



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-029 de 23 de mayo de 2025.
EXPEDIENTE: 114-2024

VISTOS:

El licenciado -----, apoderado judicial del contribuyente -----, con registro único de contribuyente n.º -----, presentó ante este tribunal, recurso de apelación en contra de la **Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016** y su acto confirmatorio la **Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024**, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos, a través de las cuales RECHAZÓ la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR) para el período especial 2015 y sus tres períodos subsiguientes.

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

La Sociedad civil -----, quienes fungían en su momento como apoderados legales de -----, presentaron solicitud de no aplicación del CAIR para el período especial 2015 y los tres períodos subsiguientes, 2016, 2017 y 2018.

Que la razón para solicitar la no aplicación del CAIR se basaba en que, la contribuyente mantenía una tasa efectiva de 590.23%, superando de este modo la tasa de 25% a que hace referencia el artículo 699 del Código Fiscal.

II. RESOLUCIÓN N.º 201-2769 DE 07 DE JUNIO DE 2016. ACTO ORIGINARIO QUE DIO RESPUESTA A LA SOLICITUD.

En virtud de la solicitud de no aplicación del CAIR, realizada por el contribuyente -----, el departamento correspondiente de analizarla llegó a la siguiente conclusión:

“El contribuyente presenta la conciliación de ingresos como uno de los requisitos establecidos en el artículo 133-E, del Decreto

Ejecutivo n.º 170 de 27 de octubre de 1993, sin embargo la unidad evaluadora del CAIR, al efectuar la conciliación de ingresos se observa que reporta en renta devoluciones y descuentos por B/.5,372,195.58, y en su conciliación no detalla dicha cifra, ni aporta información al respecto; por lo tanto no concilió sus ingresos, incumpliendo con el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 27 de octubre de 1993, por lo tanto se objeta la suma de B/. 5,372,195.58 y se adiciona a los ingresos gravables.”

Como resultado del incremento que realiza el Fisco a la renta gravable, resultó una nueva tasa efectiva que no superaba el 25%, por lo que no procedía la no aplicación del CAIR, al no cumplirse con uno de los presupuestos establecidos en el artículo 699 del Código Fiscal.

CÁLCULO DE LA TASA EFECTIVA		
	S/DJR	S/INVEST. CAIR
INGRESOS GRAVABLES	13,584,856.33	13,584,856.33
Más Devoluciones y descuentos		5,372,195.58
TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES	13,584,856.33	18,957,051.91
Total de costos deducibles	13,101,160.84	13,101,160.84
Total de gastos deducibles	456,823.99	456,823.99
Total de costos y gastos deducibles	13,557,984.83	13,557,984.83
Renta Gravable	26,871.50	5,399,067.08
Arrastre de pérdida	-13,435.75	-13,435.75
Renta neta gravable	13,435.75	5,385,631.33
Impuesto sobre la renta CAIR	158,603.20	158,603.20
Tasa efectiva	1,180.46%	2.94%

III. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Ante la negativa de la solicitud, los apoderados legales del contribuyente presentaron recurso de reconsideración en contra de la Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016.

Además de señalar faltas al debido proceso, al principio de legalidad y falta de motivación de la resolución, los apoderados legales señalaron, con respecto al fondo de la controversia, que la unidad evaluadora del CAIR, no consideró el Anexo n.º 2 “Análisis de ITBMS”, ya que su representada reportó los ingresos que incluyen las devoluciones y descuentos en ventas netas, en su declaraciones de ITBMS, es decir, que para efectos de ITBMS el contribuyente -----, no segrega las devoluciones y descuentos; sin embargo se puede observar con claridad que los ingresos en ITBMS concilian con los ingresos reportados en renta.

Continúan los argumentos indicando, que el contribuyente aportó todos los requisitos establecidos para la solicitud de no aplicación del CAIR, y que el rechazo es producto de una falta de análisis y revisión de la Administración Tributaria, ya que la información constaba en el expediente, de igual forma también indica que cualquier información adicional debía ser solicitada por el Fisco.

Indican que la solicitud realizada por su mandante debe ser resuelta con base en las normas específicas que regulan la materia, por lo que solicita que se reconsidere la Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016 y se conceda la no aplicación del CAIR, para el período especial 2015 y los periodos subsiguientes 2016, 2017 y 2018.

El mismo aportó como pruebas las siguientes:

- Anexo n.º 2, correspondiente al Análisis de ITBMS, aportada en la solicitud de no aplicación del CAIR.
- Certificación de Contador Público Autorizado suscrita por el licenciado -----, en la que se hacen constar los valores cuestionados por la Dirección General de Ingresos en el presente proceso.

IV. RESOLUCIÓN DE PRUEBA n.º 203-1461 DE 28 DE JUNIO DE 2022.

Mediante la Resolución de prueba se admitieron todas las pruebas documentales presentadas por los apoderados judiciales del contribuyente.

V. RESOLUCIÓN n.º 201-5424 DE 12 DE AGOSTO DE 2024.

La Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024, mantiene el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR, para el período especial 2015, y sus tres años subsiguientes, 2016, 2017 y 2018, con base en que el contribuyente no aportó pruebas tendientes a demostrar los descuentos causados.

Además, explica, con base en el argumento de la reconsideración, que en la declaración jurada de rentas, en concepto de venta y prestación de servicios, declaró la suma de B/.17,929,595.81, monto que debió coincidir con lo declarado en ITBMS, para luego entonces reportar lo referente a devoluciones y descuentos en su declaración de rentas.

Reiteran que no hay elementos probatorios y de convicción respecto a la procedencia de la deducibilidad de la suma de B/.5,372,195.58, reportados por el contribuyente en la casilla 15 de la declaración jurada de rentas, por lo que concluyen que deben mantener la objeción.

VI. RECURSO DE APELACIÓN.

Debido a que la Dirección General de Ingresos mantiene la decisión de rechazar la solicitud de no aplicación del CAIR, el licenciado -----, quien funge actualmente como apoderado legal de ----- según consta en el poder a foja 29 del expediente de este tribunal, presentó recurso de apelación en contra de la **Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016** y su acto confirmatorio la **Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024**.

El recurrente sostiene que la controversia está relacionada con el supuesto incumplimiento de deberes formales, por lo que hace referencia y cita el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993; en esta línea indica que, la controversia se basa en el criterio del fiscalizador y no en la ley, al no especificar la norma como debe ser la conciliación dejando un concepto abierto y general.

Con respecto a que -----, no aportó información al respecto, el recurrente indica que lo interpreta como que el Fisco se refería a que, no detalló las devoluciones y descuentos en la conciliación, y sobre esto indica que no tenía por qué hacerlo ya que de la conciliación hecha sobre totales la diferencia fue de B/.1,000.00, y lo explicaron, y que el monto de B/.5,372,195.58 de las devoluciones y descuentos no surgen como diferencia de la conciliación.

El recurrente continúa haciendo énfasis en el hecho de que la Administración Tributaria contaba con seis (6) meses para resolver la solicitud de no aplicación del CAIR y debía solicitar toda la información que requería en este término, afirmando que actuó de forma temeraria y con mala fe al negar la solicitud de su representada, aún cuando le asistía el derecho. Resalta que los procedimientos se deben llevar a cabo como lo indica la ley, y no por el criterio del fiscalizador encargado del análisis, señalando que, si el Fisco requiere que las conciliaciones se presenten de cierta manera, debe regularlo para todos los contribuyentes a través de las herramientas jurídicas con que cuenta. Respaldando su punto indica que, otras solicitudes de no aplicación del CAIR de su representada de otros períodos fueron admitidas con el mismo formato utilizado en la conciliación de la solicitud debatida en este proceso, demostrando que se aplica determinado criterio tributario dependiendo del criterio personal del fiscalizador.

En lo que respecta al descuento, el recurrente indica que no se desglosaron los descuentos en venta en la sección de ITBMS, toda vez que estos se encuentran neteados en los renglones de ventas de exportación, reexportación, exentos y no gravados del formulario de dicho impuesto, mientras que en el formulario declarativo de renta si se desglosaron los descuentos. Señala, que el hecho de que no se encuentren desglosados en un formulario y el otro sí, no significa que el descuento no exista o no haya ocurrido.

Continúa indicando que los formularios declarativos de ITBMS no cuentan con un reglón específico para colocar las devoluciones y descuentos en ventas de operaciones exentas y no gravadas de ITBMS, por lo que su representada optó por netearlos colocándolos dentro de los renglones 16, 17 y 18 de los formularios de ITBMS. Por ese motivo no se encuentran desglosados en la sección de ITBMS del cuadro de conciliación de ingresos (Anexo 3), aportados junto a la solicitud. Explica que, dicho tratamiento cobra sentido, puesto que la Resolución n.º 201-472 de 2 de marzo de 2004, por la cual se dictan las normas de procedimiento para la retención de ITBMS y se dictan otras disposiciones, explica que el formulario de declaración jurada de ITBMS, n.º 430, se deduce que en el reglón 402 se colocan las devoluciones y descuentos en ventas gravadas, que hayan ocurrido en un tiempo no superior a ciento ochenta (180) días entre la fecha de la facturación y la fecha de la devolución. Si el formulario de ITBMS tuviera un renglón específico para declarar las devoluciones y descuentos en ventas exentas y no gravadas, afirma el recurrente, que las hubieran incluido en dichos renglones.

Afirma el recurrente, que el contribuyente cuenta con toda la documentación que respalda que estos descuentos ocurrieron, además presenta un cuadro demostrativo de la cuenta contable n.º 403-02-01-002, donde se observa el registro del descuento por la suma de B/.5,372,195.58, y un segundo cuadro demostrando como se dio el neteo de las cifras reportadas en los formularios de ITBMS.

Continua el recurrente indicando que se dio una incorrecta valoración de los documentos que acompañaron la solicitud como de las pruebas aportadas en a la reconsideración, además acusa de mantener una errónea motivación, tanto el acto originario como su acto confirmatorio.

En cuanto a la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, indica que aporta nuevos elementos que dejan a su representado en estado de indefensión, como el hecho de indicar que no aportó elementos que probaran el descuento y devolución declarado; además que dicha resolución, reconoce que la prueba aportada, sirve para probar que el contribuyente sí concilió sus ingresos.

El recurrente concluye solicitando que se **REVOQUE** la **Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016** y su acto confirmatorio la **Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024**.

VII. ESCRITO DE OPOSICIÓN

Admitido el recurso de apelación a través de la Resolución n.º TAT-ADM-134 de 14 de noviembre de 2024, como se observa desde la foja 118 a la foja 125 del expediente de este tribunal, se ordenó el traslado del recurso al director general de Ingresos, para que formalizara

por intermedio de apoderado judicial escrito de oposición o réplica al citado recurso, acompañado de las contrapruebas que estimase conducentes.

En este sentido, el licenciado -----, en su calidad de director general de Ingresos, otorgó poder al licenciado -----, como apoderado principal. Y el mismo sostuvo en tiempo oportuno, el 4 de diciembre de 2024, oposición al recurso de oposición.

El licenciado -----, sostuvo la oposición indicando, que el contribuyente no presentó detalle de las devoluciones y descuentos y que si bien, estos no son requisitos exigidos, debió aportarlos con el recurso de reconsideración.

Sobre lo señalado por el recurrente, en cuanto a que la norma no especifica como debe ser el método de conciliación, el licenciado-----indica que es un requisito establecido y que no es a criterio del contribuyente; el cruce entre ambas declaraciones debe presentar los ingresos según la actividad pues de esta forma la unidad evaluadora de CAIR, puede confirmar si la información declarada en renta fue reportada correctamente y mensualmente ya que el no presentarla en su totalidad en alguna de las declaraciones afectaría el impuesto sobre la renta o el impuesto de ITBMS.

Sobre las afirmaciones del recurrente en cuanto al término con que contaba la Dirección General de Ingresos para resolver la solicitud y su actuar con mala fe y de forma temeraria, el apoderado legal de Fisco, se opone indicando que el artículo 379 de la Ley n.º 76 de 2019 establece, que todo contribuyente que haya sufrido un perjuicio por acciones temerarias o de mala fe, por parte de un funcionario de la Administración Tributaria, podrá iniciar un proceso sancionador para obtener una indemnización por daños y perjuicios.

El opositor recalca, que la Dirección General de Ingresos cumplió con el término de seis (6) meses para contestar la solicitud y que actúa siempre dentro sus posibilidades operativas, aunque reconoce que hay algunas respuestas extemporáneas, resalta que no actúan de mala fe ni de forma temeraria.

Sobre las acusaciones de que la decisión es producto del criterio del fiscalizador y no apegado a la Ley, el representante del Fisco señala, que la unidad evaluadora del CAIR, está compuesta por varias personas con distintas funciones y que no se basa en un solo criterio.

En cuanto al argumento de fondo, sobre los descuentos y devoluciones, el licenciado-----
-se opone a lo argumentado por el recurrente, sobre la falta de un reglón que permita estos descuentos y devoluciones, dentro del formulario de ITBMS, señalando que, los formularios de ITBMS, presentan casillas pertinentes donde se declaran las facturaciones gravadas y

exenta, además del reglón de devoluciones y descuento en compras y devoluciones y descuentos en ventas, las cuales no fueron utilizadas por el contribuyente.

Reitera que el contribuyente no aportó la información de los descuentos y devoluciones, imposibilitando a los fiscalizadores comprobar esta información y por lo tanto el poder aprobar la solicitud de no aplicación del CAIR.

Por último se refiere a lo alegado por el recurrente sobre la valoración errónea del fiscalizador de los documentos que acompañaron la solicitud y de las pruebas aportadas en el recurso, señalando, que la Administración Tributaria no puso en duda el criterio del CPA; sobre la validez de su información; sin embargo, el CPA, confirmó la cifra reportada globalmente más no hace mención de la revisión detallada o presenta qué documentos sustentan las cifras globales las cuales son el objeto de la controversia. Resalta que las pruebas se valoran bajo la sana crítica.

El apoderado del Fisco, solicita MANTENER la **Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016** y su acto confirmatorio la **Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024**.

VIII. RESOLUCIÓN n.º TAT-PR-074 DE 26 DE DICIEMBRE DE 2024.

Junto al recurso de apelación el recurrente solicitó una serie de pruebas, entre documentales de informe, diligencia exhibitoria y prueba pericial. Además, solicitó una audiencia.

Al respecto el representante de la Dirección General de Ingresos, se opuso señalando que debía atenerse al contenido de los artículos 350 y 351 del Código de Procedimiento Tributario, sobre las pruebas en segunda instancia.

Mediante Resolución n.º TAT-PR-074 de 26 de diciembre de 2024, este Tribunal negó en su totalidad las pruebas solicitadas por el recurrente, con base a que no cumplían con las condiciones para ser pruebas de las permitidas en segunda instancia, esto con base en los artículos 350 y 351 del Código de Procedimiento Tributario; sin embargo, se ordenó una prueba pericial de oficio y se admitió la solicitud de audiencia.

El 20 de enero de 2025, el licenciado -----, contador público autorizado, tomó posesión del cargo de perito ante este Tribunal, y el día 17 de febrero de 2025, presentó su informe pericial; de la foja 162 a 166, consta el Acta de entrega de Dictamen Pericial, el cual se dio con la presencia del magistrado ponente Rafael Brown Rangel, el secretario general del Tribunal Administrativo Tributario, Antonio José Osorio, el apoderado legal del contribuyente, el licenciado -----, y el representante del Fisco, el licenciado -----, quienes intervinieron realizando una serie de

preguntas al perito, sobre el contenido del informe pericial confeccionado, que consta de la foja 167 a la foja 443, incluyendo los anexos que lo acompañan.

IX. RESOLUCIÓN n.º TAT-AUD-004 DE 10 DE MARZO DE 2025.

En virtud de la solicitud de audiencia que realizó el recurrente en su escrito de apelación, este Tribunal emitió la Resolución n.º TAT-AUD-004 de 10 de marzo de 2025, a través de la cual se fijó fecha y hora para la celebración de la audiencia.

El día 14 de abril de 2025, se llevó a cabo la audiencia con la presencia del magistrado ponente Rafael Brown Rangel, el secretario general del Tribunal Administrativo Tributario, Antonio José Osorio, el apoderado legal del contribuyente, el licenciado -----, y el representante del Fisco, el licenciado -----.

El acta de audiencia consta de la foja 449 a la 458, del expediente contentivo del recurso de apelación; debemos advertir que este acto las partes pudieron hacer sus alegaciones finales, por lo que no emitimos un acto adicional para dicho fin.

El licenciado -----, además de reiterar muchos de los puntos expuestos en su recurso de apelación, indicó que el perito coincide con su argumento, al responder la pregunta 2 e indicar que el contribuyente optó por la conciliación resumida y que existen dos clases de conciliaciones, la detallada y la resumida, pero en la ley no aparece en ningún instructivo, una determinada forma de presentación de dicha conciliación.

Resaltó el hecho de que en la resolución confirmatoria se reconociera que su representada si concilió, y que aún así se le exigieran otros requisitos que no son de los contenidos en el Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, acusando de ser esto un elemento nuevo que no contaba en la resolución originaria; denunció el que dicha documentación no se solicitara durante el análisis de la solicitud, en el transcurso de seis (6) meses con que contaba el Fisco, y solicitó que se revoque, la **Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016** y su acto confirmatorio la **Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024**.

Por su parte, el licenciado -----, representante del Fisco, resaltó que la Administración Tributaria solicitó en varias ocasiones la información de los descuentos y devoluciones, y que el contribuyente presentó un detalle en un cuadro, cifras en una hoja; pero cuando el Fisco solicitó, sobre ese detalle, documentos como notas de créditos, que reposen en su información contable, el contribuyente no los presentó.

Sobre el informe pericial mencionó, que a foja 2 y 10 del reporte del perito, las facturas que se observan, no mencionan el descuento por ningún lado y que lo lógico o lo correcto, contablemente, es que se detalle, el monto facturado, menos el descuento, total a cobrar, y

eso no se presenta, ni hay documentos, ni notas de crédito, si hay listados, cuadros de Excel muy bonitos, pero en el mayor general no fue presentado, no fue presentada la documentación que solicitaron anteriormente, lo que dio pie a que el Fisco, como ente regulador y fiscalizador de las normas tributarias, necesite documentos fuentes para poder avalar o aprobar algún hecho que sustente el CAIR o la aplicación de no CAIR,

El representante del Fisco recalcó el hecho de que en el informe pericial no consta información sobre notas de créditos, y que las facturas que existen son facturas normales con su ITBMS, pero no hay descuento aparente. Aclara que el Fisco, lo único que ha solicitado es el respaldo de los cinco millones, declarados como devolución en la declaración jurada de rentas, porque sin ese respaldo no se puede verificar a qué período corresponden o si se hizo dentro de los 180 días.

Por último, se refiere a la casilla 402 del formulario de ITBMS, indicando que si bien son para devoluciones y descuentos de rentas gravables, el contribuyente podía haber metido como indica que lo metió (sic), pero señala que necesitan el respaldo, no se le ha presentado notas de crédito, en el mayor general, afirma que contablemente no se puede registrar una venta, una cifra y reportar otra en la declaración jurada de rentas, ya que la cifra registrada puede decir quinientos mil en venta, que se le aplicó este descuento, pero ¿dónde está el documento?, eso es el mayor o libros.

Concluye haciendo énfasis, en que la fuente de los registros contables, son las facturas contables o documentos fuentes que sea un contrato o alguna información que esté dentro de la ley, para establecer los registros contables.

X. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Luego de haber cumplido cada una de las etapas procesales en este caso, corresponde a este tribunal colegiado, conforme a lo dispuesto en los artículos 323, 324 y 388 del Código de Procedimiento Tributario, que transcribiremos a continuación, resolver el fondo de esta controversia, que radica en el rechazo por parte de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas de la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), para el período especial 2015, del contribuyente -----

“Artículo 323. Tribunal Administrativo Tributario. El Tribunal Administrativo Tributario se instituye con el objetivo de garantizar los derechos de los contribuyentes y la igualdad de las partes en la relación fisco-contribuyente. El Tribunal tendrá jurisdicción nacional, como organismo autónomo, independiente, imparcial y especializado, de segunda instancia, para conocer los recursos de apelación contra actos emanados de la Dirección General de Ingresos y de los jueces administrativos tributarios del Ministerio de Economía y Finanzas.

...”.

“Artículo 324. Competencia del Tribunal Administrativo Tributario.
El Tribunal Administrativo Tributario tendrá competencia para:

1. **Conocer y resolver en última instancia administrativa** las apelaciones contra las resoluciones de los juzgados administrativos tributarios que resuelven reclamaciones de tributos nacionales, con excepción de los aduaneros, así como **cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de la Dirección General de Ingresos en forma cierta o presuntiva**, y resolver en grado de apelación las solicitudes de devoluciones de tributos nacionales, con excepción de los aduaneros.

...”. (Lo resaltado es por parte del tribunal).

“Artículo 388. Normas de sustanciación y ritualidad. Las normas concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios establecidas en este Código prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. **Sin embargo, los términos que hubieran empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación**”. (Lo resaltado es por parte del tribunal).

Este Tribunal debe empezar indicando que se vislumbran dos controversias que debemos aclarar, por un lado, está lo argumentado por el recurrente, de que la negativa de la Dirección General de Ingresos, respecto a la solicitud de no aplicación del CAIR, del contribuyente -----, se basó en un tema meramente formal, señalando que faltó un requisito.

Pero por otro lado tenemos, los argumentos del Fisco sobre que, la negativa de la solicitud del CAIR, se da por la falta de información y documentos de sustento, de las devoluciones y descuentos por la suma de B/.5,372,195.58, que fueron declarados en la renta, pero no se perciben en la declaración de ITBMS; cabe advertir, que el recurrente acusa este argumento como un nuevo elemento incorporado en la resolución confirmatoria, que afectó a su representada en cuanto su debida defensa.

Para entender realmente que objetó el Fisco, y así determinar su procedencia o no, es importante remitirnos al acto originario, es decir la Resolución n.º 201-2769 de 07 de junio de 2016, para ellos transcribimos el siguiente párrafo que es parte de las conclusiones, a las que llegó el Fisco, una vez analizada la solicitud y los documentos que la acompañaban:

“El contribuyente presenta la conciliación de ingresos como uno de los requisitos establecidos en el artículo 133-E, del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 27 de octubre de 1993; sin embargo, la unidad evaluadora del CAIR, al efectuar la conciliación de ingresos se observa que reporta en renta devoluciones y

descuentos por B/.5,372,195.58 y en su conciliación no detalla dicha cifra, ni aporta información al respecto; por lo tanto, no concilió sus ingresos, incumpliendo con el artículo 133 “E” del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993; por lo tanto se objeta la suma de B/.5,372,195.58 y se adiciona a los ingresos gravables.”

Es evidente que la redacción podría ser mas clara; sin embargo, podemos identificar que el fisco se refiere a dos objeciones, una formal, pues se señala incumplimiento del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, afirmando que el contribuyente no concilió sus ingresos, y otra objeción, en este caso material, al tratarse de una cifra reportada en la declaración jurada de rentas, y se señala que no hay información al respecto.

Lo cierto es que, pese a las objeciones mencionadas, la conclusión de la negativa de la solicitud está basada en la objeción de la suma de B/.5,372,195.58, la cual no fue reconocida, según señala el Fisco, por falta de información, y se agregó a los ingresos gravables, modificando la tasa efectiva que presentaba el recurrente.

Por lo tanto, aunque sí se señala que no concilió sus ingresos y que no cumplió con el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, lo que indica el Fisco antes de resolver, es que no cumple con el artículo 699 del Código Fiscal, por mantener una tasa efectiva superior al 25%, y procede entonces a negar la solicitud.

Lo anterior nos lleva a tener claro que el fondo de la controversia radica en la objeción del monto de B/.5,372,195.58, el cual fue deducido por el contribuyente en su declaración jurada de rentas, en concepto de descuentos y devoluciones, pero nada se observa del mismo en la declaraciones juradas de ITBMS; compete entonces, determinar a este Tribunal si en efecto, este monto fue causado y es procedente su deducción, de modo que se pueda recalcular la tasa efectiva del contribuyente y comprobar si asiste o no el derecho a la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta CAIR.

Es importante en este punto exponer, que contrario a lo que señala el recurrente, y lo expusimos en la Resolución n.º TAT-PR-074 de 26 de diciembre de 2024, la objeción del monto de B/.5,372,195.58 y la exigencia por parte del Fisco de información que respalden este monto, se han dado desde el acto originario, tal cual lo hemos explicado en líneas anteriores, por lo tanto, no es un elemento nuevo que adicionó la Administración Tributaria, en la resolución confirmatoria; al contribuyente presentar su recurso de reconsideración, tenía conocimiento que este monto no había sido reconocido y que precisamente por esta razón no le concedieron la no aplicación del CAIR, pues la adición de esta cifra a su renta gravable había modificado su tasa efectiva dejándola por debajo del 25%, por lo que el Fisco señaló

que no cumplió con el artículo 699 del Código Fiscal, para poder acogerse a la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, el recurrente también indica que cualquier información extra a los requisitos exigidos por el Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, debía ser solicitado dentro del término de los seis (6) meses, con que contaba la Administración Tributaria, para resolver la no aplicación del CAIR, y no ir directamente a la resolución que niega la solicitud.

Al respecto, tendríamos que preguntarnos, ¿si la información sobre los descuentos y devoluciones, por la suma de B/.5,372,195.58, era una información adicional a los requisitos exigidos en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993 o era una información que debía estar contenida dentro de la documentación exigida por este artículo? Sabemos que esta información está relacionada al numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, que señala:

Artículo 133-E. Solicitud de no aplicación del numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal.

...

6. conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda.

...”

No está en discusión que el contribuyente presentó la conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS, sin perjuicio de que conciliaran o no los montos; sin embargo, cuando observamos la misma, a foja 39 del expediente de antecedentes, coincidimos con el Fisco, en que no hay explicación alguna sobre el monto de B/.5,372,195.58, en concepto de devoluciones y descuentos, y es que el numeral 6, habla de ingresos reportados, y no solo de ingresos totales.

Si observamos esta conciliación, vemos como el contribuyente presenta, no solo los ingresos totales reportados en las declaraciones de ITBMS, sino que hace un detalle entre operaciones gravadas, exportación y reexportación, operaciones exentas y no gravadas y se ve claramente como llegó al total de cada mes y obtuvo el total para el período en general por la suma de B/.14,085,079.22; pero cuando observamos los ingresos reportados en la declaración jurada de rentas, se omite este detalle y se establece solo el total; no obstante el requisito establecido en el numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, habla de ingresos reportados, es decir todos los ingresos y no solo el total; atendiendo a esto, y al revisar la declaración jurada de rentas vemos que, el contribuyente reportó ingresos en ventas y prestación de servicio, por la suma de B/.17,926,595.81, ingresos por operaciones con compañías relacionadas locales, por la suma de B/.559,632.00, ingresos por operaciones con

compañías relacionadas en el exterior por B/.470,506.75, también reportó otros ingresos por B/.501,540.24, reportando en total de todos los rubros mencionado un total de ingresos por B/.19,458,274.80, que luego de deducirle los descuentos y devoluciones por B/.5,372,195.58, llega al total de ingresos, por la suma de B/.14,086,079.22.

De haberse atendido al contenido de la norma que habla de ingresos y no solo de ingresos totales, necesariamente el contribuyente hubiera tenido que explicar, por qué, pese a que los ingresos reportados en los distintos rubros de sus declaración jurada de rentas, daban un total de B/.19,458,274.80, monto que en efecto no coincidía con los reportados en los formularios de ITBMS, en donde se reportaron ingresos totales, por la suma de B/.14,086,079.22, estableciendo así la existencia de descuentos y devoluciones; además del por qué no se observaba esto en los ingresos reportados en los distintos rubros de los formularios de ITBMS.

Los descuentos y devoluciones, objetos de este debate, formaban parte de la determinación de los ingresos que se debían conciliar, y haciendo eco de la mención que hace el recurrente sobre Resolución n.º TAT-RF-093 de 25 de septiembre de 2018, emitida por este Tribunal, bajo la ponencia de la magistrada Ana Mae Jiménez, pasamos a transcribir un extracto de la misma:

“De igual forma, se realizaron ciertas afirmaciones respecto a qué se entiende por conciliación, ante lo cual consideramos prudente acudir a la doctrina a efectos de contar con un panorama más claro al respecto, encontrando la siguiente definición:

“CONCILIACIÓN: análisis de una cuenta mediante el cual se determinan las diferencias que puedan existir entre varios registros contables de la misma cuenta, en la misma entidad o en entidades diferentes. Por ejemplo, la conciliación bancaria entre el saldo de la cuenta corriente en el banco y el saldo de la misma cuenta corriente en los registros de la empresa. u. Verificación de la relación entre los datos de un elemento de juicio con los de otro cuando ambos contienen el mismo tipo de información pero que, a una fecha dada, no necesariamente deben ser iguales debido a diferencias de tiempo en la imputación de cuentas o partidas.” Greco, Orlando. Diccionario contable (4a. ed.), Valletta Ediciones, 2007. ProQuest Ebook Central.

Esta definición nos permite concluir que la conciliación implica una comparación, o detalle explicativo respecto a dos cuentas, o

en este caso, dos formularios correspondientes a dos impuestos diferentes, los cuales buscan aportar elementos de juicio para determinar si los montos declarados coinciden con la realidad...”

Como bien indicó este Tribunal en su momento, la conciliación permite comparar dos formularios correspondientes a dos impuestos diferentes, en este caso, todos los ingresos reportados en la declaración de rentas y todos los ingresos reportados en la declaración de ITBMS, de modo que puedan analizarse; no podría llevarse a cabo un análisis, si la conciliación solo contiene dos cifras totales, este no es el sentido del numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, y tampoco de la definición misma de conciliación.

En este sentido debemos señalarle al recurrente, que no se trata de que el artículo no especifica si se debe aportar una conciliación resumida o detallada, o que la forma en que lo hizo el contribuyente es la forma usual; se trata de que el artículo es claro, en que la conciliación es de los ingresos reportados, sin distinguir o establecer que solo deben constar los totales; por lo tanto, aunque no establece qué tipo de conciliación deben aportar, el contribuyente está en la obligación de presentar aquella que le permita cumplir con lo establecido en el numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, es decir aquella que permita ver la conciliación de todos los ingresos reportados en ambas declaraciones y no solo una comparación de dos cifras totales.

De hecho, como expusimos en los antecedentes, este Tribunal ordenó una prueba pericial de oficio, para lo cual nombró al perito -----, a foja 171 de nuestro expediente, como parte de su informe pericial, consta la respuesta a la pregunta 6, que pasamos a transcribir:

“6. Realice la conciliación de ingresos declarados en el formulario de renta para el período 2015 vs los ingresos declarados en los formularios mensuales de ITBMS del mismo período, según la práctica usual. Explique y documente las diferencias si hubiera.”

Al responder el perito indicó que en el anexo 8, consta una conciliación detallada, la cual va de la foja 430 a la foja 434 de nuestro expediente; por otro lado, en el último párrafo de la foja 171, el perito indicó lo siguiente:

“La siguiente imagen muestra **la conciliación** de ingresos declarados en el Formulario de Renta para el período 2015 contra los ingresos declarados en los formularios mensuales de ITBMS del mismo período

bajo la premisa totalizada, según la práctica usual.” (resaltados nuestro)

De lo anterior podemos tener claro, que el cuadro con la conciliación que pasaremos a transcribir en líneas posteriores y es visible a foja 172, es la forma usual de presentación de la conciliación que exige el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, y que ha sido alegada por el recurrente, al señalar que está fue la forma de conciliar que utilizó su representada.

Declaración de Renta Jurada		Declaración Jurada de ITBMS		
		Renglón 16	Renglón 17	Renglón 18
		Operaciones de Exportación	Operaciones Exentas	Operaciones no Gravadas
Mes				
		Oct. 728,809.33		
Reglón 1	-	Nov. 1,084,605.56		
Reglón 4	-559,632.00	Dic. 300,543.50		
Reglón 5	-470,506.75	Ene. 774,863.73	13.98	36,849.27
Reglón 14	-501,540.24	Feb. 799,292.77		
		Mar. 824,477.55		51,122.36
Reglón 15	<u>5,372,195.58</u>	Abr. 772,174.66		28,457.68
		May. 1,081,862.56		33,440.13
Reglón 16// TOTAL DE INGRESOS	<u>-14,086,079.22</u>	Jun. 569,390.31		25,609.26
		Jul. 907,053.30		
	-1,000.03	Ago. 1,847,576.15	269.50	
	se reportan B/.1,000.03 más en la Declaración Juada de Renta	Sep. 3,893,889.53	33.87	324,744.19
		13,584,538.95	317.35	500,222.89
		<u>14,085,079.19</u>	Línea 16 Declaración de Rentas	

Si tomamos como cierto lo alegado por el recurrente, en el sentido de que existen dos tipos de conciliaciones, una más detallada y otra resumida, y cabe advertir, que al responder la pregunta 2, el perito lo confirma, exponiendo que hay una conciliación detallada y otra que es con enfoque totalizado (fs.167), entonces el cuadro anterior nos estaría mostrando una conciliación resumida, y tal cual indicó el perito al responder a la pregunta 6, esta es la forma, en que en la práctica usual se presentan las conciliaciones como parte de los requisitos exigidos en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993.

Partiendo de esta base, el recurrente afirma, que su representada presentó una conciliación resumida, por qué la norma no especifica cómo debía ser la conciliación; sin embargo, lo que se observa a foja 39 del expediente de antecedentes, no guarda relación con lo que ha presentado el perito como una conciliación con enfoque totalizado o en palabras del recurrente, resumida. Tal cual lo expusimos antes, y se observa en el cuadro con la conciliación que realizó el perito, la conciliación debe exponer todos los ingresos reportados, y no solamente el total de los ingresos de la declaración jurada de rentas, como se observa a foja 39, que lo hizo el contribuyente; por lo tanto, no es cierto lo argumentado por el recurrente, en cuanto a que la ausencia de explicación o información de los descuentos y devoluciones, objetada por el Fisco, se da porque la forma de conciliación resumida, que aportó el contribuyente, no debía incluir nada al respecto de este monto, pues como lo establece el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, y como se observa en la conciliación que aportó el perito, se trata de todos los ingresos reportados, y esos descuentos y devoluciones eran parte del total de los ingresos, y si la conciliación se hubiera hecho como indica la norma, esos descuentos y devoluciones se hubieran reflejado allí al igual que la explicación de la diferencia que causaban.

Retomando el punto inicial, tenemos entonces que, la falta de detalle e información de los descuentos y devoluciones por la suma de B/.5,372,195.58, que señaló el Fisco en el acto originario, son producto de la forma en que el contribuyente presentó la conciliación exigida por el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993 y no se constituyen en una exigencia adicional.

El objetivo de la conciliación es que el fiscalizador de la unidad del CAIR, pueda comparar los ingresos reportados en ambas declaraciones, debiendo coincidir o en su defecto explicarse el por qué no coinciden, si al momento que el fiscalizador analiza la conciliación, observa que hay montos reportados en una declaración, pero en la otra no, es lógico que surja la duda sobre si el monto realmente fue causado o no. Ahora bien, aunque creemos que sería de buena fe por parte de la Dirección General de Ingresos, solicitarle al contribuyente esta información, antes de decidir sobre la solicitud, lo que probablemente evitaría el desgaste de recursos y del sistema mismo, no creemos que, en este caso en particular, ese era un deber como tal de la Administración Tributaria.

El artículo 76 de la Ley n.º 38 del 2000, se refiere al deber de conceder un plazo para subsanar solicitudes que adolecen de algún defecto o han omitido algún requisito, situación en la que no nos encontramos, pues como hemos dicho se cumplió con la presentación de la conciliación, tal cual lo exige el numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993. El tema aquí radica, en que la negativa por parte del Fisco surge, por la información incompleta que presentó el contribuyente, y esto no es un error que se le pueda atañer a la Dirección General de Ingresos, ya que los ingresos reportados en la declaración jurada de renta deberían ser los mismos reportados en los formularios de ITBMS, y si no es así, es al

contribuyente a quien le correspondía explicarlo; los descuentos y devoluciones que estaban en la declaración jurada de renta debían constar también en los formulario de ITBMS, lo que no ocurrió debido al supuesto tratamiento que le dieron a los ingresos reportados en los formularios de ITBMS, que en palabras del recurrente, fueron neteados, eliminando directamente los descuentos y devoluciones antes de declararlos; por lo tanto, al momento que el contribuyente presentó su solicitud de no aplicación del CAIR, sabía que esta diferencia entre estos dos formularios de declaraciones iba a existir, y si el objetivo de una conciliación es que los montos concilien, él debió explicar el porqué en este caso había una situación diferente con respecto a esos descuentos y devoluciones.

Por lo expuesto, no somos del criterio para este caso, de que la Administración Tributaria debía solicitar información adicional como un deber exigido en alguna norma o pro del debido proceso, creemos que correspondía al contribuyente presentar su conciliación conforme lo que establece el numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993, es decir, una conciliación de todos los ingresos reportados, con sus variaciones producto de descuentos y devoluciones.

Aclarado lo anterior y entendiendo que las inconsistencias generadas entre los formularios de declaración de rentas y declaración de ITBMS, causaron el desconocimiento del monto de B/.5,372,195.58, en concepto de devoluciones y descuentos, al no haber sido declarados en el formulario de ITBMS y por la ausencia de información al respecto, creando dudas sobre su existencia; tenemos que corresponde determinar si estos descuentos y devoluciones en efecto se dieron.

Durante la etapa de reconsideración, el Fisco determinó que no fueron suficientes las pruebas aportadas por el recurrente para probar la existencia de los descuentos y devoluciones, y aunque en esta etapa se adujeron pruebas, las mismas fueron rechazadas al no ser de las pruebas que pueden presentarse en segunda instancia; sin embargo, a fin de buscar la verdad material, como mencionamos antes, este Tribunal ordenó una prueba pericial de oficio, para lo cual nombró al perito -----.

Respecto a los hallazgos del perito nos enfocaremos en las respuestas de las preguntas 4, 5 y 7, ya que las mismas hacen referencia a la existencia y procedencia de los descuentos.

“4. Sobre el examen de los libros de contabilidad, informes auxiliares, digitales o impresos del contribuyente Bodegas de América para el periodo especial 2015, determine:

- a. La veracidad de los descuentos en ventas, explique.**
- b. ¿A qué corresponden dichos descuentos?, explique,**
- c. El monto que totaliza los descuentos.**

Respuesta 4.

En el examen para establecer la veracidad, la relación y monto de los descuentos durante el periodo especial 2015, se revisaron libros de contabilidad, informes auxiliares, digitales e impresos.

a. Con el fin de establecer la veracidad de los descuentos fue necesario comprobar la metodología utilizada por ----- en su facturación.

Las facturas emitidas están expresadas en valores netos, se comprobó que ese valor es igual al precio de venta local menos el precio en lista para clientes en el exterior, por lo que el descuento ya está incluido en el monto facturado (monto neto en la factura).

Para ilustrar como ejemplo, se presenta la factura # 12408, incluida en el ANEXO 1, la cual se detalla en el siguiente cuadro.

Factura # 12408

Cantidad (Unidades)	Costo Unitario	Venta Neta
2008	B/. 18.50	B/. 37,148.00
	Flete	B/. 250.00
	Total	<u>B/. 37,398.00</u>

La factura #12408 fue emitida tal cual, para ----- (Chile), tiene un total de TREINTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y OCHO BALBOAS (B/.37,398) y representa el monto neto de la operación. Sin embargo, contablemente la factura #12408 aparece en el mayor de la siguiente forma:

	Débito	Crédito
Ingresos (Cta. 401-00-00-00)		B/. 50,200.00
Desc. en Ventas (Cta. 403-00-00-00)	B/. 13,052.00	
Cta por Cobrar	B/. 37,148.00	

La Venta Bruta muestra CINCUENTA MIL DOSCIENTOS (B/. 50,200) y el descuento en ventas muestra TRECE MIL CINCUENTA Y DOS (B/.13,052) estableciendo como valor neto TREINTA Y SIETE MIL CIENTO CUARENTA Y OCHO (B/. 37,148), mismo valor que antes del flete muestra la factura impresa.

Se encontró, que los descuentos son aplicados en la factura de forma directa siendo valores netos en su descripción y en contabilidad aparecen clasificados con el precio en lista aplicando el descuento. Se teoriza que fueron catalogados de esta forma para un mejor control administrativo financiero.

- b. Los descuentos obedecen a la dinámica comercial que gestiona la empresa en el sector de Bebidas - Bodegas y Destilerías con sus clientes en el exterior los cuales son aplicados en dos modalidades.

La primera constituye a los descuentos directos o netos: en sus registros contables son calculados en base al precio en lista local, versus el precio para clientes en el extranjero; ---
----- maneja una lista de precios para clientes en el extranjero, incluida en el ANEXO 2 parte de ella.

Los precios utilizados en la factura del punto anterior son parte de esta lista de clientes en el extranjero. Sin embargo, al momento del registro contable la empresa continúa mostrando el precio de venta para así determinar el monto del descuento que se le otorgó en principio.

En resumen, el contribuyente lo que factura es lo neto ya que es lo establecido en los listados de precios a clientes en el extranjero.

La segunda modalidad es por pronto pago: los descuentos en pronto-pago que otorga -----
los cuales son otorgados a aquellos clientes que cancelen su facturación antes del vencimiento, previo acuerdo y son propios de la dinámica comercial; en el ANEXO 3 se adjuntan ejemplos de los mismos y forman parte de los descuentos otorgados a sus clientes en el extranjero.

- c. El monto total de los descuentos es de CINCO MILLONES TRESCIENTOS SETENTA Y DOS MIL CIENTO NOVENTA Y CINCO CON 58/100 BALBOAS (B/.5,372,195.58), monto que se muestra en libro mayor incluido en el ANEXO 4. Los montos corresponden a la cuenta 403-02-01-002, DCTOS VTAS - EXPORTACION CREDITO la cual detalla las transacciones en las que -----
----- le aplicaba los descuentos.

El ANEXO 11 establece las cuentas del balance de prueba mensual versus las Declaraciones de ITBMS presentadas para determinar la veracidad de los movimientos.

5. **Diga si para el periodo especial 2015, los ingresos que constan en los registros, libros legales (manuales o electrónicos), estados financieros, concilian con los ingresos reportados en la declaración jurada del mismo periodo.**

Respuesta 5.

Para determinar si los ingresos reportados en la Declaración de Renta Jurada 2015, concilian con los que constan en los registros contables de ----- se utilizó el reporte Balance de Prueba Detallado, incluido en el ANEXO 5, junto con la Declaración de Renta Jurada para el mismo periodo, adjunta al ANEXO 6.

La siguiente imagen expone los detalles de los ingresos en la Declaración de Renta, seguido un cuadro que muestra los saldos finales de los ingresos en el Balance de Prueba Detallado a septiembre 2015, (ANEXO 5), los cuales se cotejan con los renglones que integran los ingresos en la Declaración de Renta Jurada.

(ver foja 170)

En resumen, los ingresos que constan en los registros contables de ----- a septiembre 2015 muestran una diferencia contra la Declaración de Renta para el mismo periodo que obedece a MIL BALBOAS (B/. 1,000) en Otros Ingresos que corresponden a Certificados de Fomento a las Agro-Exportaciones (CEFA) reportados de más en la Declaración Jurada de Renta del periodo especial 2015. Detalles de este asiento se adjuntan en el ANEXO 7.

7. Explique el perito las razones por las que los formularios de ITBMS del periodo especial 2015 del contribuyente -- ----- no mantiene las devoluciones y descuentos que fueron reportados en la declaración jurada de renta del mismo periodo, indique el perito si esta forma de declarar los ingresos en cada formulario como lo hizo el contribuyente está sustentada en criterios contables y si la misma era procedente.

Respuesta 7

----- basa su facturación en valores netos que salen de precios acordados con sus clientes al extranjero. Los descuentos quedan registrados en la contabilidad para un tratamiento estrictamente financiero y no corresponden al valor real de la operación, se aduce que los mismos son reportados en la declaración de renta para evitar que se cree una diferencia.

La empresa emite su factura bajo la premisa de un listado de precio establecido para sus clientes en el extranjero, corresponde

a los que efectivamente se reporta en las declaraciones de ITBMS.

Esta forma de reportar los ingresos netos sigue los principios de la NIIF 15 legalmente aceptadas en Panamá, Ley No.6 del 2 de febrero de 2005, en su artículo 74 incluida en ANEXO 9, que en resumen habla sobre el neteo de ingresos acorde y se refiere a situaciones donde una empresa actúa como agente. El ingreso neto se reconoce como el margen o comisión obtenido de la transacción, en lugar de reconocer el ingreso total por la venta. Para determinar si era procedente o no es importante mencionar que el artículo 1057-v párrafo 17, incluido en el ANEXO 10, que indica la metodología de aplicar o reportar los descuentos en el informe 430 de ITBMS señalando que el mismo solo se puede reportar en un periodo de 180 días para reconocer créditos en operaciones grabadas.

Por otra parte, el Principio de Congruencia en contabilidad tiene una aplicación específica en términos de la consistencia que se debe seguir al reportar; con la finalidad de que las cifras y la información proporcionada sean comparables.

...” (resaltado nuestro)

De acuerdo con la explicación que da el perito, tenemos que, la lista de precios locales es la base sobre la cual -----, calcula descuentos, y a partir de estos elabora la lista de precio que ofrece a sus clientes en el extranjero; esto a su vez nos permite ver, que -----, no ofrece un descuento como tal a sus clientes en el extranjero, en el sentido de que al momento que facturan, no se verá un porcentaje de descuento en dicha factura, sino que les da un precio podríamos decir especial, que ya ha tenido una “rebaja” a lo interno de su administración financiera, basándose en sus precios locales. Si observamos a foja 185 del expediente de este Tribunal, la lista de precios dice que ya tiene un descuento incluido, pero dicha acción, reiteramos, lo hacen a lo interno de su administración, pues los precios que se observan son precios únicos dependiendo de la cantidad en mililitros o litros del producto que va a adquirir el cliente y la factura es precisamente por este precio, sin reflejar un precio original sobre el cual se hiciera un descuento.

De lo anterior, entendemos el por qué las facturas no permiten observar con claridad el descuento que alega el recurrente, y es que dicho descuento no existe de la forma tradicional; por lo expuesto en el informe pericial, vemos que el contribuyente se refiere a descuentos, ya que desde la base de sus precios locales, rebaja los mismos para ofrecerle precios mas bajos a sus clientes en el extranjero y aunque sí podría decirse que hace un descuento a estos clientes porque no les mantiene los mismos precios que ofrece a nivel local, en temas de

facturación no podríamos tener como que se ha realizado un descuento, porque él factura el precio ofrecido sin reflejarse algún descuento.

En otras palabras, lo que se factura en las exportaciones y reexportaciones son los precios exactamente ofrecidos a los clientes en el extranjero; es por ello que los formularios de ITBMS, cuentan con unos supuestos montos neteados, pero es que dichos montos no están neteados, al revisar las facturas que sustentan los montos declarados, los mismos concuerdan con los montos declarados en las declaraciones de ITBMS, la diferencia la encontramos, entre la facturación y la declaración jurada de rentas, y es que por motivos del control administrativo financiero que lleva el contribuyente, escoge no registrar directamente el precio facturado a su cliente en el extranjero y que fue el monto que realmente percibió, sino que, según lo que pudo verificar el perito, registra el precio de su lista local y le resta aquel descuento que calculó en su momento para elaborar los precios ofrecidos en el extranjero, para así reflejar el total de lo que realmente recibió, que es el monto facturado.

Como vemos, no se trata de un descuento como tal que se pueda percibir en una factura, lo que aclara la objeción del Fisco en cuanto a que no hay información al respecto, además del por qué no se va a ver reflejado en los formularios de ITBMS; sin embargo, si es propio aclarar, que tampoco se trata de un ingreso, el monto de B/.5,372,195.58, declarado en la casilla de descuentos y devoluciones de la Declaración Jurada de Rentas del período 2015 del contribuyente -----, simplemente es el producto de la manera de registro de la contabilidad del contribuyente, que obedece a su control administrativo financiero y a su estrategia de mercado; si bien dicha forma de llevar sus registros contables han provocado esta confusión, pues en la renta declaró los ingresos con base en los precios locales, aun cuando estos no fueron los precios que realmente ofreció a sus clientes extranjeros, para luego aplicar los descuentos y llegar a los montos realmente facturados, y en el ITBMS no realizó esta operación, sino que directamente puso los montos realmente facturados; no es menos cierto, que los ingresos totales declarados en la renta siempre han concordado con los ingresos totales declarados en los formularios de ITBMS, salvo por la suma de B/.1,000.03, que guardan relación a ingresos por Certificado de Fomento a las Agro-Exportaciones (CEFA), argumento que confirmó el perito.

Por lo tanto, siendo el debate la existencia del descuento por la suma de B/.5,372,195.58 y la procedencia de su deducción en la Declaración Jurada de Rentas, ya que no fueron declarados en los formularios de ITBMS, es propio indicar, que el informe pericial confirma que los ingresos totales percibidos por el contribuyente son por la suma de B/.14,085,079.19, en consecuencia, aunque la suma de B/.5,372,195.58, no sea propiamente un descuento facturado, si de esta forma ha sido registrado en la contabilidad del contribuyente y forma parte de la operación que realiza para llegar al total de los ingresos realmente percibidos, es propio que lo declare de igual forma en la renta, a fin de que solo tribute sobre los ingresos

realmente obtenidos y que sean gravables, y para esto, es necesario reconocer la suma declarada como descuento.

Sin perjuicio de lo expuesto, también es propio resaltar, y esto como parte de la génesis que dio origen a la objeción que realiza el Fisco sobre los descuentos y devoluciones, y es que, asiste la razón al recurrente al indicar, que no existe en los formularios de ITBMS, ninguna casilla que permita declarar los descuentos y devoluciones productos de operaciones no gravadas o de exportaciones y reexportaciones; siendo esto así, aunque estuviéramos ante un descuento que sí se pudiera ver en la factura, no habría manera que el contribuyente lo declarara en los formularios de ITBMS.

Con independencia de que ha quedado demostrado que la información aportada con la solicitud de no aplicación del CAIR, de -----, no fue lo suficientemente exacta en cuanto al tema de la conciliación de sus ingresos reportados en rentas y los ingresos reportados en ITBMS, y ha tenido que ser objeto de un examen pericial para poder entender el mecanismo utilizado por el contribuyente y de qué realmente se trataban los supuestos descuentos y devoluciones declarados por la suma de B/.5,372,195.58; no debemos olvidar que el objetivo del artículo 699 del Código Fiscal, al permitir a los contribuyentes solicitar la no aplicación del CAIR, basados en el cumplimiento de una de las dos condiciones, que son estar en pérdida o mantener una tasa efectiva superior al 25%, está estrechamente relacionado al principio de capacidad contributiva.

La Procuraduría de la Administración, al emitir concepto a través de la vista n.º 273 de 31 de enero de 2022, cita la definición del principio de capacidad contributiva así:

“Principio de capacidad contributiva: Principio por antonomasia y recogido constitucionalmente en la mayoría de las legislaciones (como la nuestra), pues el sistema tributario debe ser justo y equitativo, en donde las cargas que se impongan deben ser acordes o proporcionalmente a la carga económica.”

Atendiendo al concepto expuesto debemos resaltar que, más allá de los posibles errores que puedan mantener los requisitos que acompañan la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR), la norma establece un análisis de la situación contable del contribuyente antes de decidir si acepta o no la solicitud de no aplicación del CAIR, porque es relevante conocer si efectivamente el contribuyente, de acuerdo a su realidad financiera, puede asumir el pago del impuesto sobre la renta de acuerdo al método CAIR, porque de lo contrario, estaríamos sometiendo al contribuyente a un pago que no puede asumir o a una tasa efectiva ilegal al ser superior al 25%, atentando contra el principio de capacidad contributiva y el principio de legalidad, además de ser contrario al artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá.

El examen pericial llevado a cabo en el presente proceso ha permitido conocer la realidad económica del contribuyente y ha evidenciado que, los montos que el Fisco ha pretendido agregar a su renta gravable por la suma de B/.5,372,195.58, no son procedente, por lo que debemos revocar la resolución recurrida ya que asiste la razón al recurrente en que su tasa efectiva supera el 25%, pasamos a realizar cuadro comparativo:

CÁLCULO DE LA TASA EFECTIVA			
	S/DJR	S/INVEST. CAIR	S/APELACIÓN
INGRESOS GRAVABLES	13,584,856.33	13,584,856.33	13,584,856.33
Más Devoluciones y descuentos		5,372,195.58	
TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES	13,584,856.33	18,957,051.91	13,584,856.33
Total de costos deducibles	13,101,160.84	13,101,160.84	13,101,160.84
Total de gastos deducibles	456,823.99	456,823.99	456,823.99
Total de costos y gastos deducibles	13,557,984.83	13,557,984.83	13,557,984.83
Renta Gravable	26,871.50	5,399,067.08	26,871.50
Arrastre de pérdida	-13,435.75	-13,435.75	-13,435.75
Renta neta gravable	13,435.75	5,399,067.08	13,435.75
Impuesto sobre la renta CAIR	158,603.20	158,603.20	158,603.20
Tasa efectiva	1,180.46%	2.94%	1,180.46%

Por todo lo expuesto el Tribunal, debe revocar el acto originario y su acto confirmatorio.

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 la Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016 y su acto confirmatorio la Resolución n.º 201-5424 de 12 de agosto de 2024, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos, a través de las cuales RECHAZÓ la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR), del contribuyente -----, con registro único de contribuyente n.º -----, para el período especial 2015 y sus tres períodos subsiguientes.

SEGUNDO. ORDENAR a la Dirección General de Ingresos que, reconozca la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR), para el período especial 2015 y los tres años subsiguientes a favor del contribuyente -----, con registro único de contribuyente n.º -----.

25

TERCERO. ADVERTIR que la presente resolución rige a partir de su notificación y que con la misma se agota la vía gubernativa, por lo que se podrá accionar ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

CUARTO. DEVOLVER el expediente de antecedentes, y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

QUINTO. ORDENAR el cierre y archivo del presente expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículo 699 del Código Fiscal. Artículos 323, 324 y 388 del Código de Procedimiento Tributario. Artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993. Artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá. Artículo 76 de la Ley n.º 38 del 2000.

Notifíquese y Cúmplase,

(Fdo.) RAFAEL BROWN RANGEL

Magistrado

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA (Fdo.) MARÍA ELENA MORENO DE PUY

Magistrado

Magistrada

VOTO RAZONADO

RAFAEL E. COLLINS BALLESTEROS

Secretario General encargado

VOTO RAZONADO

MAGISTRADO ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA

Resolución n.º TAT-RF-029 del 23 de mayo de 2025

EXPEDIENTE: 114-2024

Respetuosamente debo manifestar que, a pesar de compartir la decisión adoptada en la parte resolutive de la resolución arriba indicada, la cual dispone REVOCAR la Resolución n.º 201-2769 de 7 de junio de 2016 y su acto confirmatorio, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, debido que no compartimos la razón por la cual la Administración Tributaria objetó el monto de B/. 5,372,195.58, por supuesta diferencia en la conciliación de la declaración jurada de ingresos y los formularios de ITBMS,

toda vez que la documentación aportada por el contribuyente referente a la conciliación es perfectamente válida, no obstante, debo manifestar mi desacuerdo con la realización de la prueba pericial decretada de oficio en esta segunda instancia, por las razones que a continuación explicamos:

No cabe duda que el artículo 354 del Código de Procedimiento Tributario, permite a este tribunal practicar pruebas de oficio para la adecuada resolución del negocio, sin embargo, debemos señalar que esta herramienta debe ser utilizada únicamente para esclarecimiento de hechos o puntos oscuros.

En esa línea consideramos que en primer lugar, el juez de segunda instancia no debe bajo ninguna circunstancia suplir la carga de la prueba y por otro lado, como punto principal, para decretarse una prueba de oficio, esto puede aplicarse en los casos en donde realmente existan puntos oscuros y dudosos, lo que nuestro a juicio no ha sucedido en este caso, ya que desde un inicio, la decisión de la controversia podía ser resuelta por este tribunal sin la necesidad de decretar una prueba de oficio, toda vez que se aprecia en la documentación aportada junto con los requisitos de la solicitud de no aplicación del CAIR, específicamente a foja 29 del expediente de antecedentes, dentro de las notas de los estados financieros que “el ingreso se presenta neto devoluciones y descuentos”, situación que se puede corroborar inclusive con las pruebas que fueron presentadas junto con el recurso de reconsideración (véase de fojas 97 a 99 del expediente de antecedentes).

Al respecto la Corte Suprema de Justicia, ha emitido diversos fallos referentes a la prueba de oficio, el cual nos permitimos citar fallo del 4 de junio de 2021, bajo ponencia del magistrado Olmedo Arrocha, el cual señaló con respecto a este tema de forma categórica que “esa facultad de ordenar oficiosamente la incorporación al proceso de pruebas que contribuyan a aclarar puntos oscuros de hechos sometidos a su arbitrio, no es extensible a la anexión y generación de nuevos elementos probatorios que no han sido pedidos, practicados y/o sometidos a debate en los momentos procesales correspondientes. Ni para aquellos casos, en donde la prueba fue peticionada pero no admitida”.

Por todo lo anterior, consideramos que dentro del expediente se encontraban suficientes elementos para fallar la controversia, por lo que no consideramos algún punto oscuro, dudosos o fuera de la experticia de este Tribunal especializado, que ameritara la práctica de una prueba pericial contable.

En mérito de lo expuesto, es por lo que hago el presente VOTO RAZONADO.

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

(Fdo.) RAFAEL E. COLLINS BALLESTEROS
Secretario General Encargado