

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 1136

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 11 de octubre de 2017

Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.

Alegato de conclusión.

La Licenciada Cinthya Camargo Saavedra, actuando en representación de la **Empresa de Distribución Eléctrica Metro Oeste, S.A. (EDEMET)**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-11536 de 28 de septiembre de 2012, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, sus actos confirmatorios 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, para presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo descrito en el margen superior, el cual nos permite reiterar lo ya planteado en nuestra contestación de la demanda, en el sentido que no le asiste la razón a la recurrente en cuanto a su pretensión que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-11536 de 28 de septiembre de 2012, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, y sus actos confirmatorios.

Tal como iniciamos indicando en nuestra contestación a la demanda, de conformidad a las constancias que reposan en autos, la **Empresa de Distribución Eléctrica Metro Oeste, S.A. (EDEMET)**, presentó ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas una solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), a la que se le dio respuesta mediante la Resolución 201-11536 de 28 de septiembre de 2012, la cual dispuso, entre otras cosas, rechazar el requerimiento presentado por **EDEMET** (Cfr. fojas 57 - 60 del expediente judicial).

Producto de su inconformidad en cuanto al contenido de la resolución arriba indicada, **EDEMET**, a través de su apoderada especial, interpuso un recurso de reconsideración, al cual se le dio respuesta mediante la Resolución 201-15359 de 29 de octubre de 2013, la que a su vez mantuvo en todas sus partes la Resolución 201-11536 del 28 de septiembre de 2012 (Cfr. fojas 61 - 66 del expediente judicial).

Así las cosas, la actora presentó un recurso de apelación en contra de la Resolución 201-11536 del 28 de septiembre de 2012, el cual fue analizado y resuelto por el Tribunal Administrativo Tributario, a través de la Resolución TAT-RF-032 de 9 de julio de 2015, en donde dispuso confirmar el contenido de la Resolución 201-11536 de 28 de septiembre de 2012, así como su acto confirmatorio, notificándose de ésta el día 10 de septiembre de 2015 (Cfr. fojas 20 - 34 del expediente judicial).

El día 9 de noviembre de 2015, la **Empresa de Distribución Eléctrica Metro Oeste, S.A. (EDEMET)**, interpuso una acción contencioso administrativa de plena jurisdicción a fin que se declara nula, por ilegal, la Resolución 201-11536 de 28 de septiembre de 2012, a través de la cual se rechazó la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR) presentado por la actora para el período fiscal 2011 (Cfr. fojas 2 - 18 del expediente judicial).

Entre los argumentos en los que la demandante sustenta su accionar se encuentra, lo siguiente:

"1 Como fuera dicho arriba y reiteramos, debe considerar que la reserva para cuentas incobrables está constituida por gastos que ya fueron considerados como no deducibles y por lo que EDEMET ya pagó los impuestos correspondientes y esto es lo que consideramos lo más relevante en un análisis de la tasa efectiva, ya que el gasto de cuentas malas es totalmente deducible." (Cfr. foja 13 del expediente judicial).

Así las cosas, este Despacho desea reiterar lo indicado en nuestra vista de contestación de la demanda, en el sentido que no le asiste la razón a la recurrente, en cuanto a la carencia de sustento que se advierte en la tesis por ella planteada.

Al igual que hicimos al momento de responder la demanda, consideramos necesario iniciar por hacer referencia los artículos 34 y 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, los cuales son del tenor siguiente:

Artículo 34. Si de acuerdo a lo establecido en el artículo 32 de este

Decreto el contribuyente optare por el sistema de constituir una reserva para hacer frente a las partidas incobrables, solo será deducible como gasto anual una provisión equivalente al uno por ciento (1%) del total de las ventas al crédito de bienes o prestaciones de servicios realizadas en cada año fiscal. **En ningún momento, el saldo de la reserva podrá ser mayor del diez por ciento (10%)** del saldo de las cuentas y documentos por cobrar comerciales al finalizar el año fiscal, sin incluir los saldos de las cuentas por cobrar a personas o entidades mencionadas en el artículo 35 de este Decreto.

El contribuyente imputará a la reserva las cuentas incobrables que se produzcan en el año fiscal, sin perjuicio de cargar a ganancias y pérdidas las cuentas incobrables no cubiertas por la reserva. Sólo podrán imputarse a la reserva y, en su caso, a la cuenta de ganancias y pérdidas, las partidas incobrables que cumplan con los requisitos de los literales a), b) y c) del artículo anterior.

Si la cuenta incobrable es recuperada total o parcialmente en el futuro, el importe recurado deberá rebajarse del total de costos y gastos deducibles en el año de la recuperación.

Si en un año fiscal el saldo de la reserva excede del diez por ciento (10%) del saldo de cuentas por cobrar, **las asignaciones adicionales que efectúe el contribuyente no serán deducibles y el mismo deberá ajustar el monto de la reserva a dicho límite.** El exceso de la reserva deberá rebajarse del total de costos y gastos deducibles en el año fiscal en que se produzca." (El resaltado es nuestro).

"Artículo 133f. Presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta.

El contribuyente tendrá que presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta a más tardar el día 15 de marzo para las personas naturales y a más tardar 90 días calendarios contados a partir del cierre del período fiscal del contribuyente, para las personas jurídicas. En caso de que el contribuyente no presente su solicitud dentro del plazo antes mencionado y el monto a pagar en base al método tradicional sea menor, tendrá que pagar el impuesto en base al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.

Aquellos contribuyentes que soliciten prórroga para la presentación de sus declaraciones de renta estarán facultados para presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta en la fecha en que presenten su declaración de renta.

La Dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación del CAIR, siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 133e. **El hecho de que se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de parte de la Dirección General de Ingresos.**

Si al momento de vencerse el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, la Dirección General de Ingresos no se ha pronunciado en cuanto a la solicitud para la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente pagará el impuesto sobre la renta con base en la aplicación del método tradicional. Si vencido el plazo para presentar la declaración jurada de rentas la Dirección General de Ingresos emite una resolución mediante la cual no acoge la solicitud presentada por el contribuyente, el contribuyente podrá acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal.

La Dirección General de Ingresos tendrá un plazo máximo de seis (6)

meses, contados a partir de la fecha en que se vence el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, para pronunciarse sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta. Vencido este plazo sin que se haya expedido un acto administrativo relacionado con la solicitud del contribuyente, se entenderá que se ha admitido dicha solicitud.

El análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, no invalida la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentar, así como la de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal."

Tal y como se indicó en su momento, la causa que generó el caso que ocupa nuestra atención **la constituye la solicitud de no aplicación del CAIR al año fiscal 2011, y el exceso del 10% de la reserva de cuentas malas** por un monto de ocho millones doscientos once mil ochocientos treinta y seis balboas (B/8,211,836.00), la cual fue objetada, disminuyendo la tasa efectiva del impuesto sobre la renta del contribuyente equivalente a veintiséis con noventa y seis por ciento (26.96%), en contraposición con la declarada por el sujeto pasivo de treinta y cinco con setenta y ocho por ciento (35.78%).

En este sentido, de la lectura del artículo 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, arriba citado, se puede observar el marco regulatorio en lo que respecta a la constitución de una reserva de cuentas malas para hacerle

frente al impacto que tendría en los resultados operaciones del negocio en un período fiscal determinado.

La norma en mención permite al contribuyente optar por la constitución de un reserva para llevar al gasto, en forma anual, un monto en ese concepto siempre y cuando el saldo de ésta, **bajo ninguna circunstancia sea mayor al diez por ciento (10%)** del saldo de las cuentas y documentos comerciales por cobrar al finalizar el respectivo período fiscal, tal y como lo dispone la norma en mención.

Obsérvese que en este punto que el artículo 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, es claro y taxativo al indicar que **en ningún momento, el saldo de la reserva podrá ser mayor del diez por ciento (10%)** del saldo de las cuentas y documentos por cobrar comerciales al finalizar el año fiscal.

En atención a lo recién expuesto, no debemos perder de vista que el caso que nos encontramos analizando **se circunscribe al año 2011**, por lo que, de haber habido excesos en la reserva de las cuentas malas en algún otro período, éstas debieron de haber sido ajustadas en el período correspondiente, por lo que lo alegado por la actora en lo que respecta a la declaración rectificativa **no tiene incidencia en el caso que nos ocupa.**

Tampoco debemos perder de vista que la cuenta de provisión para cuentas malas es una cuenta nominal que forma parte del estado de resultados. Dicha cuenta **no es acumulativa** e incide en el resultado operacional del negocio (**renta neta grabable**) en un período fiscal determinado, mientras que la cuenta de reserva de cuentas malas es un

cuenta real acumulativa que forma parte de la sección de activo del informe de balance de situación con saldo crédito.

En este mismo contexto, el artículo 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, es claro al indicar, que si en un año fiscal el saldo de la reserva excede del diez por ciento (10%) del saldo de cuentas por cobrar, **las asignaciones adicionales que efectúe el contribuyente no serán deducibles y el mismo deberá ajustar el monto de la reserva a dicho límite**, motivo por el cual, cualquier exceso que se produzca es objeto del pago de impuestos.

De lo arriba expuesto, se desprende claramente que cualquier argumento tendiente a establecer que el excedente del diez por ciento (10%) se encuentra exento del pago de impuestos, carece de fundamento jurídico y en consecuencia resulta contrario a lo dispuesto en el artículo al que hemos estado haciendo referencia, el cual establece de manera taxativa que **las asignaciones adicionales que efectúe el contribuyente no serán deducibles.**

En este punto cobra relevancia lo indicado en el informe de conducta de la entidad demanda, a saber:

"Del análisis de la determinación del monto máximo del saldo de la reserva, de acuerdo a lo presentado por el contribuyente según la declaración jurada de rentas de 2011, en la sección de cuentas por cobrar clientes, el contribuyente reportó la suma de B/.146,248,050.00. El 10% de las cuentas por cobrar clientes, refleja un saldo máximo de la reserva al 31/12/2011 por el monto de B/.14,624,805.00. El saldo de la reserva según la declaración de renta del 2011, refleja un saldo máximo de la

reserva al 31/12/2011 por el monto de B/.22,836,641.00.

De las sumas antes mencionadas se refleja que el contribuyente excede del 10% de la reserva, por un monto de B/.8,211,836.00, suma que se objeta y se adiciona a la renta neta gravable del período fiscal 2011." (El resaltado es nuestro) (Cfr. foja 73 del expediente judicial).

El párrafo que antecede encuentra mayor sustento cuando analizamos el hecho octavo de la demanda, el cual indica lo siguiente:

"OCTAVO: Es preciso señalar que EDEMET efectuó una provisión mensual para cuentas incobrables tal y como lo señala el Decreto Ejecutivo No.170 de 1993 en su artículo 34, sin embargo, en algunos años y debido a las condiciones de su cartera de clientes, EDEMET requiere provisionar más del uno por ciento (1%) de las ventas a crédito y, **en oportunidades su provisión, excede del diez por ciento (10%) de las cuentas por cobrar...**" (El resaltado es nuestro) (Cfr. foja 6 del expediente judicial).

Lo anterior resulta importante ponerlo de manifiesto, puesto que permite concluir que la demandante **sí** tenía conocimiento del manejo contable que se estaba dando y **del exceso en lo que respecta al tope del diez por ciento (10%) establecido en la norma** y que de manera consciente omitió tomar en consideración el excedente a ese 10% y realizar la declaración de estos montos tal y como lo dispone el artículo al que hemos estado haciendo referencia, el cual, para mayor claridad del Tribunal nos permitimos citar nuevamente, a saber:

"Artículo 34. Si de acuerdo a lo establecido en el artículo 32 de este

Decreto el contribuyente optare por el sistema de constituir una reserva para hacer frente a las partidas incobrables, solo será deducible como gasto anual una provisión equivalente al uno por ciento (1%) del total de las ventas al crédito de bienes o prestaciones de servicios realizadas en cada año fiscal. **En ningún momento, el saldo de la reserva podrá ser mayor del diez por ciento (10%)** del saldo de las cuentas y documentos por cobrar comerciales al finalizar el año fiscal, sin incluir los saldos de las cuentas por cobrar a personas o entidades mencionadas en el artículo 35 de este Decreto.

...

Si en un año fiscal el saldo de la reserva **excede** del diez por ciento (10%) del saldo de cuentas por cobrar, **las asignaciones adicionales que efectúe el contribuyente no serán deducibles y el mismo deberá ajustar el monto de la reserva a dicho límite.** El exceso de la reserva deberá rebajarse del total de costos y gastos deducibles en el año fiscal en que se produzca." (El resaltado es nuestro).

En este mismo contexto, hay que tener presente que la información declarada por el contribuyente al fisco, debe ser el reflejo de la contabilidad del negocio y de sus estados financieros. En virtud de esto, se puede observar que la actora tiene una interpretación equivocada del tratamiento contable y tributario del artículo 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, con incidencia en la renta neta gravable en varios períodos fiscales, conclusión a la que se puede arribar luego de analizar los cálculos realizados por la Unidad Evaluadora del CAIR, **en donde se aprecian diferencias en exceso desde el año 1998 hasta el 2011, que totalizan B/.76,671,392.00, mientras que solamente se llevaron al gasto deducible en ciertos años y no en todos la suma de**

B/.10,025,649.00 (Cfr. fojas 80 - 81 del expediente judicial).

Actividad Probatoria.

Con el objeto de acreditar las razones de hecho sobre las cuales descansa su demanda, la recurrente adujo durante la etapa correspondiente, entre otras pruebas, la práctica de una diligencia pericial tendiente a establecer, entre otras cosas, el procedimiento para el establecimiento de la provisión para cuentas malas; sin embargo, llegado el día y hora de la diligencia, esta no presentó el perito para la prueba que ella misma había propuesto, incurriendo de esta manera en una evidente omisión en lo que respecta a la prueba de los supuestos hechos en los que fundamentó su accionar.

Sin perjuicio de lo arriba indicado, consideramos oportuno hacer referencia a lo indicado por el perito Froilán Becerra, designado por el Tribunal, quien al ser cuestionado si las provisiones para cuentas incobrables constituyen un monto fijo o si por el contrario estos constituyen montos variables, a lo que respondió lo siguiente:

"En efecto, la provisión se hace por cada año y por cada año se tiene que determinar el excedente, no se trata de una acumulación como se observa en el expediente. Un año en materia de impuesto sobre la renta es independiente del otro, así que no podemos estar vinculando cosas del año anterior este año y viceversa y muchos menos del año 1998, a la fecha porque son años prescritos."

Lo anterior es importante ponerlo de manifiesto, ya que la actora pretende justificar su accionar sobre la base de lo ocurrido en los años 1998, 2003, 2004, 2005, 2006, 2008, 2009

y 2010; los cuales resultan, tal y como lo indicó el perito, independiente uno del otro.

Producto de lo antes indicado, y en consecuencia del escaso material probatorio aportado, este Despacho estima que en el presente proceso el accionante **no cumplió con su obligación de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas en que sustenta su pretensión, tal como lo exige el artículo 784 del Código Judicial**; deber al que se refirió la Sala Tercera en su Auto de 30 de diciembre de 2011, señalando en torno al mismo lo siguiente:

"La Corte advierte que, al adentrarse en el análisis del proceso, **la parte actora no ha llevado a cabo los esfuerzos suficientes para demostrar los hechos plasmados en sus argumentos...** Adicional a ello, consta en el expediente, que la actora no ha demostrado interés real de suministrar y/o practicar las pruebas por ellos solicitadas, que pudieran reflejar resultados a su favor, contrario a lo expresado en el artículo 784 del Código Judicial.

'Artículo 784. Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables..'
(La negrita corresponde a la Sala Tercera).

Al respecto del artículo transcrito, es **la parte actora quien debe probar que la actuación surtida por la Entidad emisora de la Resolución recurrida, así como sus actos confirmatorios, carecen de validez jurídica.**

Es oportuno en esta ocasión hacer alusión al jurista colombiano Gustavo Penagos, quien dice en relación a la carga de la prueba que: *'en las actuaciones administrativas se debe observar los principios de la carga de la prueba, la cual corresponde a los acusadores'*. (PENAGOS, Gustavo. Vía

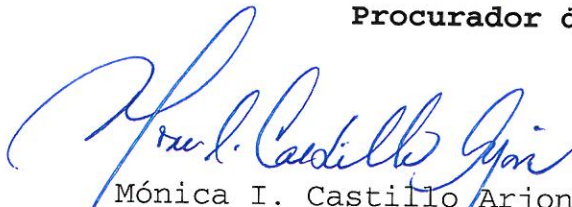
Gubernativa. Segunda Edición. Ediciones Ciencia y Derecho. Bogotá, Colombia, 1995. Pág. 14).

En este mismo sentido, Jairo Enrique Solano Sierra, dice que 'la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la acción corresponden al actor'. (SOLANO SIERRA, Jairo Enrique. Derecho Procesal Administrativo y Contencioso. Vía Administrativa- Vía Jurisdiccional- Jurisprudencia-Doctrina. Primera Edición. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Santa Fe, Bogotá, D. C. Colombia, 1997. Pág. 399)..."

Sobre la base de las consideraciones antes expuestas, podemos concluir que la actuación de la entidad demandada no contraviene las disposiciones que se aducen infringidas; razón por la cual **esta Procuraduría** reitera respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-11536 de 28 de septiembre de 2012, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ni sus actos confirmatorios, y pide se desestimen las demás pretensiones de la actora.

Del Señor Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente: 787-15