

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 622

Panamá, 18 de agosto de 2015

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

**Contestación
de la demanda.**

La firma forense Morgan & Morgan, actuando en representación de **Cargas Larrinaga, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-5618 de 17 de mayo de 2012, emitida por la **Dirección General de Ingresos**, sus actos confirmatorios y que se hagan otras declaraciones.

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 numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad 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 72, 73 y 174 del expediente judicial).

Segundo: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 73 a 82 del expediente judicial).

Tercero: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 83 a 92 del expediente judicial).

Cuarto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 93 a 108 del expediente judicial).

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

II. Normas que se aducen infringidas.

La apoderada judicial de la sociedad demandante sostiene que el acto acusado de ilegal infringe las siguientes disposiciones del Código Fiscal:

A. El artículo 695, modificado por el artículo 5 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, el cual establece que la renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los ingresos de fuente extranjera, los ingresos exentos y/o no gravables, así como los costos, gastos y erogaciones deducibles (Cfr. fojas 55 y 56 del expediente judicial);

B. El artículo 696, literal b, según el cual las cantidades recibidas en concepto de utilidades o cualquier tipo de ganancias por negocios, industrias, comercio o actividades agropecuarias son incluidas dentro de la renta bruta del contribuyente (Cfr. fojas 57 y 58 del expediente judicial); y

C. El artículo 733, literal g, modificado por el artículo 36 de la Ley 8 de 2010, relativo a las reglas para el tratamiento de los dividendos en aquellos casos en los que no haya distribución o que la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación sea menor del cuarenta por ciento (40%) (Cfr. fojas 58 a 62 del expediente judicial).

III. Descargos legales de la Procuraduría de la Administración en representación de los intereses de la institución demandada.

El objeto de la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción que ocupa nuestra atención tiene como propósito que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-5618 de 17 de mayo de 2012, emitida por la Dirección General de Ingresos, por medio de la cual se resolvió expedir una liquidación adicional a nombre de la sociedad contribuyente **Cargas Larrinaga, S.A.**, por deficiencias en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Complementario para los años 2008, 2009 y 2010 (Cfr. fojas 73 a 82 del expediente judicial).

Al expresar el concepto de la supuesta infracción de las normas invocadas, la accionante señala que el acto administrativo acusado de ilegal desconoce el concepto de renta gravable establecido por la ley y pretende considerar como parte de su renta bruta o ingresos generales todo aquello derivado de la sumatoria de los rubros pertenecientes a los movimientos de las cuentas bancarias sin importar o descartar que se trataba de cuentas o depósitos derivados de préstamos y transferencia entre cuentas, los cuales, según su criterio, dichos montos fueron erróneamente considerados por la Administración Tributaria como ingresos brutos producto de sus actividades comerciales o del negocio de cargo de combustible; razón por la que no debían ser reportados en las respectivas declaraciones (Cfr. fojas 55 a 62 del expediente judicial)

Dado que las alegadas infracciones de los artículos 695, 696 y 733 del Código Fiscal se encuentran relacionadas, procederemos a analizarlas de manera conjunta.

En virtud de las atribuciones que le otorga el artículo 719 del Código Fiscal a la Dirección General de Ingresos consistentes en examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, se tiene que luego de las investigaciones y diligencias realizadas a los registros y documentos contables de la sociedad **Cargas Larrinaga, S.A.**, la Dirección General de Ingresos estableció que ésta había declarado para los períodos 2008, 2009 y 2010 las sumas de: un millón quinientos setenta y tres mil seiscientos noventa y un balboas con sesenta y ocho centésimos (**B/.1,573,691.68**); un millón novecientos cuarenta y un mil seiscientos veintidós balboas con ochenta y cuatro centésimos (**B/.1,941,622.84**); y dos millones seiscientos treinta y cuatro mil quinientos sesenta y cinco balboas con treinta y ocho centésimos (**B/.2,634,565.38**); respectivamente, en concepto de ingresos; sin embargo, la confrontación del total de depósitos contra los ingresos registrados y declarados reflejó un exceso de tales depósitos que no fueron

justificados por la contribuyente, de las que surgieron diferencias en concepto de “Ingresos no Declarados” por las cantidades de doscientos setenta y siete mil quinientos sesenta y cinco balboas con nueve centésimos (**B/.267,565.09**); trescientos noventa y cuatro mil quinientos veintinueve balboas con catorce centésimos (**B/.394, 529.14**); y cuatrocientos setenta mil ochocientos sesenta y un balboas con veinticuatro centésimos (**B/.470,861.24**), las cuales aumentan la renta neta gravable de los períodos ya mencionados (Cfr. foja 74 del expediente judicial).

También se observa, que para esos períodos fiscales fueron objetadas las sumas declaradas en concepto de “otros gastos” que incluyeron los reglones siguientes: mantenimiento y reparación (piezas y repuestos); gasolina y lubricantes; peajes y estacionamientos; fletes y acarrees; impresos, materiales e insumos; atención a empleados; mantenimiento y reparación de oficinas y locales; bonos; placas, revisados e impuestos; y atención y promoción a clientes (Cfr. fojas 74 a 80 del expediente administrativo).

De igual manera, la Resolución 201-5618 de 17 de mayo de 2012, que constituye el acto impugnado, indica que al solicitarle a la contribuyente las facturas y documentos que sustentaban dichos gastos la misma no los presentó argumentando que estas facturas y documentos fueron “botados” por empleados al efectuar las labores de limpieza del depósito donde estaban archivados; razón por la que se procedió de conformidad con lo que al respecto establece el artículo 22 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 2010, según el cual **“Cuando un costo y gasto carezca de la factura o documento equivalente emitido de acuerdo con los requisitos legales, el mismo no podrá deducirse...”** (Cfr. fojas 74 a 80 del expediente judicial).

Dentro del examen llevado a efecto, la entidad demandada determinó que al darse un aumento a la Renta Neta Gravable declarada, no le resultaba aplicable

a la sociedad **Cargas Larrinaga, S.A.**, acogerse al pago del Impuesto Mínimo o Complementario como producto de los hallazgos previamente señalados (Cfr. foja 81 del expediente judicial).

Todo lo antes expuesto, trajo como resultado que el 17 de mayo de 2012 la Dirección General de Ingresos emitiera la Resolución 201-5618, por cuyo conducto se expidió a la contribuyente **Cargas Larrinaga, S.A.**, una liquidación adicional a su declaración de renta para los años 2008, 2009 y 2010, por ciento veinticinco mil seiscientos tres balboas con veintitrés centésimos (**B/.125,603.23**); ciento ochenta y cuatro mil quinientos tres balboas con ochenta y un centésimos (**B/.184,503.81**); y doscientos seis mil ochocientos cincuenta y seis balboas con cincuenta y seis centésimos (**B/.206,856.56**); respectivamente, dándose así cumplimiento a lo establecido en el artículo 720 del Código Fiscal, de acuerdo con el cual si en las investigaciones o diligencias llevadas a efecto por los funcionarios encargados de su aplicación se advierte que el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor al que resultó de la liquidación, se emitirá una resolución que contendrá la liquidación adicional del impuesto que no fue liquidado (Cfr. fojas 73 a 82 del expediente judicial).

Luego de analizar el recurso de reconsideración presentado por la parte recurrente en contra del acto originario, la entidad demandada procedió a emitir la Resolución 201-11298 de 25 de septiembre de 2012, a través de la cual confirmó su decisión, **indicándole a la contribuyente que a pesar de no haber presentado ninguna documentación sobre la deducibilidad del renglón de gastos se le reconoció un noventa por ciento (90%) de los mismos, por lo que mal podía solicitar que se le reconociera el cien por ciento (100%); ya que no los presentó al momento que el personal de fiscalización se lo exigieron para verificar la verdadera cuantía de la renta gravable, a pesar que por disposición legal establecida en los artículos 93 y 94 del Código de**

Comercio es obligación y responsabilidad del representante legal o quien ostente su representación cuidar tanto los registros contables o cualquier documentación como un buen padre de familia y presentar los mismos, cuando la autoridad competente así lo solicite (Cfr. fojas 89 del expediente judicial).

Debido a que la decisión original fue confirmada, la contribuyente hizo uso de un recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario, el cual fue decidido a través de la Resolución TAT-RF-089 de 30 de diciembre de 2014, en la que se confirmó la decisión de primera instancia y señala: “... **que la expedición de la Resolución N° 201-5618 de 17 de mayo de 2012, impugnada y su acto confirmatorio, representa la actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de sus funciones, la cual hace fe pública mientras no se pruebe lo contrario. Quedando así, claramente establecida que la responsabilidad de la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, es evidente que la obligación de la parte actora era traer al proceso en el momento legalmente oportuno, las pruebas conducentes, idóneas y capaces de desvirtuar el acto administrativo impugnado, en aras de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria para los años 2008, 2009 y 2010 del contribuyente CARGAS LARRINAGA, S.A., situación que no se llevó a cabo... En ese sentido, el contribuyente... estaba obligado en todo momento a conservar como un buen padre de familia de su contabilidad, sus facturas, sus ingresos, sus egresos, sus libros y ponerlas a disposición de la Administración Tributaria al momento en que se realizaba una Auditoría y estaba obligados (sic) a observar los procedimientos y controles establecidos por la autoridad fiscalizadora, ya que de lo contrario estarían dificultando su función pública...**” (Cfr. fojas 105 y 106 del expediente judicial).

Por considerarlo de interés para nuestro análisis, estimamos conveniente traer a colación la Sentencia de 29 de agosto de 2008, mediante la cual la Sala Tercera se pronunció con respecto al tema de la comprobación del gasto objetado ante la Dirección General de Ingresos:

“Sobre esa temática, importa apuntar que la Sala ha sostenido el criterio de que para que se reconozca la deducibilidad a los gastos, el contribuyente debe comprobar fehacientemente que los mismos son necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente, aunque los gastos sean deducibles, de conformidad con el parágrafo 2 en su literal f del artículo 697 del Código Fiscal. Veamos, los extractos de dos sentencias que en su parte medular expresan:

Sentencia de 16 de diciembre de 1994.

‘... pues no se demostró que los mismos tuvieran injerencia en la producción y conservación de la empresa. He aquí donde radica el fundamento de la Dirección Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí para denegar dichas deducciones, pues, el actor debió no solo debió demostrar que los pagos se habían efectuado sino más bien, probar que quienes recibieron el pago, estaban a servicio o desempeñaban alguna labor para con la empresa Gases de Chiriquí, S. A., al no ser así y no demostrar ante el Ministerio de Hacienda su reclamo, la Sala considera que la demandada no ha violentado ninguna norma. Igualmente ocurrió con el arrendamiento del local en el Aeropuerto de Paitilla en Panamá.

Así pues, contrario hubiera sido para la Dirección Regional de Ingresos, Provincia de Chiriquí, sí el actor, en vez de demostrar que se había efectuado un pago, ya sea de la naturaleza que fuere, hubiera demostrado además, que estos pagos eran erogaciones necesarias para obtener ganancia o para mantener o conservar la fuente productora de la empresa.

Por lo señalado, la Sala considera que no es cierto, como señala la parte actora, que haya sido violado el artículo 697 del Código Fiscal por cuanto, no fue establecido o demostrado ante el Ministerio de Hacienda y Tesoro, que las erogaciones que se quieren deducir, fueron utilizados en la producción de la renta o en la conservación de su fuente.

En consecuencia, la Sala Tercera (Contencioso Administrativo) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA QUE NO SON ILEGALES las siguientes Resoluciones; Resolución N° 219-04-107 de 26 de febrero de 1992; Resolución 219-04-405 de 29 de junio de 1992 ambas emitidas por la Dirección Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí y la Resolución N° 205-043 del 24 de noviembre de 1993 dictada por la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro.'

Sentencia de 13 de mayo de 1996:

'De conformidad con nuestra legislación fiscal, son deducibles como gastos aquellos gastos que incidan necesariamente en la producción de la renta panameña o en la conservación de su fuente, **siempre que el contribuyente acredite debidamente que tales gastos no aceptados como deducibles por la administración**, efectivamente fueron utilizados en la conservación de la renta.

...'

Expuesto lo anterior, la Sala debe concluir que de conformidad con el artículo 697 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005, para que los gastos aducidos por la parte actora pudieran ser de aquellos deducibles en virtud de la injerencia directa en producción y conservación de la fuente, ello debió haberlo acreditado fehacientemente, lo que a nuestro juicio no ha ocurrido en este caso. De allí, que quedan descartados los argumentos de la parte actora de que los pagos hechos en concepto de bonificaciones los directivos de la sociedad Cervecería Nacional son de los deducibles”.

En relación con la materia objeto del fallo reproducido, debemos destacar que de acuerdo con las investigaciones de la Dirección General de Ingresos, en el caso de las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta para los períodos 2008, 2009 y 2010 de la sociedad **Cargas Larrinaga, S.A.**, dejó de declarar en concepto de ingresos depósitos derivados de préstamos y transferencia entre cuentas producto de sus actividades comerciales o del negocio de transporte de combustible tampoco presentó las facturas y los documentos que sustentaran los gastos declarados, lo que dio lugar a objeciones por no cumplir con los

presupuestos tributarios para ser deducibles, lo que produjo la alteración del valor previamente declarado por la contribuyente, y trajo como consecuencia que la Dirección General de Ingresos procediera a aplicar lo establecido en el artículo 720 del Código Fiscal, de acuerdo con el cual **“si en las investigaciones o diligencias se advierte que el monto del impuesto declarado por el contribuyente es mayor al que resultó de la liquidación, se emitirá una resolución que contendrá la liquidación adicional del impuesto que no fue liquidado”**, por lo que esta Procuraduría es del criterio que no se ha producido la violación de los artículos 695, 696 y 733 del Código Fiscal, según alega la recurrente.

Por lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-5618 de 17 de mayo de 2012, emitida por la Dirección General de Ingresos ni sus actos confirmatorios** y, en consecuencia, se denieguen las pretensiones de la actora.

IV. Pruebas:

1. Objetamos, por **ineficaz e inútil**, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 783 del Código Judicial, la prueba pericial solicitada por la parte actora, puesto que los puntos que se pretenden probar pueden ser ratificados a través de los elementos documentales que componen el expediente administrativo que reposa en los archivos de la entidad demandada; ya que según lo expresado en su recurso de apelación, las pruebas necesarias para sustentar las objeciones hechas por el Fisco a sus declaraciones de rentas de los períodos 2008, 2009 y 2010 fueron “botadas” por personal de la empresa al momento de realizar la limpieza por motivos de la mudanza a sus nuevas instalaciones.

La recurrente pretende subsanar la deficiente actuación procesal que desplegó en la vía administrativa en la cual no pudo sustentar debidamente los

montos objetados por la Dirección General de Ingresos. Estimamos pertinente observar que en la Sentencia de 12 de junio de 2015, la Sala Tercera señaló: **“Debemos aclarar, que el proceso de plena jurisdicción no puede ser utilizado como una vía para sustentar montos que fueron objetados en la vía administrativa,... ya que el objetivo de la demanda de plena jurisdicción no es otro que lograr la nulidad de actos administrativos que han violado la ley, con la consecuente reparación del derecho subjetivo vulnerado. Es importante indicar que el contribuyente..., omitió aportar la documentación necesaria, tal como lo indicó el Tribunal Administrativo Tributario, no siendo esta la instancia donde se viene como si fuese un recurso más destinado a querer probar lo que no probó en sede administrativa...”**

En el evento que el Tribunal admita la prueba pericial objetada, **designamos en calidad de perito al Licenciado Abilio Canto Vásquez**, con cédula de identidad personal 8-207-2798 e idoneidad C.P.A. 4381.

2. También, nos oponemos a la admisión de la pruebas de informe descritas en el literal c de su demanda, **por ser ineficaces e inconducente**, cuyo objeto es que se requiera, por una parte, al Banco Bancolombia; y, por la otra, al Banco General, S.A., para que rindan informes sobre los movimientos bancarios de las cuentas a nombre de la sociedad Cargas Larrinaga, S.A.; ya que, la actora pretende hacer recaer en el Tribunal la responsabilidad de obtener la mencionada documentación, sin haber acreditado que ha realizado diligencia alguna tendiente a lograr su obtención, lo que implica que está trasladando la carga de la prueba a la Secretaría de la Sala Tercera, lo que a todas luces es contrario a lo establecido en el artículo 784 del Código Judicial, el cual es claro al señalar que incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables; criterio que ha puesto de manifiesto la propia Sala

en el Auto de 24 de abril de 2009, al pronunciarse en los siguientes términos con respecto a que la carga procesal recae sobre las partes. Veamos:

“Sin perjuicio de lo anterior, tenemos que un detalle que no podríamos dejar en el tintero es que es esencial que la parte que pretenda que una o varias pruebas consten en el proceso previo a su desenlace, las aduzca, presente o peticione oportuna y claramente; pues, salvo los casos que la Ley prevé, **mal puede pretender que sea la Sala o el Juzgador quien se la logre cuando le corresponde a la propia parte la carga de la prueba, ya que, de incurrirse en ello, es decir, que esta Corporación de Justicia sea quien obtenga sus pruebas, se estaría atentando esencialmente contra el Principio de Igualdad de las Partes** y, además, deja de manifiesto que se ha desconocido lo expuesto en el artículo 784 del Código Judicial. (La subraya es de la Sala y la negrilla es nuestra).

De la lectura de esta parte medular de la citada resolución, se infiere la obligación de las partes de obtener las pruebas que favorezcan sus pretensiones, de manera que puedan incorporarlas al proceso en tiempo oportuno, sin trasladar dicha responsabilidad a la Sala Tercera, puesto que con tal acción, y así lo señala el auto reproducido, se estaría contrariando el principio de igualdad de las partes que intervienen en el negocio jurídico.

3. Se **aduce** como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, la copia autenticada del expediente administrativo que guarda relación con este caso y que reposa en los archivos de la institución demandada.

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

Del Honorable Magistrado Presidente,

Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración

Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General