

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 187

MINISTERIO PÚBLICO

Panamá 6 de febrero de 2017

PROCURADURÍA DE LA

Proceso Contencioso Administrativo de
Plena Jurisdicción.

La firma forense Legal & Tax Services, actuando en representación de **C.D.P. Digital, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-10847 de 17 de septiembre de 2012, dictada por la **Dirección General de Ingresos Públicos**, los actos confirmatorios y que se haga otra declaración.

Alegatos de Conclusión.

Señor 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, oportunidad procesal que nos permite reiterar lo expresado en nuestro escrito de contestación de la demanda, al afirmar que no le asiste la razón al actor en lo que respecta a su pretensión.

I. Antecedentes.

De acuerdo a los constancias que reposan en autos, el 31 de mayo de 2012, la empresa **C.D.P. Digital, S.A.**, a través de su representante legal, presentó ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, un escrito contentivo de una solicitud para la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta para el **período fiscal 2011**, aduciendo mantener una Tasa Efectiva de sesenta y ocho punto sesenta y tres por ciento (68.63%), la cual se mantiene por encima de la tarifa en porcentaje establecida en el artículo 699 del Código Fiscal (Cfr. foja 79 del expediente judicial).

En atención a dicha solicitud, el Director General de Ingresos emitió la Resolución 201-10847 de 17 de septiembre de 2012, por medio de la cual resolvió rechazar dicha petición, fundamentando tal decisión en el informe elaborado por la Unidad Evaluadora del CAIR, en el que

esta unidad administrativa determinó que *“El contribuyente se deduce bajo el concepto de otros costos en la Declaración de Renta la suma de B/.80,684.09, sin embargo, no se observa en las notas de los Estados Financieros los conceptos de las cuentas o registros contables a que corresponden los desembolsos”*. Agrega que, el contribuyente se deduce honorarios por servicios profesionales y comisiones por una suma de ciento siete mil ochocientos nueve balboas con setenta y siete centésimos (B/.107,809.77), de los cuales veintisiete mil quinientos balboas (B/.27,500.00) corresponden al pago por servicios profesionales al señor Aquilino de la Guardia; no obstante, para ser deducible, **el servicio profesional o técnico debe haber sido efectivamente prestado y debe existir la relación entre el beneficio recibido por el contribuyente**, según lo dispuesto en el artículo 39 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 y el artículo 21 de la misma excerta legal (Cfr. fo. as 68 a 69 del expediente judicial).

En contra de la anterior decisión, la sociedad recurrente presentó un recurso de reconsideración, mismo que fue decidido a través de la Resolución 201-10996 de 26 de agosto de 2013, por medio de la cual la Subadministradora Nacional de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, resolvió mantener en todas sus partes el acto dictado inicialmente (Cfr. fojas 71 a 75 del expediente judicial).

Posteriormente, la accionante sustentó ante el Tribunal Administrativo Tributario un recurso de apelación en contra de la Resolución 201-10847 de 17 de septiembre de 2012, el cual fue decidido por medio de la Resolución TAT-RF-068 de 20 de octubre de 2015, en la que ese tribunal colegiado resolvió confirmar la resolución impugnada, al igual que su acto confirmatorio. Esta decisión le fue notificada a la interesada el 28 de marzo de 2016 (Cfr. fojas 32 a 48 del expediente judicial).

Una vez agotada la vía gubernativa de la forma antes descrita, el 27 de mayo de 2016, la empresa **C.D.P. Digital, S.A.**, actuando por medio de su apoderado judicial, interpuso ante la Sala Tercera la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción que dio origen al proceso que ocupa nuestra atención.(Cfr. fs. 1 a 30 del expediente judicial).

, La actora sustenta su demanda en la supuesta infracción del artículo 47 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000; los artículos 140 y 34 de la Ley 38 de 2000; el artículo 699 del Código Fiscal; los artículos 17 y 19 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 y el artículo 155 de la Ley 8 de 2010; cuyos cargos de infracción serán analizados en conjunto dada la estrecha relación existente entre los mismos.

En atención a ello, la recurrente manifiesta en su escrito de demanda, que la Dirección General de Ingresos rechazó su solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta, en la cual presentó un cuadro titulado “Cálculo de la renta gravable”, en el cual presenta sus cálculos según la declaración de renta y según la demandada en la que esta última estima que **la Tasa Efectiva no supera al 25%, es decir, que corresponde a un 16.27%**, en lo cual fundamenta su negativa de aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta a favor de **C.D.P. Digital, S.A.** (Cfr. foja 7 del expediente judicial).

Continúa indicando la recurrente, que entiende que la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, al resolver la reconsideración que interpuso en contra del rechazo de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta, tácitamente acepta sus argumentos y documentación presentada, sin embargo, mantiene la objeción de los Otros Costos, toda vez que las pruebas fueron presentadas en copias simples. Aunado a ello, acota que no tenía forma de cómo aportar esa documentación puesto que la autoridad nunca le notificó de ello a pesar de contar con su domicilio (Cfr. fojas 11, 13 y 14 del expediente judicial).

Finalmente, que correspondía a la Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos y al Tribunal Administrativo Tributario, darle valor probatorio a las fotocopias y luego de un período razonable a su recepción, debió asegurar su cotejo con el original u otro medio apropiado, además del dictamen pericial, por ende dejó en indefensión a su representada, al no considerar sus pruebas, con base en “rigorismos” que contravienen la informalidad que debe regir el procedimiento administrativo (Cfr. fojas 20 a 22 del expediente judicial).

II. Descargos de la Procuraduría de la Administración.

Luego de agotada la mayor parte de las etapas de este proceso, este Despacho no mantiene variante en la opinión expresada en la Vista 1286 de 25 de noviembre del 2016, la cual contiene la contestación de la demanda, en cuanto a que de las constancias procesales que reposan en autos, se observa que el acto administrativo objeto del presente análisis se dictó conforme a Derecho, por lo que los argumentos ensayados por la actora con la finalidad de demostrar su ilegalidad, carecen de sustento-

Tomando en consideración, este Despacho observa que al emitirse las Resoluciones 201-10847 de 17 de septiembre de 2012 y 201-10996 de 26 de agosto de 2013, la Dirección General de Ingresos y la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos del Ministerio de Economía y Finanzas se ciñó a los parámetros establecidos en el Código Fiscal y en el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, por el cual se reglamentan disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, según el texto vigente al momento de presentarse la petición de la contribuyente; ya que como hemos indicado, el rechazo a su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta obedeció a que la autoridad tributaria objetó en la declaración de renta correspondiente al período fiscal 2011, sobre la base que el contribuyente mantiene una Tasa Efectiva inferior al treinta por ciento (30%), por lo tanto, no cumple con el artículo 699 del Código Fiscal, para acogerse al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (Cfr. fojas 83 y 84 del expediente judicial).

Otra de las objeciones tomadas en cuenta por la entidad demandada para el rechazo de la solicitud de aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta por parte de la actora, estriba en que ésta se dedujo bajo el concepto de otros costos, la suma de ochenta mil seiscientos ochenta y cuatro balboas con nueve centésimos (B/.80,684.09); sin embargo, al observar sus estados financieros, dicha suma no se denota ni en los conceptos de cuentas o registros contables, según lo dispuesto en los artículos 716 y 719 del Código Fiscal, que a la letra dicen:

“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 integrarán al contribuyente sin costo alguno a petición del mismo.

Cuando en la declaración del contribuyente figuren partidas globales también deberá acompañarse a la declaración la relación detallada de lo que corresponde las respectivas partidas.” (La negrita es nuestra).

“**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.” (El destacado es nuestro)

Según consta en el Informe Explicativo de Conducta fechado 21 de septiembre de 2016, el Director General de Ingresos explicó, entre otras cosas, que el rechazo de dicha entidad sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR) interpuesta por **C.D.P. Digital, S.A.**, obedeció a lo expuesto en el párrafo que antecede, además, a las inconsistencias encontradas en los costos y gastos reportados en la declaración jurada de renta, que imposibilitó determinar con exactitud los costos y gastos reales y por ende la tasa efectiva indicada por el contribuyente de un sesenta y ocho con sesenta y tres por ciento (68.63%), distinto a ello la investigación efectuada por la demandada arrojó una tasa de dieciséis con veintisiete por ciento (16.27%) (Cfr. fojas 81 y 82 del expediente judicial).

Destaca el Tribunal Administrativo Tributario, sobre este aspecto en la Resolución TAT-RF-068 de 20 de octubre de 2015, lo siguiente:

“...el solo hecho de informar no constituye plena prueba, para los efectos se deben presentar las pruebas que comprueben fehacientemente los datos y hechos enunciados, toda vez que los costos y gastos para ser deducidos deben estar debidamente documentados y efectivamente realizados, tal como lo indica el artículo 22 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 que a la letra dice:

‘Artículo 22. Costos y gastos no documentados.

Cuando un costo o gasto carezca de factura o documento equivalente emitido de acuerdo con los requisitos legales, el mismo no podrá deducirse. Sin embargo, si el costo o gasto cumple con las demás condiciones establecidas en el artículo 19 de este Decreto, podrá ser deducido si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la Dirección General de Ingresos”. (Cfr. fojas 45 y 46 del expediente judicial)

La falta de certeza de la información fue un factor importante que tomó en cuenta la entidad demandada, al no poder considerar con exactitud la renta gravable, lo cual trae consigo el incumplimiento del artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 que a la letra indica:

“Artículo 19.- Principios generales.

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

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

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

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

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

...”

En síntesis, tal como lo determinó el Tribunal Administrativo Tributario, que confirmó los actos administrativos objeto de esta demanda, al no poderse probar por parte de la contribuyente con los medios de pruebas que establece la ley, el establecimiento exacto de los costos y gastos deducibles ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente, en la declaración jurada de renta correspondiente al período 2011 por parte de **C.D.P. Digital, S.A.**, tal como lo tiene previsto el artículo 19 de la norma transcrita en el párrafo que precede, lo cual tiene una incidencia en la determinación de la ganancia o renta gravable (Cfr. foja 46 del expediente judicial).

Somos de la opinión, que mal podría solicitar la demandante que su petición fuera aceptada por la Dirección General de Ingresos, cuando es evidente que incumplió con lo que preceptúa el artículo 699 del Código Fiscal, según ha sido modificada, en el sentido que este tipo de solicitudes sólo puede presentarse en alguno de estos dos supuestos: a) si por razón del pago del Impuesto

Sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas; o b) en aquellos casos en los que su tasa efectiva del Impuesto Sobre la Renta exceda porcentaje permitido por la ley.

Finalmente, debemos llamar la atención de la Sala Tercera en cuanto a que el artículo 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, adicionado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el Decreto Ejecutivo 185 de 2005, si bien establece como fórmula general que la Dirección General de Ingresos **deberá recibir** toda Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, **siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 133e del mencionado Decreto Ejecutivo 170 de 1993**, conforme fue adicionado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el Decreto Ejecutivo 185 de 2005, igualmente dispone con **respecto a las solicitudes recibidas, que tal hecho no implica de manera alguna su aceptación por parte de la Dirección General de Ingresos.**

También debe tenerse en cuenta, que la citada disposición reglamentaria es clara al señalar que el análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos con el propósito de autorizar o negar una de estas solicitudes, **de ninguna manera invalida su facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas hechas por el contribuyente**, como en efecto ocurrió en la situación en estudio.

III. Actividad Probatoria.

En cuanto a la actividad probatoria del presente proceso, es necesario destacar la escasa efectividad de los medios ensayados por el demandante para demostrar al Tribunal la existencia de las circunstancias que constituyen el supuesto de hecho en que sustenta su acción de plena jurisdicción.

En tal sentido, se observa que a través del Auto de Pruebas 7 de 5 de enero de 2017, se admitieron como pruebas documentales del demandante, los siguientes documentos: a). Original del Certificado de Persona Jurídica del Registro Público de Panamá N°.514153 de 7 de abril de 2016, donde consta la existencia, vigencia y representación legal de la sociedad **C.D.P. DIGITAL, S.A.**, b). copia autenticada de la Resolución N°.TAT-RF-068 de 20 de octubre de 2015, emitida por el Pleno del Tribunal Administrativo Tributario, con la debida constancia de su notificación, que es el

acto confirmatorio de la resolución atacada, y su confirmación en este proceso, c). copia autenticada de la Resolución N°201-10847 de 17 de septiembre de 2012, emitida por la Subdirección General de Ingresos, con la debida constancia de su notificación ,d).copia autenticada de la Resolución N°201-10996 de 26 de agosto de 2013, emitida por la Autoridad Nacional de Ingresos. (Cfr. fojas 31,32-48,66-70,71-75).

De igual manera, se admitió la prueba de Informe aducida por la parte actora y la Procuraduría de la Administración, consistente en la **copia autenticada del expediente administrativo** relativo al presente negocio jurídico, misma que fue solicitado a través del Oficio 167 de 17 de enero de 2017 por la Sala Tercera y **que no fue presentada** al momento de la elaboración de este escrito (Cfr. foja 102 del expediente judicial).

De las constancias procesales, se desprende que las pruebas admitidas no logran acreditar lo señalado por la apoderada judicial de la empresa **C.D.P. Digital, S.A.**, en sustento de su pretensión, de ahí que este Despacho estima que la demandante no asumió en forma adecuada la carga procesal a la que se refiere el artículo 784 del Código Judicial que obliga a quien demanda a acreditar los hechos que dan sustento a su pretensión; deber al que se refirió esa alta Corporación de Justicia en su Sentencia 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...’ (El subrayado 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 deben 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)... (La negrilla es nuestra).

De la lectura de los precedentes judiciales reproducidos, se infiere la importancia que tiene que el actor cumpla con su responsabilidad de acreditar su pretensión ante la Sala Tercera, por lo que, en ausencia de mayores elementos de prueba que den sustento a la demanda presentada por la empresa Pronto Aseo S.A., es por lo que esta Procuraduría solicita respetuosamente al Tribunal sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-10847 de 17 de septiembre de 2012, emitida por la Dirección General de Ingresos**, sus actos confirmatorios y, por ende, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaría General