

REPUBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.

Alegato de Conclusión.

Expediente 849112020.

Vista Número 250

Panamá, 2 de febrero de 2024

La firma Galindo, Arias y López, actuando en nombre y representación de **Puma Energy Bahamas, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-6265 de 28 de diciembre de 2016, emitida por la **Dirección General de Ingresos**, su acto confirmatorio, 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, momento procesal que nos faculta para reiterar lo expresado en nuestra contestación de la demanda, en lo que refiere a la carencia de sustento que se advierte en la tesis planteada por la apoderada judicial de Puma Energy Bahamas, S.A., respecto a la decisión contenida en la Resolución 201-6265 de 28 de diciembre de 2016, emitida por la Dirección General de Ingresos, mediante la cual se resolvió emitir una liquidación adicional en contra de la demandante por la suma de tres millones novecientos cuarenta mil doscientos nueve balboas con 99/100 (B/.3,940,209.99) nominal, y trecientos noventa y cuatro mil veintiún balboas con 00/100 (B/. 394,021.00) en recargo para el periodo 2013, en concepto de Impuesto Sobre la Renta; la suma de un millón trescientos trece mil ciento diez balboas con 96/100 (B/.1,313,110.96) nominal y ciento treinta y un mil trescientos once balboas con 10/100 (B/.131,311.10) en recargo en concepto de Impuesto de Dividendos de Sucursal para el período fiscal 2013; la suma de cinco millones ochocientos ochenta y tres mil sesenta y ocho balboas con 36/100 (B/. 5,883,068.36) nominal y quinientos ochenta y ocho mil trescientos seis balboas con 84/100 (B/.588,306.84) en recargo para el periodo 2014, en concepto de

Impuesto Sobre la Renta; la suma de un millón setecientos sesenta y cuatro mil novecientos veinte balboas con 51/100 (B/.1,764,920.51) nominal y ciento setenta y seis mil cuatrocientos noventa y dos balboas con 05/100 (B/.176,492.05) en recargo en concepto de Impuestos de Dividendos de Sucursal para el periodo 2014 (Cfr. foja 5 del expediente judicial).

En ese sentido, al sustentar su pretensión, la apoderada judicial de la recurrente manifestó que su mandante es una empresa dedicada principalmente a la venta de combustible, cuyo precio al consumidor final se encuentra regulado en la República de Panamá, con base en un indicador de mercado fijado por la Secretaría Nacional de Energía, a través del cual, se establece una política nacional de hidrocarburos en la República de Panamá; y, que al cumplir con dicha normativa, obtiene un margen de rentabilidad real y razonable por sus operaciones de venta y distribución de combustible, pagando, consecuentemente, el impuesto sobre la renta que le corresponde (Cfr. foja 8 del expediente judicial).

De igual modo señaló que durante los periodos fiscales 2013 y 2014, el Órgano Ejecutivo, reguló mediante el Decreto Ejecutivo 486 de 25 de julio de 2012, el Decreto Ejecutivo 20 de 25 de enero de 2013, el Decreto Ejecutivo 496 de 23 de julio de 2013, el Decreto Ejecutivo 17 de 20 de enero de 2014, y el Decreto Ejecutivo 557 de 23 de julio de 2014, los precios máximos de venta al público de algunos combustibles líquidos en la República de Panamá, por seis meses prorrogables, y autorizó a la Secretaría Nacional de Energía a fijar, mediante resolución de mero cumplimiento, cada catorce (14) días calendarios, los precios máximos de venta al público específicos de cada combustible, en cada localidad, en función de las variaciones que experimentan los Precios de Paridad Importación respectivos, y de la estimación de los costos de fletes y márgenes razonables de comercialización para cada combustible (Cfr. foja 10 del expediente judicial).

Por otra parte, indicó la accionante, que cumplió con la normativa de precios de transferencia vigentes en la República de Panamá, y que presentó en tiempo oportuno, el Informe de Precios de Transferencia requerido conforme al artículo 762-I del Código Fiscal, para los periodos 2013 y 2014 (Cfr. foja 11 del expediente judicial).

En igual sentido, sostuvo la apoderada judicial de la demandante, que mediante la Nota 201-01-1568-DGI de 22 de julio de 2016, notificada a **Puma Energy Bahamas, S.A.**, el 27 de julio de 2016, la **Dirección General de Ingresos**, auditó los periodos fiscales 2013 y 2014 de la recurrente, haciendo énfasis en la comprobación del régimen de precios de transferencia de las operaciones realizadas por la misma; y añadió, que la institución demandada, no expidió, ni antes ni después de la emisión del acto acusado de ilegal, la diligencia de cierre de la precitada auditoría, por lo cual, a su juicio, se violentó el principio fundamental del debido proceso (Cfr. fojas 12-13 del expediente judicial).

En este contexto, la firma Galindo, Arias y López, infirió que la entidad demandada malinterpretó lo dispuesto en el artículo 762-F del Código Fiscal, a pesar, de la supuesta aclaración que hizo la parte actora, respecto al funcionamiento del mercado de venta de combustible en la República de Panamá, y que, dentro de la cadena de distribución, ésta únicamente comercializa el combustible a consumidores mayoristas, y no al consumidor final (Cfr. foja 24 del expediente judicial).

Por nuestra parte, este Despacho **debe reiterar su oposición a los argumentos expresados por la apoderada judicial de la accionante**, ya que en primer lugar, debemos precisar que el análisis jurídico de la causa bajo examen, se originó a propósito de las obligaciones tributarias de **Puma Energy Bahamas, S.A.**, en virtud de las actividades comerciales a las cuales se dedica la contribuyente entre estas: la venta al por mayor de productos derivados del petróleo, accesorios y equipos rodantes en general, fabricación, elaboración, transformación y empaque de aceites, grasas lubricantes y otros derivados del petróleo.

Así, y siendo que el tema que nos ocupa, gira en torno a la liquidación adicional expedida a nombre del contribuyente **Puma Energy Bahamas, S.A.**, por deficiencias en su declaración del Impuesto sobre la Renta, lo pertinente es iniciar por establecer la obligación, o no, de la actora a declarar dicho tributo.

En ese orden de ideas y tal como lo indicó la autoridad tributaria en su informe de conducta la sociedad **Puma Energy Bahamas, S.A.**, a razón de sus actividades comerciales y como parte del

cumplimiento de sus obligaciones tributarias presentó su declaración jurada conforme a lo dispuesto en los artículos 710 y 716 del Código Fiscal, cuyos textos dicen así:

“Artículo 710: Todo contribuyente está obligado a presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores. Los plazos para la presentación anual de esta declaración jurada serán:

1. Para las personas naturales, hasta el 15 de marzo;
2. Para las personas jurídicas, hasta el 31 de marzo. Junto con esta declaración, el contribuyente presentará una declaración estimada de la renta que obtendrá en el año siguiente al cubierto por la declaración jurada.

Dicha renta según la declaración estimada, no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada. No obstante, cuando la declaración estimada refleje un saldo menor que la declaración jurada, ésta quedará sujeta a las investigaciones de todas las razones y comprobaciones en que se sustenta, a fin de determinar su veracidad.

El contribuyente persona natural, conjuntamente con su declaración jurada de rentas, presentará una declaración estimada de la renta que obtendrá en el año siguiente al cubierto por la declaración jurada.

La renta en la declaración estimada, no podrá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada. Siempre que la renta en declaración sea menor que la reflejada en la declaración jurada, habrá lugar a la investigación de las razones y comprobaciones en que se sustenta tal diferencia, a fin de determinar su veracidad. (texto de este tercer párrafo según artículo 26 de la Ley 8/2010) La liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se hará de acuerdo con la declaración estimada.

El ajuste, entre la declaración jurada y la declaración estimada que cubran un mismo año, se hará a la fecha de la presentación de la declaración jurada, y si el ajuste da por resultado un saldo favorable al Estado, deberá cancelarse a más tardar el 31 de marzo de ese mismo año, en cualquiera de las entidades bancarias autorizadas. Si el ajuste antes referido fuera favorable al contribuyente, será aplicado para cancelar las partidas de su declaración estimada. Si persistiese saldo favorable, le será acreditado a futuros pagos o compensado a otros tributos, o devuelto en caso de que no tuviere que pagar ningún otro tributo, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial. Si el ajuste antes referido fuera favorable a la persona natural en su condición de contribuyente, será aplicado para cancelar las partidas de su declaración estimada. Si persistiese saldo favorable, le será acreditado a futuros pagos o compensado con otros tributos, o devuelto en caso de que no tuviere que pagar ningún otro tributo, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial. En el caso de sociedades civiles dedicadas al ejercicio de profesiones liberales, los socios liquidarán y pagarán el Impuesto sobre la Renta mediante el sistema de declaración estimada de renta de persona natural, en la proporción de las utilidades o ganancias que le sean distribuidas. (texto de este último párrafo.”

“Artículo 716: A la declaración de renta debe acompañarse el estado de pérdidas y ganancias del contribuyente y los anexos requeridos para la

determinación correcta de la renta en los formularios confeccionados por la Dirección General de Ingresos que se entregarán al contribuyente sin costo alguno a petición del mismo. Cuando en la declaración del contribuyente figuren partidas globales también deber acompañarse a la declaración la relación detallada de lo que comprende las respectivas partidas.”

De conformidad con las normas referidas, el 18 de marzo de 2014, el contribuyente presentó dicha declaración jurada de renta (en adelante DJR) del periodo fiscal 2013, con número de recepción 2-144105 y en ella se detallan tanto sus operaciones interiores y exteriores, incluyendo la información sobre sus ingresos, costos y deducciones, así como los ingresos costos y deducciones que tienen efectos en la determinación de la base para fines del Impuesto Sobre la Renta (ISR), así como sus modalidades identificadas en materia fiscal como Impuesto de Dividendo e Impuesto Complementario por razón de la retención y/o distribución de dividendos o participaciones producto del resultado de sus actividades.

Como parte de la información que se debe detallar en la DIR del periodo fiscal 2013 el Contribuyente reportó en la casilla 27 identificada como "Partes Relacionadas -Exterior (Art. 762-D, C.F.)" que incurrió en costos por operaciones con partes relacionadas-exterior por la suma de trescientos cuarenta y un millón dieciséis mil novecientos ochenta y seis balboas con cuarenta y dos centésimos (B/.341,016,968.42) y gastos por operaciones con partes relacionadas-exterior por la suma de un millón trescientos treinta y un mil doscientos noventa y nueve balboas con noventa y ocho centésimos. En el presente caso, el Contribuyente, presentó el Informe de Precio de Transferencia Formulario 930 el 17 de junio de 2014 con número de recepción 930-1704 para el periodo fiscal 2013 por un monto total de trescientos cuarenta millones trescientos ochenta y ocho mil ochocientos diez balboas con cuarenta y dos centésimos (B/.340,388,810.42).

No obstante lo antes señalado, la Dirección General de Ingresos solicitó al Contribuyente la presentación del **Estudio de Precios de Trasferencia y documentación con sustento en los artículos 762-J al 762-K del Código Fiscal**, los cuales disponen lo siguiente:

“**Artículo 762-J:** Información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente. La información y documentación relativa al grupo a que se refiere el artículo 762-I será exigible en todos aquellos casos en que las partes relacionadas realicen actividades económicas entre sí y comprende:

1. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma incluyendo la identificación de las personas que, dentro del grupo, realicen operaciones con el contribuyente.
2. Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiere."

"**Artículo 762-K:** Obligación de documentación del contribuyente. La documentación específica del contribuyente se exige en todos los casos a que se refiere el artículo 762-C, siempre y cuando las partes relacionadas sean residentes de países con los que la República de Panamá tenga celebrados tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional y apliquen los beneficios establecidos en dichos tratados, y comprende:

1. Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas del mismo.
2. Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados.
3. Análisis de comparabilidad detallado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 762-D. 4. Motivos de la elección del método o métodos así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones."

En virtud de la solicitud de la Autoridad Tributaria, el Contribuyente, presentó la información requerida en torno al periodo fiscal 2013 y 2014, cuyos resultados dieron origen al acto administrativo hoy impugnado, y sobre el cual la apoderada judicial de la accionante afirmó que se configuraron los cargos de infracción que a continuación aclararemos.

En ese contexto, la apoderada judicial de la actora señaló que el acto administrativo acusado es ilegal debido a la infracción de los artículos 4, 5 (numeral 8), 78, 79 y 79-A del **Decreto de Gabinete 36 de 17 de septiembre de 2003**, por el cual se establece una política nacional de hidrocarburos en la República de Panamá; el artículo 100 (Numeral 14) y 200 de la Ley 45 de 31 de octubre de 2007, así como el artículo 1 de la Resolución 1319 de 9 de enero de 2013, y otras 52 resoluciones similares todas las cuales establecen temporalmente los precios máximos de venta al público de algunos combustibles líquidos en la República de Panamá que dicta normas sobre protección al consumidor y defensa de la competencia.

Los cargos de infracción, según afirmó la apoderada judicial de la demandante obedecen a que el precio de paridad de importación (PPI) es un cálculo del precio promedio de libre mercado para la compra internacional de combustible, siendo el resultado de la suma de costos variables y fijos. Indicó asimismo, que el PPI se constituye en Panamá en el indicador principal del precio de mercado internacional promedio al cual se compra el combustible para su posterior venta, de suerte tal que aquellas empresas que compren por encima del PPI están teniendo un costo de combustible por encima del fijado como referencia del mercado y, en consecuencia, un margen de ganancia menor.

De igual forma, sustentó los cargos de infracción señalando que la liquidación adicional en contra de la empresa PUMA no tomó en cuenta la existencia del PPI, ni el precio máximo de venta de combustible, al consumidor final; y que la Autoridad Tributaria pretende que su poderdante reduzca el precio unitario promedio por galón, durante el período fiscal 2013 y 2014 a un precio por debajo del PPI y de lo pagado por la empresa durante la compra del combustible en ese tiempo lo cual es comercialmente imposible (Cfr. fojas 28 a 145 del expediente judicial)

Sobre el particular, este Despacho tiene a bien advertir que la Jurisdicción Contencioso Administrativa no es una tercera instancia donde volver a debatir cuestiones inherentes al proceso agotado en la vía gubernativa, no obstante, como quiera que la apoderada judicial persistió en un debate alejado de la naturaleza del proceso que ocupa nuestra atención, del objeto litigioso y de la controversia medular reiteramos lo señalado por la Autoridad Tributaria, veamos:

“Que el contribuyente ha desviado la atención del verdadero fondo de la controversia al enfocar su discusión en una confrontación con respecto a las bases de datos utilizadas en la búsqueda de comparables, cuando la información que debe ser utilizada es la información que esté públicamente disponible.

Que adicionalmente el contribuyente ha desviado la atención en el injustificado razonamiento sobre la utilización de PPI (precio de paridad de importación) como un precio de referencia en el mercado, cuando este que es un precio sugerido regulado por la Secretaría Nacional de Energía (SNE), no fue utilizado en su análisis de precios de transferencias y metodológicamente no le sería aplicable debido a que los elementos que componen el PPI no son comparativos con los elementos que componen los precios acordados por PUMA y sus partes relacionadas.

Que en este caso en particular el punto central de la controversia se centra en que el contribuyente en la construcción del rango de plena competencia utilizó información financiera que difiere de la información públicamente reportada por las empresas que el contribuyente seleccionó como comparables.

Que al respecto, a pesar de las solicitudes de aclaración y de información efectuadas por la Dirección General de Ingresos durante el proceso de auditoría para comprender a qué responden las diferencias detectadas, el contribuyente solo se limitó a indicar que se debían a ajustes en su base de datos, sin suministrar más detalles o información sobre la razonabilidad de dichos ajustes incumpliendo de esta manera con lo indicado en el artículo 762-E del Código Fiscal y el artículo 3 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013.

Que la normativa de precios de transferencia, sólo permite la realización de ajustes para efectos de un análisis de comparabilidad cuando se documente y demuestre cómo estos ajustes mejoran la comparabilidad y la confiabilidad de los resultados” (Cfr foja 310 del expediente judicial).

En ese mismo contexto, cabe resaltar que la Administración Tributaria indicó que el PPI (precio de paridad de importación) no necesariamente es el precio de libre competencia ya que representa un precio sugerido, y el contribuyente en su Estudio de Precios de Transferencia no demostró que los precios o montos de las operaciones realizadas con sus partes relacionadas pudiesen compararse con los precios o montos acordados por partes independientes bajo circunstancias similares en condiciones de libre competencia, de conformidad a lo señalado en el artículo 762-A del Código Fiscal.

Asimismo, se advierte que la Secretaría Nacional de Energía no establece un margen bruto obligatorio al que se encuentran sujetos los distribuidores como alega el contribuyente sino solamente un precio de venta máximo al consumidor final y un precio de referencia al que pueden importar su combustible que es el PPI.

Por consiguiente, si bien los distribuidores están sujetos a un precio de venta máximo al consumidor final, su margen de ganancia depende en gran medida de diversos factores entre los que se encuentran el volumen de combustible que adquieran y la eficiencia de sus operaciones.

Se desprende de la lectura de los actos acusados de ilegales que el propio contribuyente manifestó durante el procedimiento administrativo que es posible que se encuentren empresas que compren por encima del PPI (precio de paridad de importación) y que en ese caso tendrían un

costo de combustible por encima del fijado como referencia del mercado y, en consecuencia, un margen de ganancia menor y también es probable que existan empresas que compren combustible por debajo del PPI y tendrán un mayor margen de ganancias en sus operaciones. Esto desvirtuó la propia alegación del contribuyente de que la Secretaría Nacional de Energía fija un margen bruto obligatorio para las empresas que operen en el mercado, puesto que el margen se encuentra determinado por el precio de compra que puede variar, y el precio máximo de venta al consumidor final. Que inclusive este último también puede variar, porque la Secretaría Nacional de Energía lo que establece es un precio máximo de venta al consumidor final, y no un precio mínimo de venta.

De lo anterior se infiere, tal como indicó la Dirección General de Ingresos que el PPI (precio de paridad de importación) es un precio de referencia **y no un precio obligatorio** al que las empresas deben adquirir el combustible importado. Que, por lo tanto, el Decreto de Gabinete 36 de 2003 establece un "techo" o precio máximo de venta al consumidor final, mas no un precio al que las empresas deben adquirir el combustible importado. Por lo tanto, el margen bruto que obtienen las empresas no se encuentra definido en el citado Decreto.

De acuerdo a lo expuesto, advierte la autoridad Tributaria, no puede concluirse que el Gobierno Nacional de la República de Panamá establece un aproximado del margen de ganancia de las empresas que se dedican a la importación y venta de combustible como alega la apoderada judicial del contribuyente.

Ahora bien, a pesar que el contribuyente afirmó que realiza sus compras de combustible, en promedio, por debajo del indicador sugerido por el Gobierno de la República de Panamá, la información que suministró durante el procedimiento administrativo fue insuficiente para llegar a esa conclusión.

Otro de los aspectos a destacar es que el contribuyente se refirió a un solo PPI (precio de paridad de importación) cuando la realidad es que existen varios dependiendo del tipo de combustible de que se trate y a la vez de la fecha en que se haya llevado a cabo la operación; por lo tanto, de un análisis simple que hace referencia al "combustible" de manera genérica sin distinguir por tipo de combustible ni por fecha de operación, *no puede* concluirse que el contribuyente se

encuentra dentro del precio de libre competencia ni que el ajuste realizado por la por la DGI lleve a un costo unitario por galón de combustible por debajo de la propia referencia del indicador de mercado (PPI) establecido por la Secretaría Nacional de Energía.

En ese orden de ideas la Administración Tributaria señaló que tal y como se establece en las páginas 6 y 7 del Estudio de Precios de Transferencia correspondiente al periodo 2013, además de los productos regulados por la Secretaría Nacional de Energía el contribuyente comercializa Fuel Oil, químicos y lubricantes dentro de sus líneas de negocios; por lo tanto, es metodológicamente incorrecto que la actora tome sus ventas y las divida entre la cantidad de galones que vendió para aseverar que este cálculo corresponde al precio por galón de combustible que vendió, sin tomar en cuenta que una porción de estas ventas corresponde a la comercialización de Fuel Oil, químicos y lubricantes que no se encuentran sujetos a la regulación de la Secretaría Nacional de Energía.

En cuanto a lo que afirmó la apoderada judicial del contribuyente respecto a que la Administración Tributaria no se percató que el objetivo de la legislación de precios de transferencia es que las empresas se ajusten a la realidad comercial correspondiente a transacciones entre partes no relacionadas, indicó dicha Autoridad Tributaria que al ser la propia actora la que ha propuesto las empresas comparables, se entiende que la accionante verificó que la realidad comercial de las comparables sea similar a su propia realidad comercial y que la determinación del PPI no afecta la comparabilidad entre el contribuyente y las empresas comparables teniendo en cuenta que esta situación no se planteó en su Estudio de Precios de Transferencia ni a lo largo de la auditoría.

Así, indicó la Dirección General de Ingresos que el contribuyente tampoco mencionó en sus Estudios de Precios de Transferencia, que las regulaciones establecidas por el Gobierno de la República de Panamá para el indicador sugerido para la compra de los productos derivados de petróleo y el precio máximo de venta al público de dichos productos pudiesen afectar su realidad comercial y el grado de comparabilidad, por el contrario, seleccionó un grupo de empresas comparables y no mencionó la necesidad de realizar ningún tipo de ajuste por las regulaciones de Precio de Paridad de Importación y de Precio de Venta máximo al consumidor final, entendiéndose entonces que estas regulaciones no afectaban el grado de comparabilidad.

La apoderada judicial del contribuyente afirmó durante el procedimiento administrativo que no se dedica a vender combustible al consumidor final en estaciones de servicios y solamente distribuye combustible a estaciones operadas por terceros, sin embargo, esto contradujo lo manifestado en sus Estudios de Precios de Transferencia según los cuales sus estaciones de servicio operan bajo dos modalidades: *Company Owned Dealer Operated* ("CODO") bajo la cual las estaciones de servicio son propiedad del contribuyente y operadas por terceros denominados "*Dealers*" con un contrato de renta por la estación y de franquicia por la tienda de conveniencia en el caso que cuenten con tienda. Por otro lado, en la modalidad "DODO" las estaciones de servicio son rentadas a su propietario y operadas por *Dealers*.

Además, el contribuyente manifestó en sus Estudios de Precios de Transferencia que durante 2013 contó con 41 estaciones de servicio de las cuales 36 estaciones operaron bajo la modalidad "CODO" y 5 bajo la modalidad "DODO" y durante 2014 contó con 47 estaciones de servicio de las cuales 36 estaciones operaron bajo la modalidad "CODO" y 11 bajo la modalidad "DODO". Que, de lo anterior, se infiere que la mayoría de las estaciones de servicio de PUMA operan bajo la modalidad "CODO", es decir, que la demandante es la propietaria de estas estaciones y que recibe una renta por las mismas como parte de la venta al consumidor final, aunque estas estaciones sean operadas por *Dealers*.

Es importante aclarar que si bien el contribuyente manifestó que sus márgenes brutos efectivamente coinciden con los precios e indicadores de mercado previstos por la Secretaría General de Energía, lo cierto es que esa entidad no establece un margen bruto obligatorio para los distribuidores de combustibles en el país, sino solamente un precio de venta máximo al consumidor final y un precio de paridad de importación que es un indicador sugerido del precio al que los distribuidores importan combustible a Panamá.

Para puntualizar la discusión en concreto, es indispensable referir lo manifestado por la Dirección General de Ingresos la cual advirtió que el contribuyente no sustentó realmente el precio al que ha adquirido sus combustibles en cada operación, fecha por fecha, menor o igual al Precio de Paridad de Importación, lo que como hemos dicho en líneas anteriores, requeriría la utilización del

Método de Precio Comparable No Controlado que según el párrafo 2.13 de las Directrices de la OCDE *'consiste en comparar el precio facturado por bienes y servicios transmitidos o prestados en una operación vinculada con el precio facturado por bienes o servicios transmitidos o prestados en una operación no vinculada comparable en circunstancias también comparables'*. En ese sentido, el método de precio comparable no controlado es aquel que hace una comparación a nivel de precios y que requiere un análisis exhaustivo de las condiciones en que se dio cada operación haciendo énfasis en las características de los productos y servicios para determinar la comparabilidad de las mismas (Cfr. fojas 332 a 335 del expediente judicial)

En virtud de lo antes explicado queda claro que no le asiste la razón a la apoderada judicial de la demandante y por lo tanto los cargos de infracción relacionados a la política nacional de hidrocarburos en la República de Panamá y las resoluciones temporales sobre los precios máximos de venta al público de algunos combustibles deben ser desestimados ya que no tienen fundamento jurídico.

El segundo grupo de cargos de infracción que fueron analizados versan sobre los artículos 1 y 13 del Código Civil; el artículo 786 del Código Judicial; los artículos 762-A, 762-B, 762-D, 762-E, 762-F, 762-I, 762-J, 762-K, 710, 718, 719 720 y 1239 del Código Fiscal; los cuales, según afirma, la demandante fueron vulnerados por el acto acusado, insistiendo en que al momento en que se emitieron los actos acusados se desconoció la actividad comercial de PUMA, la cual es una empresa distribuidora de productos derivados del petróleo que se dedica a vender principalmente a distribuidores mayoristas, lo que la obliga a observar las normas establecidas en relación con el PPI y la regulación del precio máximo de venta al consumidor final.

En ese orden de ideas, indicó que la DGI rechazó los ajustes llevados a cabo por la base de datos *Compustat* para efectos de los Estudios de Precios de Transferencias de los periodos fiscales 2013 y 2014, para la conformación del rango de libre competencia, basándose en un simple análisis de supuestas inconsistencias de información, sin percatarse que el objetivo de la legislación de precios de transferencias es que las empresas se ajusten a la realidad comercial correspondiente.

Reiteró la apoderada judicial de la demandante que PUMA utilizó información financiera de compañías comparables confiable, clara y de libre acceso al público tal como lo requiere la normativa vigente; así, advierte que el sistema *Compustat* utiliza información disponible en los reportes anuales publicados a la fecha de elaboración del proceso de búsqueda, por lo que la información disponible en dicha base de datos, en una fecha posterior a la elaboración del Estudio de Precios de Transferencia podría sufrir distorsiones con relación a la información previamente presentada.

Con base en lo antes señalado, la apoderada judicial de la actora señala que al ser el PPI un elemento que la DGI desconoció durante todo el proceso de auditoría y al ignorar el mercado o la actividad comercial de la empresa PUMA se configuran los cargos de infracción señalados (Cfr. fojas 146 a 186 del expediente judicial)

Como es evidente, la apoderada judicial de la demandante, reiteró a través de las 221 páginas de su escrito elementos que ya han sido abordados y explicados por la Dirección General de Ingresos y por el Tribunal Administrativo Tributario, por lo que en esta oportunidad profundizaremos sobre aquellos haciendo uso del desarrollo y explicación dada por la Autoridad Tributaria.

Así, tenemos que el análisis de fondo, que tiene como punto de partida, el principio de plena competencia, desarrollado en el artículo 762-A del Código Fiscal, según el cual, los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones necesarios para realizar operaciones con partes relacionadas deberán determinarse considerando el precio o monto que habrían acordado partes independientes bajo circunstancias similares en condiciones de libre competencia, de conformidad con la metodología establecida en el artículo 762-F del Código Fiscal.

Para efectos del cumplimiento y fiscalización de lo anterior, el artículo 762-B de la misma norma faculta a la Dirección General de Ingresos, para comprobar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con el principio de plena competencia, y realizar los ajustes correspondientes cuando este no sea el caso, resultando en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición, según sea el caso.

En virtud de lo anterior, los contribuyentes que se encuentren dentro del ámbito de aplicación establecido en el artículo 762-D, es decir, aquellas que realicen transacciones “que tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del impuesto sobre la renta” con partes relacionadas que sean residentes fiscales de otras jurisdicciones, deben cumplir con la presentación de la documentación contenida en los artículos 762-1 y 762-J del Código Fiscal, cuyos textos dicen así:

“Artículo 762-1. Informe de precios de transferencia. Los contribuyentes deben presentar, anualmente, un informe de las operaciones realizadas con partes relacionadas, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del periodo fiscal correspondiente, en los términos que fije la reglamentación que al efecto se elabore.

La falta de presentación del informe será sancionada con multa equivalente al 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas. Para el cómputo de la multa, se considerará el monto bruto de las operaciones independientemente de que estas sean representativas de ingresos, costos o deducciones. La multa a que se refiere este párrafo no excederá un millón de balboas (B/. 1,000,000.00).

Se incluirán en la declaración jurada del impuesto sobre la renta los datos relativos a operaciones con partes relacionadas, así como su naturaleza u otra información relevante, en los términos que esta disponga. La Autoridad Nacional de Ingresos Públicos adecuará los procedimientos administrativos internos con el fin de dar cumplimiento a esta norma.”

“Artículo 762-J. Estudio de precios de transferencia. Las personas obligadas a presentar el informe a que se refiere el artículo anterior deben contar, al momento de su presentación, con un estudio de precios de transferencia, el cual deberá contener la información y el análisis que permitan valorar y documentar sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones establecidas en este Capítulo. No obstante, el contribuyente solo deberá aportar este estudio a requerimiento de la Dirección General de Ingresos, dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días, contado a partir de la notificación del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de Ingresos de solicitar aquella información adicional que en el curso de las actuaciones de auditoría que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.

El estudio a que se refiere este artículo deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y el volumen de las operaciones.

Dicho estudio deberá comprender, como mínimo, la siguiente información y documentación:

1. Identificación completa del contribuyente y de las distintas partes relacionadas con este.
2. Información relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.

Información utilizada para determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas, incluyendo una descripción detallada de la naturaleza,

...

4. características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración de empleados.

Análisis de comparabilidad detallado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 762-E. Motivos de la elección del método, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.”

En virtud de lo anterior, observamos que el Tribunal Administrativo Tributario advierte que el análisis de precios de transferencia, si bien conlleva cierta cuota de subjetividad, al no tratarse, de una ciencia exacta, tal como lo reconocen las propias Guías de la OCDE, referencia técnica reconocida expresamente por nuestra legislación, tiene como marco general la metodología establecida en el artículo 762-F, cuya aplicación no es opcional.

En este orden de ideas, advirtió la Autoridad Tributaria que debe tenerse presente que los ajustes de precios de transferencia, no constituyen una sanción, ni un nuevo impuesto, y que la metodología establecida legalmente para el análisis, sí contiene parámetros objetivos para la determinación del rango de libre de competencia.

Explicado lo anterior, es oportuno citar lo explicado por el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-062 de 10 de septiembre de 2020.

1. Margen bruto del contribuyente correspondiente al período 2013.

Existen diferencias en el margen bruto declarado por el contribuyente en el informe de precios de transferencia 2013 (4.03%), respecto del margen utilizado en el estudio de precios de transferencia del mismo año (4.52%). En virtud de lo anterior, el fisco alega que el monto correcto es el declarado en el informe, al corresponder a las ventas netas generadas en la actividad de distribución de combustible, mientras que el contribuyente defiende el monto declarado en el estudio, argumentando que la diferencia radica en la inclusión como parte de los ingresos los “fletes por combustible”, que no fueron considerados al elaborar el informe, al no estar clasificados como ventas en el estado de resultados de la compañía.

A su vez, la Administración Tributaria, manifestó, en el acto confirmatorio (Foja 799 del expediente de antecedentes), que los papeles de trabajo utilizados para la elaboración de la declaración jurada de rentas del periodo 2013, evidencian que los referidos montos, se incluyeron en la casilla 14 como "Otros ingresos", que a su vez se encuentran dentro del "Margen de otras actividades", por lo cual, se mantuvo la posición de que los mismos no deben considerarse para la actividad de distribución, al formar parte de ingresos generados por otras actividades.

En este sentido, consideramos necesario acotar, que para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, específicamente para la aplicación de los métodos basados en resultados, se toma en cuenta la información financiera del contribuyente, de tal suerte que, más allá de la importancia que puede tener la declaración jurada de renta, no es la referencia más adecuada, máxime cuando no se cuenta con las declaraciones fiscales de las comparables, lo cual, limitaría significativamente la comparabilidad.

Explica la Autoridad Tributaria, que el contribuyente pasó, de incluir en el renglón de otros ingresos, las sumas correspondientes a flete de combustible e ingresos por franquicia en los periodos 2012 y 2013, a no incluirlos en dicho detalle (probablemente en virtud de una reclasificación contable, o dentro del renglón de ingresos varios, que aumentó considerablemente del periodo 2013 al 2014). Sin embargo, al comparar los totales se observó que los montos correspondientes a los rubros antes mencionados, no fueron contabilizados dentro de los otros ingresos para efectos del cálculo de la utilidad operativa 2013, al hallarse incluidos en el cálculo de la utilidad bruta.

En virtud de lo anterior, tal como advierte el Tribunal Administrativo Tributario, tenemos que, por un lado, **el contribuyente no incluyó los montos correspondientes a ingresos por flete de combustible ni ingresos por franquicia, dentro de los otros ingresos, para efectos de la utilidad operativa, como señala la Administración Tributaria (Foja 799 del expediente de antecedentes), y por otro lado, que el propio contribuyente discrimina, en sus estudios de precios de transferencia, los ingresos correspondientes a fuentes distintas de las ventas de combustible, de tal suerte que, tal como ya señalamos, en ninguno de los estudios de precios**

de transferencia se tomó en cuenta los ingresos por franquicia, y llevó a que en el informe de precios de transferencia, no se incluyesen los montos correspondientes a ingresos por flete de combustible, como reconoció el apoderado de la parte actora.

2. Precio de paridad de importación vs. principio de libre competencia.

Uno de los principales argumentos sobre los cuales descansan los recursos presentados por el contribuyente, es la existencia del Precio de Paridad de Importación, o PPI, que, a su criterio, refleja de forma clara, el valor de mercado para este sector específico, el cual, como ha sido debidamente acreditado, se encuentra regulado en nuestro país.

Por su parte, la Administración Tributaria argumenta que, en los estudios de precios de transferencia presentados por el contribuyente, no se hace alusión alguna a este punto, recordando que el análisis realizado y presentado al fisco utilizó, como método para comprobar el cumplimiento del principio de libre competencia, el precio de reventa, que se fundamenta, en los márgenes brutos obtenidos por el contribuyente. En este sentido, llama la atención el hecho de que se optase por un método que pondere los márgenes, más que el precio del producto, cuando la parte analizada se dedica exclusivamente a la distribución de petróleo, producto que cuenta con un precio de mercado público, y en el caso panameño, existe un **precio sugerido** para su compra y venta al consumidor.

Aunado a lo anterior, el estudio de precios de transferencia 2013, descartó la utilización del método del precio comparable no controlado, ante la imposibilidad de encontrar transacciones comparables no controladas que no fueran celebradas por el contribuyente o sus partes relacionadas; agregando que en el caso de PUMA, se le agregó un *Premium* a los indicadores de referencia para determinar el precio de los combustibles, correspondiente a la compensación por las actividades de distribución que realizan las partes relacionadas de PUMA, el cual no cuenta con valores de referencia en el mercado.

Por su parte, en el estudio correspondiente al periodo 2014, se indicó que durante este periodo, se adquirió *fuel oil* de un proveedor local no relacionado, destinado a clientes industriales del segmento B2B, así como compras a su parte relacionada en el extranjero para cubrir

requerimientos específicos de uno de sus clientes estratégicos del sector de generación eléctrica, las cuales difieren, en la medida en que el precio del *fuel oil* comprado a Puma Holdings, S.A. está indexado al precio internacional; mientras que las compras de *fuel oil* realizadas a RefPan fueron en base a PPI (Foja 159 del expediente de antecedentes).

En virtud de estas particularidades señaladas por el contribuyente, la Administración Tributaria aceptó la utilización del método del precio de reventa en los estudios de precios de transferencia presentados por el contribuyente, el cual, a diferencia del método del precio comparable no controlado, utiliza como referencia los márgenes brutos obtenidos por las empresas a comparar, dando como resultado un 4.5% en el período 2013 y 3.51% en el período 2014, calculado de acuerdo con la metodología desarrollada en el artículo 762-F del Código Fiscal, que establece lo siguiente:

"Artículo 762-F. Métodos para aplicar el principio de libre competencia. A. Para determinar si las operaciones están de acuerdo con el principio de libre competencia, se aplicará alguno de los siguientes métodos: ...

3. Método de precio de reventa. Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con **personas** o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen habitual el porcentaje que represente la utilidad bruta respecto de las ventas netas."

Advierte el Tribunal Administrativo Tributario que el análisis fáctico y normativo desarrollado en relación con este punto, lo lleva coincidir con el fisco, respecto a la importancia y congruencia que debe guardar la documentación presentada en materia de precios de transferencia, que constituye, además, una declaración jurada por parte del contribuyente, lo que no ocurrió en el caso que ocupa nuestra atención; al respecto, **el hecho de que existan diferencias en la información declarada en los formularios legalmente establecidos (y el estudio de precios de transferencia), justifica los cuestionamientos realizados por la DGI la cual, reiteramos, está facultada expresamente para determinar el cumplimiento del principio de libre competencia y la metodología descrita**

en nuestra legislación.

Por otro lado, debe recordarse que la auditoría realizada por el fisco, y en consecuencia, la liquidación adicional, se fundamentó en la información presentada por el contribuyente, de tal suerte que, sin perjuicio de la libertad argumental y probatoria que impera en la vía gubernativa, no consideramos correcto que se incorporen al proceso, en la etapa de reconsideración y apelación, elementos novedosos, no sustentados originalmente, además de no responder a la metodología de precios de transferencia, tal como se ha visto arriba.

A pesar de lo anterior, consultamos la normativa relacionada con el Precio de Paridad de Importación, específicamente el Decreto de Gabinete 36 de 17 de septiembre de 2003, cuyo artículo 78, modificado por el Decreto de Gabinete 5 de 13 de abril de 2005, establece lo siguiente:

"Artículo 78. Precio de Paridad. La Dirección General de Hidrocarburos del Ministerio de Comercio e Industrias' establecerá el Precio de Paridad de Importación de los productos derivados del petróleo en la República de Panamá, que será el precio sugerido al cual las empresas importadoras - distribuidoras de productos derivados de petróleo deberán comprar para la venta en el territorio aduanero de la República de Panamá, entregado en cargadero de camiones o sea el precio máximo CIF cargadero de camiones en la Zona Libre de Petróleo."

Debe destacarse, además, que mediante la modificación realizada por el Decreto de Gabinete 5 de 13 de abril de 2005, se cambió el término precio máximo, por precio sugerido, lo cual denota, más que una obligación, una recomendación, tal como ha señalado la Administración Tributaria.

Por otro lado, es importante recordar que mediante el Decreto Ejecutivo 486 de 25 de julio de 2012, el Ministerio de Economía y Finanzas autorizó a la Secretaría Nacional de Energía, a determinar, mediante resolución de mero cumplimiento, el precio máximo de venta al consumidor, de distintos tipos de combustible (Gasolina sin plomo de 91 y 95 octanos, diesel bajo azufre), cada 14 días, como medida para paliar el incremento en los precios del combustible en aquel periodo. Esta medida se extendió a la totalidad de los periodos 2013-2014, tal como consta en las resoluciones

emitidas por esta entidad, aportadas junto con el Recurso de Reconsideración, visibles a fojas 389-441 del expediente de antecedentes), situación que evidentemente afectó los márgenes de rentabilidad de este sector en particular.

En este sentido, **la Administración Tributaria destacó que el contribuyente contradice lo expresado en su informe y estudios de precios de transferencia, e intenta llevar el análisis nuevamente al precio pactado por la transacción de compra de inventario para distribución, agrupando los productos distribuidos, sin hacer discriminación alguna.**

Al consultar los registros de la Secretaría de Energía, se observa que los montos reportados por el perito coinciden con las cifras históricas de esta entidad, sin embargo, tal como señaló la Administración Tributaria, **el contribuyente sacó un promedio de todas las ventas, sin discriminar el tipo de producto, y fue esta información la utilizada para nutrir el cuadro plasmado en su Recurso de Reconsideración (Fojas 711-712 y 319 del expediente de antecedentes).**

Cabe señalar que, si bien el contribuyente también vendió Bunker C, no lo incluyó para calcular el promedio total según PPI, al considerar que el volumen adquirido fue mínimo en comparación con el resto de los productos, por lo que su efecto en el costo promedio es imperceptible (idem).

En virtud de todas las consideraciones anteriores, **tenemos que efectivamente, existe en nuestro país un indicador *sui generis*, en materia de compra de combustible, sin embargo, consideramos que sería contradictorio que el contribuyente intente utilizar el mismo como referencia, a pesar de haber indicado claramente en sus estudios, que el método del precio comparable no controlado, no era aplicable, al existir *premiums* y valores añadidos pactados entre cliente y proveedor, que no permitían su aplicación.**

En la misma medida, el enfocarse exclusivamente en el precio de la transacción, tomando como referencia un indicador interno, como lo es el PPI, automáticamente implicaría el descarte de las comparables utilizadas, lo cual se contradice, nuevamente, con la información presentada por el

contribuyente.

Luego de ponderar la información y argumentos de las partes en este sentido, **consideramos que lo correcto en este caso, es ratificar la utilización del método del precio de reventa, avalado además por la Administración Tributaria, tomando como base las propias aseveraciones y estudios presentados por el contribuyente en sus estudios de precios de transferencia, no sin antes reiterar la importancia de que la información declarada sea congruente, no siendo suficiente como justificación para ello, un "error de digitación", ante un tema con implicaciones tan importantes, como lo ha resaltado el propio contribuyente, recordando que los términos establecidos para la presentación de los estudios de precios de transferencia deben cumplirse a cabalidad, considerando que la etapa recursiva no es el momento procesal idóneo para plantear un nuevo análisis conlleva un análisis técnico y documental que debe agotarse en la etapa de auditoría, no en la vía gubernativa, que debe circunscribirse a los hechos controvertidos en los actos impugnados.**

3. Información pública y uso de bases de datos comerciales.

Otro de los aspectos controvertidos en este caso, es la fiabilidad de la información extraída de bases de datos comerciales. En este sentido, debemos dejar sentado que, efectivamente, es una práctica común y aceptada en las Guías de la OCDE (ver párrafos 3.29 y subsiguientes), su utilización para ubicar comparables externos, destacando su importancia para subsanar las evidentes dificultades que plantea la búsqueda de comparables, elemento crucial para la determinación de un rango de plena competencia.

En este sentido, el párrafo 3.30 de las Guías de la OCDE, indica lo siguiente:

"3.30 Las bases de datos comerciales son una fuente de información habitual. Estas bases han sido creadas por editores que recopilan la contabilidad presentada por las sociedades ante los órganos administrativos competentes y las presentan en formato electrónico, lo que permite realizar búsquedas y análisis estadísticos. Estas bases de datos pueden resultar un método práctico y rentable para identificar comparables externos, pudiendo constituir la fuente de información más fiable, dependiendo de las circunstancias del caso."

Sin menoscabar las bondades mencionadas en el párrafo anterior, el párrafo siguiente

advierte sobre la cautela que debe guardarse y una serie de buenas prácticas respecto a su adecuada utilización:

3.31 Es frecuente identificar una serie de limitaciones en las bases de datos... La decisión sobre si utilizar las bases de datos, y cómo, debe ir precedida de la debida cautela, puesto que estas se elaboran y presentan con fines distintos a los de precios de transferencia. No siempre las bases de datos comerciales contienen información lo suficientemente detallada para justificar el método elegido. No todas ellas comprenden el mismo nivel de detalle, ni pueden usarse con el mismo grado de fiabilidad. Es relevante señalar que se ha constatado que en muchos países las bases de datos se utilizan para comparar los resultados de las sociedades, más que de las operaciones, porque la información sobre operaciones con terceros está raramente disponible. Véase el párrafo 3.37 sobre la utilización de los datos agregados sobre terceros.

3.32. La utilización de una base de datos comercial puede no ser necesaria cuando existan otras fuentes fiables de información, por ejemplo comparables internos. Cuando se recurre a ellas, estas bases deben utilizarse de forma objetiva, que se traduzca en la voluntad real de identificar información comparable que resulte fiable.

3.33 En la utilización de bases de datos comerciales no debe primar la cantidad sobre la calidad. En la práctica, basar el análisis de comparabilidad únicamente en una base de datos comercial puede generar dudas sobre la fiabilidad del análisis, debido a la calidad de la información precisa para evaluar la comparabilidad que puede obtenerse, en términos generales, de una base de datos.

Para paliar este déficit es posible que sea necesario afinar las búsquedas en las bases de datos acudiendo a otra información disponible públicamente, dependiendo de los hechos y circunstancias. Este perfeccionamiento en la búsqueda de información en las bases de datos con otras fuentes de información pretende primar la calidad sobre los criterios estandarizados y es válida tanto para las búsquedas en bases de datos realizadas por los contribuyentes o profesionales de la fiscalidad como para las efectuadas por las administraciones tributarias."

Sin perjuicio de lo anterior, es innegable que la información extraída de bases de datos, es un elemento importante y necesario, ante el reto que representa la búsqueda de comparables, y mal podría, el fisco, o este tribunal, darle prioridad a la información extraída en una base de datos sobre otra, ya que ello limitaría significativamente las posibilidades del análisis, y constituiría un obstáculo no establecido en nuestra legislación ni en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

4. Ajustes a la información financiera de las comparables.

Al analizar los estudios de precios de transferencia presentados por el contribuyente y compararlo con los reportes 10-K de las empresas comparables, aportados en formato digital, se observa que las diferencias obedecen, efectivamente, a la inclusión, en el costo de ventas, de gastos operativos tales como "other: operating expenses", lo cual arroja la diferencia señalada por la Administración Tributaria (Foja 249 del expediente de antecedentes).

En virtud de lo anterior, debemos señalar que, por definición, el margen bruto se calcula sustrayendo de las ventas netas del contribuyente, los costos de ventas, sin incluir los gastos operativos, siendo precisamente esta una de las diferencias entre los métodos tradicionales basados en los beneficios de las operaciones (precio de reventa y de costo adicionado) y el método del margen neto transaccional.

En este caso, se utilizó el Método del Precio de Reventa, explicado por las Guías de la OCDE, de la siguiente forma:

"2.21 El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha adquirido a una empresa asociada un producto que se vende después a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa) se reduce en un margen bruto apropiado (el "margen del precio de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretende cubrir sus costes de venta y gastos de explotación y, dependiendo de las funciones desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. Lo que queda tras sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, tras los ajustes que correspondan por razón de otros costes asociados a la adquisición del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia de la transmisión de bienes inicial entre las empresas asociadas. Este método alcanza su máxima utilidad cuando se aplica a actividades de comercialización."

"2.35 Cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada, deberán practicarse los ajustes que corresponda sobre los datos utilizados para calcular el margen del precio de reventa, a fin de asegurar que se manejan las mismas categorías de costes en cada caso para llegar al margen bruto. Por ejemplo, los costes de investigación y desarrollo pueden reflejarse en los gastos de explotación o en los de venta. Los márgenes brutos respectivos no serían comparables sin los ajustes oportunos."

En virtud de lo anterior, y considerando que la defensa del contribuyente se limitó a señalar que las diferencias se basan en ajustes realizados por las bases de datos, coincidimos con la

posición de la Administración Tributaria, al rechazar la incorporación de los gastos operativos, en el cálculo del margen bruto, destacando la necesidad de que la información presentada, sea debidamente verificada, de acuerdo con los parámetros establecidos en nuestra legislación, precisamente para que diferencias contables, como esta, sean debidamente corregidas, evitando así que la documentación de precios de transferencia lleve a resultados que se alejan del principio de libre competencia, situación que debió ser prevista por el contribuyente.

En este sentido, consideramos que más allá de las aseveraciones del contribuyente respecto a una ponderación subjetiva o conveniente de los ajustes realizados, por parte de la Administración Tributaria, las observaciones del fisco se fundamentan, precisamente, en la información y análisis realizado por el propio contribuyente, en sus estudios de precios de transferencia.

Aunado a lo anterior, coincidimos también en que los ajustes de comparabilidad deben aplicarse de forma coherente y congruente, a toda la información financiera, no siendo razonable que se aplique en algunos casos y en otros no, ni que se apliquen en un período si y en el otro no, sin explicar las razones de esta diferencia en el análisis y procesamiento de la información.

En este orden de ideas, debemos dejar sentado que el análisis de los ajustes realizados, es independiente, de acuerdo a su razonabilidad e impacto positivo respecto a la fiabilidad del análisis y la mejora en la comparabilidad, como señala el propio contribuyente. Por este motivo, consideramos que el hecho de que se acepte un ajuste no implica que se acepte el otro (u otros), siendo lo más importante, en todos los casos, que se expliquen de forma clara, las razones que llevaron a dicha decisión, lo cual en este caso se ha cumplido, desde la perspectiva de la Administración Tributaria, que detalló en su acto confirmatorio, las razones para la aceptación y rechazo de los ajustes propuestos por el contribuyente (Cfr. foja 789 del expediente de antecedentes).

Al respecto, uno de los argumentos más sólidos por parte de la Administración Tributaria, es que el propio contribuyente realizó la deducción de los impuestos al consumo (*excise tax*) retenidos y pagados por las empresas comparables, en el periodo 2014, mas no en el período 2013, lo cual llevó

a la Administración Tributaria a inferir que las diferencias presentadas en este estudio obedecían en gran medida, a la no realización del referido ajuste, el cual les pareció razonable, por los motivos enunciados; y a la inclusión de ciertos gastos operativos.

Finalmente, en cuanto a los artículos 3 y 5 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013; el artículo 155 (numerales 2 y 6) de la Ley 8 de 15 de marzo de 2020; y los artículos 34, 36, 145, 146, 201 (numerales 31 y 112) de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, visible de foja 144 a 216 del expediente judicial; también carecen de sustento ya que tal como se desprende de las constancias que reposan en el expediente judicial al contribuyente se le otorgaron todas las oportunidades procesales sujetas al debido proceso.

Incluso, el Tribunal Administrativo Tributario, ante los mismos argumentos de la apoderada judicial de la demandante señaló: *“Al respecto, debemos señalar, en primer lugar, que en ninguna de las etapas anteriores, se había hecho alusión a este aspecto, por lo cual, debemos ser consecuentes, desde el punto de vista procesal, con la incorporación de elementos nuevos al proceso, que no han sido debidamente acreditados ni controvertidos en tiempo oportuno. En este orden de ideas, **consideramos que mal se puede hablar de indefensión, cuando el contribuyente ha hecho uso de los recursos contemplados en la ley, habiendo sido debidamente notificado de las resoluciones hoy impugnadas. De igual forma, este Tribunal considera que, si bien la Administración Tributaria demoró en dar respuesta a la solicitud del contribuyente, el contenido de ambas resoluciones evidencia un análisis detallado y pormenorizado de los aspectos técnicos que llevaron al fisco a expedir la liquidación adicional, de acuerdo a lo establecido en los artículos 718 a 720 del Código Fiscal.**”*

Sobre el particular, es oportuno citar el contenido de los artículos referidos en el párrafo anterior a fin de una mejor aproximación de nuestros planteamientos:

*“**Artículo 718.** La Dirección General de Ingresos, con vista de las declaraciones e informes del contribuyente, liquidará el impuesto sobre la renta gravable que éste haya declarado y hará los cobros del mismo dentro de los periodos correspondientes, salvo el ajuste a que se refiere el artículo 710, que se hará por el contribuyente.”*

“Artículo 719. Después de hecha la liquidación del impuesto los funcionarios encargados de su aplicación examinarán minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente.

Si por razón de los exámenes se considere que las declaraciones no son claras, ciertas o exactas, o que se han rendido contraviniendo disposiciones del presente Título, se practicarán todas aquellas investigaciones o diligencias que se consideren necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable.”

“Artículo 720. Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que trate el artículo anterior el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación de que trata el artículo 718, y sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado. La resolución mencionada 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, fundamentos legales y demás detalles que estime convenientes el funcionario investigador.

La resolución de que trata el párrafo anterior y que contendrá la liquidación adicional correspondiente deberá expedirse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración y será notificada al interesado personalmente y si ello no fuere posible mediante el correspondiente edicto, sin perjuicio de las investigaciones a que haya lugar en caso de fraude.

Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución.

El contribuyente tiene derecho a solicitar una relación exacta y detallada del objeto sobre el cual se ha expedido la resolución y el funcionario respectivo está obligado a darla dentro de los quince (15) días siguientes a dicha solicitud.”

Actividad Probatoria.

En cuanto a la actividad probatoria del presente proceso, consideramos pertinente acentuar la nula o escasa efectividad de los medios ensayados por la demandante, a fin de demostrarle al Tribunal la existencia de las circunstancias que, desde su perspectiva jurídica, constituyen el supuesto de hecho en que sustenta su acción contencioso administrativa de plena jurisdicción.

La Sala Tercera emitió el **Auto de Pruebas 298 del treinta y uno (31) de mayo de dos mil veintiuno (2021)**, el cual fue modificado parcialmente mediante la **Resolución del catorce (14) de julio de dos mil veintitrés (2023)** y confirmada esta última a través de la **Resolución**

del doce (12) de octubre de dos mil veintitrés (2023), admitiéndose como pruebas documentales presentadas por la accionante, las que se encuentran visibles a fojas 222-224, 235-236, 225-234, 237-253, 254, 255-304, 305-358, 488-490, 498-503, 492-493, 494-495, 496,497, 510-514, 359-404, 504, 505, 535-577, 611-668, 405, 406, 491, 506-509, 579-611 y 515-518 del infolio judicial; documentación referida como antecedentes; pruebas de informe; una prueba pericial contable y pruebas testimoniales (Cfr. fojas 692 a 703, 771-779 y 823-826 del expediente judicial).

Igualmente, resulta necesario destacar que la Sala Tercera admitió como prueba aducida por esta Procuraduría, la copia autenticada del expediente administrativo que guarda relación con el acto impugnado, esto es, la Resolución 201-6265 de 28 de diciembre de 2016, emitida por la Dirección General de Ingresos, siendo así nuestro firme criterio que en base a lo que consta en autos, dichas constancias procesales prestan el mérito amplio y suficiente para que sean negadas todas las pretensiones de la accionante (Cfr. foja 700 del expediente judicial).

En lo que respecta al caudal probatorio admitido a favor de la recurrente, lo cierto es que, ninguno ha logrado acreditar que la Resolución 201-6265 de 28 de diciembre de 2016, objeto de reparo, carece de validez; por el contrario, ha quedado evidenciado que la Administración Tributaria se encontraba plenamente facultada para examinar minuciosamente las declaraciones e informes presentados por la contribuyente, dentro de los cuales se encuentran la declaración jurada de rentas, el informe de precios de transferencia y el estudio de precios de transferencia, consagrados en los artículos 710, 762 I, y 762-J del Código Fiscal.

Por razón de lo anterior, la Administración Tributaria se apegó, en este caso, a las facultades conferidas por la ley, y que no existe indefensión, al comprobarse que, en el curso de la auditoría, se produjeron diversas solicitudes de información (tal como se evidencia en las actas de proceso que constan en el expediente de antecedentes), y luego, en la vía gubernativa, previa notificación, se admitieron y practicaron las pruebas solicitadas por la parte actora, en la primera instancia, habiéndose evacuado las etapas procesales

correspondientes.

De ahí que en el negocio jurídico bajo escrutinio, la actividad probatoria de la demandante **no logró relevar la presunción de legalidad que ampara al acto administrativo acusado y acreditar de manera adecuada, lo señalado por la parte actora en sustento de su pretensión; en consecuencia, no cumplió con el principio jurídico consagrado en el artículo 784 del Código Judicial, que obliga a quien demanda a cumplir con el deber de aportar las respectivas constancias probatorias, a fin de acreditar los hechos alegados en su libelo.**

Sobre el particular, mediante la **Resolución de 10 de julio de 2019**, la Sala Tercera se refirió al deber que le asiste a quienes demandan, de incorporar al proceso las constancias que desvirtúen la presunción de legalidad que brinda cobertura a los actos administrativos; y acreditar el supuesto de hecho de las normas que les son favorables, señalando en torno a este tema lo siguiente:

“Luego del análisis de la normativa aplicable a este caso y analizando cada uno de los aspectos de las supuestas infracciones alegadas por el demandante, **en el expediente no consta que haya aportado las pruebas para desvirtuar la legalidad del acto administrativo atacado. Todo lo anterior fundamentado en las normas relativas en este tema, por lo que las consideraciones presentadas por el demandante no fueron desvirtuadas**, debido a que **como lo establece el artículo 74 del Código Judicial**, es preciso indicar lo siguiente:

...

Por ende, la carga probatoria se encuentra asignada a la parte demandante, quien debía aportar al proceso las pruebas de los hechos necesarios para constituir los hechos que ha enunciado, no se acreditaron, ni se aportaron los documentos necesarios para demostrar los hechos alegados en la demanda.

En consecuencia, la SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE NO ES ILEGAL, El Decreto de Personal N°153-A de 17 de mayo de 2016, emitido por el Ministerio de Seguridad Pública, su acto confirmatorio y se hagan otras declaraciones.

...” (El resaltado es nuestro).

Del precedente jurisprudencial antes expuesto, se colige que **las partes son las que deben probar los hechos que le sean favorables, de ahí que, quien alega uno o varios supuestos de**

hecho, deberá probarlos por los medios idóneos establecidos en nuestro Código Judicial, con la finalidad que el Tribunal pueda declarar la procedencia de la pretensión que solicita.

En virtud de los planteamientos expuestos anteriormente, somos del criterio que al analizar el expediente de marras, se hace palpable que el caudal probatorio inserto no presta mérito suficiente para aceptar las pretensiones de la demanda; motivo por el cual, esta Procuraduría solicita a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-6265 de 28 de diciembre de 2016, emitida por la Dirección General de Ingresos**, y, en consecuencia, se desestimen las demás pretensiones de la actora.

Del Señor Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


María Lilia Urriola de Ardila
Secretaría General