de un crédito fiscal que dice acumulado a su favor producto del arrastre de pérdida originado en las declaraciones juradas de renta de los periodos fiscales 2016 a 2020, en ese sentido es preciso referirnos al tema.

1.) DEL ARRASTRE DE PÉRDIDA (NO ES UN CRÉDITO FISCAL)

Debemos empezar señalado que el arrastre de pérdida como bien indica la resolución que adopta la mayoría del pleno se encuentra regulado por el artículo 698-A del Código Fiscal y el artículo 78 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual dispone que las mismas son

deducibles por cinco años a razón del veinte por ciento (20%) por año y **la porción no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores** ni causará devolución alguna por parte del Estado, de igual manera las **pérdidas fiscales son intransferibles entre contribuyentes**, aún en los casos de consolidaciones o fusiones. En ese sentido, **en dicha excerta legal, es decir, el artículo 698-A del Código Fiscal, no se establece que las pérdidas fiscales de un período son consideradas como créditos fiscales**, a contrario sensu lo que dispone es que las mismas son deducibles hasta por cinco años, pero, para que ésta sea considerada como gasto deducible en el año siguiente, el contribuyente debe generar renta gravable y el valor a utilizar no exceda el 50% de dicha renta gravable, además que la porción no deducida en un año, no podrá deducirse en años posteriores, ni causará devolución.

Ahora bien, según lo peticionado por el contribuyente (Foja 7 del expediente de antecedente), corresponde a un crédito fiscal producto de la sumatoria del arrastre de pérdidas de los años 2016 al 2020, por la suma total de **B/.52,850,274.52**. No obstante, el tratamiento que le está dando la recurrente a dicha acumulación de pérdidas es contrario a lo que la norma establece, toda vez que, **la porción no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores**, es decir, que si no se deduce en el período que corresponde, entonces ya no podrá ser utilizada o deducible en el siguiente período fiscal, es decir, en palabras sencillas, se pierde el beneficio de uso del arrastre de pérdida.

En vista de la diferencia del monto solicitado por el sujeto pasivo y lo ordenado en Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, procedemos a manera de docencia, hacer un análisis de las pérdidas reflejadas según las declaraciones juradas de rentas de dichos períodos fiscales, aplicando las reglas del artículo 698-A del Código Fiscal y el artículo 78 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Año	Monto-Pérdida	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
2016	368,794.76	73,758.95	73,758.95	73,758.95	73,758.95	73,758.95				
2017	4,042,808.16		808,561.63	808,561.63	808,561.63	808,561.63	808,561.63			
2018	10,086,915.64			2,017,383.13	2,017,383.13	2,017,383.13	2,017,383.13	2,017,383.13		
2019	17,302,507.00				3,460,501.40	3,460,501.40	3,460,501.40	3,460,501.40	3,460,501.40	
2020	18,904,491.39					3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28	3,780,898.28
	50,705,516.95	73,758.95	882,320.58	2,899,703.71	6,360,205.11	10,141,103.39	10,067,344.44	9,258,782.81	7,241,399.68	3,780,898.28

Como podemos observar el contribuyente presentó pérdidas fiscales desde el 2016 al 2020, por lo tanto, no pudo hacer uso de la deducibilidad de las pérdidas desde el 2016 al 2019, ya que **no generó renta gravable**, por lo tanto, el arrastre de pérdidas acumulado al que tiene derecho para ser deducible como un beneficio en el período 2021 de haber generado renta gravable sería la suma de **B/.10,141,103.39** y no **B/.20,281,080.76**, como lo indica la Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, en su parte resolutive adoptada por la mayoría del pleno, pero como no generó renta gravable *se pierde tal como lo establece la norma ut supra*.

Interpretar que descartado un beneficio puede ser revivido sin existir esa condición en la ley de por si deviene de ilegal el acto máxime si esa reviviscencia es con el único objeto de

otorgar un crédito. De hecho, en el formulario declarativo de renta ni siquiera se le describe como crédito fiscal, si no, como arrastre de pérdida el cual se resta a la renta gravable para determinar a la renta neta gravable, a la que se le aplicará la tarifa para obtener el impuesto sobre la renta. (véase los formularios de renta que reposan de foja 100 a la 114 del expediente de antecedentes). Aunado a ello, **los arrastres de pérdidas no son reflejados en los estados de cuentas de los contribuyentes, ya que no son créditos fiscales**, producto de que el monto que no es utilizado en un período fiscal se pierde en el siguiente, por lo tanto, mal puede ser considerado o reflejado en los estados de cuentas emitidos por la sección de cuenta corriente de la DGI como créditos a favor del sujeto pasivo.

Sobre el tema del régimen de arrastre de pérdidas en el Manual del impuesto sobre la renta, dice; “... *el arrastre de pérdidas se efectúa únicamente en caso de tener ganancia fiscal o renta gravable, es decir si en un ejercicio fiscal el contribuyente tiene pérdida fiscal, las pérdidas fiscales de años anteriores no son aprovechables en ese ejercicio a efectos de determinar la renta neta gravable (...) y tampoco son trasladables al ejercicio fiscal siguiente.*” (*Manual del impuesto sobre la renta, Bustamante R., pág., 200*)

En consecuencia, soy del criterio que **el régimen de arrastre de pérdida no es un crédito fiscal, primero porque no corresponde al pago de un impuesto realizado al Fisco, segundo que su aplicación efectiva requiere de la existencia de renta gravable (caso que no se da en la presente controversia), y que si la hubiera entonces se limita al 50% de la misma. No es dable pensar en un crédito fiscal susceptible de cederse cuando la condición precedente que otorga un beneficio al contribuyente que perdió no se da.**

Así las cosas, y luego de llegar a la conclusión que el arrastre de pérdida **NO ES UN CRÉDITO FISCAL**, y cuya definición según el Diccionario prehispánico del español jurídico es el “*Monto a favor del contribuyente por haber pagado de más o por error un tributo determinado.*”, (-----) y como señalamos en párrafos anteriores, el contribuyente -----presentó fue pérdidas en los periodos fiscales 2016 a 2019, y al no generar renta gravable para dichos periodos fiscales no es procedente ni de acuerdo a la ley intentar asignar el carácter de crédito cuando la ley no lo dispone, motivo por el cual debemos referirnos entonces a la norma que fue aplicada en la Resolución nº TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, para conceder según el recurrente el crédito fiscal producto del arrastre de pérdida, como una ilegalidad y un desconocimiento cabal del ordenamiento jurídico.

Antes de adentrarnos a desarrollar el apartado de la norma aplicada en la resolución que disintimos es propicio referirnos sobre el tratamiento de la pérdida en otras jurisdicciones como la de República Dominicana, que en el Código Tributario en su artículo 287 establece lo siguiente:

“Art 287 del CT:

k) Pérdidas. Las pérdidas que sufrieren las personas jurídicas en sus ejercicios económicos serán deducibles de las utilidades obtenidas en los ejercicios inmediatos subsiguientes al de las pérdidas, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de cinco (5) años, de conformidad con las siguientes reglas:

1) En ningún caso serán deducibles en el período actual o futuro, las pérdidas provenientes de otras entidades con las cuales el contribuyente haya realizado algún proceso de reorganización ni aquéllas generadas en gastos no deducibles.

2) Las personas jurídicas sólo podrán deducir sus pérdidas a razón del veinte por ciento (20%) del monto total de las mismas por cada año. En el cuarto (4to.) año, ese veinte por ciento (20%) será deducible sólo hasta un máximo del ochenta por ciento (80%) de la renta neta imponible correspondiente a ese ejercicio. En el quinto (5to.) año, este máximo será de un setenta por ciento (70%) de la renta neta imponible. La porción del veinte por ciento (20%) de pérdidas no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores ni causará reembolso alguno por parte del Estado.”

Las deducciones solamente podrán efectuarse al momento de la declaración jurada del impuesto sobre la renta.” (el subrayado es nuestro)

Por su parte la legislación peruana en la ley de impuesto sobre la renta, específicamente en su artículo 50, expone lo siguiente:

“Artículo 50.- Los contribuyentes domiciliados en el país podrán compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable, con arreglo a alguno de los siguientes sistemas: a. Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los cuatro (4) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes. (De conformidad con el artículo 4 del Decreto Legislativo N.º 1481, publicado el 8.5.2020, vigente desde el 9.5.2020, los contribuyentes domiciliados en el país generadores de rentas de tercera categoría que hubiesen optado u opten, según corresponda, por compensar su pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana bajo el sistema a) compensarán la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en el ejercicio gravable 2020 imputándola año a año, hasta agotar su importe, a las rentas de tercera categoría que obtengan en los cinco (5) ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio gravable 2021. El saldo que no resulte compensado una vez transcurrido ese lapso, no podrá computarse en los ejercicios siguientes. b. Compensar la pérdida neta total de tercera categoría de fuente peruana que registren en un ejercicio gravable imputándola año a año, hasta agotar su importe, al cincuenta por ciento (50%) de las rentas netas de tercera categoría que obtengan en los ejercicios inmediatos posteriores. En ambos sistemas, los contribuyentes que obtengan rentas exoneradas deberán considerar entre los ingresos a dichas rentas a fin de determinar la pérdida neta compensable (...)

La opción del sistema aplicable deberá ejercerse en la oportunidad de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta. En

caso que el contribuyente obligado se abstenga de elegir uno de los sistemas de compensación de pérdidas, la Administración aplicará el sistema a). Efectuada la opción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes se encuentran impedidos de cambiar de sistema, salvo en el caso en que el contribuyente hubiera agotado las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT fiscalizará las pérdidas que se compensen bajo cualquiera de los sistemas señalados en este artículo, en los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario. Artículo sustituido por el artículo 16º del Decreto Legislativo N.º 970, publicado el 24.12.2006 y vigente desde el 1.1.2007.”
(El subrayado es nuestro)

Como podemos observar en la legislación dominicana el tratamiento tributario sobre las pérdidas se establece que serán deducibles de las utilidades obtenidas en los años posteriores sin que esta pueda extenderse más allá de cinco (5) años, de igual forma se establece un porcentaje deducible mínimo de 20%, dicha porción no deducida en un periodo fiscal no podrá deducirse en periodos posteriores, ni causará devolución alguna por parte del Estado. De igual forma la legislación peruana también establece que se compensaran las pérdidas imputándola año a año hasta agotar su importe en los cinco (5) periodos posteriores y el saldo que no se compense en el periodo transcurrido no podrá computarse en los periodos siguientes, como podemos apreciar en ninguna parte de las normas en el derecho comparado establece que las pérdidas sean consideradas como créditos fiscales.

1.1) NORMA JURÍDICA APLICADA DENTRO DE LA RESOLUCIÓN nº TAT-RF-011 DE 26 DE FEBRERO DE 2024.

Como se puede apreciar tanto en la solicitud, como en los recursos ensayados la apoderada del contribuyente hace referencia al artículo 36 del Código Civil, el cual se refiere a la insubsistencia de una disposición legal, por incompatibilidad de leyes posteriores o por el hecho de que existe una nueva ley que atiende el tema.

En virtud de lo antes mencionado, la apoderada legal indica que, conforme a la norma señalada en el párrafo anterior, se debe atender de la mano con la nueva normativa legal que rige la materia de cesión de crédito, es decir, de conformidad con el artículo 83 de la ley 76 de 2019, que establece lo siguiente:

“Artículo 83 Cesión de créditos fiscales.

Los créditos líquidos y exigibles de un contribuyente o responsable por concepto de tributos podrán ser cedidos a otros contribuyentes o responsables, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias del cesionario. Para tales efectos, se deberán cumplir los requisitos siguientes:

El contribuyente o responsable deberá comunicar a la Dirección General de Ingresos la cesión.

Solamente podrán cederse créditos administrados por la Dirección General de Ingresos.

Los créditos deberán ser debidamente individualizados en cuanto al tipo de impuesto, periodo fiscal y cuantía.”

En esa línea, la Resolución n.º TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, en la página 21, quinto párrafo avala la aplicación de la referida norma señalando lo siguiente: “*Como quiera que la cesión cumple con los presupuestos que demanda el artículo 83 del Código de Procedimiento Tributario, de acuerdo a lo explicado previamente, no se encuentran razones por lo cual la misma debe ser aprobada...*”.

Sobre el particular el referido artículo 83 de la norma ut supra se refiere a la “cesión de créditos líquidos y exigibles” de un contribuyente o responsable por concepto de tributo podrán ser cedidos a otros contribuyentes, como se puede apreciar en el caso motivo de examen dicha norma no le es aplicable, ya que como **hemos venido señalando a lo largo nuestras consideraciones, el arrastre de pérdida no es considerado un crédito fiscal y no es líquido, ni exigible** y por lo tanto, el tratamiento tributario que se le debe dar es conforme a lo establecido en el **artículo 698-A del Código fiscal**, norma aplicable a la presente controversia, donde se deja claro en su párrafo final que las pérdidas fiscales son intransferibles.

A nuestro juicio, se está aplicando una norma que no es compatible a este tipo de situaciones ya que aunado al hecho de que el arrastre de pérdida mantiene su propio tratamiento fiscal dentro del artículo 698-A, también somos de la opinión que la definición de créditos fiscales estipulada dentro del artículo 82 del Código de Procedimiento Tributario, no cabría considerar el arrastre de pérdida como crédito. Para mejor ilustración citamos dicho artículo:

“Artículo 82 Créditos fiscales.

Solo se reconocerán como crédito fiscal aquellas sumas que efectivamente haya ingresado el contribuyente al fisco o que surjan como consecuencia de un beneficio o incentivo fiscal.”

En ese sentido, vemos que la norma reconoce como crédito fiscal las suma que hayan ingresado al Fisco o que surjan de un beneficio o incentivo fiscal, por lo tanto, como ya lo hemos manifestado el arrastre de pérdida no corresponde al pago de impuesto realizado al Fisco, además que la norma no establece que es un beneficio o incentivo fiscal, entiéndase por este último las que se traducen en “*concesiones, exenciones, subvenciones y/o subsidios otorgados por ley, a personas naturales o jurídicas que desarrollan determinadas actividades económicas.*” (*Manual del impuesto sobre la renta, Bustamante R., pág., 210*) y cómo podemos apreciar el contribuyente -----, no desarrolla una determinada actividad económica que sea sujeta algún tipo de incentivo o beneficio fiscal que le otorgue el derecho a un crédito fiscal por perdidas incurridas, por lo que no le es aplicable el artículo 82 del Código de Procedimiento Tributario, que establece en que

supuestos se puede reconocer un crédito fiscal y en caso bajo examen un arrastre de pérdida no corresponde a un crédito fiscal.

2.) ADMISIBILIDAD DE LA PRUEBA PERICIAL PRACTICADA

Luego de haber expuesto nuestra disconformidad con relación al análisis de fondo, pasamos entonces a exponer el segundo aspecto del cual disentimos de la resolución acogida por la mayoría del pleno, y es con respecto al tema de carácter probatorio, donde luego de haber cumplido con la etapa de admisión, se da paso a la etapa de admisibilidad de las pruebas presentadas y aducidas con la finalidad de determinar si guardan relación con los hechos controvertidos y si cumplen con las formalidades legales exigidas en el ordenamiento adjetivo para su debida admisión y práctica.

Sobre este punto y etapa procesal debemos hacer un alto y manifestar nuestra discrepancia con relación a lo expuesto en la Resolución nº TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, ya que al examinar la misma podemos apreciar que todo el análisis jurídico y desarrollo de este se realizó tomando como base y consideración la prueba pericial admitida, por medio de la Resolución nº TAT-PR-057 de 8 de agosto de 2023 y practicada el día 12 de octubre de 2023, y que consta de foja 101 a 155 del expediente del TAT, **y que conforme al resultado de dicha prueba a pesar que a mi criterio el cálculo carece de error, se toma la decisión de revocar el acto originario y que a nuestro juicio la prueba pericial no debió ser admitida, ni valorada en fondo**, conforme a los siguientes comentarios:

A. Al momento de verificar la Resolución nº TAT-PR-057 de 8 de agosto de 2023, el despacho sustanciador ordena la práctica de la prueba pericial aducida por la parte recurrente, sobre los registros contables y documentos de soporte del contribuyente, al igual que el expediente y libros de trabajo de la DGI para que los peritos designados rindieran un informe sobre el cuestionario que citamos a continuación:

1. “Expliquen los peritos, ¿En qué consisten un arrastre de pérdida desde la óptica fiscal y como se determina?
2. Determinen los peritos, de acuerdo a las facturas, recibos y demás, ¿Cuál es el monto pagado al Tesoro Nacional por -----en concepto de impuesto sobre la renta de sus diferentes periodos fiscales?
3. Determinen los peritos, basados en los libros y documentación de sustento del contribuyente ¿Cuál es el monto del arrastre de pérdidas que mantiene -----
-----para los periodos 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020?

4. Según su leal saber y entender ¿En qué consiste el crédito líquido y exigible?
5. Determinen los peritos, ¿Si -----
--mantiene créditos líquidos exigibles en concepto del impuesto sobre la renta? De ser así detallen en que lo fundamentan.”

B. Con base al cuestionario antes señalado, procedimos a revisar tanto el recurso de reconsideración y apelación interpuestos, y **pudimos constatar que la recurrente al momento de aducir la prueba pericial la solicitó de forma general, es decir, que no indicó de forma concreta y directa sobre qué aspectos específicos debió recaer el dictamen pericial, tal como lo dispone el artículo 967 del Código Judicial** y que la Resolución n.º TAT-PR-057 de 8 de agosto de 2023, se lo señaló de forma clara a la recurrente, **sin embargo, pese a ello, el despacho sustanciador procedió a admitir la prueba y a elaborar un cuestionario**, para que los peritos desarrollaran la pericia con base a dichas preguntas.

C. De conformidad con lo actuación señalada en el punto anterior, vemos que con el cuestionario elaborado por parte del despacho sustanciador, **se está supliendo la deficiencia de la prueba pericial solicitada y que a nuestro juicio como ya señalamos debió ser negada con base al artículo 967 del Código Judicial**, ya que como manifestamos en párrafos anteriores no se indicó por parte de la parte apelante sobre qué punto o puntos específicos debía versar el dictamen pericial, por lo que no se debió suplir la deficiencia de la prueba solicitada, toda vez que como Tribunal no podemos realizar el trabajo de una de las partes en este caso de la recurrente, no solicitando en debida forma la prueba pericial, en vista que al revisar la normativa fiscal ordinaria no establece disposición alguna que avale que el Tribunal en la admisibilidad de pruebas extienda su alcance en sus facultades de forma que le sea válido realizar preguntas o completar en caso de que se hubieren realizado a través de un cuestionario que elaboró el despacho sustanciador.

D. Con base a lo señalado en el punto anterior, ya el **Pleno de la Corte Suprema de Justicia, se ha pronunciado sobre esta situación por medio de la Sentencia calendada 30 de diciembre de 2019, dentro de una Acción de Amparo de Garantías Constitucionales presentada contra la Resolución n.º TAT-PR-007 de 17 de enero de 2019, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario**, donde en lo medular le señaló en su momento al despacho que sustanciaba la causa de ese entonces lo siguiente:

“En tal sentido, estima esta Corporación que el acto demandado ciertamente presenta un rasgo que lo hace

infractor del debido proceso y la garantía de efectividad de los derechos fundamentales.

...

...

Como vemos, el cuestionario que adiciona el Sustanciador está encaminado a que se precise información relacionada con una liquidación adicional establecida en la Resolución No 201-18736 de 20 de noviembre de 2015, respecto de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad ahora amparista.

Debe tenerse en cuenta que bajo la garantía del debido proceso, el derecho a aportar pruebas es un ejercicio de libertad, en donde no cabe que la Autoridad establezca límites o condiciones a la iniciativa probatoria, más allá de los que señala la Constitución y la Ley.

En otras palabras, siendo que a través de la aportación de pruebas las partes buscan acreditar los hechos y afirmaciones que sustenten su pretensión o recurso, **no puede estimarse válido conforme a la garantía constitucional del debido proceso, que el Tribunal Administrativo Tributario en la fase de admisión de la prueba presentada con la apelación, más allá de la conducencia o no de la misma y de la consideración de estas con base a las normas constitucionales y legales que rigen la materia probatoria (art. 143 de la Ley 38 de 2000), decida motu proprio reconducir o precisar el tenor de la misma, mediante preguntas o subpreguntas elaboradas de antemano a la práctica probatoria.**

Cabe señalar que el pleno tampoco encuentra en la normativa del procedimiento administrativo fiscal o tributaria disposición alguna que avale que el referido Tribunal pueda en la admisión de la prueba aportada junto a la apelación-, extender el alcance de sus facultades de manera tal que sea válido complementar las preguntas aportadas por una de las partes del proceso, a través de un cuestionario como el que agregó el Sustanciador...

...

Adicional a ello, si bien el Magistrado Sustanciador puede solicitar pruebas de oficio, no se observa en la parte motiva las razones por las cuales decidió practicar la prueba con las preguntas añadidas, sino únicamente en la parte resolutive.

Ante lo antes expuesto, **estima el Pleno que el cuestionario en cuestión aun cuando haya sido adicionado de buena fe-comporta una violación al debido proceso y la garantía de efectividad de los derechos fundamentales, ya que con el mismo se condiciona el ejercicio del derecho a probar las afirmaciones que la parte propugnó en la apelación promovida, además, de que se descompensa el grado de imparcialidad que debe mantener el Tribunal de**

alzada con vista a evitar un posible prejuzgamiento de la prueba aportada.” (la negrilla y subrayado es nuestro)

Con base a los argumentos señalados y el precedente emitido por nuestra máxima corporación de justicia, con relación a lo concerniente a la prueba pericial admitida y evacuada, en virtud que la recurrente omitió al momento de solicitar la prueba pericial sobre qué aspectos o puntos específicos debía recaer la pericia solicitada, tal como lo dispone el artículo 967 del Código Judicial, el despacho sustanciador no debió admitir, ni mucho menos practicar prueba pericial, ya que no tenía que ser valorada, ni tomada en consideración para resolver el fondo de la presente controversia, por ser una prueba admitida de forma imperfecta. si bien es cierto y consideramos que la actuación es de buena fe, para encontrar mayores luces sobre la presente controversia, como hemos señalado en párrafos anteriores en la normativa fiscal ordinaria no establece disposición alguna que avale que el tribunal en la admisibilidad de pruebas extienda su alcance en sus facultades de forma que le sea válido realizar preguntas, ya a nuestro juicio el despacho sustanciador en vista de la deficiencia de la prueba pericial podía solicitar una prueba de oficio la cual no se hizo, ya que se admitió la prueba pericial como mencionamos de forma imperfecta.

3.) CONCLUSIÓN

Como consecuencia de todo lo antes expuestos y para concluir mi disenter con respecto a la Resolución TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024, debemos reiterar que el **régimen de arrastre de pérdida no puede ser considerado un crédito fiscal**, ya que no corresponde al pago de un impuesto realizado a la Administración Tributaria y además la norma no dispone que es un beneficio o incentivo fiscal, sino que, dispone taxativamente que se le dará un tratamiento de deducción adicional, sujeto a reglas establecidas, por lo que la acreditación por la suma de **B/20,281,080.76**, como crédito fiscal proveniente del arrastre de pérdida correspondientes a las declaraciones juradas de renta de la sociedad -----
-----relacionados a los periodos fiscales 2016 al 2020, así como se ordena al fisco reconocer la cesión de créditos por el monto antes descrito a favor de la sociedad -----
-----, **a nuestro juicio no es procedente**, ya que no le son aplicables los artículo 82 y 83 del Código de Procedimiento Tributario por las razones ya explicadas. En lo que respecta a la prueba pericial admitida vemos que con el cuestionario elaborado por parte del despacho sustanciador, se está supliendo la deficiencia de la prueba pericial solicitada y que como ya señalamos debió ser negada con base al artículo 967 del Código Judicial, ya que como manifestamos en párrafos anteriores no se indicó por parte de apelante sobre qué punto o puntos específicos debía versar el dictamen pericial, por lo que no se debió suplir el defecto de la prueba solicitada.

Finalmente, soy del criterio que, en el caso bajo examen, se debió mantener el acto originario, proferido por la Administración Tributaria, toda vez que, con la decisión avalada por la

mayoría del Pleno, se podrían vulnerar Garantías Fundamentales del debido proceso, como no hacer cumplir lo que la ley establece en determinadas materias, entendiendo que hay dos partes en el proceso, como lo son el sujeto activo de la relación jurídico tributaria que es el Estado, representado por el ente público titular de la potestad administrativa que en este caso lo es la Dirección General de Ingresos, y el obligado tributario, el contribuyente, creando con ello un polémico precedente en materia tributaria.

Con el respaldo en las razones precedentes, no tengo otro camino que dejar sentado de manera categórica que **SALVO EL VOTO**.

Fecha ut supra

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

(Fdo.) ANTONIO JOSÉ OSORIO
Secretario General