

**REPÚBLICA DE PANAMÁ**



**MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN**

**Vista Número 431**

Panamá, 1 de julio de 2015

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Plena Jurisdicción**

**Contestación  
de la demanda.**

La firma forense Legal & Tax Services, actuando en representación de **Global Business Investments, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, el acto confirmatorio y el modificatorio, y que 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 de plena jurisdicción descrita en el margen superior.

**I. Los hechos en que se fundamenta la demanda, los contestamos de la siguiente manera:**

**Primero:** Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 37-39 del expediente judicial).

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

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

**Cuarto:** Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. foja 48 del expediente judicial).

**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.

**II. Disposiciones que se aducen infringidas.**

La apoderada judicial de la actora estima que la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010 infringe las siguientes disposiciones:

**A.** El artículo 46 de la Constitución Política de la República que establece que las leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público o de interés social, cuando en ellas así se exprese (Cfr. fojas 17-18 del expediente judicial);

**B.** Los artículos 754 (modificado por el artículo 28 de la Ley 6 de 2005) y 761 del Código Fiscal; normas que, respectivamente, disponen que la sanción por no tener registros de contabilidad al día, corresponderá a una multa de cien balboas (B/.100.00) a quinientos balboas (B/.500.00), por cada mes de atraso; y que en la imposición de estas multas se tendrá en cuenta, cuando sea del caso, la cuantía del impuesto que se ha eludido o intentado eludir y el grado de culpabilidad del infractor (Cfr. fojas 15-16 y 17 del expediente judicial);

**C.** El artículo 87 del Código de Comercio, según el cual todo comerciante está obligado a tener sus registros de Contabilidad al día, lo que se entenderá cuando sus entradas están hechas mensualmente dentro de los sesenta (60) días siguientes al mes correspondiente; y que los infractores se harán acreedores a una multa de cien balboas (B/.100.00) a quinientos balboas (B/.500.00) por cada mes de atraso en su contabilidad (Cfr. fojas 14-15 del expediente judicial);

**D.** Los artículos 34 y 47 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, los que, en su orden, se refieren a los principios que informan al procedimiento administrativo general; y a la prohibición de establecer requisitos o trámites que no se encuentren establecidos en las disposiciones legales y en los reglamentos dictados para su debida ejecución (Cfr. fojas 16-17 del expediente judicial); y

**E.** El artículo 27 del Decreto Ejecutivo 26 de 1 de febrero de 1996, actualmente derogado por el Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, pero vigente al momento del surgimiento de la obligación exigida en el presente caso, el cual disponía que el uso de Sistemas de Contabilidad Computarizados debía ser avalado por un Contador Público Autorizado, certificando que se

cumplían con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas (Cfr. foja 14 del expediente judicial).

### **III. Breves antecedentes del caso y descargos de la Procuraduría de la Administración, en representación de los intereses de la entidad demandada.**

De acuerdo con las constancias procesales, el 12 de abril de 2010 el Departamento de Fiscalización de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas llevó a cabo una inspección en las oficinas de la empresa Grupo Viveros S.A., actualmente denominada **Global Business Investments, S.A.**, cuyos resultados constan en el Acta de Fiscalización del Cumplimiento de los Contribuyentes número 8274, en la cual se indica que dicha contribuyente mantenía catorce (14) meses de atraso en los registros contables del Diario General, durante el período comprendido entre diciembre de 2008 y enero de 2010; y veinticinco (25) meses de atraso en el Mayor General, durante el mismo período (Cfr. fojas 37 y 42 del expediente judicial).

En virtud de lo anterior y con fundamento en lo establecido en los artículos 87 del Código de Comercio y 754 del Código Fiscal (modificado por el artículo 28 de la Ley 6 de 2005), el Director General de Ingresos emitió la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010, por medio de la cual resolvió sancionar a la contribuyente **Grupo Viveros, S.A.**, ahora **Global Business Investments, S.A.**, con el pago de una multa por la suma de diecinueve mil quinientos balboas (B/.19,500.00), por la conducta descrita en el párrafo anterior, a razón de quinientos balboas (B/.500.00) por cada mes de atraso (Cfr. fojas 37-39 del expediente judicial).

Consta igualmente, que después de notificarse de esta medida, lo que ocurrió el 16 de septiembre de 2010, la referida contribuyente presentó un recurso de reconsideración que fue decidido mediante la Resolución 201-5597 de 25 de mayo de 2011, la cual mantuvo en todas sus partes lo dispuesto en el acto principal. Esta última resolución fue notificada a la mencionada empresa el 24 de junio de 2011 (Cfr. fojas 40-43 del expediente judicial).

También se observa que, posteriormente, la afectada interpuso un recurso de apelación que dio lugar a la expedición de la Resolución TAT-RF-091 de 18 de julio de 2013, a través de la cual el Tribunal Administrativo Tributario dispuso modificar la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de

2010 y su acto confirmatorio, en el sentido de reducir la multa anteriormente impuesta, a la suma de doce mil quinientos balboas (B/.12,500.00), a razón de quinientos balboas (B/.500.00) por cada uno de los veinticinco (25) meses transcurridos desde el surgimiento de la obligación de llevar su contabilidad de forma manual; acto administrativo que le fue notificado el 14 de agosto de 2013, quedando así agotada la vía gubernativa (Cfr. fojas 26-31 del expediente judicial).

Producto de la situación expuesta, el 14 de octubre de 2013 la sociedad **Global Business Investments, S.A.**, actuando por conducto de la firma forense Legal & Tax Services, propuso ante la Sala Tercera la demanda contencioso administrativa que dio origen al proceso que ocupa nuestra atención, con el objeto que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010, su acto confirmatorio y el modificatorio, y que se ordene a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas que revoque la multa que le fue impuesta (Cfr. foja 4 del expediente judicial).

Al explicar las razones de Derecho en las cuales sustenta sus pretensiones, la apoderada judicial de la actora aduce la infracción del artículo 46 de la Constitución Política de la República, relativo al principio de irretroactividad de las leyes; no obstante, los cuestionamientos que guardan relación con la presunta violación de esta norma serán descartados de los descargos que este Despacho presentará en defensa de los intereses del acto administrativo impugnado; ya que de acuerdo con en el numeral 1 del artículo 206 de ese cuerpo normativo y el artículo 86 del Código Judicial, **la guarda de la integridad de nuestro Estatuto Fundamental está atribuida de manera privativa a la Corte Suprema de Justicia, en Pleno**; razón por la cual la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, no es competente para conocer y decidir sobre el quebrantamiento de preceptos constitucionales como el que se invoca en la acción bajo examen, de ahí que a esta Procuraduría no le es posible emitir una opinión al respecto (Cfr. fojas 17-18 del expediente judicial).

Visto lo anterior, se observa que al sustentar los cargos de ilegalidad de otras de las disposiciones que estima vulneradas, la abogada de la recurrente afirma que según el artículo 27 del Decreto Ejecutivo 26 de 1996 se permite el uso de Sistemas de Contabilidad Computarizados, para cuyo efecto, a su juicio, sólo se requiere conservar la documentación completa del software de

aplicación y la certificación del Contador Público Autorizado, en la cual conste que se cumplen las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas; sin embargo, señala que, a pesar de haber aportado los documentos que demostraban el cumplimiento de dichos requisitos, la entidad demandada indicó que no se habían presentado las pruebas que acreditaran la observancia de los requisitos establecidos en el artículo 17 del mismo cuerpo normativo; norma que, en su opinión, no guarda relación con el contenido del artículo 27 ya citado, porque aquél hace alusión a los requisitos exigidos a los programas utilizados en los Sistemas de Facturación Computarizados (Cfr. foja 14 del expediente judicial).

Añade, que al exigir el cumplimiento de requisitos que no resultaban aplicables, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas vulneró el artículo 47 de la Ley 38 de 2000; y al no tomar en consideración las pruebas aportadas en el curso del procedimiento administrativo menoscabó los principios del debido proceso y de estricta legalidad, regulados en el artículo 34 de la mencionada ley (Cfr. fojas 16-17 del expediente judicial).

Frente a los anteriores planteamientos, este Despacho debe señalar que, en atención a lo dispuesto por el artículo 36 de la Ley 45 de 1995, según el cual *“La Dirección General de Ingresos establecerá mecanismos de fiscalización, pudiendo a su vez **autorizar el uso de sistemas, programas computacionales** o mecanismos o instrumentación de registros, datos y de consignación de inventarios y asientos contables, siempre que, a su juicio, garanticen la inalterabilidad de su contenido para la fiscalización y determinación de los tributos”*, se expidió el **Decreto Ejecutivo 26 de 1996**, actualmente derogado, pero vigente al momento en que surgió la obligación que dio origen al proceso en estudio, por medio del cual se dictaron normas relacionadas con **el establecimiento, la autorización y el uso de** dispositivos, sistemas, **programas**, instrumentación y otros mecanismos de registro y controles fiscalizadores, en cuyo **artículo 1, literal c)**, se regulaba, de manera explícita, **la facultad de la mencionada entidad para autorizar el uso de programas computacionales**, entre otros mecanismos de fiscalización.

Así, **el artículo 17** del referido decreto ejecutivo, **relativo exclusivamente a los programas computacionales**, establecía lo siguiente:

**“Artículo 17.-**Toda persona que pretenda colocar dentro del territorio nacional **programas de computadoras** para ser utilizados en la instrumentación de operaciones de ventas o servicios, **deberá obtener previamente autorización de la Dirección General de Ingresos**, por intermedio del contribuyente que va a hacer uso de los mismos” (La negrilla es nuestra).

Para la obtención de la autorización a la que se hace alusión en la norma citada, el artículo 18 del Decreto Ejecutivo 26 de 1996 indicaba que el interesado debía acompañar la información que a continuación se describe: a) los controles sobre las devoluciones; b) las transacciones negativas (anulaciones, devoluciones, transacciones de error); c) los acumuladores de impuestos; d) la certificación del proveedor de los programas (software); e) la especificación completa del equipo, componentes y accesorios a utilizar y demás dispositivos de controles de seguridad (todas las partes del hardware); f) la documentación completa del software de aplicación (programas) y el Diagrama General del Sistema (flujograma); y g) la especificación de la cantidad de terminales.

En concordancia con lo expuesto, entre las disposiciones generales del mismo cuerpo normativo, se advierte que el artículo 27 decía así:

**“Artículo 27.-**El uso de Sistemas de Contabilidad Computarizados deberá ser avalado por un Contador Público Autorizado certificando de que cumplen con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.

A estos efectos **la empresa deberá conservar la documentación completa del software de aplicación y la certificación del Contador Público Autorizado** a disposición de la Dirección General de Ingresos” (Lo resaltado es de este Despacho).

De lo anterior, se desprende con claridad que, **además de contar con la autorización por parte de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas para el uso de programas computacionales**, como el denominado Peachtree Accounting Complete 3, el cual era utilizado por la hoy recurrente para llevar sus registros contables digitales, **el Decreto Ejecutivo 26 de 1996 también exigía una certificación expedida por un Contador Público Autorizado que avalara el cumplimiento de las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, y la documentación completa del software de aplicación**; por lo que, contrario a lo argumentado por la apoderada judicial de la actora, **resulta claro que para el uso de dichos programas es**

**necesario que el o la contribuyente cumpla con los requisitos contemplados tanto en el artículo 17 como el artículo 27 del citado texto reglamentario.**

En este contexto, es preciso indicar que si bien es cierto que con el recurso de reconsideración presentado en contra de la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010, acusada de ilegal, la demandante aportó, entre otras pruebas documentales, la certificación del Contador Público Autorizado, suscrita por el Licenciado José Serracín, en la cual expresa que la contribuyente Grupo Viveros, S.A., posteriormente denominada Global Business Investments, S.A., utiliza el equipo identificado para el uso del sistema de almacenamiento tecnológico, consignación de datos y archivos en computadora marca Dell, modelo Complex 320, con el programa denominado Peachtree Accounting Complete 3, no lo es menos, que **la mencionada contribuyente no solicitó a la Dirección General de Ingresos su autorización para usar el referido programa computacional y, por ende, no obtuvo la autorización exigida**, por lo que, indiscutiblemente, incumplió con lo que establecía el artículo 17 del Decreto Ejecutivo 26 de 1996, ya citado.

Al respecto, estimamos pertinente anotar lo manifestado por la entidad demandada en la Resolución 201-5597 de 25 de mayo de 2011, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado en contra del acto principal:

“Que es preciso señalar que para la obtención de la autorización del programa de computadoras se debe tener entre otros, la certificación del proveedor de los programas del (software), debidamente autorizados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, especificaciones completas del equipo, componentes y accesorios a utilizar y demás dispositivos de controles de seguridad tanto lógicas (todas las partes del hardware), documentación completa del software de aplicación sin profundizar en el detalle (programas) y deberá ser acompañado por el Diagrama del sistema (flujograma).

Que luego de revisar y verificar los argumentos presentados por el recurrente, vemos que carece de sustento jurídico, en base a los artículos señalados, toda vez que **el recurrente no aportó la Resolución proferida por la Dirección General de Ingresos donde previamente autoriza el uso de programas de computadora para llevar los libros de contabilidad, ni copia de los backup de los registros mensuales de la empresa, como tampoco la certificación del proveedor de los programas del (software), debidamente autorizados por la Dirección General de Ingreso del Ministerio de Economía y Finanzas...**” (Cfr. fojas 42-43 del expediente judicial) (Lo destacado es de esta Procuraduría).

De igual manera, conviene destacar que los argumentos expuestos por la sociedad recurrente en el negocio jurídico bajo examen también fueron analizados por el Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución TAT-RF-091 de 18 de julio de 2013, por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto en contra del acto principal. Veamos:

“...

A pesar de lo anterior, observa este Tribunal, que independientemente del valor probatorio otorgado por la Administración Tributaria a las documentaciones aportadas por el recurrente, **las mismas resultan insuficientes para cumplir con la totalidad de los requisitos exigidos por la Ley, ya que como bien anotó la Dirección General de Ingresos en la Resolución N° 201-5597 de 25 de mayo de 2011, por disposición del artículo 17 del Decreto Ejecutivo N° 26 de 1 de febrero de 1996, el contribuyente no aportó la certificación del proveedor de los programas debidamente autorizado por la Dirección General de Ingresos, junto con todas las especificaciones completas (Hardware, software, flujograma) de los equipos y accesorios computacionales en los que estaban instalados el sistema contable digital en cuestión.**

...

Lo anterior, sumado al hecho que, conforme al Informe de Auditor del 2 de septiembre de 2010 (fs.6-17 del expediente del TAT), que resume los hallazgos de la Auditoría Integral realizada al contribuyente, ‘los ingresos no cuentan con ningún tipo de documento sustentador ya que los clientes envían su dinero por transferencias bancarias y el contribuyente los registra en su detalle contable por el número de codificación que le tiene asignado a cada cliente’, entre otros hallazgos, demuestran que **el contribuyente no mantenía ningún tipo de documentación ni detalle que sustentara los ingresos, compras y gastos que mostraba en sus anotaciones contables digitales, incumpliendo con las exigencias legales.**

...” (Cfr. foja 30 del expediente judicial) (La negrilla es nuestra).

Lo expuesto hasta aquí, nos permite establecer que **al no estar autorizada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas para llevar sus registros contables de forma automatizada, es evidente que la contribuyente debía llevar sus registros contables de forma manual y mantenerlos actualizados;** no obstante, a raíz de la inspección realizada el 12 de abril de 2010, por el Departamento de Fiscalización de la mencionada dirección, se pudo constatar que la empresa Grupo Viveros, S.A., ahora **Global Business Investments, S.A.**, mantenía catorce (14) meses de atraso en los registros contables del Diario General y veinticinco (25) meses de atraso en el Mayor General; razón por la cual, en atención a lo dispuesto en los **artículos 87 del Código de Comercio y 754 del Código Fiscal**, modificado por el artículo 28 de la Ley 6 de 2005, los cuales establecen que **la sanción por no tener registros de contabilidad al día**



**corresponderá a una multa de cien balboas (B/.100.00) a quinientos balboas (B/.500.00) por cada mes de atraso**, la referida entidad fiscalizadora decidió sancionar a dicha contribuyente con el pago de una multa por la suma de diecinueve mil quinientos balboas (B/.19,500.00), la que posteriormente fue reducida por el Tribunal Administrativo Tributario a doce mil quinientos balboas (B/.12,500.00).

En consecuencia, no cabe la menor duda que la Administración Tributaria se ciñó a la normativa que regula la materia, por lo que de manera alguna se han vulnerado los principios de estricta legalidad ni del debido proceso, regulados en el artículo 34 de la Ley 38 de 2000, como equivocadamente asevera la sociedad recurrente.

Por otra parte, la apoderada judicial de la actora señala que al dictar la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010, la entidad demandada violó los artículos 87 del Código de Comercio y 754 del Código Fiscal; puesto que, conforme expresa, sancionó a su representada con una multa de quinientos balboas (B/.500.00) por cada mes de atraso en los libros el Diario General y el Mayor General, incurriendo en la duplicación de la sanción, pues, estima que la citada disposición hace referencia a los registros contables en general, por lo que no se debió aplicar una sanción por cada libro atrasado (Cfr. fojas 15-16 del expediente judicial).

Finalmente, expresa que la entidad demandada aplicó a su poderdante la máxima sanción establecida, sin tener en cuenta los parámetros contemplados por el artículo 761 del Código Fiscal, particularmente, el grado de culpabilidad del infractor; ya que, a su juicio, en el expediente no existen pruebas que justifiquen la cuantía de la multa que le fue aplicada a su mandante (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

Este Despacho estima que los anteriores argumentos carecen de sustento; puesto que, como ya se ha dicho, el 754 del Código Fiscal, modificado por el artículo 28 de la Ley 6 de 2005, y el artículo 87 del Código de Comercio son exactamente las disposiciones legales que sirvieron de sustento a la entidad demandada para sancionar a la hoy recurrente con el pago de una multa, por no tener sus registros de contabilidad al día, la cual se hizo a razón de quinientos balboas

(B/.500.00) por cada mes de atraso, suma ésta que se encuentra dentro del rango establecido por las normas citadas.

Aunado a lo anterior, no hay que perder de vista que el cuestionamiento expuesto por la demandante en cuanto a la doble sanción ya fue examinado por el Tribunal Administrativo Tributario al resolver el recurso de apelación interpuesto por la misma en contra de la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010, objeto de reparo, accediendo a lo pedido por la recurrente, en el sentido de reducir el monto de la multa impuesta. Citemos lo que en su parte pertinente expresó dicho cuerpo colegiado:

“Ahora bien, independientemente del no reconocimiento de los argumentos expuestos por el recurrente, como Tribunal de alzada, tal como hemos hecho en otras ocasiones, debemos revisar la correcta aplicación de la normativa sustantiva, que en este caso resultan ser los artículos 87 del Código de Comercio y 754 del Código Fiscal, pues tal cual transcribimos y examinamos, si bien facultan a la Administración Tributaria para sancionar con multa a los contribuyentes que mantengan atrasos o no registren en los correspondientes libros la contabilidad de su negocio, de ninguna forma faculta para aplicar dicha sanción por cada uno de los libros de contabilidad exigidos, como sucedió en este caso.

Es decir que **la sanción de multa impuesta a GLOBAL BUSINESS INVESTMENTS, S.A., por no llevar su contabilidad tal cual exigía la ley, debió aplicarse de conformidad al período durante el cual se detectó la omisión incurrida, y no a la cantidad de libro de contabilidad exigidos.**

**Siendo que el período a computar para aplicar la multa por no llevar sus registros contables de manera escrita se extendió, desde enero de 2008 hasta enero de 2010 (25 meses), y considerando que el contribuyente incumplió con los requisitos para llevar su contabilidad de forma automatizada, la multa aplicable debe limitarse a la suma de doce mil quinientos balboas (B/.12,500.00), a razón de quinientos balboas (B/.500.00) de multa, por cada uno de los veinticinco (25) meses transcurridos desde cuando surgió la obligación de llevar su contabilidad de forma manual”** (Cfr. fojas 30-31 del expediente judicial).

Como quiera, que el asunto de la doble sanción ya fue resuelto por el Tribunal Administrativo Tributario, solicitamos que los cargos de ilegalidad hechos al respecto sean desestimados por el Tribunal.

Por las consideraciones previamente expuestas, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-7177 de 10 de septiembre de 2010**, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y

Finanzas, ni su acto confirmatorio y el modificatorio; en consecuencia, pide se desestimen las demás pretensiones de la parte actora.

**IV. Pruebas:**

A. Se **objeta** la admisión de los documentos visibles a fojas 19-21 y 22-25 del expediente judicial; ya que los mismos constituyen copias simples que no han sido autenticadas por la autoridad encargada de la custodia de su original, lo que resulta contrario al texto del artículo 833 del Código Judicial.

B. Se **aduce** como prueba documental de esta Procuraduría, la copia autenticada del expediente administrativo que guarda relación con el presente caso y que reposa en los archivos de la entidad demandada.

**V. Derecho:** No se acepta el invocado por la demandante.

**Del Señor Magistrado Presidente,**

Rigoberto González Montenegro  
**Procurador de la Administración**

Mónica I. Castillo Arjona  
**Secretaria General**