

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1658

Panamá, 25 de noviembre de 2021

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

Contestación de la demanda.

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 No. 201-6042 de 7 de diciembre de 2016, emitida por la **Dirección General de Ingresos**, su acto modificatorio 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 numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción descrita en el margen superior.

I. Los hechos en que se fundamenta la demanda, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Segundo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Tercero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Cuarto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Quinto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Sexto: No es un hecho; por tanto, se niega.

II. Normas que se aducen infringidas.

El apoderado judicial del demandante alega que el acto acusado infringe las siguientes disposiciones:

A. Los artículos 52 (numeral 4), 145 y 201 (numeral 31) de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, los cuales hacen alusión a las causales de nulidad absoluta de los actos administrativos; a que las pruebas se apreciarán según las reglas de la sana crítica y la definición de debido proceso legal (Cfr. fojas 8 – 12 y 17 - 18 del expediente judicial);

B. Los artículos 697, 699 (parágrafo 3) y 1057-V (parágrafo 12) del Código Fiscal, que define lo que debe entenderse por costos y gastos o erogaciones deducibles; que la Dirección General de Ingresos solo aceptará declaraciones de renta preparadas con base en registro de contabilidad que utilicen el sistema devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera y que en las declaraciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal (Cfr. fojas 12 – 14, 15 – 16 y 20 – 23 del expediente judicial);

C. Los artículos 19, 20 y 21 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, que establecen los principios generales en cuanto a la renta gravable; que el contribuyente computará sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal en base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF´s y las reglas para deducir gastos únicamente en el mismo año fiscal (Cfr. fojas 14 - 16 – 17, 14 – 15 y 18 – 20 del expediente judicial).

III. Breves antecedentes del caso y descargos de la Procuraduría de la Administración, en representación de los intereses de la entidad demandada.

De acuerdo con lo que consta en autos, la acción contencioso administrativa bajo examen está dirigida a que se declare nula, por ilegal, la Resolución No.201-6042 de 7 de diciembre de 2016, emitida por la **Dirección General de Ingresos**, a través de la cual se 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).

A efectos de obtener la revocatoria de la resolución arriba indicada, la 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 para ese fin establecido (Cfr. foja 45 del expediente judicial).

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, el cual fue decidido mediante la Resolución TAT-RF-026 de 5 de abril de 2021, el cual, luego del análisis de rigor, se pronunció en el siguiente sentido:

"PRIMERO: MODIFICAR el punto **PRIMERO** de la Resolución nº 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 MILLON 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).

El veintitrés (23) de abril de dos mil veintiuno (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 diecisiete (17) de junio de dos mil veintiuno (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 éste no está obligada al pago de la liquidación adicional emitida por la Dirección General del Ingresos mediante la Resolución No. 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).

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 procede 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/.2,678,048.00)** 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 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.

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 dos autoridades fiscales en mención, nuestras consideraciones girarán en torno a estas y no en relación a las que si fueron debidamente admitidas.

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

- **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.**

Para iniciar con nuestro análisis de fondo, resulta 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 No. 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 nos 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 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 omisiones resultan contrarias a lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 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.

En ese marco conceptual, 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 de los papeles de trabajo) (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 de los papeles de trabajo). (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 anterior constituye una clara aceptación de 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 anterior, 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, tal y como consta en el Tomo II, foja 563-E8 de los papeles de trabajo del auditor (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.**

Así las cosas, al ser una estimación y no haber evidencias de ajustas 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, ajuicio 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."

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

Dicho lo anterior, 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 ITBMS, las operaciones exentas y no gravadas de conformidad a lo establecido en el parágrafo 7 y 8 del artículo 1057-V, el decreto reglamentario y normas concordantes. Sin dicha verificación difícilmente se podría llegar a tener certeza de 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 con ITBMS 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 sentido, 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.

En el marco de lo antes expuesto, esta Procuraduría solicita a ese Tribunal se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución No. 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 del accionante.

IV. Pruebas. Se **aduce** como prueba documental, la copia autenticada del expediente administrativo relativo al presente caso, cuyo original reposa en los archivos de la entidad demandada.

V. Derecho. No se acepta el invocado por el recurrente.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


María Lilia Urriola de Ardila
Secretaria General