

6 de julio de 1998

Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción

Contestación de la demanda Interpuesta por el Lic. Adelmino Rivera en representación de Inmobiliaria Alican, S.A., para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N°201-1821 fechada 14 de noviembre de 1996, dictada por el Director General de Ingresos de la Provincia de Panamá, del Ministerio de Hacienda y Tesoro, los actos confirmatorios y, para que se hagan otras declaraciones.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

De conformidad con lo establecido en el artículo 102, de la Ley 135 de 1943 y el numeral 2, del artículo 348 del Código Judicial, procedemos a dar contestación a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, enunciada en el margen superior de este escrito en los siguientes términos.

I. Peticiones de la parte demandante:

El apoderado judicial del actor ha solicitado a los Señores Magistrados que integran la Honorable Sala Tercera que declaren nula, por ilegal, la Resolución N° 33 de 16 de marzo de 1998, emitida por el Ministro de Hacienda y Tesoro, que confirma en todas sus partes la Resolución N°201-947 fechada 25 de junio de 1997, por medio del cual se le aplica la suma de B/.4,386.30 al crédito reconocido de B/.7,167.82, correspondiente a la enajenación de la Finca N°30591, por su valor nominal, sin recargo e intereses en atención al artículo 1072 - A del Código Fiscal, ya que el pago del impuesto sobre la renta del año 1987 se hizo incorrectamente.

Asimismo, ha solicitado que se declare nulo, por ilegal, el numeral segundo de la Resolución N°201-947 datada 25 de junio de 1997, emitida por el Director General de Ingresos, que establece que del crédito reconocido por la suma de B/.7,167.82 en concepto de impuestos sobre la renta proveniente de la Declaración Jurada de Rentas del año 1987, se descuenta el Impuesto Sobre la Renta de la enajenación de la Finca N° 30591, por la suma de B/.4,386.30.

También ha pedido que se declare nulo, por ilegal, el numeral segundo de la Resolución N° 201-1821 fechada 14 de noviembre de 1996, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, mediante el cual se aplica la diferencia del impuesto a pagar por la enajenación de la Finca N° 30591, por la suma de B/.4,386.30, y la diferencia resultante a futuros pagos de Impuestos de Dividendos pendientes de distribución, al crédito reconocido por la suma de B/.7,167.82.

Como consecuencia de las declaraciones anteriores, el apoderado judicial del recurrente ha pedido que se ordene el pago de la totalidad de las sumas, que tiene su representada, como crédito.

Este Despacho solicita a los Señores Magistrados que conforman la Honorable Sala Tercera, que denieguen todas las peticiones de la parte demandante, toda vez que no le asiste la razón en las mismas, tal como lo dejaremos evidenciado en el transcurso de este escrito.

II. Los hechos u omisiones en que se fundamenta la acción, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: Este hecho es cierto, pues así lo hemos podido comprobar del contenido de la Certificación expedida por el Registro Público de la Propiedad, visible a foja 12 del cuadernillo judicial; por tanto, lo aceptamos.

Segundo: Este hecho no nos consta; por tanto, lo negamos.

Tercero: Éste, lo contestamos igual que el hecho anterior.

Cuarto: Aceptamos que la demandante presentó solicitud de Devolución del Impuesto Sobre la Renta, el día 25 de agosto de 1994, ya que mantenía un crédito a su favor por la suma de B/.7,167.82, ya que así se deduce de autos.

Quinto: Este hecho es cierto; por tanto lo aceptamos.

Sexto: Este hecho es cierto, ya que así se desprende del contenido de la Resolución N°201-947, visible de fojas 5 a 8 del cuadernillo judicial; por tanto, lo aceptamos. (Por error se enumeró Tercero)

Septimo: Este hecho es cierto, pues así se colige a fojas 9 y 11 del cuadernillo judicial; por tanto, lo aceptamos. (Por error fue enumerado Cuarto)

III. En torno a las disposiciones legales que el actor estima como infringidas y el concepto de la violación, la Procuraduría de la Administración opina lo siguiente:

Antes de emitir nuestro criterio, respecto a las disposiciones legales que el apoderado judicial del demandante estima como infringidas, es importante hacer el señalamiento que se ha citado como violado el artículo 32 de la Constitución Política Nacional; no obstante, consideramos imposible entrar a analizar la aludida infracción en virtud de lo estipulado en el numeral 1, del artículo 87 del Código Judicial, que reza de la siguiente manera:

¿Artículo 87: Al Pleno de la Corte Suprema de Justicia le están privativamente atribuidas las siguientes funciones:

1. Con audiencia del Procurador General de la Nación o del Procurador de la Administración, conocer y decidir:

a. Las demandas de inconstitucionalidad contra las leyes, decretos leyes, decretos de gabinete, decretos, acuerdos, Resoluciones y demás actos impugnados ante ella, por cualquier persona, por razones de fondo o de forma;¿

En este mismo sentido, la Honorable Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo se ha pronunciado en Sentencia fechada 10 de julio de 1995, en los siguientes términos:

¿Observa quien suscribe que la demanda no cumple con el requisito previsto en el numeral 4 del artículo 28 de la Ley 33 de 1946, que requiere que en aquella se expresen las disposiciones que se estiman violadas y el concepto de la violación, puesto que, el demandante solamente menciona como violado el artículo 32 de la Constitución Nacional y como se ha reiterado en innumerables ocasiones, la Sala esta facultada para decidir acerca de la ilegalidad de actos administrativos por lo cual, lógicamente, la norma violada debe ser un disposición legal y no una disposición constitucional.¿

Por lo anterior, somos del criterio que, esa Augusta Sala debe inhibirse de analizar la supuesta infracción del artículo 32 de la Constitución Nacional, porque el mismo resulta incongruente con un proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción, como el que se ha instaurado, el cual tiene por objeto examinar la legalidad del acto acusado y no la constitucionalidad del mismo.

Por otro lado, apreciamos que el apoderado judicial del demandante ha señalado como infringidos los artículos 719, 720 y 737 del Código Fiscal, el artículo 24 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, los artículos 183 y 184 del Decreto N° 170 de 27 de octubre de 1993, los cuales serán analizados de la misma forma en que los ha planteado el apoderado judicial de la sociedad demandante.

A. Artículos 719 y 720 del Código Fiscal:

¿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.¿

0 - 0 - 0 - 0

¿Artículo 720: Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que se 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 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.¿

Como concepto de la violación, el apoderado judicial del recurrente explicó lo que a seguidas se transcribe:

¿El artículo 719 es claro para su interpretación, ya que el pago del impuesto de rentas del año 1987 se realizó en el año 1988, desde la presentación de estas declaraciones de rentas, los funcionarios encargados debieron examinar minuciosamente las declaraciones de rentas y si consideraban que las mismas no eran claras, ciertas o exactas o que se hubieran rendido contraviniendo normas del Código Fiscal, desde ese mismo momento debieron practicar todas las investigaciones o diligencias que se considerarán (sic) necesarias o útiles para establecer la verdadera cuantía, no NUEVE AÑOS después que fue presentada la declaración del año 1987. Según el artículo 720

del Código Fiscal, después de presentada la declaración de 1987, estos funcionarios contaban con TRES (3) AÑOS para dictar la Resolución que contendría la liquidación adicional correspondiente, es decir los funcionarios tenían el año 1988, 1989 y 1990 para dictar esta Resolución, cosa tal que no se hizo, de manera que el 25 de agosto de 1994, cuando nuestros representados solicitan la DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS es que los funcionarios de Hacienda y Tesoro empiezan una investigación, luego de transcurrir al momento de la presentación de la Devolución, el término de SIETE (7) AÑOS, después de la presentación de la declaración de impuestos sobre la renta de nuestros representados, cuando la Resolución sobre la liquidación adicional debió salir en el año 1990, y NO EN EL AÑO 1996, con la Resolución N°201-1823 que se ataca. Es decir respetables señores, que nueve años después, es que el Director General de Ingresos realiza una investigación, que se debió realizar hace nueve años atrás, y decreta que del crédito a su favor, que tienen nuestros representados por la suma de B/.7,167.82 y que se le ha reconocido por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, nos manifiestan que se le tiene que descontar una diferencia de B/.4,386.30 correspondiente a la enajenación de la Finca 30591, y que la diferencia resultante, se aplicará a futuros pagos de impuestos de dividendos.¿ (Cfr. fs. 25 y 26)

No coincidimos con los argumentos esbozados por el apoderado judicial del demandante, toda vez que en el caso bajo estudio, la Administración Regional de Ingresos no ha expedido una Resolución Administrativa que contiene una liquidación adicional; de suerte que no le es aplicable lo establecido en el artículo 720 del Código Fiscal.

Aunado a lo anterior, estimamos que la Dirección General de Ingresos puede efectuar una investigación o revisión de las declaraciones e informes del contribuyente en los casos de Solicitud de Devolución de Impuestos, situación que se dio en el caso sub júdice, dado que sobre este aspecto la Ley no establece término para revisión.

Siguiendo este mismo orden de ideas, debemos indicar que el artículo 737 del Código Judicial, solamente estatuye el término que tiene el contribuyente para solicitar la devolución de las sumas pagadas en exceso al Fisco, el cual prescribe a los siete (7) años contados a partir del último día del año en que se efectuó el pago.

En virtud de lo anterior, este Despacho considera pertinente verificar la fecha en que el demandante presentó su Solicitud de Devolución del Crédito Fiscal, observándose que fue recibido en la Dirección General de Ingresos el día 25 de agosto de 1994, pues así lo hemos podido corroborar del sello plasmado por esa Dirección, visible a foja 5 del expediente administrativo; luego, la cotejamos con la fecha en que la Sociedad Alican, S.A. dejó de realizar operaciones - 5 de junio de 1987 - (Cfr. fs. 26 exp. adm., el cual no está debidamente foliado), detectándose que su escrito de Solicitud de Devolución era extemporáneo conforme lo dispone el artículo 737 del Código Fiscal, por ende, solamente tenía hasta el día 5 de junio de 1994 para reclamar su crédito fiscal puesto que había transcurrido en exceso el término de siete (7) años contados a partir del último día que se efectuó el pago.

Sobre el particular, la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo se pronunció en Sentencia fechada 26 de noviembre de 1997, en los siguientes términos:

¿Frente a lo planteado por la parte actora, este Tribunal considera que la prescripción alegada por el Contralor para negar el refrendo al crédito por la suma de B/.601,205.92, tiene asidero jurídico por varias razones:

En primer lugar, la norma supratranscrita establece claramente que el derecho de los particulares a la devolución de las sumas pagadas de más o indebidamente al Fisco

prescribe en (7) años, contados a partir del último pago que realizó la empresa PARIMAR, S.A., en concepto de impuesto sobre la renta, y que hoy días solicita su devolución por la suma de B/:60,205.92, fue en mayo de 1983 (Ver anexo 11 de los antecedentes). Si se computa el tiempo el tiempo de prescripción de que habla la norma arriba reproducida, efectivamente la solicitud presentada por PARIMAR, S.A, es extemporánea, dado que la misma tiene fecha de 18 de enero de 1994 (ver anexos 1 y 11 de los antecedentes), cuando debió ser presentada hasta el 31 de diciembre de 1990.¿

Por lo anterior, consideramos que no se han producido las infracciones alegadas por el apoderado judicial del demandante.

B. Artículo 24 del Decreto de Gabinete N° 109 de 1970:

¿Artículo 24: La instrucción de las sumarias y la primera instancia en los negocios de competencia de la Dirección General de Ingresos serán ejercidas por las Administraciones regionales de Ingresos; las de segunda instancia por la Comisión de Apelaciones. Este procedimiento no excluye los recursos ante los tribunales ordinarios.¿

El demandante argumentó como concepto de la violación, lo siguiente:

¿El Director General de Ingresos, dentro de un proceso de devolución de impuestos, NO PUEDE EXPEDIR UNA LIQUIDACIÓN ADICIONAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, YA QUE NO TIENE COMPETENCIA PARA ELLO. Es el Administrador Regional de Ingresos el funcionario de Apelaciones.

El artículo 24 establece que la primera instancia en los negocios de competencia de la Dirección General de Ingresos será ejercida por las Administraciones Regionales de ingresos, y la segunda instancia por la Comisión de Apelaciones.¿ (Cfr. fs. 32)

No compartimos los planteamientos del apoderado judicial del demandante, porque si bien el artículo 24, supracitado, indica claramente que los negocios de competencia de la Dirección General de Ingresos serán ejercidos por las Administraciones Regionales de Ingresos, no podemos obviar que el artículo 16, del Decreto de Gabinete N°109 de 1970 dispone que el Director General de Ingresos y los Administradores Regionales de Ingresos están investidos de jurisdicción coactiva; de manera que, cualquiera de los dos está facultado para expedir Resoluciones Administrativas que reconozcan créditos a favor de los contribuyentes.

Por lo expuesto, somos del criterio que, el hecho que la Resolución N°201-1821 fechada 14 de noviembre de 1996, fuera expedida por el Director General de Ingresos no es motivo suficiente para declarar ilegal esa actuación administrativa, ya que cuando el demandante hizo uso de los Recursos a que tenía derecho, la Dirección General de Ingresos cumplió con el agotamiento de la vía gubernativa; subsanándose de esta forma cualquier anomalía surgida en la emisión de las Resoluciones impugnadas.

En consecuencia las Resoluciones impugnadas no han infringido el artículo 24, del Decreto de Gabinete N°109 de 1970.

C. Artículos 183 y 184 del Decreto N°170 de 27 de octubre de 1993:

¿Artículo 183. Términos de prescripción.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 165 de este Decreto, el derecho del Estado a cobrar el impuesto sobre la renta prescribe a los siete (7) años contados a partir del último día del año fiscal en que el impuesto debió ser pagado. La obligación de pagar las retenciones establecidas en el Código Fiscal, prescribe a los quince (15) años contados a partir de la fecha en que debió practicarse la retención.

El derecho de los particulares a la devolución de las sumas pagadas de más o indebidamente al estado por concepto de impuesto sobre la renta, prescribe en siete (7) años, contados a partir del último día del año en que se efectuó el pago. La caducidad de la solicitud de devolución se regirá por las disposiciones del Código Judicial sobre caducidad de la instancia. La solicitud caducada no interrumpirá la prescripción de que trata este párrafo.¿

0 - 0- 0 -0

¿Artículo 184. Interrupción de la prescripción.

El término de prescripción se interrumpe:

- a) por auto ejecutivo dictado contra el contribuyente o responsable;
- b) por arreglos de pagos celebrados con la Dirección General de Ingresos o por promesa de pago escrita del contribuyente o responsable;
- c) por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto; o
- d) por solicitud de devolución del impuesto presentada por el contribuyente o responsable.¿

El apoderado judicial del demandante alegó como concepto de la violación, lo que a seguidas se copia:

¿Las disposiciones reglamentarias han sido mal aplicadas por cuanto que la interrupción de la prescripción de siete años del impuesto sobre la renta es para los contribuyentes que no han presentado su correspondiente declaración de rentas. El artículo 720 del Código Fiscal al señalar la preclusión de la facultad que tiene el fisco para expedir liquidaciones adicionales después de haber transcurrido los tres años de (sic) posteriores a la presentación de la respectiva declaración de rentas. Esta norma es especial y fue establecida por el Estado para darle seguridad y tranquilidad a todo contribuyente en el sentido de que después de tal término no podrían exigírsele impuestos adicionales a su renta declarada y liquidada.¿ (Cfr. fs. 33 y 34)

La tesis esgrimida por el apoderado judicial del recurrente carece de asidero jurídico, en virtud que tenía siete años para hacer el reclamo de Devolución del Crédito a su favor, contados a partir del último día que efectuó operaciones, 5 de junio de 1987, por tanto, la presentación de su Solicitud, 25 de agosto de 1994, interrumpió el término de prescripción; sin embargo, ya había transcurrido en exceso el término para solicitar a la Administración Tributaria el reembolso del crédito que mantenía a su favor.

Por tanto, las Resoluciones atacadas de ilegales por el demandante no han infringido los artículos 183 y 184, del Decreto N°170 de 1993.

E. Artículo 737 del Código Fiscal:

¿El derecho del Fisco a cobrar el impuesto a que este Título se refiere prescribe a los siete (7) años, contados a partir del último día del año en que el impuesto debió ser pagado. La obligación de pagar lo retenido según el artículo 731 prescribe a los quince (15) años, contados a partir de la fecha en que debió hacerse la retención.

Parágrafo: El derecho de los particulares a la devolución de las sumas pagadas de más o indebidamente al Fisco prescribe en (7) años, contados a partir del último día del año en que se efectuó el pago.

La caducidad de la solicitud de devolución se regirá por las disposiciones sobre caducidad de la instancia de la instancia del Código Judicial. La solicitud caducada no interrumpirá la prescripción de que trata este parágrafo.¿

El actor señaló como concepto de la violación, lo siguiente:

¿Esta norma ha sido mal aplicada ya que la Dirección General de Ingresos no puede desconocer el artículo 720, ya mencionado, por ser éste especial. Como ya hemos dicho, una vez presentada la declaración de rentas el fisco sólo tiene 3 años para expedir liquidaciones adicionales de impuestos sobre la renta. Si el Estado deseara lo contrario en este supuesto debe hacer la modificación necesaria a través de la asamblea legislativa.¿ (Cfr. fs. 34)

Este Despacho es de la opinión que no es posible entrar a analizar la supuesta infracción del artículo 737 del Código Fiscal, puesto que el apoderado judicial del demandante no ha explicado en su Concepto de la Violación lo atinente a cómo se había infringido el artículo 737, sino que argumentó porqué las Resoluciones impugnadas infringían lo dispuesto en el artículo 720.

En consecuencia de todo lo expuesto, reiteramos respetuosamente nuestra solicitud a los Señores Magistrados que conforman la Honorable Sala Tercera, que denieguen las peticiones de la parte demandante, pues, no le asiste la razón en las mismas, tal como lo hemos dejado evidenciado en el transcurso del presente escrito.

IV. Pruebas: Aceptamos sólo las presentadas, por ser documentos originales y copias debidamente autenticadas.

Aducimos el expediente administrativo, que reposa en los archivos de la Dirección Regional de Ingresos, de la Provincia de Panamá.

V. Derecho: Negamos el Invocado, por el demandante.

Del Señor Magistrado Presidente,

Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/11/hf.

Licdo. Manuel A. Bernal H.

Secretario General, a.i.

Materia:

1. Devolución de crédito a favor del contribuyente (prescribe a los siete años contados a partir del último pago del impuesto)
2. Prescripción de solicitud de devolución de créditos a favor del contribuyente (a los siete años contados a partir del último pago del impuesto)
3. Procedimiento para expedición de Resoluciones de Alcance Adicional (no se efectuó adecuadamente)