



## República de Panamá

### Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-008 de 27 de enero de 2020  
EXPEDIENTE: 008-2018

#### VISTOS:

El licenciado -----, actuando en su calidad de apoderado principal del contribuyente -----, con RUC -----, presentó ante este Tribunal, Recurso de Apelación directa con fundamento en el artículo 1185 del Código Fiscal, en contra de la Resolución n.º 201-4290 de 14 de julio de 2017, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; mediante la cual se resolvió exigir al contribuyente de generales ya conocidas, el pago correspondiente al Impuesto Sobre Dividendos por la suma de B/.636,812.40 nominal, además de la suma de B/.63,681.24 en concepto de recargos, para el período fiscal 2011, correspondiente al Impuesto sobre Utilidades No Distribuidas, proveniente de los registros de Cuentas Préstamo por Cobrar Accionistas.

#### I. ANTECEDENTES

##### **Informe Final de Auditoría de 17 de julio de 2017**

Mediante la Carta de Presentación n.º 201-01-1405-DGI de 30 de junio de 2016, Carta de Presentación n.º 201-01-1704-DGI de 16 de agosto de 2016 y la Resolución n.º 201-4043 de 30 de agosto de 2016, se asignó al Departamento de Auditoría y Fiscalización Tributaria de la Dirección General de Ingresos, la verificación y auditoría de cumplimiento de los deberes tributarios del contribuyente -----, durante los períodos fiscales 2011 a 2015. *(Ver foja 1 a 14 del expediente de Auditoría Integral de la Dirección General de Ingresos).*

Como resultado de las investigaciones y diligencias realizadas, la Administración Tributaria determinó entre otras cosas que la sociedad -----, amparada bajo la Ley 41 de 24 de agosto de 2007 (Régimen Especial de Sede de Empresa Multinacional - SEM) según Resolución n.º 001-07 de 26 de diciembre de 2007 del Ministerio de Comercio e Industrias, a pesar de encontrarse exenta de Impuesto Sobre la Renta, la Ley 41 de 24 de agosto de 2007, no incluyó dentro de la exención, el pago del Impuesto de Dividendos, por lo que el Contribuyente queda sujeto a las normas contenidas en el artículo 733 del Código Fiscal.

Siendo así, el artículo 733 del Código Fiscal, de acuerdo a la modificación implementada por la Ley 31 de 5 de abril de 2011, aplicable al período fiscal 2011, indicaba que todo

préstamo o crédito que la sociedad otorgue a sus accionistas deberá pagar el 10% de Impuesto de Dividendos; considerando que fue a través de las modificaciones realizadas por medio de la Ley 45 de 10 de agosto de 2012 a la Ley 41 de 24 de agosto de 2007, que se resolvió exceptuar a las empresas poseedoras de una Licencia de Sede de Empresa Multinacional del pago del Impuesto de Dividendos y del Impuesto Complementario.

La Administración Tributaria, al efectuar el análisis de la Cuenta de Préstamos por Cobrar Accionista y Compañías Asociadas Exterior del Mayor General correspondiente al período fiscal 2011, pudo observar, según el Formulario n.º 75, una cuenta de Préstamos por Cobrar Extranjero a la empresa -----, la cual, según el Informe Anual presentado al MICI para el período 2010-2011, con fecha de revisión 1 de abril de 2011, punto n.º 6, se trata de la Casa Matriz, es decir la controladora o accionista mayoritaria del grupo económico.

Dicho lo anterior, el departamento de Auditoría y Fiscalización Tributaria de la Dirección General de Ingresos determinó de oficio, como resultado de la diligencia, el cobro del 10% de Impuesto de Dividendos en base a los montos registrados en la Cuenta Préstamos por Cobrar Accionistas del Mayor General de la empresa -----, tal cual se detalla a continuación (Ver foja 3 a 5 del expediente de antecedentes de la Dirección General de Ingresos):

<b>Préstamo por Cobrar Accionistas y Cías. Asociados 2011</b>			
<b>Nº De cuenta del Mayor General</b>	<b>Nombre de la compañía accionista a quien es adjudicado el monto total del préstamo según el Formulario N.º. 75 presentado a la Dirección General de Ingresos</b>	<b>Saldo al 31 de diciembre de 2011</b>	<b>10% de Impuesto de Dividendo según Ley 31 de 5/04/2011</b>
	-----		
1423000		B/.	
1430000		B/.5,720,677.05	
1432000		B/. -	
1433000		B/. -	
1450000		B/.688,647.89	
1450100		B/. -	
1464100		B/. -	
1464200		B/. -	
1608000		B/.122,147.76	
1940000		B/. -	
1950000		B/. -	
1950005 1991000 1992010		B/. 115,792.12 -B/. 161,734.25 -B/. 117,406.61	
2413000		B/. -	
2450000		B/. -	
<b>Saldo al 31 de diciembre de 2011</b>		<b>B/. 6,368,123.96</b>	<b>B/.636,812.40</b>

<b>10% de Impuesto de Dividendos según Ley 31 de 5/04/2011, Más recargo</b>		
<b>Detalle</b>		<b>10% de Impuesto de Dividendos según Ley 31 de 5/04/2011</b>
<b>Préstamo por cobrar accionista que debe pagar Impuesto de Dividendos período 2011.</b>	B/.6,368,123.96	B/.636,812.40
<b>Sub-Total de Impuesto de Dividendo al 10%</b>		<b>B/.636,812.40</b>
<b>Recargo 10%</b>		<b>B/.63,681.24</b>
<b>Total de Impuesto de Dividendo más recargo del 10% por cobrar</b>		<b>B/.700,493.64</b>

En atención a los cuadros anteriores, el departamento de Auditoría y Fiscalización Tributaria de la Dirección General de Ingresos, concluyó la investigación confeccionando las respectivas liquidaciones por los tributos dejados de pagar, de entre los cuales, específicamente en el caso del Impuesto de Dividendos la suma de B/.700,493.64, correspondiente al período fiscal 2011.

**Resolución n.º201-4290 de 14 de julio de 2017**

Luego de las investigaciones y diligencias realizadas por el Fisco, de conformidad a las facultades que el artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 y el artículo 719 del Código Fiscal le reconocen al personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos, utilizando como punto de partida los resultados de las mismas contenidos en el Informe Final de Auditoría de 17 de julio de 2017; la Administración Tributaria fundamentó su criterio final tal cual resumimos a continuación:

- Que el contribuyente -----, según Resolución n.º001-07 de 26 de diciembre de 2007 del Ministerio de Comercio e Industrias, tiene Licencia de Sedes de Empresas Multinacionales de conformidad a la Ley 41 de 24 de agosto de 2007.
- Que según la Ley 41 de 24 de agosto de 2007, aplicable durante el período fiscal 2011 el contribuyente se encontraba inicialmente exento del pago de Impuesto Sobre la Renta, no así en concepto de Impuestos de Dividendos o Impuesto Complementario.
- Que es en el período fiscal 2012, que se modifica el artículo 21 de la Ley 41 de 24 de agosto de 2007, mediante la Ley 45 de 10 de agosto de 2012, eximiéndole a partir de ese momento del pago del Impuesto de Dividendos y del Impuesto Complementario.

De manera que, en estricta concordancia con el Informe Final de Auditoría de 17 de julio de 2017, aunado a los conceptos legales arriba citados, la Dirección General de Ingresos determinó mediante la Resolución n.º201-4290 de 14 de julio de 2017, exigir al contribuyente -----, el pago de la suma de B/.636,812.40 nominal y la suma de B/.63,681.24 de recargo, en concepto de Impuesto de Dividendos sobre las utilidades no distribuidas provenientes de los registros de la Cuenta de Préstamo por Cobrar

Accionistas, correspondiente al período fiscal 2011. (Ver foja 15 a la 19 del expediente de Auditoria Integral de la Dirección General de Ingresos).

### **Recurso de Reconsideración**

En respuesta, la parte actora luego de notificarse personalmente del acto impugnado, el día 26 de septiembre de 2017, interpuso formal Escrito de Reconsideración el cual se presentó en tiempo oportuno el día 19 de octubre de 2017; considerando que los términos administrativos se vieron suspendidos los días 10 y 11 de octubre, mediante Decreto Ejecutivo 432 de 4 de octubre de 2017 y Decreto Ejecutivo 411 de 11 de octubre de 2017, respectivamente. (Ver foja 21 a la 30 del expediente de antecedentes de la Dirección General de Ingresos).

Siendo así que la defensa sustentó su postura en atención a los argumentos que resumimos a continuación:

- Que ----- es una empresa constituida según las Leyes de la República de Panamá y establecida bajo el régimen de Sede de Empresas Multinacionales (SEM), licencia otorgada por el Ministerio de Comercio e Industrias mediante Resolución n.º001-07 de 26 de diciembre de 2007.
- Que las compañías con Licencia SEM no se constituyen para realizar operaciones o actividades comerciales dentro del territorio fiscal panameño, puesto que bajo este régimen especial tributan como entidades extranjeras no domiciliadas en Panamá.
- Que en virtud de lo anterior las empresas con Licencia SEM no deben estar sujetas al Impuesto Sobre Dividendos, toda vez que no cumplen con las condiciones establecidas en el artículo 733 del Código Fiscal para que sus operaciones queden sujetas a dicho tributo; es decir:
  - a) Generar ingresos gravables de acuerdo al concepto establecido en el Código Fiscal.
  - b) Requerir Aviso de Operación para realizar sus operaciones comerciales conforme a lo indicado en la Ley 5 de 2007.
  - c) Que opere dentro de una zona libre y/o área económica especial.
- Que de acuerdo al Parágrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal, la obligación de retención del Impuesto sobre Dividendos por créditos y o préstamos surge siempre que estos sean realizados a accionistas de la misma; si bien ----- es la sociedad controladora del grupo, la única accionista de ----- S.A. es -----.

De lo anterior, finalizó la parte actora solicitándole a la Administración Tributaria que revocase la Resolución n.º201-4290 de 14 de julio de 2017.

Cabe mencionar que junto al Escrito de Reconsideración se aportaron una serie de pruebas documentales; así como también se solicitó la practica de una prueba pericial, las cuales hemos de abordar más adelante.

## **Recurso de Apelación**

En vista de la inactividad administrativa por parte de la Dirección General de Ingresos, la parte actora interpuso formalmente Recurso de Apelación el día 12 de enero de 2018 ante la Secretaría de Trámites de este Tribunal; lo anterior con fundamento en el artículo 1185 del Código Fiscal, el cual le permite accionar directamente ante la segunda instancia, en virtud de la falta de pronunciamiento de la primera instancia. *(Ver foja 1 a la 9 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

Mediante el Escrito ensayado, el apoderado principal del contribuyente se limitó reiterar sus argumentos, tal cual fueron plasmados en su Escrito de Reconsideración; solicitando a esta Magistratura que se revocase en todas sus partes la Resolución n.º201-4290 de 14 de julio de 2017.

Por último, cabe agregar que adujo como prueba el expediente contentivo de la auditoría realizada a la sociedad -----, así como todas las pruebas documentales aportadas junto con el Recurso de Reconsideración, incluyendo como jurisprudencia, copia simple de la Resolución n.ºTAT-ADM-079 de 3 de mayo de 2017 emitida por el Tribunal Administrativo Tributario; de la misma manera reiteró su solicitud de práctica de prueba pericial.

## **II. DE LAS ACTUACIONES DEL TRIBUNAL**

### **Resolución n.ºTAT-ADM-102 de 9 de mayo de 2018**

El Tribunal Administrativo Tributario, representado en Sala Unitaria, por la suscrita Magistrada Ponente, habiendo verificado el contenido del infolio, así como los requisitos y formalidades legales para concurrir a esta segunda instancia en grado de apelación directa, resolvió mediante Resolución n.ºTAT-ADM-102 de 9 de mayo de 2018, admitir el Recurso de Apelación interpuesto en favor del contribuyente -----, contra la Resolución n.º201-4290 de 14 de julio de 2017 emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

A su vez, ordenó el traslado de dicha resolución al Director General de Ingresos por el término de cinco (5) días hábiles, a fin de que formalizase por medio de apoderado especial, Escrito de Oposición o Réplica al citado recurso ordinario en defensa de la Administración Tributaria. *(Ver foja 19 a 22 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

### **Resolución n.ºTAT-ADM-159 de 18 de junio de 2018**

A este propósito, el licenciado -----, en su momento Director General de Ingresos Encargado, otorgó Poder Especial al licenciado -----, a fin de que este ejerciera la defensa de los intereses de la Administración Tributaria en el proceso que hoy nos ocupa. *(Ver foja 24 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

Por lo que antecede, el Tribunal Administrativo Tributario, representado en Sala Unitaria, por la Magistrada Ponente, resolvió a través de la Resolución n.ºTAT-ADM-159 de 18 de junio de 2018, admitir el Poder Especial presentado por el titular del Fisco; concediendo además un término de dos (2) días para que el apoderado especial del contribuyente presentase su objeción, en caso de haberla. *(Ver foja 25 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

### **Resolución n.ºTAT-PR-141 de 19 de noviembre de 2019**

Llegados a la fase probatoria, en vista de que no existió un pronunciamiento sobre las pruebas aducidas y aportadas por la parte actora junto al Recurso de Reconsideración presentado en primera instancia por parte de la Administración Tributaria; el Tribunal Administrativo Tributario en atención al artículo 1240-D del Código Fiscal procedió a su debida calificación al igual que sobre aquellas otras pruebas que fueran añadidas junto al Recurso de Apelación. *(Ver foja 30 a la 40 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

Es así como mediante la Resolución n.ºTAT-PR-141 de 19 de noviembre de 2019 se admitieron las pruebas documentales detalladas a continuación:

- Del Recurso de Reconsideración
  - Prueba n.º1. Expediente contentivo de la Auditoria Fiscal efectuada a -----  
-----.
  - Prueba n.º2. Poder Especial en favor del licenciado ----- como apoderado principal, así como también en favor del licenciado -----  
-y el licenciado -----, en calidad de apoderados sustitutos.
  - Prueba n.º3. El Certificado de Registro Público de la sociedad -----  
-----.
  - Prueba n.º4. Certificación de Acciones firmada por -----, con sello de Notario Público.
  - Prueba n.º5. Copia cotejada por Notario Público de la Certificación n.º003 de -----  
-----, presentada en el idioma inglés, con su respectiva traducción al español.
  - Prueba n.º6. Copia cotejada por Notario Público de la Certificación n.º002 de -----  
-----, presentada inglés, con su respectiva traducción al español.
  - Prueba n.º7. Copia cotejada por Notario Público de una misiva firmada por --  
-----, presentada en el idioma inglés, con su respectiva traducción al español.
  - Prueba n.º8. Copia cotejada por Notario Público de una misiva de -----  
-----, con fecha de 8 de diciembre de 2005, presentada en el idioma inglés, con su respectiva traducción al español.

- Prueba n.º9. Copia cotejada por Notario Público de la Certificación n.º1 de -----, presentada en el idioma inglés, con su respectiva traducción al español.
- Prueba n.º10. Copia cotejada por Notario Público del Registro de Acciones de -----.
  
- Del Recurso de Apelación
  - Prueba n.º1. Expediente contentivo de la Auditoría Fiscal efectuada a -----.
  - Prueba n.º3. Copia del Poder Especial en favor del licenciado ----- como apoderado principal, así como también en favor del licenciado ----- y el licenciado -----, en calidad de apoderados sustitutos.

Aunado a todo lo anterior, se ordenó en atención a la solicitud del apelante, la práctica de una prueba pericial a fin de que, previo examen, revisión y análisis de la documentación e información que consta en el expediente del contribuyente -----, es relación a la Resolución n.º201-4290 de 14 de julio de 2017, los peritos rindan su dictamen sobre lo siguiente:

- Si en efecto la cuenta por cobrar con saldo al 31 de diciembre de 2011 por la suma de SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL CIENTO VEINTITRES BALBOAS CON 96/100 (B/.6,368,123.96) corresponde a una cuenta por cobrar a accionistas de -----, para el periodo fiscal 2011.
- Si dicho monto correspondiente a la suma de SEIS MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL CIENTO VEINTITRES BALBOAS CON 96/100 (B/.6,368,123.96) y que se basa en una cuenta por cobrar a -----, se encontraba sujeto al Impuesto Sobre Dividendos en base a la normativa fiscal y contable vigente para el período fiscal 2011.

#### **Resolución n.ºTAT-PR-044 de 30 de abril de 2019**

En estricta observancia de lo anterior y con la finalidad de llevar a cabo la diligencia pericial ordenada por esta Superioridad Administrativa, mediante la Resolución n.ºTAT-PR-044 de 30 de abril de 2019, designó a los siguientes equipos periciales:

- Por parte del contribuyente:
  - La licenciada -----, con cédula de identidad personal n.º----- e idoneidad de Contador Público Autorizado n.º----- y al licenciado -----, con cédula de identidad personal n.º----- e idoneidad de Contador Público Autorizado n.º-----.
- Por parte del Tribunal Administrativo Tributario:
  - El licenciado -----, con cédula de identidad personal n.º----- e idoneidad de Contador Público Autorizado n.º-----.

Del mismo modo se fijó como fecha para la toma de posesión de los peritos, el día 21 de mayo de 2019, a las diez de la mañana (10:00 a.m.) en la Secretaría de Trámites de este Tribunal; concediendo además, el término de diez (10) días hábiles para la entrega del informe pericial correspondiente, siendo así la fecha de entrega el día 4 de junio de 2019. *(Ver foja 45 a la 48 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

### **Resolución n.ºTAT-PR-065 de 3 de junio de 2019**

Considerando que la parte actora presentó ante este Tribunal, Solicitud de Prórroga el día 31 de mayo de 2019, con el objeto de aplazar la fecha de entrega de los respectivos Informes Periciales; esta Magistratura, encontrando la referida solicitud conforme a la Ley, resolvió mediante la Resolución n.ºTAT-PR-065 de 3 de junio de 2019 conceder una prórroga de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha establecida originalmente, siendo entonces la nueva fecha de entrega el día 18 de junio de 2019. *(Ver foja 64 a la 67 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

### **Informes Periciales**

Llegada la fecha fijada para la entrega de los resultados de la diligencia pericial, se recibió el día 18 de junio de 2019 en la Sede Principal del Tribunal Administrativo Tributario el respectivo informe pericial del equipo de expertos designado por la parte actora, así como también el correspondiente informe del perito designado por esta Magistratura. *(Ver foja 74 a la 144 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).*

De todo lo anterior, se observó que ambos expertos coincidieron en los siguientes puntos:

- ----- cuenta con la tenencia de 251 acciones, según consta en el Certificado de Acciones n.º 3 de 29 de julio de 2008, por lo que es el único accionista de -----.
- ----- es el accionista final del grupo económico, es decir su casa matriz, no obstante, no está relacionado con la factura ni el pago realizado; por lo que la cuenta equivalente a B/.6,368,123.06 aludidos en el acto impugnado no corresponde formalmente a una cuenta por cobrar accionista.
- De manera que luego de realizada la diligencia se concluyó que al no existir formalmente una cuenta por cobrar al accionista no puede existir la causación del Impuesto Sobre Dividendos en virtud del artículo 733 del Código Fiscal, de acuerdo con las reformas aplicables a la fecha de la transacción.

### **Resolución n.ºTAT-ALF-045 de 3 de septiembre de 2019**

Continuando con el debido trámite y en estricta observancia de las piezas documentales que forman parte del expediente hasta esta etapa procesal, en especial, de aquellos medios de prueba aducidos por la parte actora y que fueran debidamente admitidos y practicados durante la fase probatoria, incluyendo las diligencias periciales realizadas sobre la documentación e información que consta en el expediente del contribuyente; la Magistrada Ponente dando por terminado el período propuesto para tales efectos, concedió mediante la Resolución n.ºTAT-ALF-044 de 3 de septiembre de 2019, un término común de cinco (5)

días hábiles para que encontrándose el expediente a disposición de las partes, presentasen sus alegaciones finales por escrito. (Ver foja 150 a 151 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).

Cabe mencionar, que ninguna de las partes ejerció su derecho a presentar sus alegaciones finales por escrito, dentro del término que le fuere concedido para este propósito.

### **III. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL**

Luego de considerar los argumentos y posturas de ambas partes, así como las constancias procesales dentro del expediente bajo estudio, hemos identificado que la controversia se centra en las objeciones realizadas por la Dirección General de Ingresos, como resultado de la auditoría de cumplimiento realizada al contribuyente -----, y que sirvió de fundamento para expedir liquidación adicional según consta en la Resolución n.º 201-4290 de 14 de julio de 2017, hoy objeto de impugnación; de manera que nos corresponde, como Autoridad de Segunda Instancia determinar si efectivamente el contribuyente se encontraba obligado o no al pago del Impuesto Sobre Dividendos sobre Utilidades No Distribuidas, proveniente de los registros de Cuentas Préstamo por Cobrar Accionistas, por la suma nominal de B/.636,812.40 y la suma de B/. 63,681.24 en concepto de recargo para el período fiscal 2011.

#### **Impuesto de Dividendos**

Para iniciar nuestro análisis, es importante considerar que el dividendo es la parte o porción del beneficio que se reparte entre los accionistas que conforman una sociedad, es decir, su remuneración por ser propietario de las acciones en las que se dividió el capital de dicha empresa y esta remuneración puede variar dependiendo del caso que se trate; no obstante, es sobre esta suma variable a la cual se encuentra la sociedad obligada a retener el Impuesto de Dividendos o cuota de participación.

Con respecto al punto anterior, encontramos que el Impuesto de Dividendos se encuentra regulado en el artículo 733 del Código Fiscal, por lo que específicamente enfatizaremos en la adición del párrafo 1 de la norma antes citada, implementada mediante la Ley 31 de 5 de abril de 2011, la cual resulta aplicable en el tiempo a la controversia observada por el Fisco según la Resolución n.º 201-4290 de 14 de julio de 2017.

#### **Legislación Aplicable**

- **De las reglas sobre los dividendos**

“**Artículo 733.** Se establecen las siguientes reglas sobre los dividendos:

...

**PARÁGRAFO 1.** Todo préstamo o crédito que la sociedad otorgue a sus accionistas deberá pagar el 10 % de impuesto de dividendos, incluyendo los casos en que el impuesto de dividendos a pagar sea del 5 %. En los casos en que se haya hecho la retención previa del impuesto de dividendos del 10 %, se entenderá causado y liquidado este impuesto. En los casos en que solo se haya retenido el 5 %, la sociedad deberá retener un 5% adicional para completar el 10% requerido para el impuesto de dividendos en los casos contenidos en

este párrafo. Se exceptúan las acciones al portador, las cuales deben retener el 20 % en concepto de dividendo, antes de ser objeto de préstamo al accionista portador.

Se entiende que las sumas de dinero devueltas por los accionistas a la sociedad en concepto de préstamos o créditos, que ya les han sido retenidos previamente los impuestos de dividendos, podrán ser distribuidas entre los accionistas, sin la retención adicional de este impuesto.

Toda reducción de capital se podrá realizar una vez la sociedad haya distribuido la totalidad de las utilidades retenidas y liquidado el impuesto de dividendos correspondiente. *(Párrafo 1, adicionado por el artículo 3 de la ley 31 de 2011)*

### **Empresas con Licencia de Sedes de Empresas Multinacionales**

Ahora bien, es importante tener en mente que mediante Ley 41 de 2007, se legisló sobre el Régimen Especial para el establecimiento y la operación de Sedes de Empresas Multinacionales, para atraer y promover las inversiones, la generación de empleos y la transferencia de tecnología, mediante la utilización óptima de la posición geográfica del país, de su infraestructura física y de los servicios internacionales.

De la lectura de los artículos de la Ley 41 de 2007, que regulan el régimen tributario de las empresas de sedes de empresas multinacionales, como es el caso del contribuyente -----, se observa que el legislador no legisló desde un inicio el Impuesto de Dividendos ni tampoco el Impuesto Complementario, sino hasta la entrada en vigor de las modificaciones implementadas mediante la Ley 45 de 10 de agosto de 2012. Esto último nos lleva a considerar que a pesar de la incorporación de la empresa -----, al régimen de Sede de Empresas Multinacionales desde el 26 de diciembre de 2007, según consta en la Resolución n.º 001-07 de 26 del Ministerio de Comercio e Industrias; para el período fiscal 2011, a dicha empresa le aplicaba las disposiciones establecidas en el artículo 733 del Código Fiscal, a la cual nos referimos con anterioridad.

Sin embargo, es importante considerar las reglas o condiciones sobre las cuales el párrafo 1 del artículo 733 del Código Fiscal, según se implementó a través de la Ley 31 de 5 de abril de 2011, regula específicamente el objeto de la presente controversia:

- Que la sociedad obligada debe haber otorgado un préstamo o crédito a sus accionistas.
- Que sobre dicho préstamo o crédito la sociedad deberá pagar 10% en concepto de Impuesto de Dividendos, incluyendo los casos en que el impuesto a pagar sea 5%.
- Que de tratarse de acciones al portador, sobre éstas se retendrá el 20%, antes de ser objeto de préstamo al accionista portador.
- Que sobre las sumas devueltas por los accionistas a la sociedad prestataria, podrán luego ser distribuidas entre los accionistas sin retenciones adicionales.

Ahora bien, al llegar a este punto resulta evidente que el contribuyente -----, se encontraba durante el período fiscal 2011 sujeto a las disposiciones del artículo 733 del Código Fiscal; no obstante, es imprescindible establecer, si el préstamo registrado

en la Cuenta por Cobrar Accionistas y Compañías Asociadas del contribuyente por la suma de B/.6,368,123.96, se ajusta a las condiciones antes referidas a fin de poder determinar acertadamente el pago o no del Impuesto de Dividendos.

### **Opinión de la Administración Tributaria**

En definitiva, la Dirección General de Ingresos emitió el acto administrativo objeto de impugnación, argumentando que luego de haber revisado los libros y documentos de contabilidad del contribuyente -----, específicamente los Activos del Balance de Situación del Mayor General, observó en la Cuenta de Préstamos por Cobrar Accionistas y Compañías Asociadas el registro de un préstamo a la empresa -----, quien de acuerdo al Informe Anual del contribuyente presentado al Ministerio de Comercio e Industrias correspondiente al período 2010-2011, se trata de la casa matriz de todas las actividades que lleva a cabo el contribuyente. *(Ver foja 171 del expediente de Auditoria de la Dirección General de Ingresos).*

Aunado a lo anterior, la Administración Tributaria se apoyó en el Formulario 75 de 27 de mayo de 2012, el cual se presentó como Anexo a la Declaración Jurada de Renta del contribuyente correspondiente al período fiscal 2011, en el cual se evidencia claramente todo lo anterior. *(Ver foja 515 del expediente de Auditoria de la Dirección General de Ingresos).*

### **Opinión del contribuyente**

Por otro lado, el recurrente ha sostenido a través de sus escritos con fundamento en las pruebas documentales adjuntas, que el único accionista del contribuyente es -----; como prueba de lo anterior se observa como parte del caudal probatorio la Certificación de Acción y el Registro de Acciones. *(Ver foja 34 a 45 del expediente de antecedentes de la Dirección General de Ingresos).*

Razón por la cual, según este, dado que ----- no figura como accionista del contribuyente, tanto el presupuesto de hecho, así como también la obligación tributaria son inexistentes.

### **Posición del Tribunal**

Como centro de este marco, han de considerarse las reglas de la sana crítica para la debida valoración de las pruebas tanto documentales como de aquellas periciales practicadas para la acertada decisión sobre el caso que hoy nos ocupa, lo anterior de conformidad al artículo 145 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, normativa de aplicación supletoria al procedimiento fiscal ordinario a la que hacemos referencia a continuación:

“**Artículo 145.** Las pruebas se apreciarán según las reglas de la sana crítica, sin que esto excluya la solemnidad documental que la ley establezca para la existencia o validez de ciertos actos o contratos.”

Aquí hemos de referirnos también al conocido procesalista Eduardo J. Couture, quien acota respecto a la definición de la sana crítica lo siguiente:

“como las reglas del correcto entendimiento humano; contingentes y variables con relación a la experiencia del tiempo y del lugar; pero estables y permanentes en cuanto a los principios lógicos en que debe apoyarse la sentencia” (COUTURE, Eduardo (1979): Estudios de Derecho Procesal Civil (Buenos Aires, Ediciones Depalma) t. II: 478 pp.)

Es así que procedemos a la valoración de los informes periciales bajo la estricta observancia de la ley y de los principios lógicos que revisten la sana crítica para fundamentar nuestra opinión, toda vez que dichos informes constituyen dictámenes con el único objetivo de ilustrar a esta Magistratura sobre aquellos hechos técnicos y específicos sobre los cuales versan las objeciones planteadas y pendientes de dilucidar en el presente caso bajo nuestro estudio.

Sobre el argumento ensayado por la parte actora, cierto es que el mismo encuentra sustento en los resultados de la prueba pericial contable practicada dentro del presente proceso, en la cual tanto el perito del Tribunal como el perito designado por el contribuyente, luego de revisar tanto el expediente bajo estudio como también los movimientos contables, facturas y demás información relacionada a la controversia, cuyas copias aportaron como anexos a sus respectivos informes, coincidieron y demostraron que:

- Que la asociada -----, es la casa matriz de todas las actividades, es la sociedad controladora del grupo empresarial.
- Que pese a esto, el cien por ciento (100%) del Porcentaje de Participación accionaria del contribuyente -----, le pertenece a -----.
- Que en virtud de lo anterior, la cuenta equivalente a la suma de B/.6,368,123.06, aludida en la Resolución n.º 201-4290 de 14 de julio de 2017, no corresponde formalmente a una cuenta por cobrar al accionista.
- Que luego de realizar una prueba de muestreo o selectiva a la cuenta contable del contribuyente, se evidenció como resultado de esta, que el emisor del documento fuente es -----, no el contribuyente ----- y que además el receptor en ningún momento fue -----, sino ----- (Ver foja 83 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).
- Que en conclusión, no existe una cuenta por cobrar, formalmente al accionista; motivo por el cual no se configuró la causación del Impuesto de Dividendos en atención al artículo 733 del Código Fiscal, aplicable a la fecha de registrarse la transacción.

Sí bien es cierto que la Administración Tributaria fundamentó su criterio en el Formulario 75 anexo a la Declaración Jurada de Renta del contribuyente

correspondiente al período fiscal 2011, tratándose de un registro errado según la parte actora; luego de un estudio minucioso de todas las piezas procesales, en especial luego de valorar los resultados de la prueba pericial, a juicio de este Tribunal, no existe dentro del expediente ninguna prueba o indicio encaminado a probar que efectivamente el registro en la Cuenta de Préstamos por Cobrar Accionistas y Compañías Asociadas por la suma de B/.6,368,123.06 corresponde a un préstamo o crédito realizado al accionista del contribuyente -----, ni tampoco que se haya realizado a su casa matriz -----, según se ilustra en el cuadro a continuación (Ver foja 144 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario):

Cuenta N°	Descripción	Saldo
<b>1430000</b>	AR Group Comany:	
	Traducción: Cuentas por Cobrar Compañías del Grupo:	
	-----	B/. 12,146.34
	-----,	B/. 448,488.43
	-----	B/. 4,559.13
	-----	B/. 1,029.22
	-----	B/. 21,751.21
	-----,	B/. 364.48
	-----	B/.1,617,501.26
	-----	B/. 9,835.18
	-----	B/. 3,180.90
	-----,	B/. 4,349.48
	-----	-B/. 26,780.20
	-----	B/.3,532,089.82
	B/. 92,161.80	
	<b><u>B/.5,720,677.05</u></b>	
<b>1450000</b>	IHB (In House Bank) Receivables bank area customers Traducción: Depósitos bancarios recibidos de clientes -----,	B/. 688,647.89
<b>1608000</b>	Short Term Group Loans Traducción: Préstamo de Compañía a Corto Plazo: -----	B/. 122,078.91
<b>195005</b>	Local Bank Clearing Account 1 USD Traducción: Cuenta Local Bancaria 1	B/.115,792.12
<b>1991000</b>	IHB (In House Bank) Cash Suspense Traducción: Depósitos bancarios recibidos y en suspenso	-B/.161,734.25
<b>1992010</b>	IHB (In House Bank) Payment Request Traducción: Requisiciones de Pago (Banco) Movimiento Interno	-B/. 117,406.61
		<b><u>B/.6,368,055.11</u></b>

Resulta evidente, luego de nuestro análisis y en atención al cuadro anterior, que -----  
-----, en su momento ----- posee el cien por  
ciento (100%) del control accionario del contribuyente -----  
desde el 8 de diciembre de 2005; razón por la cual al no encontrar registros que  
certifiquen la existencia de un préstamo o crédito entre la sociedad accionista y el  
contribuyente durante el período fiscal 2011 por la suma de B/.6,368,123.06,  
concluimos que no se encuentra sujeto al pago de Impuesto de Dividendos en  
atención al artículo 733 del Código Fiscal, aplicable a la controversia.

### **PARTE RESOLUTIVA**

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

**PRIMERO. REVOCAR** la Resolución n.º 201-4290 de 14 de julio de 2017, mediante la  
cual se resolvió exigir al contribuyente contribuyente ----- con  
RUC -----, el pago correspondiente al Impuesto Sobre Dividendos por la suma  
de B/.636,812.40 nominal, además de la suma de B/.63,681.24 en concepto de recargos, para  
el período fiscal 2011, correspondiente al Impuesto sobre Utilidades No Distribuidas,  
proveniente de los registros de Cuentas Préstamo por Cobrar Accionistas.

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

**TERCERO. ADVERTIR** al contribuyente que, contra esta Resolución, podrá accionar ante  
la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de  
Justicia, según las formas previstas en la Ley.

**CUARTO. DEVOLVER** el expediente de antecedentes de la Dirección General de  
Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; junto con una copia autenticada de la  
presente resolución

**QUINTO. ORDENAR** el cierre y archivo del expediente.

**FUNDAMENTO DE DERECHO:** Artículo 733 del Código Fiscal. Artículo 145 de la Ley  
38 de 31 de julio de 2000. Artículos 21 y demás concordantes de la Ley 41 de 24 de agosto  
de 2007. Artículo 69 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010. Artículo 3 de la Ley 31 de 5 de  
abril de 2011. Artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970.

Notifíquese y Cúmplase,

**(fdo.)MARION LORENZETTI CABAL**

**Magistrada**

**(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO      (fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ**

**Magistrado**

**Magistrado**

**(fdo.)YULISSA BATISTA M.**

**Secretaria General Encargada**