

REPÚBLICA DE PANAMÁ



**MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN**

Vista Número 1359

Panamá, 14 de diciembre de 2016

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

Contestación de la demanda.

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 numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con el propósito de contestar la demanda contencioso administrativa 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Disposiciones que se aducen infringidas.

La apoderada judicial de la actora estima que la resolución acusada de ilegal vulnera las siguientes normas:

A. El artículo 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual dispone, entre otras cosas, que si de acuerdo a lo establecido en el artículo 32 de ese mismo 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. (Cfr. fojas 11 – 12 del expediente judicial).

B. El artículo 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 185 de 28 de diciembre de 2005, el cual hace alusión al término para la presentación y los efectos de la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (Cfr. fojas 14 – 17 del expediente judicial).

III. Breves antecedentes del caso.

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 alterno 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).

IV. Descargos de la Procuraduría de la Administración, en representación de los intereses de la entidad demandada.

Luego de haber realizado un análisis de las constancias que reposan en autos, **esta Procuraduría** considera 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, referente a lo actuado por la Sub Directora General de Ingresos, al emitir el acto objeto de reparo, que en su opinión, es contrario a Derecho, por infringir el artículos 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 y el artículo 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 185 de 28 de diciembre de 2005

En este orden de ideas, el primero de los artículos mencionados es 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.”

De conformidad a la recurrente, el artículo arriba citado resulta violado de manera directa, por omisión, por cuanto que la contabilidad de la empresa se prepara de conformidad con las

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). De igual forma, esa contabilidad sirve de base para la preparación de los estados financieros y la declaración de impuestos sobre la renta anual. Los registros contables de conformidad con las NIIF requieren el uso de ciertas estimaciones como la reserva para cuentas incobrables (Cfr. foja 12 del expediente judicial).

En este mismo sentido, indica la actora que la reserva por deterioro para cuentas por cobrar (reserva para cuentas incobrables) es establecida cuando existe evidencia objetiva que la Compañía no será capaz de cobrar todos los montos vencidos de acuerdo con los términos contractuales originales. Dificultades financieras significativas del deudor, probabilidad que el deudor entre en quiebra o reorganización financiera, y el cumplimiento o morosidad de los pagos son considerados indicadores de que la cuenta por cobrar está deteriorada. El valor en libros del activo es rebajado a través del uso de una cuenta de reserva para cuentas incobrables y el monto de la pérdida es reconocido en el estado de resultados. Cuando una cuenta por cobrar es considerada irrecuperable, es dada de baja contra la cuenta de reserva efectuada. Las recuperaciones posteriores de los montos previamente dado de baja son acreditados en el estado de resultados (Cfr. foja 12 del expediente judicial).

En el marco de los hechos cuya relación hemos expuesto, la segunda disposición que la actora considera que ha sido vulnerada producto de la emisión del acto objeto de reparo es el **artículo 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993**, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 185 de 28 de diciembre de 2005, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 133f. Presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo 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 alterno 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."

De conformidad a la demandante, el artículo arriba citado ha sido infringido, entre otras razones, porque al llevarse a cabo la actividad fiscalizadora por parte de la unidad de evaluación del CAIR para determinar la veracidad de los valores consignados en la declaración de renta del período 2011, la autoridad tributaria dictó la Resolución 201-11536, sobre la base de un análisis incorrecto, concepto que fue mantenido a su vez por el Tribunal Administrativo Tributario.

El recurrente es del concepto que el Tribunal Administrativo Tributario no puede señalar que el total final en exceso es de setenta y seis millones, seiscientos cuarenta y un mil, trescientos

noventa y dos balboas (B/76,641,392), ya que está comparando dos cuentas nominales que traen saldos del ejercicio anterior (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

Así las cosas, el análisis de este Despacho debe iniciar por indicar que 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 esta no sea mayor al diez por ciento (10%) del saldo de las cuentas y documentos comerciales por cobrar al finalizar el respectivo período 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, resulta importante destacar que los ajustes a los que se refiere la parte final del artículo 34 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, deben registrarse en la contabilidad del negocio **en el mismo año fiscal en el que se produzca el exceso** del diez por ciento (10%) del saldo de las cuentas por cobrar comerciales sobre la reserva de cuentas malas y con base a la información contable se deberán elaborar los estados financieros y la declaración jurada de renta de un negocio (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

En este punto cobra relevancia lo indicado por 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 diez por ciento (10%) establecido en la norma.

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).

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** solicita 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.

V. Pruebas: Se **objetan** las pruebas documentales identificadas en el apartado de pruebas de la demanda con los números 4 y 5, por no cumplir con el requisito de autenticidad exigido en el artículo 833 del Código Judicial.

VI. Derecho: Se niega el derecho invocado en la demanda.

Del Señor Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General