



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución n.º TAT-API-004 de 4 de febrero de 2020
EXPEDIENTE: 027-19

VISTOS:

La licenciada -----, actuando en su calidad de apoderada especial del contribuyente -----, S.A., con RUC ----- DV -----, presentó ante este Tribunal, Recurso de Apelación contra la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018, por la cual se resolvió rechazar las pruebas documentales identificadas en los numerales 1, 2, 3 y 4, dentro del proceso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución n.º 201-6612 de 27 de septiembre de 2018, ambas de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

La apoderada sustentó su apelación con motivo del rechazo de las pruebas documentales identificadas en los numerales 3 y 4; donde solicitó se revoque específicamente el párrafo segundo de la parte resolutive de la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018.

ANTECEDENTES

La Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Resolución n.º 201-6612 de 27 de septiembre de 2018, visible a fojas 114 a la 117 del expediente de antecedentes, resolvió RECHAZAR la Solicitud de No Aplicación del Calculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo especial fiscal 2017, del contribuyente -----, S.A.

Al conocerse la decisión del acto administrativo originario, el contribuyente por medio de su apoderado especial, presentó formal Recurso de Reconsideración el día 15 de noviembre de 2018, contra la Resolución n.º 201-6612 de 27 de septiembre de 2018 (visible a fojas 122 a 133 del expediente de antecedentes). Junto al Recurso de Reconsideración, se adjuntan las pruebas que procedemos a enumerar a continuación de conformidad al acto administrativo impugnado:

PRUEBAS:

A. DOCUMENTALES

1. Poder Especial otorgado por el señor ----- en su calidad de Apoderado de la sociedad -----, S.A., en favor de ----- y/o -----.

2. Certificado de Registro público vigente de la compañía -----,
S.A.
3. Anexo 1: Detalle de las compras al exterior realizadas por el contribuyente durante el período fiscal 2017.
4. Copia autenticada de las facturas que componen el monto de compras al exterior según Anexo 1.

ACTO IMPUGNADO

Una vez iniciada la etapa probatoria, la Administración Tributaria, mediante Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018, se pronuncia sobre las pruebas documentales aportadas por la parte apelante, específicamente en el segundo resuelve señalando lo siguiente:

“SEGUNDO: RECHAZAR las pruebas documentales n.º 3 y 4 toda vez que fueron presentadas en copias simples, no cumpliendo con las formalidades exigidas en el artículo 857 del Código Judicial, por lo cual, no pueden ser aceptadas por esta Dirección.”

Dicha decisión es motivada por parte de la Administración Tributaria, basada en los artículos 143 y 145 de la Ley 38 de 2000, artículos 833, 835, 838, 856, 857, 858, 861 y 862 del Código Judicial, que luego de citar un Fallo de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia sobre el tema, señala lo siguiente (fojas 710 a 718 del expediente de primera instancia):

“... ”

Con respecto a la prueba documental n.º 3 visible a fojas 137-142, se observa que dichos documentos se tratan de unos cuadros en los cuales se detallan las compras al exterior realizadas por el contribuyente, los cuales no se encuentran firmados por persona alguna, ya sea un contador público autorizado que es la persona idónea para dar fe del contenido de este, por lo que al no estar avalado por persona alguna, y por ser documentos privados que carecen de las formalidades establecidas para ser considerado auténtico, no se admiten como pruebas basándonos en lo establecido en los artículos 856 y 857 de nuestro Código Judicial.

Con respecto a los documentos aportados como prueba documental n.º 4 “copia autenticada de las facturas que componen los montos de compras al exterior”, al analizar los documentos aportados visibles a foja 143 a 707 del expediente, se observa que se tratan de copias simples de documentos privados, y aun cuando mantienen un sello redondo que reza “Notaria Primera del Circuito de Panamá”, no mantiene el sello que indica que “el suscrito notario público da fe que el documento fue cotejado con su original y que el mismo fue encontrado en todo conforme”. Por lo tanto, al ser un documento privado que incumple lo establecido en los artículos 856 y 857 del Código Judicial, no se aceptan como pruebas.

“... ”

RECURSO DE APELACIÓN

Con base en las consideraciones que se dejan expuestas, la licenciada -----
-----, apoderada especial del contribuyente -----, S.A., ante el pronunciamiento de la Administración Tributaria sobre las pruebas aducidas, sustentó en

tiempo oportuno y en debida forma, Recurso de Apelación ante la Secretaria de Trámites de este Tribunal, el 25 de febrero de 2019 (visible a fojas 1 a la 4 del expediente del Tribunal); dicho escrito se fundamenta en los siguientes puntos que detallaremos a continuación:

- El Detalle que fue presentado en una impresión simple, tenía como objetivo el de ser guía para el evaluador del recurso al momento de revisar las facturas que se adjuntaban, las cuales fueron cotejadas por Notario.
- La DGI desconoce totalmente la fe pública que hace el Notario al certificar que las copias que se presentaron son conforme sus originales, pues si bien el sello de cotejo no se encuentra en cada factura, el Notario coloca el sello solicitado por la Administración Tributaria en el último documento del amarre, procedimiento que se realiza por practicidad a través de un amarre, y que igualmente conserva la validez probatoria del documento, pues el sello de la Notaría que se encuentra en todas las esquinas de las facturas constata que cada uno de los documentos sellados han sido cotejados con su original.
- Mal puede la DGI pretender invalidar las pruebas documentales aportadas por el contribuyente so pretexto de que dicha documentación no cumple con los requisitos establecidos en los artículo 856 y 857 del Código Judicial, exigiendo que cada documento sea marcado de una forma particular, cuando el ente encargado de determinar los procedimientos a efectuarse en las autenticaciones de documentos es la propia Notaría.
- Para comprobar que dicha documentación cumple con los requisitos legales contenidos en el Código Judicial, se anexa al Recurso de Apelación una nota original emitida por el Licenciado -----, Notario Público Primero de Panamá, en donde reitera que la práctica notarial que consiste en el cotejo realizado mediante sellos de amarre, es totalmente válida y se utiliza generalmente cuando se requiere la autenticación de un volumen alto de documentación (como es el caso que nos ocupa), sin que esta modalidad trasgreda la validez probatoria de dichos documentos.

Concluyó reiterando su solicitud en la que pide se revoque específicamente el párrafo segundo de la parte resolutive de la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018 y se reconozca la prueba documental detallada en el numeral 4 del recurso de reconsideración.

ESCRITO DE OPOSICIÓN

Habiéndose presentado el Recurso de Apelación en tiempo oportuno y en debida forma, mediante Resolución n.º TAT-ADM-188 de 20 de junio de 2019, el Tribunal Administrativo Tributario representado en Sala Unitaria, por la suscrita Magistrada Ponente en ejercicio de sus facultades legales, admitió en efecto devolutivo el Recurso de Apelación sustentado por la licenciada -----, actuando en su calidad de apoderada especial del contribuyente -----, S.A., y ordenó el traslado del presente Recurso al Director General de Ingresos, por el término de cinco (5) días hábiles, para que

formalizara por intermedio de apoderado especial escrito de oposición o réplica al citado recurso ordinario (foja 13-14 del expediente del Tribunal).

Por lo tanto, el Director de dicha entidad otorgó poder a los licenciados ----- y --- -----, para que asumieran la representación legal de la Dirección General de Ingresos, en el presente proceso. La licenciada ----- presentó su respectivo escrito de oposición en tiempo oportuno (foja 20-24 del expediente del Tribunal), en el que argumenta entre otras cosas que el apoderado legal del contribuyente presentó con su escrito de Reconsideración documentos privados en copia simple; que con respecto a la prueba documental n.º 3 se tratan de unos cuadros en los cuales se detallan compras al exterior realizadas por el contribuyente, los cuales no se encuentran firmados por persona alguna, ya sea un contador público autorizado quien es la persona idónea para dar fe del contenido de este, por lo que carecen de formalidades para ser considerado auténtico y que en relación a la prueba documental n.º 4, se observa que son copias simples de documentos privados y aun cuando mantienen un sello redondo que reza “Notaria Primera de Circuito de Panamá”, no mantiene el sello que indica “el suscrito notario público da fe que el documento fue cotejado con su original y que el mismo fue encontrado en todo conforme”, agregando en este punto al respecto del *sello de amarre*, que al tratarse de documentos individuales e independientes los cuales no forman parte de un conjunto, debieron ser presentadas por el contribuyente con el sello y la firma del notaría al reverso de cada copia.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Luego de analizados los argumentos de las partes, podemos precisar que la controversia en el presente Recurso de Apelación se centra en determinar si las pruebas documentales identificadas en los numerales 3 y 4 aportadas por el recurrente, fueron debidamente inadmitidas por la Dirección General de Ingresos, quien señaló con respecto a estas, que fueron presentadas en copias simples, no cumpliendo con las formalidades exigidas en el artículo 857 del Código Judicial.

Por su parte, el recurrente indicó que si bien la prueba documental n.º 3 fue presentado en una impresión simple, el mismo tenía el objetivo de ser una guía para el evaluador del recurso al momento de revisar las facturas (prueba documental n.º 4) que se adjuntaron, las cuales fueron cotejadas por Notario, que cuentan con el *sello de amarre* correspondiente y que al final o en el último documento es que el Notario colocó el sello solicitado por la Administración Tributaria.

Atendiendo a lo anterior, corresponde hacer referencia a las normas que aplican a la controversia objeto de nuestro estudio antes de llegar a una decisión.

El Código Fiscal, en su artículo 1240-A, sobre la sustentación del Recurso de Reconsideración, señala lo siguiente:

“**Artículo 1240-A.** Junto con el escrito de sustentación del recurso de reconsideración, el recurrente deberá presentar y aducir todos los medios de prueba reconocidos por el Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000, las cuales serán evaluadas previamente por el funcionario competente o asignado al caso, a los efectos de su admisión o rechazo, evacuación a practica de ellas... ”

Tenemos que el artículo 1240-A del Código Fiscal establece, como norma general, que los recurrentes deben presentar y aducir junto con su escrito de reconsideración, todos los medios de pruebas permitidos por la Ley 38 de 31 de julio 2000, específicamente por el artículo 140 de esa ley, para que sean admitidos o rechazados, evacuados o practicados por el funcionario competente, en este caso, por la Administración Tributaria.

El referido artículo 140 de la Ley 38 de 2000, nos indica una lista abierta y no excluyente de posibles medios de pruebas. Igualmente, el artículo 143 de la misma ley, establece las directrices a seguir para evaluar las pruebas que sean propuestas o presentadas por las partes, veamos:

“**Artículo 140.** Sirven como pruebas los documentos, el testimonio, la inspección oficial, las acciones exhibitorias, los dictámenes periciales, los informes, los indicios, los medios científicos, las fotocopias o las reproducciones mecánicas y los documentos enviados mediante facsímil y cualquier otro elemento racional que sirva a la formación de la convicción del funcionario, siempre que no estén expresamente prohibidos por la ley ni sean contrarios a la moral o al orden público.

En el caso de prueba de facsímil y las copias, la entidad pública respectiva deberá asegurarse de su autenticidad, confrontándolas con su original en un período razonable después de su recepción, o por cualquier otro medio que considere apropiado.
...”

“**Artículo 143.** La autoridad competente deberá evaluar las pruebas que las partes han propuesto y presentado, a los efectos de decidir cuáles son admisibles y cuáles no lo son, en orden a su conducencia o inconducencia, respecto de los hechos que deben ser comprobados, al igual que deberá tomar en consideración las normas legales que rigen la materia probatoria”.

En materia tributaria el contribuyente es quien tiene la carga de la prueba para tratar de desvirtuar las pretensiones del Fisco, siendo así, y según el análisis de las normas antes mencionadas, las pruebas que sean presentadas con el Recurso de Reconsideración, tal como lo dispone el artículo 1240-A del Código Fiscal, deben además de ser aquéllas contempladas en la Ley 38 de 2000; revestir y cumplir las normas que rigen la materia probatoria.

En ese sentido, al examinar la prueba documental n.º 3, descrita como *Anexo 1: Detalle de las compras al exterior realizadas por el contribuyente durante el período fiscal 2017*, que de acuerdo al recurrente servirían de guía para el evaluador del recurso (Recurso de Reconsideración), este Tribunal al examinar el expediente procedente de la primera instancia,

observa que la información contenida en el referido Detalle, visible de fojas 141 a 144 del expediente de primera instancia, es un medio idóneo y conducente, que con el mismo el contribuyente pretende probar los montos que componen el rubro de “compras exterior” (casilla 25) y “compras con partes relacionadas exterior” (casilla 27) de la declaración jurada de rentas periodo fiscal 2017, teniendo la Dirección General de Ingresos la capacidad para validar la referida información, específicamente relativa a los costos cuestionados y confirmar su deducibilidad, que guarda relación con las objeciones realizadas por la DGI que como consecuencia rechazó la solicitud de No Aplicación del CAIR del referido contribuyente para el periodo fiscal 2017.

Con respecto a la prueba documental n.º 4, *Copia autenticada de las facturas que componen el monto de compras al exterior según Anexo I*, aportadas por el recurrente como sustento al referido detalle de las compras al exterior, luego de verificar la documentación visible de fojas 145 a 709 del expediente de primera instancia, contrario a lo señalado por la Administración Tributaria, este Tribunal considera que la referida documentación debe ser admitida en su totalidad, pues debe entenderse que el sello redondo que consta en cada uno de los documentos, en este caso es la constancia de que fue cotejado con su original, y que al final de la documentación es donde el Notario colocó el sello donde certificó que las copias son conforme a sus originales, sello visible al reverso de la foja 709 del expediente de primera instancia; siendo así por la cantidad de copias presentadas, hecho avalado por el propio Notario Público Primero de Panamá mediante nota visible a foja 5 del expediente el Tribunal; que de acuerdo a los señalamientos de la Administración Tributaria en tal caso solo sería admisible la foja 709 del expediente de primera instancia, donde consta sello y firma del Notario, lo que no tendría sentido lógico.

Si bien, pese a lo poco formalista del Derecho Administrativo, al momento de evaluar la admisibilidad o rechazo de una prueba, se debe considerar además si las mismas cumplen con las solemnidades requeridas por las normas que rigen la materia probatoria, esto no implica que haya un excesivo formalismo para la admisión de las pruebas, sino que deben cumplirse los requisitos esenciales o mínimos establecidos para su admisión. Este Tribunal es del criterio que debe existir un mínimo de formalidad, no obstante hace un llamado de atención a la Administración Tributaria, en cuanto al excesivo formalismo en torno a evaluar las pruebas que deben de aportarse.

En definitiva, las pruebas documentales n.º 3 y 4 deben ser admitidas para su posterior valoración en la resolución que decide el fondo, que además son conducentes para la aclaración y fundamentación de la posición planteada en la solicitud de CAIR del contribuyente tendiente a desvirtuar las objeciones planteadas por la Administración Tributaria.

En virtud de las consideraciones expuestas, este Tribunal considera que se debe modificar la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018, emitida por la Dirección General

de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; en el sentido de admitir las pruebas documentales identificadas como n.º 3 y 4, y mantener en todo lo demás la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO: MODIFICAR el segundo resuelve de la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018, expedido por la Dirección General de Ingresos, en el sentido de ADMITIR las pruebas documentales identificadas como n.º 3 y 4.

SEGUNDO: MANTENER en todo lo demás la Resolución de Prueba n.º 203-166 de 18 de diciembre de 2018 expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

TERCERO: ORDENAR el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución y devolver el expediente con antecedentes, acompañado de una copia autenticada de esta resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

CUARTO: COMUNICAR a las partes que la presente resolución rige a partir de su notificación y que contra la misma no cabe recurso alguno.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículos 156 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010. Artículos 1194 y 1240-A del Código Fiscal. Artículos 140, 143 y 150 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000. Artículo 857 del Código Judicial.

Notifíquese y Cúmplase.

(fdo.) ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(fdo.) MARION LORENZETTI CABAL (fdo.) ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO
Magistrada Magistrado

(fdo.) MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Secretario General