

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 235

Panamá 24 de febrero de 2017

**Proceso Contencioso Administrativo
de Plena Jurisdicción.**

La firma forense Flórez y Flórez, actuando en representación de **Calder Investment Group, Corp.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-10332 de 20 de agosto de 2013, dictada por la **Autoridad Nacional de Ingreso Público**, los actos confirmatorios y que se haga otra declaración.

Alegato 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, en tiempo oportuno, el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción descrito en el margen superior.

I. Antecedentes.

De acuerdo con las constancias procesales, el 30 de abril de 2013, la empresa **Calder Investment Group, Corp.**, 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 Alterno del Impuesto Sobre la Renta para el **período fiscal 2012**, aduciendo una supuesta pérdida para ese período por la suma de ochenta y tres mil dieciséis balboas con veintitrés centésimos (B/.83,016.23) (Cfr. f. 20 del expediente judicial).

En atención a dicha solicitud, el Director General de Ingresos emitió la Resolución 201-10332 de 20 de agosto de 2013, 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 *“si al total de las construcciones en proceso al inicio del año 2011, le rebajamos los saldos al final del 2012, la diferencia debe corresponder a los costos de los apartamentos vendidos y reportados en el 2012, la cual debe ser igualmente coherente con los ingresos, situación que no se evidencia con estos resultados”*. Agrega que, según la empresa contribuyente, ésta se mantuvo sin operaciones desde el 2007 al 2011; no obstante, las cuentas por cobrar tuvieron movimiento desde 2008, **alcanzando montos de hasta cuatro millones y no existe explicación al respecto, por lo que consideró que se trata de una omisión en la declaración de ingresos, puesto que éstos no formaron parte del monto declarado en el período 2012**, según lo dispuesto en los artículos 699 y 710, 1196, 1238, 1238-A, 1239 del Código Fiscal (Cfr. f. 22 a 23 del expediente judicial).

En contra de la anterior decisión, la recurrente presentó un recurso de reconsideración, mismo que fue decidido a través de la Resolución 201-1608 de 24 de febrero de 2014, por medio de la cual el Administrador Nacional de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, resolvió mantener en todas sus partes el acto dictado inicialmente (Cfr. fs. 24 a 28 del expediente judicial).

Posteriormente, la accionante sustentó ante el Tribunal Administrativo Tributario un recurso de apelación en contra de la Resolución 201-1608 de 24 de febrero de 2014, el cual fue decidido por medio de la Resolución TAT-RF-009 de 13 de enero de 2016, 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 13 de abril de 2016 (Cfr. fs. 29 a 45 del expediente judicial).

Una vez agotada la vía gubernativa de la forma antes descrita, la empresa **Calder Investment Group, Corp.**, 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, la cual procedemos contestar de la siguiente manera (Cfr. fs. 1 a 18 del expediente judicial).

La actora sustentó su demanda en la supuesta infracción de los artículos 18, 19 y 20 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970; los artículos 19, 20 y 21 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 y los artículos 699 y 719 del Código Fiscal; cuyos cargos de infracción serán analizados en conjunto dada la estrecha relación existente entre los mismos.

Al respecto, la recurrente manifiesta que dentro de su sistema contable, de manera ordenada y coherente, clasifica en la cuenta denominada Proyectos varios, los costos de los apartamentos en construcción según consta en el anexo 2, en el que se demostró que la suma de veintiocho millones cincuenta mil trescientos dieciséis balboas con nueve centésimos (B/.28,050,316.09), es parte de las sumas reportadas en el renglón "Otros Activos", generados en el período fiscal de 2012, situación que se solicitó a la entidad que tomase en cuenta a manera de aclaración, lo cual no se acogió (Cfr. foja 10 del expediente judicial).

Finalmente, considera que otro argumento sin base objetiva tributaria, ni jurídica, es el hecho que la Dirección General de Ingresos afirme que existe una omisión de ingresos no incluidos por su representada en la declaración de renta del período finalizado en el 2012, a pesar que se le hizo la aclaración en el sentido que las cuentas por cobrar aumentaron porque se incluye dentro de la cuenta contable número 11812, denominada "Constructora Quebec, S.A." la suma de cuatro millones cien mil setecientos cincuenta y cinco balboas con veintiún

centésimos (B/.4,100,755.21), que corresponde a las construcciones en proceso y no a cuentas por cobrar (Cfr. fojas 10 y 11 del expediente judicial).

II. Descargos legales de la Procuraduría de la Administración en representación de la entidad demandada.

En la Vista número 1283 de 25 de noviembre de 2016, esta Procuraduría señaló que, contrario a lo indicado por el apoderada judicial de la actora, este Despacho observa que al emitirse las Resoluciones 201-10332 de 20 de agosto de 2013 y 201-1608 de 24 de febrero de 2014, la Dirección General de Ingresos 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 el rechazo a su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta obedeció a que la autoridad tributaria objetó en la declaración de renta correspondiente al período fiscal 2012, sobre la base que si bien los costos detallados sobre la construcción de los apartamentos del Proyecto San Francisco Bay Torre 400 y los vendidos, coinciden con lo reportado en renta, se observa que los costos resultan de una acumulación en la cuenta de construcciones en proceso; por tanto, **al rebajar de las construcciones en proceso del año 2011 el saldo al final del 2012, la diferencia debe corresponder a los costos de los apartamentos vendidos y reportados en el 2012, situación que no se evidencia con lo presentado por la actora**, 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).

Sobre este aspecto, conviene indicar que al examinar el recurso de reconsideración presentado por la actora en contra de la decisión original, el Director General de Ingresos en la Resolución 201-1608 de 24 de febrero de 2014, expresó lo siguiente:

“En base a la información presentada por el contribuyente, en el recurso de reconsideración, se procede a realizar un análisis en el cual se obtienen los siguientes resultados:

Construcciones en Proceso inicio del año 2012.....	36,359,737.56
--	---------------

Menos

Construcciones en Proceso final del año 2012.....	14,449,803.49
---	---------------

Costo de Inventario Para venta reportado por error en línea de otros activos en el 2012	<u>28,050,316.09</u>
--	----------------------

Total de costos según investigación.....	6,140,382.02
--	---------------------

Costo reportado en Declaración de Renta 2012.....	5,211,885.18
---	---------------------

Diferencia.....	928,496.84
-----------------	-------------------

Como podemos observar en el cuadro transcrito **existe una serie de incongruencias en los costos del período 2012, versus lo reportado en la Declaración Jurada de Renta, lo cual afecta el costo deducible y los ingresos reportados, por lo tanto no se logra determinar con certeza, mediante el análisis o revisión técnica la renta gravable, como lo establece el Artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.”** (La negrita es nuestra) (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

Esa incongruencia por parte de la peticionaria en los costos del período 2012, por la suma de veintiocho millones cincuenta mil trescientos dieciséis

balboas con nueve centésimos (B/.28,050,316.09), que fueron anotados por error por parte de la contribuyente en el rubro de "Otros Activos", versus lo señalado en la Declaración de Renta, afectó el costo deducible y los ingresos reportados, al tiempo que esa información no es congruente con el análisis de los costos acumulados en construcciones en proceso. Todo ello, incidió en la decisión adoptada por la Dirección General de Ingresos de negarle la aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, conforme lo dispuesto en el artículo 697 del Código Fiscal, con sus modificaciones y el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Según consta en el Informe Explicativo de Conducta fechado 8 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 **Calder Investment Group**., obedeció a lo expuesto en el párrafo que antecede, además, que la recurrente aportó una serie de detalles denominados "costos por unidades vendidas" en las que se presentó precio de venta, abonos, venta por cobrar, costos y el inventario; sin embargo, se demuestran apartamentos y estacionamientos cancelados que son llevados a cuenta de inventario y no se reportan como ingresos (Cfr. foja 77 del expediente judicial).

También, considera la Dirección General de Ingresos que existió una omisión en la declaración de ingresos por parte de la demandante, toda vez que las cuentas por cobrar de la empresa iniciaron en 2008, alcanzando la cuantía de cuatro millones trescientos noventa y ocho mil cuatrocientos cuarenta y ocho balboas con treinta y tres centésimos (B/.4,398.448.33); sin embargo, la recurrente no reportó operaciones en el período 2007 al 2011, sin que haya existido ningún tipo de explicación.

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 trajo 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 la demanda, las incongruencias encontradas en la revisión de los registros contables, los resultados obtenidos en la prueba pericial, la ausencia de pruebas necesarias por parte de la empresa contribuyente, máxime el hecho que utilizaron de forma errónea los registros de acumulación de costos y productos, lo que conlleva a no poder determinar la renta gravable y la supuesta pérdida declarada por el mismo, por lo que somos del criterio que debe declararse la legalidad de los actos acusados.

En ese sentido, opinamos, que mal podría solicitar la demandante que su petición fuera aceptada por la Dirección General de Ingresos, cuando es evidente

que ella incumplió con lo que preceptúa el artículo 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005, 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 el treinta por ciento (30%).

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.

El Tribunal emitió el Auto de Pruebas número 458 de 29 de diciembre de 2016, en el que se admitió, a favor de la recurrente, los documentos visibles a fojas 19-45,47 y 55-65 del expediente judicial; así como el expediente

administrativo aducido por la sociedad demandante y la entidad demandada (Cfr. foja 133 del expediente judicial).

En ese contexto, debemos manifestar que la Sala Tercera no admitió los documentos públicos visibles a fojas 93-128 del expediente judicial por no cumplir con el requisito de autenticidad exigido en el artículo 833 del Código Judicial. Tampoco admitió la prueba de informe, la inspección judicial ni la prueba pericial aducidas por la actora (Cfr. fojas 133 y 134 del expediente judicial).

Por consiguiente, somos de la firme convicción que en el negocio jurídico bajo examen, **la accionante no asumió en forma adecuada la carga procesal que establece 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 la Sala Tercera en el 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...’ (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 del precedente judicial reproducido, se infiere la importancia que tiene que la actora cumpla con su responsabilidad de acreditar su pretensión ante el Tribunal, por lo que, **en ausencia de mayores elementos probatorios que fundamenten la misma**, esta Procuraduría **reitera** a la Sala Tercera su solicitud respetuosa para que se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-10332 de 20 de agosto de 2013, emitida por el Director 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
Secretaria General

Expediente 355-16