

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 754

MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 23 de julio de 2009

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Plena Jurisdicción.**

La licenciada Yazmín Cárdenas Quintero, en representación de **Abdiel Antonio Gutiérrez González**, solicita que se declare nula, por ilegal, la resolución 213-7847 de 8 de noviembre de 2005, emitida por **la administradora provincial de Ingresos de la provincia de Panamá.**

**Contestación  
de la demanda.**

**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. f. 1 del expediente judicial).

**Segundo:** No consta; por tanto, se niega.

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

**Cuarto:** No es cierto; por tanto, se niega.

**Quinto:** No es cierto; 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 cierto; 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. Normas que se aducen infringidas y conceptos de las supuestas infracciones.**

La apoderada judicial de la parte actora manifiesta que se han infringido los artículos 18, 19, modificado por el artículo 5 del decreto ejecutivo 18 de 20 de marzo de 2003; 22, 39, 165 y 166 del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993; los artículos 695, 747 y 1193 del Código Fiscal; los artículos 799 y 1614, numeral 4, del Código Judicial; así como los artículos 52, numerales 4 y 5, y 154 de la ley 38 de 31 de julio de 2000. (Cfr. conceptos de infracción de la foja 71 a la 84 del expediente judicial).

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

Por mandato constitucional y legal, a este Despacho le corresponde la defensa de los intereses de la Administración Pública, que en este proceso está representada por la Administración Provincial de Ingresos de la provincia de Panamá y, con fundamento en ello, procedemos a contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción bajo estudio, señalando a manera de introducción que, en virtud del hecho que las alegadas infracciones de los artículos 18, 19, 22 y 39 del decreto ejecutivo 170 de 1993, así como del

artículo 154 de la ley 38 de 2000 se encuentran relacionadas, la Procuraduría de la Administración procede a analizarlas de manera conjunta.

En el caso que nos ocupa, debe advertirse que luego de las investigaciones y diligencias realizadas sobre todos los libros y documentos contables de Abdiel Antonio Gutiérrez González, la Administración Tributaria determinó que este contribuyente había declarado para el período 2001 la suma de B/.2,076.38, en concepto de **gastos para la atención y promoción de clientes**, la cual fue objetada por la ausencia de documentos que sustentaran dicho gasto; la suma de B/.650.00 en concepto de **gastos de transporte**, sobre los cuales sólo se presentaron comprobantes por la suma de B/.10.25; la suma de B/.1,525.30, en concepto de **intereses y otros gastos financieros**, la cual también fue objetada por la ausencia de documentos que sustentaran dicho gasto; la suma de B/.2,800.00, en concepto de **gasto de depreciación**, la cual corresponde a un vehículo por un valor de B/.19,000.00 reconociéndose el gasto para los años 2001 y 2002. (Cfr. fs. 3-4 del expediente judicial).

También se observa que para el año 2001, el contribuyente declaró la suma de B/.28.00 en el renglón de **gastos de impuesto**, sin que se presentara documento sustentativo alguno; la suma de B/.75.00, correspondiente a **honorarios y comisiones**, monto que fue objetado ya que no guarda relación con la fuente del ingreso; la suma de B/.1,325.47, en concepto de **gastos de oficina**, la cual igualmente se objetó debido a que no se aportaron los

documentos para su sustentación; la suma de B/.600.00, en el renglón de **donaciones**, la cual se objetó debido a que no fue sustentada documentalmente; la suma de B/.15,243.26, en el renglón de **Otros Gastos**, el cual también fue objetado debido a que no se presentó un detalle de los mismos con su debida sustentación; la suma de B/.3,313.98, en concepto de **gastos médicos**, de los cuales sólo comprobó mediante documentos la suma de B/.352.50; así como la suma de B/.4,157.68, en el renglón de **intereses hipotecarios**, monto que se objetó debido a la ausencia de documentación que la sustentara. (Cfr. fs. 4-6 del expediente judicial).

De igual manera, se desprende de la resolución 213-7847 de 8 de noviembre de 2005, que constituye el acto impugnado, que para el período 2002 el contribuyente declaró en cero para el renglón de **gastos para la atención y promoción de clientes**; sin embargo, durante el curso de las investigaciones el contribuyente presentó documentos por un monto de B/.130.75; en el renglón de **gastos de transporte** el contribuyente declaró en cero, no obstante, en la investigación le fue aceptada la suma de B/.1,366.79, que fue sustentada mediante facturas; en el renglón de **gasto de depreciación** el contribuyente declaró en cero, aunque se reconoció la suma de B/.2,850.00, ya que pudo corroborarse que el gasto se registró para los años 2001 y 2002. (Cfr. fs. 3-4 del expediente judicial).

En cuanto al renglón de **Otros Gastos**, pese a que el contribuyente declaró en cero, durante las investigaciones presentó documentación por la suma B/.3,361.49; en cuanto a

las **deducciones básicas**, se le reconoció para el año 2002 la suma de B/.800.00; en el rubro de **gastos médicos** el contribuyente no se dedujo suma alguna, no obstante, presentó documentación que sustenta la suma de B/.315.33; en cuanto al rubro de **dependientes**, se le reconocieron los dos dependientes a que tiene derecho por Ley, a razón de B/.250.00 cada uno. Finalmente, se observa que para el año 2002 se le reconoció el **seguro educativo** del año anterior a que tiene derecho, por la suma de B/.1,241.34. (Cfr. fs. 5-6 del expediente judicial).

Esta situación dio lugar a que el 8 de noviembre de 2005 la entidad demandada emitiera la resolución 213-7847, por cuyo conducto se expidió al contribuyente Abdiel Gutiérrez una liquidación adicional a su declaración renta para los años 2001 y 2002, por un monto de B/.15,313.99, dándose así cumplimiento a lo establecido en el artículo 720 del Código Fiscal que dispone que 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.

En este sentido, debemos advertir que luego de analizar el recurso de reconsideración presentado por el hoy demandante, la institución demandada procedió a emitir la resolución 213-1119 de 15 de febrero de 2007, a través de la cual le aclaró al mismo que la mayoría de los gastos incluidos en las declaraciones juradas de renta de los

períodos fiscales 2001 y 2002, **no constituyen gastos deducibles necesarios para la producción de la renta y la conservación de su fuente**, tal como lo exige el literal e) del párrafo 2 del artículo 697 del Código Fiscal que dispone que no son gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta o en la conservación de su fuente y, por ende, no son deducibles de impuesto aquellos que, aunque así lo sean, no hayan sido comprobados satisfactoriamente cuando su prueba sea exigida por la Dirección General de Ingresos. (Cfr. f. 12 del expediente judicial).

También observamos, que en dicha resolución la Administración Provincial de Ingresos de la provincia de Panamá le indicó al contribuyente que aunque había declarado gastos ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente que podrían ser deducidos, éstos no fueron debidamente sustentados mediante facturas o documentos equivalentes. (Cfr. f. 12 del expediente judicial).

La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo en sentencia de 29 de agosto de 2008 se pronunció de la siguiente manera 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 párrafo 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 Administrativa) 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".

De acuerdo con lo que puede inferirse de la relación de hechos previamente expuesta, el contribuyente presentó para sus declaraciones de renta de los años 2001 y 2002 una serie de gastos que, aunque deducibles en su gran mayoría de acuerdo con la Ley, no fueron sustentados de la manera prevista por las normas que regulan la materia, de tal suerte

que, tal como lo ha venido señalando la jurisprudencia de esa Sala, dicha omisión dio lugar a que los mismos fueran válidamente rechazados por la Administración Tributaria, conforme ocurrió en el caso bajo examen.

Por lo tanto, los cargos de violación aducidos por el demandante en relación con los artículos 18, 19, 22 y 39 del decreto ejecutivo 170 de 1993, y el artículo 154 de la ley 38 de 2000, deben ser desestimados.

En cuanto a la alegada infracción de los artículos 165 y 166 del decreto ejecutivo 170 de 1993 y el artículo 747 del Código Fiscal, este Despacho igualmente los analizará de forma conjunta, señalando en este sentido que al emitir la resolución 213-7847 de 8 de noviembre de 2005, que constituye el acto acusado, la Administración Provincial de Ingresos de la provincia de Panamá cumplió con el contenido del artículo 719 del Código Fiscal que dispone que si por razón de los exámenes se considere que las declaraciones no son claras, ciertas o exactas, los auditores fiscales quedan obligados a practicar las diligencias necesarias para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable.

En este sentido, debemos destacar que de acuerdo con las investigaciones de la Administración Provincial de Ingresos de la provincia de Panamá, en el caso de las declaraciones del impuesto sobre la renta para el período 2001-2002 del contribuyente Abdiel Gutiérrez, se observaron gastos que tuvieron que ser objetados por no cumplir con los presupuestos tributarios para ser deducibles, lo que produjo la alteración del valor previamente declarado por el

contribuyente; situación que, a su vez, ocasionó que la Administración Tributaria procediera de acuerdo con lo establecido en el artículo 720 del Código Fiscal que dispone que 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 165 y 166 del decreto ejecutivo 170 de 1993, ni del artículo 747 del Código Fiscal, según alega el recurrente.

Con relación al cargo de violación del artículo 1193 del Código Fiscal, estimamos que el mismo también debe ser desestimado en atención a que la resolución 213-7847 de 8 de noviembre de 2005, además de presentar un cuadro descriptivo de los ajustes realizados, contiene en su parte motiva un apartado denominado "Explicación de Ajustes", en donde se explican los motivos que dieron lugar a que la Autoridad Tributaria dejara de reconocer como deducibles ciertos rubros de las declaraciones del impuesto sobre la renta para el período 2001-2002.

En lo que respecta a la supuesta infracción de los artículos 799 y 1614, numeral 4, del Código Judicial, debe indicarse que, contrario a lo alegado por el actor, el renglón correspondiente a honorarios y comisiones fue objetado debido a que el gasto no guarda relación con la fuente del ingreso, por lo que no era procedente su

deducibilidad al amparo de lo establecido en el artículo 19 del decreto ejecutivo 19 de 1993.

Como bien lo indicó la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos en la resolución 205-37 de 7 de abril de 2008, el contribuyente no aportó los contratos suscritos entre su persona y los profesionales que prestaron sus servicios, lo cual hubiese permitido corroborar de manera efectiva la prestación de dichos servicios, así como su clase y calidad. Ante este panorama, resultaba poco ajustado a la realidad que la Administración Tributaria aceptara en defecto de tales contratos unos recibos simples y sin respaldo documental como prueba de la deducibilidad de dichos gastos. (Cfr. f. 20 del expediente judicial). En consecuencia, se considera que no se ha producido la violación de los artículos 799 y 1614 del Código Judicial.

Finalmente, el demandante hace alusión a la supuesta infracción de los numerales 4 y 5 del artículo 52 de la ley 38 de 2000, normas que de acuerdo con el criterio de esta Procuraduría no son aplicables al caso que nos ocupa, puesto que la referida ley dispone en su artículo 37 que la misma se aplica a todos los procesos administrativos que se surtan en cualquier dependencia estatal, sea de la administración central, descentralizada o local, incluyendo las empresas estatales, *salvo que exista una norma o ley especial que regule un procedimiento para casos o materias específicas*. En ese sentido, hay que destacar que el procedimiento para el trámite de las declaraciones, informes y liquidaciones del impuesto sobre la renta que se presenten ante la

Administración Tributaria se encuentra regulado por disposiciones especiales, contenidas expresamente en el Capítulo III del Código Fiscal, de lo que resulta la inaplicabilidad de las normas de la ley 38 de 2000 en el presente caso.

Por lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la resolución 213-7847 de 8 de noviembre de 2005, emitida por la administradora provincial de Ingresos de la provincia de Panamá y, en consecuencia, se denieguen las pretensiones del actor.

#### **IV. Pruebas.**

Se aduce como prueba documental el 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 el demandante.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

Oscar Ceville  
**Procurador de la Administración**

Nelson Rojas Avila  
**Secretario General**