



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-018 de 5 de febrero de 2020
EXPEDIENTE: 020-19

VISTOS:

El licenciado -----, actuando en su calidad de apoderado especial del contribuyente -----, S.A., con RUC -----, ha presentado ante este Tribunal, Recurso de Apelación contra la negativa tácita, por silencio administrativo, del Recurso de Reconsideración presentado contra la Resolución n.º 201-6866 de 8 de octubre de 2018, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se rechazó la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), presentada por el referido contribuyente, para el período 2017, el cual fue admitido mediante Resolución n.º TAT-ADM-106 de 29 de marzo de 2019 (Fojas 15-16 del expediente del Tribunal).

ANTECEDENTES:

El licenciado -----, actuando en representación del contribuyente -----, S.A., presentó Solicitud de No Aplicación del CAIR, para el período fiscal 2017, con fundamento en el artículo 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, y el artículo segundo de la Resolución n.º 201-1334 de 2 de marzo de 2016, sustentando su solicitud en la existencia de una pérdida fiscal de B/. 253,808.10, y subsidiariamente, una tasa efectiva superior al 25%, luego del análisis de la Administración Tributaria (Fojas 5, 27 del expediente de antecedentes).

Junto con su solicitud, el contribuyente presentó los siguientes documentos:

1. Certificación de Registro Público (Foja 4 del expediente de antecedentes).
2. Explicación detallada de las razones por las cuales se solicita la no aplicación del CAIR (Foja 5 del expediente de antecedentes).
3. Detalle de donaciones (Foja 6 del expediente de antecedentes).
4. Prueba del gasto de depreciación (Foja 7 del expediente de antecedentes).
5. Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración jurada de rentas y la declaración de ITBMS y/o Timbres (Foja 8 del expediente de antecedentes)
6. Análisis de las variaciones más significativas en los renglones de ingresos, costos y gastos (Fojas 9-10 del expediente de antecedentes).
7. Conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados financieros (Foja 11 del expediente de antecedentes).

8. Segregación de gastos deducibles frente a directores, ejecutivos o accionistas, y otras personas jurídicas afiliadas (Foja 12 del expediente de antecedentes).
9. Detalle de determinación de pérdidas de periodos anteriores (Foja 13 del expediente de antecedentes).
10. Estado demostrativo de costos y gastos deducibles pagados a empresas relacionadas en el exterior año fiscal 2017 (Foja 14 del expediente de antecedentes).
11. Detalle de remesas pagadas al exterior y retenciones del ITBMS (Foja 15 del expediente de antecedentes).
12. Detalle de incentivos disfrutados durante el periodo fiscal 2017 (Foja 16 del expediente de antecedentes).
13. Copia de la Declaración Jurada de Renta 2017, Certificado de recepción y anexos (Fojas 17-26 del expediente de antecedentes).
14. Estados financieros no auditados con sus respectivas notas (Fojas 28-38 del expediente de antecedentes).

De igual forma, consta a foja 40 del expediente de antecedentes, el formulario n.º 319, presentado el 11 de abril de 2018, en el cual se señala que la documentación antes señalada fue recibida por la Unidad de Evaluación del CAIR, la cual realizó el análisis de la documentación presentada (Fojas 41-65 del expediente de antecedentes), solicitando además, información complementaria, mediante la Nota n.º 210-01-060 de 4 de junio de 2018 (Foja 66 del expediente de antecedentes), específicamente el desglose de los montos correspondientes a servicios administrativos en el extranjero y el detalle de los pagos de remesas al exterior por los servicios administrativos que corresponden a fastos de empresas relacionadas. Dicha información fue aportada por el contribuyente, tal como consta a fojas 67-85 del expediente de antecedentes.

Luego del análisis realizado, se elaboró el Informe del Fiscalizador (Fojas 190-193 del expediente de antecedentes), el cual recomendó rechazar la solicitud, con fundamento en ciertas objeciones relacionadas con los gastos declarados en concepto de pagos realizados a partes relacionadas, tal como detallaremos a continuación.

ACTO IMPUGNADO:

Con base en el informe aludido al final del apartado anterior, el Director General de Ingresos expidió la Resolución n.º 201-6866 de 8 de octubre de 2018 (Fojas 194-197 del expediente de antecedentes), que acogió la recomendación de rechazar la solicitud presentada por el contribuyente, con base en la diferencia de B/.394,898.93 existente entre los montos declarados (B/.11,156,913.23) en concepto de pagos a partes relacionadas en el exterior, y los remesados según la investigación realizada por la Unidad Evaluadora del CAIR (B/.10,762,014.40), la cual lleva al contribuyente a tener una renta gravable por B/.141,053.77, incumpliendo, por lo tanto, lo dispuesto en el artículo 699 del Código Fiscal.

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN:

Una vez notificada la resolución que rechazó su solicitud, el apoderado del contribuyente interpuso formal Recurso de Reconsideración, en el cual se refirió a las objeciones de la Administración Tributaria, de la siguiente forma (Fojas 198-208 del expediente de antecedentes):

1. Que producto de la objeción realizada, el contribuyente resulta con una renta gravable de B/.141,053.77, por lo tanto, le correspondería pagar impuesto sobre la renta con base en el CAIR, por la suma de B/.142,971.64, lo cual demuestra que la renta gravable obtenida según la Dirección General de Ingresos, mantendría la situación de pérdida con motivo del pago del impuesto, según lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal.
2. De igual forma, señaló que la Administración Tributaria no calculó la tasa efectiva, que en este caso es de 101.359%, es decir, muy superior al 25% establecido en la ley, según el siguiente cálculo:

DETALLE	S/DJR	S/INVEST. CAIR
TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES	12,245,965.17	12,245,965.17
Gastos Deducibles	12,499,810.33	12,499,810.33
Menos: Partes relacionadas exterior		394,898.93
Total de Gastos Deducibles	12,499,810.33	
Total de Costos y Gastos deducibles	12,499,810.33	
Renta Neta Gravable		141,053.77
Pérdida	-45,578.08	
Impuesto Causado en base a CAIR	142,971.64	142,971.64
Nueva Renta Gravable según investigación		141,053.77
Tasa Efectiva		101.359%

(Foja 208 del expediente de antecedentes)

3. En este sentido, resaltó la importancia de comprobar la existencia de las dos causales establecidas en el artículo 133-D del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, es decir, si al momento de realizar el cálculo alternativo se incurre en pérdida; y si al dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable (tasa efectiva) se obtiene una tasa efectiva superior a la tarifa vigente (25%), la cual fue alegada en su solicitud.
4. En virtud de lo anterior, se refirió al incumplimiento del principio de estricta legalidad, respaldando su argumento en resoluciones expedidas por este Tribunal (TAT-RF-110 de 8 de agosto de 2013 y TAT-RF-059 de 24 de mayo de 2013) relacionadas con casos similares, que fueron fallados a favor del contribuyente, considerando que debió calcularse, además de la pérdida, la tasa efectiva, así como la incidencia del pago del impuesto según el cálculo alternativo, que también puede llevar a una condición de pérdida, según la normativa.

RECURSO DE APELACIÓN:

En esta oportunidad, el apoderado del contribuyente se acogió al silencio administrativo contemplado en el artículo 1185 del Código Fiscal, ante la negativa tácita de la Administración Tributaria, presentando, en tiempo y forma oportunos, Recurso de Apelación (Fojas 1-11 del expediente del TAT), en el cual, reiteró los argumentos presentados en el Recurso de Reconsideración.

ESCRITO DE OPOSICIÓN

Mediante la Resolución n.º TAT-ADM-106 de 29 de marzo de 2019, se admitió el Recurso de Apelación, corriéndosele traslado al Director General de Ingresos, quien presentó, mediante apoderada legal, formal escrito de oposición (Fojas 20-22 del expediente del Tribunal), en el cual señaló que producto del alto volumen de recursos que maneja la Administración Tributaria, no fue posible dar respuesta al recurso presentado por el contribuyente, agregando que el contribuyente fundamentó su solicitud en la existencia de pérdida, explicando que las causales establecidas en el artículo 699 del Código Fiscal, son excluyentes, al utilizar la conjunción “o”, de tal suerte que al comprobarse que el contribuyente no se encontraba en situación de pérdida, no cumplió con la causal alegada, por lo tanto, se procedió al rechazo de su solicitud.

ALEGATOS FINALES:

Considerando que no fue necesaria la admisión ni práctica de pruebas en segunda instancia, se concedió a las partes el plazo establecido en la ley para la presentación de sus alegatos finales, por escrito, mediante la Resolución n.º TAT-PR-092 de 26 de agosto de 2019 (Fojas 27-31 del expediente del Tribunal).

En esta oportunidad, solo el apoderado del contribuyente hizo uso de esta oportunidad procesal, (Fojas 34-39 del expediente del Tribunal), aprovechando para reiterar los argumentos vertidos en sus recursos.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:

Una vez surtidos los trámites legales correspondientes, y luego de resumir los principales elementos que componen la presente controversia, procede este Tribunal al análisis y resolución de la misma, teniendo como elemento característico, el contenido y alcance del párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 133-D del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, normas que consagran las dos causales bajo las cuales procede la no aplicación del CAIR, tal como se transcribe a continuación:

“Artículo 699

...

***PARÁGRAFO 1.** Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá hacer el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda las tarifas establecidas en este artículo.”*

“Artículo 133-D. No aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto sobre la Renta.

Las personas jurídicas con ingresos gravables superiores a un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos, la no

aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, determinare que incurriría en pérdida.

2. Si al momento de realizar el cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, produce una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que exceda la tarifa vigente. Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el Artículo 695 del Código Fiscal.

Con arreglo al Parágrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal el contribuyente podrá solicitar la no aplicación del CAIR hasta por un período de tres (3) años.”

En relación con lo anterior, el contribuyente hizo referencia a dos fallos previos del Tribunal, en los que se explicó el alcance de estas normas, aclarando que en caso de configurarse cualquiera de las dos causales establecidas en la ley, correspondía aprobar la solicitud. En adición a lo anterior, este Tribunal ha dejado sentado previamente que, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 699 del Código Fiscal, el pago del impuesto con base en el CAIR, también puede llevar al contribuyente a una situación de pérdida, razón por la cual debe tomarse en cuenta en todos los casos.

En este sentido, la Resolución n.º TAT-RF-059 de 24 de mayo de 2013, acotó lo siguiente, en relación con el artículo 699 del Código Fiscal, a la sazón vigente:

“La norma transcrita es clara al indicar las dos causales que dan origen a que un contribuyente presente la Solicitud de No Aplicación del CAIR: pérdida o tasa efectiva superior al 30%.

El contribuyente ... presentó inicialmente su Solicitud de No Aplicación del CAIR, con fundamento en pérdida, sin embargo, en el proceso de revisión de la DGI, se le hicieron una serie de objeciones referentes al gasto de honorarios pagados a la sociedad extranjera ... por la suma de ...; la objeción que guarda relación con los honorarios pagados a personas naturales extranjeras por la suma ... y la objeción por el pago de ...al señor ... Dichas objeciones, a juicio de esta Superioridad, deben mantenerse.

Del resultado de estas objeciones, el contribuyente ... obtiene una renta gravable de ... para el período fiscal 2007, y según la Declaración Jurada de Renta, el referido contribuyente tendría que pagar el I/R calculado por el método de CAIR por la suma de ..., quedando evidenciado que con la renta gravable obtenida ..., el contribuyente no puede afrontar el pago del impuesto, por lo que se mantiene en una situación de pérdida por razón del pago del impuesto. Quiere decirse que, el monto del impuesto que tendría que pagar bajo el método CAIR representaría una pérdida, lo que resulta perfectamente amparado por el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal.

El párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal claramente consagra los dos presupuestos que permiten la no aplicación del método CAIR, al momento de la determinación del Impuesto sobre la Renta que corresponde pagar. Estos presupuestos sólo pueden surgir cuando por razón del pago del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente incurriese en pérdida o con una tasa efectiva superior a la tarifa aplicable al método tradicional.”

Por su parte, la Resolución n.º TAT-RF-110 de 8 de agosto de 2013, indicó al respecto, lo siguiente:

“Si bien es cierto el hoy apelante presentó su Solicitud de No Aplicación de CAIR, fundamentado en una pérdida fiscal para el período 2007, no es menos cierto, de que además de que el recurrente invocó en su Recurso de Apelación que producto de que se le imputó una renta gravable prosperaba otra de las causales que determina el artículo 699, párrafo 1 del Código Fiscal, relativo a una Tasa Efectiva superior al 30%, la Administración Tributaria debió también al atribuirle una renta gravable al recurrente, medir su capacidad económica frente al CAIR, mediante la determinación porcentual de la renta efectiva que equivale a la tasa efectiva el ISR del contribuyente, es decir, en otros términos sería lo que equivale a cuantas veces cabe el ISR causado mediante el CAIR en la renta gravable.

Por las consideraciones que anteceden, este Tribunal no coincide con la decisión planteada por la Administración Tributaria debido a que si bien el recurrente no logró demostrar para el período 2007, la suma o monto adicional por ... que se le objetó e incluyó al Total de sus Ingresos Gravables en concepto de las ventas por Tarjetas de Crédito que no reportó en el detalle de formas de venta (F-90), no es motivo para rechazar la Solicitud de No Aplicación del CAIR, ya que a pesar de dicha objeción por la Administración Tributaria, de igual manera tiene una Tasa Efectiva, superior al 30%, causal contenida como ya hemos mencionado en el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal y que fue posteriormente invocada por el recurrente como motivo para solicitar la No Aplicación del Cálculo Alternativo al Impuesto Sobre la Renta.

Por todo lo antes expuesto, lo procedente es revocar el acto administrativo apelado, puesto que la Administración Tributaria no cumplió los parámetros establecidos en el Código Fiscal en sus artículos 695, 697 y 699 párrafo 1 del Código Fiscal, al momento de dictar su decisión.”

En este caso, si bien el contribuyente fundamentó su solicitud en la existencia de la pérdida indicada en los párrafos precedente, también es cierto que en la misma solicitud, se peticionó que en caso de producirse objeciones, se realizase el cálculo de la tasa efectiva. Ante este escenario, debemos elevar un llamado de atención a la Administración Tributaria, en la medida en que temas como este han sido superados a nivel jurisprudencial hace varios años,

como lo evidencian los fallos citados por el contribuyente, razón por la cual consideramos que el referido caso nunca debió llegar a estas instancias, máxime cuando se pidió de forma expresa la comprobación de ambos supuestos.

En este sentido, procedemos a comprobar si efectivamente, el pago del impuesto con base en el CAIR lleva al contribuyente a una situación de pérdida:

DETALLE	Montos
Nueva Renta Gravable según investigación DGI	141,053.77
Impuesto Causado CAIR según DJR	142,971.64
Diferencia	-917.87

Acto seguido, realizaremos el cálculo de la tasa efectiva, con el fin de determinar si, a pesar de las objeciones del fisco, la misma excede la tarifa vigente (25%):

DETALLE	Montos
Impuesto Causado CAIR según DJR	142,971.64
Nueva Renta Gravable según investigación	141,053.77
Tasa Efectiva	101.359%

Tal como se observa, el contribuyente logró comprobar la configuración de las dos causales establecidas en la ley para la aprobación de su solicitud de no aplicación del CAIR, y por lo tanto, procede la revocatoria de los actos impugnados, tal como fuese solicitado por el recurrente.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO: REVOCAR, en todas sus partes, la Resolución n.º 201-6866 de 8 de octubre de 2018, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se rechazó la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), presentada por el referido contribuyente, correspondiente al período fiscal 2017.

SEGUNDO: ORDENAR a la Dirección General de Ingresos que le conceda al contribuyente arriba indicado, la opción de utilizar como alternativa para el cálculo del Impuesto sobre la Renta la aplicación del método tradicional, durante los periodos fiscales 2017, 2018, 2019 y 2020, de conformidad con el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal y los artículos 133-B y 133-D del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

TERCERO: Devuélvase el expediente de primera instancia y remítase copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (DGI).

CUARTO: ADVERTIR al contribuyente que con la presente resolución se agota la vía gubernativa, por lo que podrá accionar ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículos 695, 697, 699, 1194, 1196, 1199 del Código Fiscal; Artículos 133-B, 133-D, 133-E, 133-F, 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010; Artículos 34, 52, 154 de la Ley 38 de 2000.

Notifíquese y Cúmplase.

(fdo.) ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(fdo.) MARION LORENZETTI CABAL
Magistrada

(fdo.) ALLAN POHER BARRIOS
ROSARIO
Magistrado

(fdo.) MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Secretario General