

**REPÚBLICA DE PANAMÁ**



**MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN**

**Vista Número 1686**

**Panamá, 10 de octubre de 2022**

**Proceso Contencioso Administrativo de  
Plena Jurisdicción.**

**Alegato de conclusión.**

**Expediente 582652021.**

El Licenciado Jaime Castillo Herrera, actuando en nombre y representación de la sociedad **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, emitida por la **Dirección General de Ingresos**, su acto modificadorio y se hagan otras declaraciones.

**Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo,  
de la Corte Suprema de Justicia.**

Acudo ante usted, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 39 de la Ley 33 de 1946, con el propósito de presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso descrito en el margen superior.

**I. Antecedentes del caso.**

**1.1.1. Marco regulatorio.**

De conformidad con el artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, y el artículo 719 del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos, a través de su personal fiscalizador está facultada para auditar libros, anotaciones, documentos, comprobantes e inventarios que certifiquen y demuestren las negociaciones y las operaciones de los obligados tributarios. En igual medida, se encuentra autorizada para exigir dentro de los plazos que estipule, la presentación de comprobantes y los demás elementos justificativos relacionados con el hecho imponible (Cfr. foja 222 del expediente judicial).

En concordancia, el artículo 720 del Código Fiscal dispone que si de las investigaciones o las diligencias que se realicen, se llegara a comprobar que el impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación que se encuentra establecido en el artículo 718 de ese mismo cuerpo normativo, sin perjuicio de las sanciones que se puedan generar, la Dirección General de

Ingresos expedirá, a través de una resolución, una liquidación adicional por la parte del ingreso que no se haya liquidado, que contendrá el detalle de los hechos investigados, las sumas sobre las cuales debe liquidarse el impuesto, el monto de la liquidación adicional y los anexos, los fundamentos legales y los demás detalles que estime conveniente el funcionario investigador (Cfr. fojas 222-223 del expediente judicial).

#### **1.1.2. Actuación ante la Dirección General de Ingresos.**

Mediante la Carta de Presentación contenida en la Nota 201-01-2015-DGI de 1 de junio de 2016, la Dirección General de Ingresos puso en conocimiento de la empresa **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, el inicio de una auditoría integral a sus periodos fiscales 2013, 2014 y 2015, incluyendo la revisión del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) de los años 2011 al 2016, **requiriéndole documentos** (Cfr. la foja 223 del expediente judicial y las fojas 3, 102 y 105 del Tomo I del expediente administrativo).

En el Proveído de 19 de enero de 2016, expedido por la Dirección General de Ingresos, se estableció que **a fin de ampliar los requerimientos de la Nota 201-01-2015-DGI de 1 de junio de 2016**, mediante las Actas de Proceso 02857 y 02858 de 16 de junio de 2016; 02859 y 02860 de 20 de junio de 2016; 02886, 02887, 02888, 02889 y 02890 de 13 de julio de 2016, **los auditores fiscales solicitaron al contribuyente el detalle de los montos registrados en la Declaración de Rentas Auditadas en el año 2016:** activo, pasivo, ingresos, costos, gastos, venta de acciones, venta de capitales, documentos y contratos originales, que le permitiera a la administración tributaria analizar la transacción (Cfr. 105 del Tomo I del expediente administrativo).

En la auditoría realizada se pudo comprobar que esa empresa es una sociedad de capital mixto, asociada con el Estado panameño y los empleados, cuya actividad económica principal es la de establecer, prestar y operar servicios de telecomunicaciones que incluye, entre otras, telefonía fija móvil e informática en todas las formas y modalidades nacionales e internacionales, **cuyo registro contable es devengado**, en ese momento con un periodo especial que iba de abril a mayo de cada año, cuando fue practicada la auditoría al contribuyente, puesto que ésta cambió a periodo normal a partir del año 2016 (Cfr. foja 223 del expediente judicial).

Es muy importante explicar que el **registro contable es devengado**, según el cual y para los efectos fiscales, las sociedades que están obligadas a llevar su contabilidad con este sistema, contabilizan el ingreso, costo o gasto en el momento en que se produce el hecho generador, esto es, **cuando emita una factura o un documento equivalente, o cuando recibe de sus proveedores las facturas o los documentos equivalentes** que dan lugar al nacimiento de la obligación, con independencia del momento en que se reciben los ingresos o se realice el pago correspondiente.

En relación con esta temática, el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, establece que el contribuyente debe computar sus ingresos, sus costos y sus gastos en el año fiscal, **con base en los registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengados además de las normas internacionales**, el cual debe ser homogéneo para esos ingresos, costos y gastos.

Particularmente, de las investigaciones realizadas por los fiscalizadores de la administración tributaria se pudo comprobar que las declaraciones juradas de renta para los períodos 2012-2013 y 2013-2014 del contribuyente **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, tienen diferencias comprobadas en los costos y los gastos que generó un ajuste y, por lo tanto, un aumento en la renta gravable, entre otros, con operaciones en el exterior (Cfr. foja 224 del expediente judicial y las fojas 102-103 del Tomo I del expediente administrativo).

De acuerdo con el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, los costos y los gastos deducidos en las declaraciones juradas de renta, para los períodos en análisis **deben estar debidamente sustentados**; sin embargo, **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, **no justificó con documentación fehaciente**, entre otros, **los costos en concepto de interconexión y alquiler de circuitos**. De igual forma, **tampoco consta**, tal como lo señala el literal g, del artículo 171-A del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, **que ante el requerimiento de la documentación sustentadora durante la auditoría realizada, el contribuyente haya comunicado al fiscalizador, cualquier cambio o inconveniente que pudo haber tenido**, para que la Dirección General de Ingresos, en este caso, el personal fiscalizador autorizado para llevar a cabo la auditoría, tuviera conocimiento de alguna situación que impidiera la presentación de la documentación (Cfr. foja 225 del expediente judicial).

**Es deber de todo obligado tributario**, con fundamento en el artículo descrito en el párrafo previo, en concordancia con el artículo 93 del Código de Comercio, **de entregar los registros auxiliares, los comprobantes y los documentos que sustenten sus operaciones mercantiles, de conservarlos y presentarlos cuando así sean solicitados por la autoridad competente**, en este caso, la Dirección General de Ingresos (Cfr. fojas 224-225 del expediente judicial).

El artículo 18 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, dispone que toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos hace fe pública mientras no se compruebe lo contrario; en consecuencia, en la auditoría integral realizada por parte de los auditores de fiscalización, una vez fueron revisados los libros, los documentos de contabilidad y la demás información que pudo entregar el contribuyente para los periodos 2012-2013 y 2013-2014, **se determinó que el contribuyente Cable & Wireless Panamá, S.A., no sustentó los costos en concepto de operaciones con el exterior (alquiler de circuito e interconexión)**, además de los otros que fueron objetados, adicionándolos a la renta gravable, la cual resultó en una liquidación adicional (Cfr. foja 225 del expediente judicial).

Producto de lo anterior, la Dirección General de Ingresos, a través de la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, resolvió, entre otras cosas, lo siguiente:

**"PRIMERO: EXPEDIR** Liquidación Adicional a nombre del contribuyente **CABLE & WIRELESS PANAMA, S.A.**, ... por la suma de **DOS MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL CUARENTA Y OCHO BALBOAS CON 53/100 (B/.2,678,048.53)** nominal y **DOSCIENTOS SESENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS CUATRO BALBOAS CON 85/100 (B/.267,804.85)** de recargos para el período 2012-2013 en Impuesto Sobre la Renta y **DOS MILLONES NOVECIENTOS DIECISIETE MIL SEISCIENTOS NOVENTA BALBOAS CON 45/100 (B/.2,917,690.45)** nominal y **DOSCIENTOS NOVENTA Y UN MIL SETECIENTOS SESENTA Y NUEVE BALBOAS CON 05/100 (B/.291,769.05)** de recargo para el 2013 – 2014 en Impuesto Sobre la Renta." (Cfr. foja 34 del expediente judicial).

### **1.1.3. Recurso de Reconsideración.**

A efectos de obtener la revocatoria de la resolución arriba indicada, el contribuyente presentó formal recurso de reconsideración el día 10 de enero de 2017; sin embargo, el mismo no encontró respuesta dentro del término de ley establecido para ese fin (Cfr. foja 45 del expediente judicial).

A modo de comentario, resulta interesante advertir que en el hecho noveno del recurso de reconsideración, el contribuyente haya concluido que la resolución impugnada, en el acápite denominado costos: operaciones con partes relacionadas - exterior, no reconoce como deducibles los gastos incurridos por **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, debido a los costos de interconexión y de alquiler de circuitos por la suma de ciento veinticinco mil trescientos veinte balboas con nueve centésimos (B/.125,320.09) para el periodo 2012-2013, y cuarenta y siete mil setenta y cinco balboas con noventa y cuatro centésimos (B/.47,075.94) para el periodo 2013-2014, sobre lo cual el contribuyente destacó que había entregado a la Dirección General de Ingresos toda la información solicitada (Cfr. foja 106 del expediente administrativo).

Al respecto, nótese, que en la resolución de primera instancia se indicó que **precisamente la falta de entrega de la documentación por parte del contribuyente fue lo que dio lugar al alcance adicional expedido por la administración tributaria**, lo que desvirtúa la afirmación que en su momento planteó la accionante.

#### **1.1.4. Recurso de Apelación y decisión del Tribunal Administrativo Tributario.**

Debido a su disconformidad, en razón de la configuración de la negativa tácita, por silencio administrativo, la actora presentó un recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario (Cfr. fojas 33-67 del expediente administrativo).

Para este Despacho resulta conveniente revisar algunas de las circunstancias que sustentaron la decisión de segunda instancia.

En ese contexto, el Tribunal Administrativo Tributario hizo mención que el fisco objetó y no reconoció como deducibles los costos de interconexión y de alquiler de circuitos del contribuyente, en virtud que el sujeto pasivo no aportó facturas originales y en su lugar entregó copias de las mismas que en su momento recibieron del proveedor vía correo electrónico. Asimismo, se refirió a que el análisis adelantado por la administración tributaria sobre las facturas que soportan el servicio recibido bajo al concepto de alquiler de circuitos se aprecia que para los periodos 2012-2013 y 2013-2014, no muestran mayor detalle de su contenido, adicional a que **se solicitó información al contribuyente para que permitiera demostrar que el servicio fue recibido a satisfacción, pero esa última**

información no fue aportada por la empresa, por lo que no demostró la relación que tiene ese costo declarado con la fuente generadora del ingreso, motivo por el cual se objetaron los montos reportados bajo ese rubro (Cfr. foja 122 del expediente administrativo).

Del contenido de la resolución de alzada, se observa que se llevó a cabo la práctica de una diligencia pericial contable solicitada por el contribuyente, con el propósito de esclarecer los hechos objeto de la controversia pendientes de ser verificados o comprobados. Los dictámenes periciales se entregaron el 29 de enero de 2018 (Cfr. fojas 112 y 114 del del expediente administrativo).

En el acápite alusivo a los costos: operaciones con partes relacionadas – exterior, se plantearon tres (3) preguntas: “1. *En qué consistieron los gastos realizados por CWP a favor de partes relacionadas por la suma de B/.125,320.09 para el período 2012-2013 y B/.47,075.94 para el período 2013-2014, indicadas en la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016. Explique;* 2. *Si existen facturas o documentos de soporte de los gastos realizados por CWP a favor de partes relacionadas por la suma de B/.125,320.09 para el período 2021-2013 y B/.47,075.94 para el período 2013-2014, indicadas en la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016. Explique;* y, 3. *Si los gastos realizados por CWP a favor de partes relacionadas por la suma de B/.125,320.09 para el período 2012-2013 y B/.47,075.94 para el período 2013-2014, indicadas en la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, son necesarios para la generación de renta en Panamá o conservación de la fuente. Explique*” (Cfr. fojas 114-115 del expediente administrativo).

A preguntas realizadas, los peritos designados por el Tribunal Administrativo Tributario señalaron que los gastos registrados por el contribuyente corresponden a costos por interconexión con empresas corresponsales de los servicios que brinda **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, sin embargo, agregaron que “...**dichos costos son estimaciones y que el sujeto pasivo no cuenta con soporte de facturas o documentos de proveedores de servicios por lo que no constituyen un gasto real, razón por la cual por tratarse de estimaciones, no constituyen gastos necesarios para la producción de la renta y conservación de la fuente.**” (Énfasis suplido) (Cfr. fojas 115 y 125 del expediente administrativo).

Por su parte, los peritos designados por el apoderado especial del contribuyente indicaron en lo concerniente a la primera interrogante, que de acuerdo con la información suministrada por el contribuyente y revisada, determinaron *"que los montos considerados como crédito no deducible ni acreditable en las declaraciones de ITBMS de los periodos 2012-2013 y 2013-2014 fue por la suma de B/.1,526,540.64 y B/.1,712,507.13"*. A su vez, de acuerdo con la segunda interrogante, los peritos señalaron: *"...que los gastos considerados por **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, deducibles del Impuesto sobre la renta como gastos de ITBMS en los periodos fiscal (sic) ya señalados y objeto de alcance son gastos deducibles del impuesto sobre la renta según lo establecido en el Código Fiscal y Decreto Reglamentario."* (Cfr. foja 118 del expediente administrativo).

Entre sus consideraciones, el Tribunal Administrativo Tributario explicó que del artículo 19 del Decreto 98 de 2010, se tiene que **la deducibilidad de un costo o gasto debe obedecer a ciertos hechos que han de estar debidamente comprobados mediante factura o equivalente** o por medio de otras constancias procesales como los registros de cuenta contable, cheques, transferencias o ACH, informe o constancia del servicio recibido. Tales hechos a probar son: que el costo o gasto en que se incurra en el año fiscal sea necesario para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de esa fuente; **que el gasto sea efectivamente realizado o causado**, es decir, **que el costo o gasto incurrido sea real (principio de ocurrencia)**, **que esté debidamente documentado mediante factura y legalmente emitida**; **que cada tipo de ingreso tiene un costo o gasto relacionado y el mismo debe ser atribuido según corresponda y se compruebe fehacientemente** (Cfr. foja 121 del expediente administrativo).

El Tribunal Administrativo Tributario advirtió que **los peritos designados por el contribuyente aportaron en el anexo 2 de su informe**, visible a fojas 337 a 356 del expediente del Tribunal, **el detalle de cuenta contable y unas muestras de las facturas soporte con relación al costo incurrido por interconexión y alquiler de circuitos de los años objetados** (Cfr. foja 126 del expediente administrativo).

En la resolución de alzada el Tribunal Administrativo Tributario dijo: *"...esta superioridad ha observado en el anexo 2 visible a foja 337 a 356 del expediente del TAT, que el perito designado por*

el contribuyente aportó algunas facturas del año 2013, las cuales se procedieron a cotejar con los detalles de las cuentas contables de dicho año, **sin poder ubicarla, lo que deja en duda si dichos ajustes de (sic) realizaron con el propósito de reflejar el costo real incurrido.** Mientras que dicha operación de verificación no se pudo hacer con el periodo 2013-2014, **puesto que no se aportaron las facturas que sustentasen la explicación de los peritos, razón por la cual esta superioridad no encuentra probado que dichos costos reales sino más bien estimaciones, tal y como lo indicara la autoridad fiscalizadora y los peritos designados por el Tribunal.**" (Cr. foja 126 del expediente administrativo).

Luego de verificado el trámite correspondiente, el Tribunal Administrativo Tributario, mediante la Resolución TAT-RF-026 de 5 de abril de 2021, se pronunció en el siguiente sentido:

**"PRIMERO: MODIFICAR** el punto **PRIMERO** de la Resolución N° 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, conforme a la parte motiva de la presente resolución y exigir al contribuyente **CABLE & WIRELESS PANAMÁ, S.A.**, el pago de la suma de **UN MILLÓN QUINIENTOS VEINTICUATRO MIL CUATROCIENTOS VEINTIÚN BALBOAS CON 93/100 (B/.1,524,421.93)** nominal y **CIENTO CINCUENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS BALBOAS CON 19/100 (B/.152,442.19)** de recargo para el período fiscal 2012 – 2013 en concepto de impuesto sobre la renta y **UN MILLÓN SEISCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS VEINTIÚN BALBOAS CON 7/100 (B/.1,699,721.71)** nominal y **CIENTO SESENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS SETENTA Y DOS BALBOAS CON 17/100 (B/.169,972.17)** de recargo del período fiscal 2013 – 2014 en concepto de Impuesto sobre la renta (Cfr. fojas 31-78 del expediente judicial).

Las razones por las cuales el Tribunal Administrativo Tributario modificó la resolución de primera instancia obedecieron a que en el análisis de las pruebas presentadas por el contribuyente y que en la práctica de la prueba pericial, pudo comprobar que de las seis (6) objeciones planteadas por la Administración Tributaria, se mantuvieron tres (3) correspondientes a los rubros de otros costos, gastos de salarios y otras remuneraciones y otros gastos, todos correspondientes a los períodos fiscales 2012-2013 y 2013-2014 (Cfr. foja 229 del expediente judicial).

El 23 de abril de 2021, la actora se notificó de la resolución arriba indicada, con lo cual quedó agotada la vía gubernativa (Cfr. foja 79 del expediente judicial).

En virtud de lo anterior, el 17 de junio de 2021, la demandante acudió a la Sala Tercera a fin de interponer la acción que ocupa nuestra atención, con el objeto que se declare que el acto impugnado es nulo, por ilegal, al igual que su confirmatorio, y que como consecuencia de dicha declaratoria, se declare que no está obligada al pago de la liquidación adicional emitida por la Dirección General del Ingresos mediante la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, modificada por la Resolución TAT-RF-026 de 5 de abril de 2021 del Tribunal Administrativo Tributario (Cfr. fojas 3-5 del expediente judicial).

En ese sentido, y a fin de sustentar su pretensión, el apoderado judicial de la recurrente manifestó entre otras consideraciones, lo siguiente:

“La Resolución Impugnada en el aparte denominado ‘GASTOS: SALARIOS Y OTRAS REMUNERACIONES’, no reconoce como deducibles bonos a ejecutivos por la suma de B/.2,568,000.00 para el período 2012 – 2013 y B/.4,577,446.04, para el período 2013 – 2014, bajo el argumento de que se trataba de ‘provisiones de salarios’ no deducibles puesto que aún no se habían pagado durante el período fiscal conforme al artículo 21 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, sin reconocer a su vez como deducibles los montos que CWP sí pagó efectivamente en concepto de bonos a ejecutivos por la suma de B/.693,400.28 para el año fiscal 2012 – 2013 y por B/.1,253,853.60 para el año fiscal 2013 – 2014.” (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

#### 1.1.5. Cuadro alusivo a las objeciones planteadas en el procedimiento administrativo.

Objeciones Operaciones con partes relacionadas.			Causa de la objeción	Observación	Recurso de reconsideración	Resolución del TAT
1. Interconexión	125,320.09	47,075.94	No aportó la documentación, facturas originales.	Proveedores extranjeros. No aportó los documentos que demuestran que el servicio fue prestado a satisfacción.	Falta de conocimiento del fiscalizador, que impide hacer un análisis profundo de la deducibilidad del gasto. Son facturas digitales enviadas por el proveedor desde el exterior, porque CWP brinda servicios de telecomunicaciones	El sujeto pasivo según los informes de los peritos incurrió en costos de interconexión y alquiler de circuitos en el extranjero para brindar el servicio de telecomunicación internacional a sus clientes y por lo tanto los costos y gastos incurridos fueron atribuidos y comprobados a esa fuente de

					básico internacional. Existen otros medios de prueba (registros contables, documentos de pago, trascendencia, etc.)	renta panameña por medio de facturas apostilladas, reporte de llamadas, factura de tráfico de comunicación entre CWP y sus partes relacionadas en el extranjero de registros de cuentas contables.
2. Otros Costos.	986,865.82	2,866,203.68	Declaró estimaciones de costos que no corresponden al costo real.	El Código Fiscal no establece provisiones o estimaciones para salarios.	Sustenta los costos deducibles porque su representado, utiliza el sistema de devengado y por lo tanto son reales ya que fueron incurridos y por lo tanto bajo la NIIF, se permite la acumulación de costos y gastos en los registros contables, que no son estimaciones de costos futuros, sino gastos ya incurridos, aunque no se haya recibido la factura del proveedor.	Según el dictamen pericial, los peritos designados por el Tribunal, señalaron que los gastos registrados por el contribuyente corresponden a costos de servicios de interconexión con empresas corresponsales de los servicios de telecomunicaciones que presta CWP, pero dichos costos son estimaciones (y el contribuyente no cuenta con soporte de facturas o documentos de proveedores de servicios) que no constituyen gastos reales en el periodo señalado y por tratarse de estimaciones no constituyen gastos necesarios para la producción de la renta o la conservación de la fuente.
3. Gastos (Salarios y otras remuneraciones).	2,568,000.00	4,577,446.04	Monto que corresponde a provisiones de salarios	El Código Fiscal no establece provisiones o estimaciones para salarios.	Estas sumas corresponden a salarios devengados sobre la base de las NIIF.	Los registros de contabilidad deben basarse en el sistema de devengado con sustentado en las normas internacionales de

						información financiera (NIIF). La deducibilidad de los costos y gastos obedecen a ciertas reglas contenidas en el artículo 21 del decreto reglamentario y una de ellas es la que reconoce la deducibilidad del gasto en el año fiscal en el que efectivamente sea pagado. No hay evidencia que dicho monto haya sido pagado en el año fiscal, ni tampoco hay evidencias que se haya ajustado dicho monto contra la cuenta de gastos no deducibles.
4. Otros gastos no deducibles.	1,526,540.64	1,455,243.13	No aportó la documentación original: facturas, contratos. El fiscalizador pudo observar que el contribuyente consideró cifras reportadas bajo el concepto de ITBMS, no deducibles.	El artículo 19 del D.E. 170 de 1993, establece que las deducciones deben haberse realizado o efectuado mediante factura o documento equivalente.	Son créditos fiscales que no eran acreditables para ITBMS y por lo tanto son deducibles en el impuesto sobre la renta, ya que realiza operaciones gravadas, exentas y no gravadas con este impuesto. CWP en la auditoría presentó la documentación de los formularios de ITBMS.	Discrepa de los puntos de vista de los peritos, porque la proporcionalidad que mencionan los peritos para determinar el monto que es deducible del impuesto sobre la renta, no está objetivamente definido en la ley, por lo que este mecanismo de ponderación no puede ser fijado por el Tribunal, el cual debe apegarse estrictamente a la ley y a sus reglamentos. Encontramos que desde el punto de vista probatorio, no se suple la necesidad del juzgador a saber con seguridad si el crédito fiscal no deducible de ITBMS es deducible del impuesto sobre la renta.

5. Otros gastos (castigo para cuentas malas).	2,341,180.71	1,221,156.07	No aportó documentos originales: facturas, contratos. El fiscalizador pudo observar en el registro de cuentas malas, exceso de provisión.	El artículo 19 del D.E. 170 de 1993, establece que las deducciones deben haberse realizado o efectuado mediante factura o documento equivalente.	Corresponden a un ajuste fiscal en las declaraciones juradas de renta, fundamentadas en los artículos 32 y 33 del D.E. 170 de 1993. CWP realiza una provisión financiera para cuentas incobrables mensualmente con base en la antigüedad y morosidad del cliente. Son conscientes que ese gasto de provisión es superior a lo dispuesto en el D.E. 170 de 1993.	El contribuyente utilizó el método de la reserva o provisión de cuentas malas, por lo que a juicio de ese Tribunal no procede mantener dichas objeciones. El Fisco realizó una indebida aplicación de la norma, por lo que consideró que no había necesidad de optar por el cálculo que realizaron los peritos con relación a este rubro en que se determinó que el contribuyente está dentro del porcentaje de la provisión de cuentas malas para poder ser considerado como gasto deducible del impuesto sobre la renta.
<b>Total Objeto</b>	<b>8,926,828.44</b>	<b>11,670,761.80</b>				

A nuestro juicio, los argumentos expresados por el Tribunal Administrativo Tributario sirven de parámetro a los efectos del análisis que debe adelantar la Sala Tercera, de allí que estimáramos necesaria su reproducción, como consta en el cuadro previo.

#### **1.1.6. Contestación de la acción presentada en la Sala Tercera.**

En su contestación de la demanda, este Despacho expresó los planteamientos que se copian a continuación.

Luego de analizar los argumentos expuestos por el apoderado judicial de la accionante con el objeto de sustentar los cargos de ilegalidad formulados en contra del acto acusado, esta Procuraduría procedió a contestar los mismos, advirtiendo que, conforme se demostrará, no le asiste la razón a **Cable & Wireless Panamá, S.A.**

A fin de desarrollar el concepto contenido en el párrafo que antecede, debemos partir haciendo referencia que el acto originalmente emitido por la Dirección General de Ingresos fue

modificado por el Tribunal Administrativo Tributario, reduciendo este último el monto de la liquidación adicional ordenada de:

- **“Dos millones seiscientos setenta y ocho mil cuarenta y ocho balboas con 53/100 (B/.2,678,048.53) nominal y doscientos sesenta y siete mil ochocientos cuatro balboas con 85/100 (B/.267,804.85) de recargos para el período 2012-2013 en impuesto sobre la renta y dos millones novecientos diecisiete mil seiscientos noventa balboas con 45/100 (B/.2,917,690.45) nominal y doscientos noventa y un mil setecientos sesenta y nueve balboas con 05/100 (B/.291,769.05) de recargo para el 2013 – 2014 en impuesto sobre la renta”.**

- **“Un millón quinientos veinticuatro mil cuatrocientos veintiún balboas con 93/100 (B/.1,524,421.93) nominal y ciento cincuenta y dos mil cuatrocientos cuarenta y dos balboas con 19/100 (B/.152,442.19) de recargo para el período fiscal 2012 – 2013 en concepto de impuesto sobre la renta y un millón seiscientos noventa y nueve mil setecientos veintiún balboas con 71/100 (B/.1,699,721.71) nominal y ciento sesenta y nueve mil novecientos setenta y dos balboas con 17/100 (B/.169,972.17) de recargo del período fiscal 2013 – 2014 en concepto de impuesto sobre la renta”.**

Esta aclaración resulta importante dentro del marco del estudio que estamos llamados a realizar; ya que, luego de analizar las constancias procesales, el Tribunal de alzada dispuso valorar componentes que originalmente no fueron admitidos por parte de la Dirección General de Ingresos, trayendo eso como consecuencia, la modificación en el monto final de la liquidación a la que se hace alusión en el párrafo que antecede.

En ese sentido, y siendo que la demanda interpuesta por la actora, versa sobre aquellos renglones que no fueron acogidos por ninguna de las autoridades fiscales en mención, nuestras consideraciones giraron en torno a éstas y no en relación a las que sí fueron debidamente admitidas.

Así las cosas, partimos por definir los renglones sobre los que existe controversia, siendo éstos:

- **Costos: Otros Costos de los períodos fiscales 2012 – 2013 y 2013 – 2014**, los cuales correspondían a expensas registradas por el contribuyente en razón de los costos de interconexión

con empresas corresponsales de los servicios de telecomunicación que brinda **Cable & Wireless Panamá, S.A.** (Cfr. foja 49 del expediente judicial);

- **Gastos: Salarios y otras remuneraciones de los períodos fiscales 2012 – 2013 y 2013 – 2014**, que pertenecían a los bonos de ejecutivos de la empresa **Cable & Wireless Panamá** (Cfr. foja 50 del expediente judicial); y

- **Otros Gastos de los períodos fiscales 2012 – 2013 y 2013 – 2014.**

En aquella oportunidad dijimos que, para iniciar con nuestro análisis de fondo, resultaba necesario hacer referencia a los principios que rigen la gestión tributaria, específicamente, a los atinentes a las deducciones de ingresos y gastos a los que tienen derecho los contribuyentes.

En ese sentido, el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, establece lo siguiente:

**“Artículo 19.** El contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente.

Se entiende por costos, la suma de todas las erogaciones o pagos efectuados por el contribuyente en la adquisición de los elementos de producción de bienes o en la prestación de servicios, incluyendo los destinados a la venta de los mismos.

No obstante, para efectos de la relación de costo de venta deducible, se entiende como tal los incurridos respecto al valor de la mercancía vendida.

Son gastos para la conservación de la fuente de ingresos los que se efectúen para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que la fuente aumente de valor por razón del gasto.

Son gastos necesarios para la producción de la renta, los demás indispensables para obtener la renta.

Además de cumplir con lo establecido en los párrafos anteriores y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 22 de este Decreto, para ser deducible el gasto **debe haber sido efectivamente realizado o causado y estar debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido.** No serán deducibles los gastos en que se incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida.

...” (El resaltado es nuestro).

Tal y como se desprende del artículo transcrito, a fin que un determinado gasto resulte deducible dentro de la respectiva declaración anual, el mismo tuvo que haber sido realizado dentro del marco de la producción de la renta o para su conservación.

Lo anterior, constituye la regla general; sin embargo, la norma en mención incluye un elemento importante; el cual, de paso, debemos indicar que resultará de medular importancia en el caso que nos ocupa; y es, **que el gasto haya sido efectivamente realizado o causado, y que el mismo se encuentre debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido.**

Aclarado lo anterior, pasamos al primero de los renglones sobre los cuales existe controversia, a saber, *Costos: Otros Gastos*.

La disconformidad de la actora en lo que respecta a este punto, fue explicada de la siguiente manera:

“La Resolución impugnada en el aparte denominado ‘COSTOS: OTROS GASTOS’, no reconoce como deducibles los costos devengados por CWP por la suma de B/.986,865.82 para el período 2012 – 2013, y B/.2,866,203.68, para el período 2013 – 2014 que corresponden a cargos de interconexión por uso de las redes de otros operadores de telecomunicaciones en Panamá.

Para efectos de lo anterior, la DGI alega que se trata de ‘estimaciones de costo’ lo cual resulta incorrecto puesto que tales sumas corresponden a costos adquiridos y devengados por CWP, es decir costos reales incurridos por servicios de interconexión ya recibidos por CWP de parte de otros operadores de telecomunicaciones en Panamá.” (Cfr. foja 13 del expediente judicial).

Conocidos los argumentos de la actora, debemos indicar que no compartimos sus consideraciones; ya que, de las constancias que reposan en autos, se pudo acreditar que estamos ante *estimaciones de gastos*, y no, ante erogaciones efectivamente realizadas.

En ese marco conceptual, consideramos oportuno recordar que dentro del curso del trámite del recurso de apelación interpuesto ante al Tribunal Administrativo Tributario, se practicó una prueba pericial tendiente a determinar si estamos ante gastos efectivamente realizados o ante estimaciones de gastos, concluyéndose en ese sentido lo siguiente:

“Ahora bien, esta superioridad al examinar el dictamen de los peritos designados por el Tribunal, pudo apreciar que los gastos

registrados por el contribuyente corresponden a costos de interconexión con empresas corresponsales de los servicios de telecomunicaciones que presta Cable & Wireless Panamá, S.A., **pero que dichos costos son estimaciones, y que el contribuyente no cuenta con soporte de facturas o documentos de proveedores de servicios**, que no constituyen gastos reales en el período señalado y que por tratarse de estimaciones no constituyen gastos necesarios para la producción de la renta y la conservación de la fuente (visible a foja 1419, 1424 y 1425 del expediente del TAT).” (El resaltado es nuestro) (Cfr. foja 59 del expediente judicial).

De lo anterior se desprenden dos (2) elementos importantes, siendo el primero de ellos que, se pudo comprobar pericialmente que estamos ante estimaciones de gastos, y el segundo, que el contribuyente no contaba con facturas o soportes que sustentaran los supuestos “gastos”.

Estas dos (2) omisiones resultan contrarias a lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, el cual es claro al indicar los supuestos que se deben cumplir a fin que un determinado costo o gasto pueda resultar deducible.

Resulta igualmente necesario resaltar que luego de haber analizado la autoridad de segunda instancia las respuestas brindadas por los peritos, se encontró que “a fojas 1,563 y en las fojas 1,564 a 1,565 de aquel expediente reposaba una cuenta contable de costo identificada con el número 20110000, y que en dicha cuenta se totalizó, para los años 2012 – 2013, costos estimados por el orden de B/.2,973,870.91 en el débito y facturación de proveedores en el crédito por B/.1,987,005.59 y un neto de B/.986,865.32 que es el exceso que quedó luego de restar la estimación menos la facturación de proveedores, **los cuales no se llevaron a costos no deducibles según formulario declarativo de dicho período**” ( Cfr. foja 421 del tomo I del expediente administrativo) (Cfr. foja 60 del expediente judicial).

Al igual que en el caso anterior, “tenemos que para el año 2013 – 2014 el costo estimado en el débito era por la suma de B/.4,473,922.94, mientras que la facturación de proveedores reales es por la suma de B/.1,607,719.26, manteniéndose un exceso de costo estimado de B/.2,886,203.68, **que tampoco se llevó a costos no deducibles del formulario declarativo de renta de 2013 – 2014**” (Cfr. foja 471 del tomo I expediente administrativo). (Cfr. foja 60 del expediente judicial).

En adición a lo anterior, tenemos que en el Anexo 2, visible de foja 337 a 356 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario, el perito designado por la actora aportó algunas facturas del año 2013, las cuales se procedieron a cotejar con los detalles de las cuentas contables de ese año; sin embargo, las mismas no pudieron ser ubicadas, situación que pone en duda la veracidad de la información suministrada (Cfr. foja 60 del expediente judicial).

De lo hasta ahora expuesto, se desprende con claridad que no estamos ante costos reales; sino más bien, ante estimaciones de gastos, tal y como se indicó en los actos objeto de reparo.

En otro orden de ideas, cuando analizamos el renglón de *Gastos: Salarios y Otras Remuneraciones*, observamos que la disconformidad de la actora en lo que respecta a este punto, fue explicada de la siguiente manera:

“La Resolución Impugnada en el aparte denominado ‘GASTOS: SALARIOS Y OTRAS REMUNERACIONES’, no reconoce como deducibles bonos a ejecutivos por la suma de B/.2,568.000.00 para el período 2012 – 2013 y B/.4,577,446.04, para el año 2013 – 2014, bajo el argumento de que se trataba de ‘provisiones de salario’ no deducibles puesto que aún no se habían pagado durante el período fiscal conforme el artículo 21 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, **sin reconocer a su vez como deducibles los montos que CWP sí pagó efectivamente** en concepto de bonos a ejecutivos por la suma de B/.693,400.28 para el año fiscal 2012 – 2013 y por B/.1,253,853.60 para el año fiscal 2013 – 2014.” (El resaltado es nuestro) (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

Tal y como se observa del extracto transcrito, nos encontramos ante una situación similar a la analizada en el apartado que antecede.

En lo que respecta a este renglón, observamos que la actora, de manera bastante clara, reconoce que los montos contemplados en esta sección no fueron efectivamente pagados. Veamos.

“...sin reconocer a su vez como deducibles los montos **que CWP sí pagó efectivamente** en concepto de bonos a ejecutivos por la suma de B/.693,400.28 para el año fiscal 2012 – 2013 y por B/.1,253,853.60 para el año fiscal 2013 – 2014” (El resaltado es nuestro) (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

Lo expresado constituye una clara aceptación que hubo montos señalados como deducibles; que, para el momento de su declaración, aún no habían sido pagados; desatención que trae como consecuencia que los mismos no puedan ser declarados como tales.

Sin perjuicio de lo previamente establecido, al adentrarnos un poco en las constancias que reposan en autos, podemos visualizar que *“el gasto por el monto de B/.2,568.000.00 del período fiscal 2012 – 2013, no mantenía soportes documentales que acreditaran que su pago dentro de dicho año fiscal, así como tampoco que el mismo hubiera sido ajustado contra la cuenta de gastos no deducibles”* (Cfr. la foja 563-E8, Tomo II del expediente administrativo) (Cfr. foja 63 del expediente judicial).

En este contexto, existió concordancia entre el perito del Tribunal, así como de la hoy demandante, al indicar que el gasto, efectivamente es deducible, **pero en el año fiscal en que el mismo haya sido efectivamente pagado.**

*“Al ser una estimación y no haber evidencias de ajustes a gastos no deducibles, o en su defecto, pago alguno; la cifra alcanzada de B/.2,568.000.00 correspondiente a la bonificación local debió agregarse a la renta neta gravable declarada por la hoy actora”,* y en consecuencia, pagar el impuesto diferencial más los recargos.

Y, por último, tenemos el renglón de *Otros: Gastos*, en relación al cual, la demandante indicó lo siguiente:

“Para efectos de lo anterior, la DGI alega que CWP no presentó documentos que le permitieran realizar un análisis profundo de la deducibilidad del gasto y su relación con la fuente generadora del ingreso, sobre lo cual debemos destacar que CWP entregó a la DGI toda la información solicitada, pero ha sido la falta de conocimiento de los auditores de la DGI sobre la actividad de CWP la que les ha impedido realizar un análisis correcto de la deducibilidad del gasto.” (Cfr. foja 22 del expediente judicial).

Previo al análisis de este renglón, consideramos pertinente hacer referencia al artículo 1057 (parágrafo 12 y 13) del Código Fiscal, el cual, establece lo siguiente:

**“Artículo 1057.**

...

**PARÁGRAFO 12.** En las declaraciones-liquidaciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

a. El débito fiscal estará constituido por la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas del mes calendario.

**b. El crédito fiscal estará integrado por:**

1. La suma del impuesto incluido en las facturas de compra realizadas en el mercado interno de bienes y servicios correspondientes al mismo periodo, siempre que cumplan con las exigencias previstas en el Parágrafo 13 en materia de documentación.

2. El impuesto pagado en el referido periodo con motivo de la importación de bienes.

La deducción del crédito fiscal estará condicionada a que provenga de bienes o servicios que estén afectados, directa o indirectamente, a las operaciones gravadas por el impuesto.

Cuando en forma conjunta se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a éstas se realizará en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales. La reglamentación establecerá el periodo con base en el cual se realizarán los cálculos de la proporcionalidad.

El débito y el crédito fiscal se deberán ajustar con las devoluciones, bonificaciones y descuentos, en los términos y condiciones previstas en los Parágrafos 13 y 17.

La porción proporcional no admitida como crédito fiscal será considerada gasto deducible a los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando el crédito fiscal sea mayor al débito fiscal, se aplicará el Parágrafo 14 del presente Artículo.

Los exportadores recuperarán el crédito fiscal correspondiente a los bienes y servicios que estén afectados a las referidas operaciones, en los términos y condiciones previstos en el Parágrafo 16 de este Artículo.

**PARÁGRAFO 13. Las deducciones a que tiene derecho el contribuyente, sólo podrá efectuarlas cuando el impuesto soportado haya sido cargado mediante factura o documento equivalente en el que necesariamente habrá de constar:**

a. Su nombre o razón social y el dígito verificador que le asignó la Dirección General de Ingresos.

b. El nombre o razón social y el número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la persona natural o jurídica transmitente o prestadora de servicios.

c. El impuesto causado, que se consignará separadamente de la base imponible.

d. La fecha, lugar, objeto, término e importe de la transacción.

**La Dirección General de Ingresos podrá establecer, además de las exigencias previstas en la presente Ley, otras formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas y otros documentos que establezca, con el objeto de que el impuesto incluido pueda utilizarse como crédito fiscal y permita un mejor control del tributo.**

**Cuando el giro o la naturaleza de las actividades haga dificultosa, a juicio de la mencionada Dirección, la emisión de la documentación pormenorizada, ésta podrá, a petición de parte o de oficio, aceptar o establecer formas especiales de facturación.”**  
(Énfasis suplido).

De lo planteado, queda claro que los créditos fiscales no deducibles del ITBMS son deducibles del impuesto sobre la renta, **siempre que estén debidamente documentados.**

Dicho esto, debemos partir por indicar que la única forma de tener certeza en cuanto al contenido y rectitud del formulario del ITBMS, es a través de la verificación de los documentos que sustentan las operaciones gravadas con el impuesto, las operaciones exentas y no gravadas de conformidad a lo establecido en los Parágrafos 7 y 8 del artículo 1057-V, el decreto reglamentario y normas concordantes. Sin dicha verificación difícilmente se podría llegar a tener certeza que el crédito fiscal no deducible del ITBMS, es deducible del impuesto sobre la renta por efecto de alguna posible discrepancia que pudiera originarse en la revisión de alguna operación declarada como exenta o no gravada cuando pudiera ser gravada y de allí una posible incidencia en el renglón de operaciones mixtas, así como en el crédito fiscal no deducible del ITBMS (Cfr. foja 75 del expediente judicial).

En razón de lo anterior, al menos desde el punto de vista probatorio no se supe la necesidad del juzgador de saber con seguridad si el crédito fiscal no deducible del ITBMS es deducible del impuesto sobre la renta, pues no basta con obtener las cifras del renglón 41 del formulario declarativo de ITBMS y sumarlas.

En ese norte, la norma es clara al indicar que las deducciones a que tiene derecho el contribuyente, solo podrá efectuarlas cuando el impuesto soportado haya sido cargado mediante factura o el documento correspondiente.

## II. Actividad probatoria.

La Sala Tercera expidió el Auto de Pruebas 238 de 12 de abril de 2022, por medio del cual admitió documentos relacionados con el caso, el expediente administrativo y una prueba pericial contable, ligado al hecho que se inadmitió una información que ya consta en el expediente de la institución, así como las preguntas del peritaje cuyo análisis corresponde al Juez (Cfr. fojas 143-146 del expediente judicial).

Dicho auto fue apelado por las partes y confirmado a través de la Resolución de 19 de agosto de 2022 (Cfr. fojas 175-180 del expediente judicial).

El 19 de septiembre de 2022, en horario de 9:00 y 9:30 de la mañana, en el Tribunal se verificó la Toma de Posesión de los Peritos, Licenciado **Oscar Miranda**, Contador Público Autorizado, y del Ingeniero **Alberto Thompson**, Ingeniería en Telecomunicaciones (Cfr. foja 184 del expediente judicial).

El 28 de septiembre de 2022, se procedió a la entrega del Informe Pericial Contable y de Telecomunicaciones. Las partes se acogieron a los tres (3) días a los que se refiere el artículo 974 del Código Judicial.

El 03 de octubre de 2022, se efectuó el interrogatorio a los peritos (Cfr. fojas 229-232 del expediente judicial).

Este Despacho advierte que la Prueba Pericial versa sobre uno (1) de los rubros que fueron planteados en la demanda, particularmente, el que guarda relación con los servicios de interconexión entre la sociedad concesionaria **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, y otros prestadores del servicio, a nivel internacional.

Esa es la razón por la cual la **pregunta 1** versa sobre qué es y cómo funciona la prestación de los servicios de interconexión entre concesionarios de telecomunicaciones.

Al efecto, se advierte que los peritos sustentaron su respuesta en la definición de interconexión, que consiste en el intercambio de tráfico entre la red de dos (2) concesionarios de servicios de telecomunicaciones, cuyos principales objetivos son: (1) facilitar que los usuarios de un operador o concesionario se pueda comunicar con usuarios de otro operador o concesionario de

telecomunicaciones; (2) permitir a un concesionario de telecomunicaciones utilizar parte de la red de otro concesionario para ofrecer servicios sobre su red; y, (3) acceder a servicios de un tercero a través de la red de otro operador. Esas prestaciones de servicios están reguladas por Contratos de Interconexión suscritos entre los concesionarios de telecomunicaciones que están sujetos a la regulación y fiscalización de la Autoridad Nacional de los Servicios Públicos (ASEP) (Cfr. página 1 del informe pericial).

Esa respuesta también encuentra sustento en el Decreto Ejecutivo 73 de 9 de abril de 1997, por el cual se reglamenta la Ley 31 de 8 de febrero de 1996, que dicta normas para la regulación de las telecomunicaciones en la República de Panamá, concretamente, los artículos 186 (definición de interconexión), 187 (la obligatoriedad de la interconexión), 188 (el carácter equitativo que deben tener las interconexiones), 209 (los cargos de interconexión que puede cobrar el concesionario), 210 (la calidad de la interconexión) y 212 (los concesionarios cuyas redes se interconecten, se pagarán entre sí los cargos de acceso que se acuerden en sus respectivos contratos) que se citan en el dictamen pericial. De esta forma, mediante la interconexión, un concesionario de telecomunicaciones utiliza la red de otro concesionario de telecomunicaciones para acceder o llegar a los clientes y usuarios del otro concesionario de telecomunicaciones, esto, a efectos de prestarles sus servicios a tales usuarios o clientes. Por el uso que realiza un concesionario de la red del otro concesionario de telecomunicaciones está obligado a pagar los cargos de interconexión que los concesionarios acordaron en los respectivos contratos de interconexión (Cfr. página 2 del informe pericial)..

Respecto de esa última afirmación, esta Procuraduría preguntó a los peritos si en el contrato de interconexión se suelen pactar las tarifas de los cargos a pagar. Los evaluados señalaron que afirmativamente, en el sentido que en esos contratos suelen incluirse tales cargos, aclarando que las tarifas varían de concesionario a concesionario (Cfr. foja 230 del expediente judicial).

La **pregunta 2** dice: cómo opera la prestación de los servicios de interconexión entre **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, y el resto de los concesionarios de telecomunicaciones que operan en Panamá. La respuesta se centra en indicar que tal prestación funciona mediante la implementación de contratos de interconexión en los cuales las partes acuerdan lo que debe pagar cada concesionario

por el uso de la red del otro concesionario de telecomunicaciones. Se trata del cobro de cargos de interconexión que tienen el carácter de bidireccionales, lo que implica que se aplican los mismos cargos de interconexión por el uso de las redes; es decir, que si la demandante usa la red del otro concesionario para prestar sus servicios, entonces paga el monto pactado en el contrato de interconexión, y cuando el otro concesionario hace igual uso de la red de la actora, también le paga el mismo cargo por ese uso.

Este Despacho les pidió a los peritos que aclararan, desde el punto de vista técnico en telecomunicaciones, así como contable, el concepto de bidireccional. El Ingeniero Thompson indicó que ese término guarda relación con el tráfico entrante o saliente de un concesionario determinado y la tarifa que debe ser cobrada en cada uno de esos tráficos por ambos operadores; es decir, las llamadas entrantes tienen el mismo costo y así deben registrarlos los operadores en su sistema contable. El Licenciado Miranda señaló que en términos contables, el carácter bidireccional en temas de telecomunicaciones se refiere a que en el caso que otros operadores utilicen la red de la accionante, ésta devengaría un ingreso por el servicio de interconexión y el mismo debe ser reconocido y registrado contablemente **bajo el método de devengado** acorde con las normas internacionales de información financiera (NIIF) (Cfr. foja 230 del expediente judicial).

Al final de la página 3 del informe pericial, los peritos explican de forma práctica cómo se lleva a efecto el procedimiento, así:

- \* Luego de haber pactado un Acuerdo de Interconexión,
- \* los concesionarios instalan sus equipos,
- \* realizan pruebas de aceptación y empiezan a cursar tráfico entre ellos,
- \* cada operador mide de forma constante cuánto tráfico ha estado cursando a través de la interconexión, tanto del concesionario que usa la red de otro concesionario, por el cual tiene que pagar, como el tráfico de interconexión del otro operador que usa su red y por el cual tiene derecho a cobrar,

\* De esta forma, los concesionarios ven en tiempo prácticamente real el uso que cada concesionario utilizó de la red del otro concesionario, al cual se le aplican los cargos de interconexión establecidos en los contratos de interconexión (Cfr. página 3 del informe pericial).

Esto se verifica, dado que gracias a las mediciones constantes del tráfico de interconexión se puede determinar el monto mensual del mismo que se ha cursado por las plataformas de las concesionarias, así como cuantificar dicha suma de dinero, según los cargos indicados en el contrato de interconexión, desde antes que las partes facturen tales cargos (Cfr. primer párrafo de la página 4 del informe pericial).

En el evento en que el tráfico medido por el concesionario sea muy diferente al facturado, los concesionarios comparten los archivos de sus CDR "Call Detail Record"; es decir, el Registro Detallado de Llamadas con la finalidad de identificar la causa de las diferencias, pero desde hace muchos años es muy raro que se produzcan diferencias que ameriten una revisión (Cfr. segundo párrafo de la página 4 del informe pericial).

En la respuesta a la **pregunta 3**, se coloca un ejemplo suficientemente ilustrativo (Cfr. la página 4 del informe pericial).

Al responder la **pregunta 4**, se aclara que el servicio de interconexión se considera prestado en el momento en que se cursa tráfico entre los concesionarios / operadores, tal como se explicó en la respuesta a la pregunta anterior (Cfr. la página 4 del informe pericial).

Hasta aquí, **el procedimiento se percibe bastante sencillo; y lo sería más si Cable & Wireless Panamá, S.A., se rigiera por el sistema de caja**, donde se registra la obligación cuando efectivamente la concesionaria pagó por el servicio de interconexión recibido; y su contraparte, lo registra cuando percibió el ingreso o recibió el dinero. Ejemplo, en una venta de calzado en un almacén, quien compra los zapatos, paga el precio; y quien vende, recibe el dinero en su caja registradora.

Sin embargo, **en este punto, queremos llamar la atención del Tribunal**, ya que de acuerdo con la Ley, **las empresas que tienen un movimiento superior a los doscientos cincuenta mil**

**balboas (B/.250,000.000) mensuales, como es el caso de Cable & Wireless Panamá, S.A., deben utilizar el método de devengado, que se explica a continuación.**

**Respecto del método de devengado, los peritos indicaron: En los Acuerdos de Interconexión se estipula que luego de finalizado el mes se procede a facturar por la interconexión, por lo que dichas facturas son generadas posteriormente al mes en que se cursó el tráfico de interconexión, es decir, la factura es diferida (Cfr. final de la página 3 del informe pericial).**

En la última pregunta formulada a los peritos por esta Procuraduría, el Licenciado Oscar Mirada, Contador Público Autorizado, señaló: "La Licenciada Indira Triana, se refiere a la obligación de todo contribuyente de registrar sus ingresos a través del **método de devengado que ocurre con la generación o emisión de la factura correspondiente por la prestación del servicio efectivamente brindado, con independencia de la fecha en que se realice dicho cobro** (Cfr. foja 232 del expediente judicial).

A pregunta formulada por este Despacho, el Licenciado Oscar Mirada, perito Contable, dijo: Esta pregunta la respondo de la siguiente forma: primero, en cumplimiento de los registros contables en base a las normas de información financiera, **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, hace una medición del tráfico por interconexión y en base a ese reporte su Departamento de Finanzas registra el costo incurrido en el periodo que corresponda, es decir, en el periodo en que efectivamente se brindó el servicio por parte del operador. Posteriormente, **al recibir la demandante la factura de parte de cada operador que contiene el consumo real del mes correspondiente**, y aclara el perito que la fecha en que se emite la factura es del mes siguiente al periodo facturado por el servicio efectivamente brindado (por ejemplo, una factura de fecha 20 de septiembre del 2013, se factura consumo del mes de agosto del 2013). **Una vez recibida esta factura por parte de la accionante, su Departamento de Contabilidad procede a registrar en el mes siguiente la reversión de la medición registrada en el mes anterior** (por ejemplo: en el mes de septiembre la activadora judicial revisa el registro de la medición que efectuó en el mes de agosto del 2013). Posteriormente, **registra contablemente la factura de su operador por el importe real de los costos consumidos durante ese periodo.**

**Véase la respuesta a la pregunta 9** (Cfr. la página 7 del informe pericial y las fojas 230-231 del expediente judicial).

Es sobre la base del **método de devengado, que el hecho generador del impuesto de las operaciones por interconexión de Cable & Wireless Panamá, S.A.**, no se produce a partir del momento en que realmente se produce el tráfico de interconexión, que se registra primeramente, sino desde que **su Departamento de Contabilidad procede a registrar en el mes siguiente la reversión de la medición registrada en el mes anterior** (por ejemplo: en el mes de septiembre la activadora judicial revisa el registro de la medición que efectuó en el mes de agosto del 2013). Posteriormente, **registra contablemente la factura de su operador por el importe real de los costos consumidos durante ese periodo**. El hecho generador surge a partir de la emisión de la factura. La respuesta a la **pregunta 7**, indica que los servicios de interconexión entre concesionarios se facturan luego del cierre del mes, es decir, algunos días después de haber cerrado el mes. **Esto, una vez más, está indicado en los contratos de interconexión, concretamente, en el acápite 12.2 que se cita en el dictamen** (Cfr. la página 5 del informe pericial y la foja 231 del expediente judicial).

**Repasemos lo que ocurrió en este caso.** La demandante, **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, fue requerida por la autoridad fiscal a través de una auditoría integral a sus periodos fiscales 2013, 2014 y 2015, incluyendo la revisión del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) de los años 2011 al 2016, **requiriéndole documentos** (Cfr. la foja 223 del expediente judicial y las fojas 3, 102 y 105 del Tomo I del expediente administrativo).

De las investigaciones realizadas por los fiscalizadores de la administración tributaria, se pudo comprobar que las declaraciones juradas de renta para los periodos 2012-2013 y 2013-2014 del contribuyente **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, tienen diferencias comprobadas en los costos y los gastos que generó un ajuste y, por lo tanto, un aumento en la renta gravable, entre otros, con operaciones en el exterior (Cfr. foja 224 del expediente judicial y las fojas 102-103 del Tomo I del expediente administrativo).

De acuerdo con el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, los costos y los gastos deducidos en las declaraciones juradas de renta, para los periodos en análisis **deben estar**

debidamente sustentados; sin embargo, **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, no justificó con documentación fehaciente, entre otros, los costos en concepto de interconexión y alquiler de circuitos. De igual forma, **tampoco consta**, tal como lo señala el literal g, del artículo 171-A del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, **que ante el requerimiento de la documentación sustentadora durante la auditoría realizada, el contribuyente haya comunicado al fiscalizador, cualquier cambio o inconveniente que pudo haber tenido**, para que la Dirección General de Ingresos, en este caso, al personal fiscalizador autorizado para llevar a cabo la auditoría, tuviera conocimiento de alguna situación que impidiera la presentación de la documentación (Cfr. foja 225 del expediente judicial).

**Es deber de todo obligado tributario**, con fundamento en el artículo descrito en el párrafo previo, en concordancia con el artículo 93 del Código de Comercio, **de presentar los registros auxiliares, los comprobantes y los documentos que sustenten sus operaciones mercantiles, de conservarlos y presentarlos cuando así sean solicitados por la autoridad competente**, en este caso, la Dirección General de Ingresos (Cfr. fojas 224-225 del expediente judicial).

El artículo 18 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, dispone que toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos hace fe pública mientras no se compruebe lo contrario; en consecuencia, en la auditoría integral realizada por parte de los auditores de fiscalización, una vez fueron revisados los libros, los documentos de contabilidad y la demás información que pudo entregar el contribuyente para los periodos 2012-2013 y 2013-2014, **se determinó que el contribuyente Cable & Wireless Panamá, S.A., no sustentó los costos en concepto de operaciones con el exterior (alquiler de circuito e interconexión)**, además de los otros que fueron objetados, adicionándolos a la renta gravable, la cual resultó en una liquidación adicional (Cfr. foja 225 del expediente judicial).

Por consiguiente, la Dirección General de Ingresos, a través de la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, resolvió, entre otras cosas, lo siguiente: ***“PRIMERO: EXPEDIR Liquidación Adicional a nombre del contribuyente CABLE & WIRELESS PANAMA, S.A., ... por la suma de DOS MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL CUARENTA Y OCHO BALBOAS CON 53/100 (B/.2,678,048.53) nominal y DOSCIENTOS SESENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS CUATRO***

**BALBOAS CON 85/100 (B/.267,804.85) de recargos para el período 2012-2013 en Impuesto Sobre la Renta y DOS MILLONES NOVECIENTOS DIECISIETE MIL SEISCIENTOS NOVENTA BALBOAS CON 45/100 (B/.2,917,690.45) nominal y DOSCIENTOS NOVENTA Y UN MIL SETECIENTOS SESENTA Y NUEVE BALBOAS CON 05/100 (B/.291,769.05) de recargo para el 2013 – 2014 en Impuesto Sobre la Renta.” (Cfr. foja 34 del expediente judicial).**

**En la segunda instancia**, la empresa pidió la práctica de una prueba pericial. Una vez entregados los informes, a preguntas realizadas, los peritos designados por el Tribunal Administrativo Tributario señalaron que **los gastos registrados por el contribuyente corresponden a costos por interconexión con empresas corresponsales de los servicios que brinda Cable & Wireless Panamá, S.A.**, sin embargo, agregaron que **“...dichos costos son estimaciones y que el sujeto pasivo no cuenta con soporte de facturas o documentos de proveedores de servicios por lo que no constituyen un gasto real, razón por la cual por tratarse de estimaciones no constituyen gastos necesarios para la producción de la renta y conservación de la fuente.”** (Énfasis suplido) (Cfr. fojas 115 y 125 del expediente administrativo).

La razón por la cual los peritos designados por el Tribunal Administrativo Tributario arribaron a la conclusión antes citada, obedece al hecho que **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, incluyó entre sus exoneraciones al pago del impuesto, aquellos costos que debían pagarle las concesionarias extranjeras por el uso de su plataforma, basada en los registros que realiza el sistema en los “CDR” “Call Detail Record”; es decir, el Registro Detallado de Llamadas, mismo que, como ya dijeron los peritos ante la Sala Tercera, se verifica en tiempo real y el Departamento de Finanzas registra el costo incurrido en el periodo que corresponda, es decir, en el periodo en que efectivamente se brindó el servicio por parte del operador, lo cual hubiera sido válido si la demandante se rigiera por el sistema de caja; sin embargo, **la recurrente está obligada a seguir el método devengado, por lo que debía esperar a la expedición de la factura para que se registrara esa información contable en debida forma**, pero al hacerlo prematuramente, los Contadores Públicos Autorizados designados en aquella oportunidad, le revelaron al Juez de la alzada que el contribuyente **“...no cuenta con soporte de facturas o documentos de proveedores de servicios por lo que no constituyen un gasto real,**

*razón por la cual por tratarse de estimaciones, no constituyen gastos necesarios para la producción de la renta y conservación de la fuente.*”, criterio que sirvió de fundamento para la segunda resolución (Cfr. las fojas 115 y 125 del expediente administrativo; y las fojas 230-231 del expediente judicial).

Es por tal razón, que en lo que corresponde a los costos incluidos como exonerados en el acápite de los servicios de interconexión entre la sociedad concesionaria **Cable & Wireless Panamá, S.A.**, y otros prestadores del servicio de telecomunicaciones a nivel internacional, los mismos no deben prosperar.

Las razones por las cuales el Tribunal Administrativo Tributario modificó la resolución de primera instancia obedecieron a que en el análisis de las pruebas presentadas por el contribuyente y a que en la práctica de la prueba pericial, pudo comprobar que de las seis (6) objeciones planteadas por la Administración Tributaria, se mantuvieron tres (3) correspondientes a los rubros de otros costos, gastos de salarios y otras remuneraciones y otros gastos, todos correspondientes a los períodos fiscales 2012-2013 y 2013-2014 (Cfr. foja 229 del expediente judicial).

Luego de evaluar las piezas allegadas al caso, para este Despacho es claro que el caudal probatorio admitido a favor de la demandante **no logra** demostrar su pretensión.

Por lo tanto, somos de la convicción que en el negocio jurídico bajo examen, **la actividad probatoria no cumplió con la carga procesal que establece el artículo 784 del Código Judicial, que obliga a quien acciona, a acreditar los hechos que dan sustento a su pretensión**, deber a que se refirió la Sala Tercera en el Auto de diecisiete (17) de febrero de dos mil veintiuno (2021), señalando en torno al mismo lo siguiente:

“En este orden de ideas igualmente debemos, tener presente que a las partes les incumbe demostrar los hechos y al Juez dispensar el Derecho, o sea, el ‘onus probandi’ contemplado en nuestra legislación en el artículo 784 del Código Judicial, que a la letra dice: ‘...’.

De ahí que, la carga de la prueba, implica la obligación que tiene una parte de aportar los medios de convicción; además, ese es un deber de las partes y sus apoderados, pues cuando no aparece probado el hecho, ello no permite que el Juez pueda otorgar la pretensión de quien pide; y esto se resume en esa frase romana ‘onus probandi incumbit actori’; es decir, la carga de la prueba le incumbe al actor.

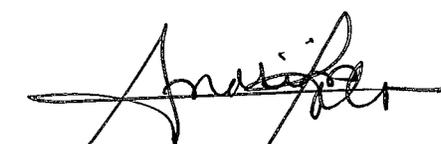
En efecto, este Principio obliga al actor probar lo que pide, pues a él le interesa que su pretensión sea concedida en los términos requeridos por éste dentro de la demanda, tal como lo establece el Código Judicial.”

La jurisprudencia transcrita viene a confirmar el deber que tiene toda persona que recurre a la Jurisdicción Contencioso Administrativa de probar lo que pide, ello a los efectos que se le pueda aplicar el principio de Tutela Judicial Efectiva, cosa que no ha ocurrido en este caso.

En el marco de lo antes expuesto, esta Procuraduría solicita a ese Tribunal se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-6042 de 7 de diciembre de 2016**, emitida por la Dirección General de Ingresos, ni su acto modificatorio; y, en consecuencia, se desestimen las pretensiones de la accionante.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

  
Rigoberto González Montenegro  
Procurador de la Administración

  
Anasiris A. Polo Arroyo  
Secretaria General, Encargada