

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 133

Panamá, 22 de marzo de 2013

**Proceso contencioso
administrativo de
plena jurisdicción**

**Alegato de
conclusión.**

El licenciado Carlos A. Villalaz B., actuando en representación de **The Meradon Corp.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, los actos confirmatorios 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 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.

En la Vista número 595 de 19 de noviembre de 2012, este Despacho manifestó que en el presente negocio jurídico no le asiste el derecho a la actora en lo que respecta a su pretensión, dirigida a que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, por cuyo conducto el Director General de Ingresos rechazó la solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) presentada por la contribuyente The Meradon Corp., para el período fiscal 2008, debido a que su tasa efectiva no excede el 30% que establece el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, modificado por el artículo 16 de la Ley 6 de 2005, para que no se le aplique este método alternativo.

En esa oportunidad procesal, señalamos que producto del análisis, revisión y verificación que realizó la Unidad Evaluadora del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) de la Dirección General de Ingresos, se observaron costos por la suma de B/.1,967,230.78, correspondientes a compras por importación, que fueron registrados por la contribuyente en su declaración jurada de rentas, sin explicar nada al respecto ni aportar la documentación idónea que permitiera comprobar la deducibilidad de los mismos; razón por la que dichos costos fueron calificados como gastos no ocasionados en la producción de la renta o en la conservación de su fuente y, por lo tanto, no deducibles y sujetos al pago de impuesto, tal como lo dispone el literal e) del párrafo 2 del artículo 697 del Código Fiscal, modificado por el artículo 15 de la Ley 6 de 2005, conforme al cual, cualquier gasto que, aunque deducible, no pueda ser acreditado satisfactoriamente por la Dirección General de Ingresos, no se entenderá como gasto ocasionado en la producción de la renta o en la conservación de su fuente; criterio éste que ha sido explicado en constante y numerosa jurisprudencia de la Sala (Cfr. Sentencias de 16 de diciembre de 1994, 13 de mayo de 1996, 5 de septiembre de 1997, 29 de agosto de 2008).

En esta etapa del proceso, reiteramos que la recurrente no ha logrado acreditar que los mencionados costos por la suma de B/.1,967,230.78, en concepto de compras por importación, se hayan ocasionado en la producción de la renta o en la conservación de su fuente. Por consiguiente, al objetarse la mencionada suma se produce una variación significativa en la renta gravable declarada por la contribuyente, y al hacer el cálculo matemático para obtener su tasa efectiva, recurriéndose para ello a la forma que prevé el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, el porcentaje que resulta de dividir el impuesto causado (B/.163,255.78) entre la renta gravable (B/.2,023,341.50) es de solo 8.09%, que representa una tasa inferior al 30% que exige la norma citada para

que la contribuyente pueda acogerse al método de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta.

En otro orden de ideas, debemos insistir en que los planteamientos utilizados por la accionante para sustentar el concepto de infracción del artículo 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 185 de 2005, resultan del todo infundados, puesto que, aunque la contribuyente haya cumplido con los requisitos establecidos en la mencionada disposición, lo cierto es que la Dirección General de Ingresos no tenía la obligación de aceptar su solicitud, ya que luego de su presentación le correspondía a la Unidad Evaluadora del CAIR efectuar el análisis y la revisión técnica de la documentación aportada, para entonces decidir si se aceptaba o se rechazaba la misma.

De igual manera, conviene recalcar que carecen de sustento jurídico los cargos de ilegalidad que la demandante hace con respecto a los artículos 710 y 720 del Código Fiscal, ya que al conocer y decidir sobre una solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta, la Dirección General de Ingresos está facultada para examinar la veracidad de la declaración jurada de rentas presentada por el contribuyente, ya que así lo dispone en su último párrafo el artículo 133f del decreto ejecutivo 170 de 1993, modificado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 185 de 2005, cuando señala que: *“el análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, no invalida la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas, así como la de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal.”*

Actividad probatoria

Previo a las consideraciones que a continuación expondremos, estimamos pertinente anotar que al sustentar sus recursos de reconsideración y apelación, al igual que la demanda contencioso administrativa que origina el proceso en estudio, la parte actora señala que la diferencia por la suma de B/.1,967,230.78, la cual fue observada por la Dirección General de Ingresos al comparar las compras por importación consignadas en su declaración jurada de rentas para el período fiscal 2008 y la información suministrada por el sistema informático de la Autoridad Nacional de Aduanas, corresponde a importaciones de granos que la contribuyente The Meradon Corp. realizó por intermedio de otras compañías del mismo ramo, con la finalidad de abaratar costos; no obstante, afirma que es a ella a quien le corresponde solicitar la deducibilidad del costo, al haber efectuado el pago de la mercancía importada y de los impuestos de introducción al territorio panameño, además, de haber trasladado dicha mercancía desde la Autoridad Nacional de Aduanas hasta sus instalaciones (Cfr. fojas 59 del expediente judicial).

En atención a lo antes indicado, este Despacho estima que para poder deducir los costos que le fueron objetados, a la contribuyente le correspondía demostrar que éstos tuvieron injerencia en la producción de la renta o en la conservación de su fuente, tal como lo señala el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el artículo 14 del Decreto Ejecutivo 98 de 2010; es decir, probar que las importaciones que llevó a cabo por intermedio de terceras personas no sólo fueron pagadas sino adquiridas por The Meradon Corp., obligación ésta que, a nuestro juicio, no ha sido satisfecha por la demandante. Veamos:

A través del Auto 042 de 1 de febrero de 2013, la Sala admitió, entre otras pruebas documentales, la Resolución 213-7489 de 12 de noviembre de 2008, por

medio de la cual la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá aceptó la solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta propuesta por The Meradon Corp. para el período fiscal 2007, y la Resolución 201-4557 de 29 de abril de 2011, por cuyo conducto el Director General de Ingresos revocó la Resolución 201-7878 de 28 de septiembre de 2010 y, en su lugar, aceptó la solicitud que con igual propósito fue presentada por la contribuyente para el período fiscal 2009 (Cfr. fojas 68-74 y 112-115 del expediente judicial).

Contrario a lo manifestado por la recurrente, quien con las citadas resoluciones pretende demostrarle al Tribunal que en situaciones fácticas similares a la que ahora se analiza, la Dirección General de Ingresos ha aceptado sus solicitudes para la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, este Despacho es de opinión de que del contenido de las mismas no es posible determinar que, en aquellos períodos fiscales, hayan concurrido los mismos elementos de hecho que llevaron a la entidad a rechazar la mencionada solicitud para el período fiscal 2008.

Por otra parte, mediante el citado Auto 042 de 1 de febrero de 2013, la Sala también admitió como prueba aducida por la demandante, la copia autenticada del expediente que contiene el recurso de apelación sustanciado por ella ante el Tribunal Administrativo Tributario, en el cual reposan los informes periciales que Rubén Irigoyen y Nereyda Márquez presentaron ante esa instancia, cuyo contenido, vale la pena destacar, es idéntico a los dictámenes que esos mismos expertos rindieron en la etapa probatoria del presente proceso contencioso administrativo (Cfr. fojas 50-340 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario y 128-130; 131-136 del expediente judicial). Dicha experticia, junto con sus anexos, fueron evaluados por el aludido tribunal de la siguiente manera:

“La adecuación de la prueba al fin que se quiere probar debe ser concreta, si el medio propuesto es idóneo para establecer el hecho específico que se persigue comprobar, por lo tanto, para demostrar que las cifras declaradas en la cuenta de compras de importación se realizaron efectivamente y está vinculadas a la generación de la renta, presentadas por el contribuyente se identifican como copias autenticadas de liquidaciones de aduanas, que describen como consignantes y proveedores a empresas como ADM LATIN AMERICA INC y CARGILL, y como importador y consignatarios sólo se observa los siguientes contribuyentes COMPAÑÍA DE ALIMENTOS DE ANIMALES, S.A., PROCESADORA MÓNICA, S.A., COMPAÑÍA AGRÍCOLA, S.A., además se observan copias autenticadas de facturas comerciales que indican la compra efectivamente realizada por estas últimas empresas, y se presentan copias autenticadas de cheques que prueban desembolsos realizado (sic) por la empresa THE MERADON CORP., así como copias autenticadas de facturas que reflejan que la empresa THE MERADON CORP., vende ese tipo de mercancía en el comercio local.

Sin embargo, ninguna de esta (sic) pruebas aportadas se configuran como la prueba idónea para comprobar el hecho de que estas mercancías importadas hayan tenido como consignatario final al contribuyente THE MERADON CORP., lo cual debió demostrar en este tipo de operaciones en la que existe un intermediario importador a través de la documentación que para los efectos fiscales debe extenderse, como lo es el conocimiento de embarque (Bill of Landing) como la prueba idónea para comprobar haber incurrido en dichos costos, toda vez que este documento que funge como contrato de transporte nos permite identificar el legítimo dueño de la mercancía...

Hay que señalar que de ambos informes periciales se resalta sólo lo relativo a la contabilidad mercantil; llevada por la empresa THE MERADON CORP., que obliga a llevar registros contables con claridad, cronológicamente para revelar en los mismos las operaciones comerciales de manera sistemática, siempre y cuando se ajusten a las normas de contabilidad generalmente aceptadas y de aplicación en el territorio panameño según las autoridades competentes, **sin mayor sustento revelador de la documentación que demuestre fehacientemente los costos de adquisición de las mercancías, a través de las compras de importación consignadas en la declaración jurada de rentas...**

De los documentos aportados por el contribuyente se desprende que ha realizado pagos, sin embargo, no se pueden aceptar tales como pagos como deducibles, a pesar de demostrar que se efectuaron mediante cheques consignados en el expediente a través de copias autenticadas, pues no se demostró que los mismos tuvieran injerencia en la producción y en la conservación de la renta de la empresa, y es aquí donde radica el fundamento para denegar dichas deducciones, pues, **el contribuyente debió no solo demostrar que los pagos se habían efectuado sino más bien, probar la adquisición de la mercancía que configura el costo invertido por deducir, como base de los pagos realizados...**" (El resaltado es nuestro). (Cfr. fojas 39-67 del expediente judicial).

Tal como se aprecia, luego de evaluar toda la documentación que los peritos utilizaron para la confección de sus respectivos informes, el Tribunal Administrativo Tributario concluyó que en ésta no reposa la prueba idónea que acredite que The Meradon Corp., haya sido el consignatario final de la mercancía importada por terceras personas, destacando el hecho que la contribuyente además de demostrar que había efectuado los pagos de la mercancía, debió probar que había adquirido la misma o ser su legítima dueña.

En cuanto a la prueba pericial aducida por la actora en el presente proceso, consideramos importante destacar que de acuerdo con lo que consta en el expediente relativo al recurso de apelación propuesto por The Meradon Corp., ante el Tribunal Administrativo Tributario y en la diligencia de examen de peritos realizada en la vía contencioso administrativa, Nereyda Márquez actuó como perito de ese tribunal en la prueba pericial que se practicó en esa instancia y, posteriormente, como perito de la recurrente dentro de la acción que ahora ensaya ante la Sala, de lo que resulta evidente que, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 78 de la Ley 135 de 1943, la experta estaba impedida para actuar como perito en el expediente objeto de análisis, al haber contribuido con su dictamen a la emisión de la Resolución TAT-RF-024 de 21 de junio de

2012, la cual es confirmatoria de la Resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009 que constituye el acto impugnado dentro del negocio jurídico bajo examen, (Cfr. fojas 211-340 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario y 131-136; 144 del expediente judicial), lo que, a su vez, trae como resultado la carencia de objetividad que reviste su informe pericial.

En lo que respecta al contenido de la aludida prueba pericial, los expertos designados por The Meradon Corp., indicaron tanto en los dictámenes por ellos suscritos como en la diligencia de examen de peritos que las compras por importación se encuentran debidamente contabilizadas en los libros y registros de la contribuyente; que los bienes objeto de estas compras posteriormente fueron vendidos a clientes de ésta; y que aunque los conocimientos de embarque y las facturas comerciales estén a nombre de terceras personas, dichas compras fueron pagadas a los proveedores, CARGILL AMERICAS INC., y ADM LATIN AMERICA, INC., por la demandante, por lo que concluyen que es a esta última a la que le corresponde la deducibilidad del costo. Además, al explicar los documentos que sustentan que la mercancía importada por terceras personas fue pagada por la contribuyente, los peritos hacen referencia a las cuentas por pagar a los ya mencionados proveedores, en las cuales aparecen registradas las compras realizadas; a los pagos efectuados y a los cheques emitidos por The Meradon Corp., a favor del Tesoro Nacional, en concepto de pago de los impuestos de introducción (Cfr. fojas 137-145 del expediente judicial).

No obstante, esta Procuraduría advierte que ninguno de los anteriores documentos acredita que la mercancía importada por intermedio de otras compañías del mismo ramo, cuyo costo fue objetado por la Dirección General de Ingresos, finalmente haya sido adquirida por The Meradon Corp., puesto que, a excepción de uno de ellos, en los conocimientos de embarque o bill of landing que constan en los anexos de ambos dictámenes periciales, no se identifica a The

Meradon Corp., como consignatario de dicha mercancía ni, mucho menos, como la persona jurídica a la cual se le entregó la misma. Por el contrario, en su lugar, aparece consignado el nombre de otras empresas, hecho que fue expresamente reconocido por los peritos de la actora al momento de ser examinados por este Despacho (Cfr. fojas 57, 67, 77, 87, 96, 106 y 115 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario y 140-141 y 144 del expediente judicial).

Entre las pruebas aportadas tampoco se observa constancia alguna, como un acuerdo o un contrato, que demuestre que las empresas que realizaron las importaciones, a saber, Procesadora Mónica, S.A., Compañía de Alimentos de Animales, S.A., y Compañía Agrícola Industrial, S.A., hayan traspasado la mercancía a The Meradon Corp. Incluso, no se observa ninguna factura endosada a favor de esta última. En relación con este aspecto el perito de la parte actora Rubén Irigoyen, señaló lo siguiente al rendir su informe pericial:

“Vale la pena anotar que las operaciones que aparecen en el informe constituyen un endoso de documentos defectuosos ya que en las operaciones se omitió realizar el endoso y en consecuencia las liquidaciones de aduanas se confeccionaron a nombre de quien solicitó la importación en primer lugar. Si uno analiza las operaciones se dará cuenta que tanto en un endoso de documentos debidamente perfeccionados como las transacciones objeto del peritaje, las facturas y los bill of landing vendrían forzosamente a nombre de quien originalmente hizo el pedido, la única diferencia o deficiencia entre las transacciones objeto del peritaje y un endoso de documentos es el hecho de que efectivamente **no se llegaron a endosar los documentos y en consecuencia la liquidación se realizó a nombre de los importadores originales...”** (Cfr. foja 138 del expediente judicial). (El resaltado es nuestro).

Lo antes indicado, fue reiterado por este perito al expresar que: *“...Además como se mencionó con anterioridad, **si se hubiese tratado de un endoso de documentos en debida forma, la factura habría venido de todas formas a nombre de un tercero, aunque reconocemos que la importación se hubiese hecho a nombre del contribuyente por estar debidamente endosado...**”* y que:

*“Estas son evidencias que apuntan hacia **un endoso del embarque que desafortunadamente no se formalizó en la forma prescrita en la Ley**”.* (Cfr. foja 139 del expediente judicial). (El resaltado es nuestro).

De igual manera, conviene indicar que los desembolsos de sumas de dinero efectuados por la contribuyente a favor de los proveedores y del Tesoro Nacional, estos últimos en concepto de pago de impuestos de introducción de mercancía al territorio panameño, no demuestran por sí mismos que dichos pagos correspondan a la adquisición de la mercancía importada, cuyo costo fue objetado por la administración tributaria.

Finalmente, resulta necesario destacar que la demandante tampoco ha acreditado que las empresas que realizaron las importaciones de la mercancía se hayan deducido dichos costos en sus respectivas declaraciones juradas de renta para el período fiscal 2008, puesto que, las liquidaciones de aduanas y los endosos de los conocimientos de embarque aparecen registrados a nombre de ellas y no de la contribuyente The Meradon Corp.

Legislación aplicable

Por otra parte, reiteramos lo señalado en la Vista 595 de 19 de noviembre de 2012, en el sentido de que no se ha producido la invocada violación de los artículos 34 y 154 de la Ley 38 de 2000, debido a que este cuerpo normativo no resulta aplicable a la situación de hecho vinculada al proceso que ocupa nuestra atención, ya que de acuerdo con lo que dispone en su artículo 37, 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; supuesto de excepción que claramente puede advertirse en el caso del procedimiento a seguir por la autoridad tributaria para el trámite de las solicitudes de No Aplicación del

Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, el cual se encuentra específicamente regulado por las disposiciones especiales contenidas en los Decretos Ejecutivos 170 de 1993, 143 de 2005 y 185 de 2005, de lo que resulta la inaplicabilidad y, por ende, la inviolabilidad de la Ley 38 de 2000 en el expediente en estudio.

En ese mismo sentido, también debemos resaltar que además de los decretos ejecutivos que rigen la sustanciación de este método alternativo para el pago del impuesto sobre la renta, igualmente resultan aplicables las disposiciones del procedimiento fiscal ordinario contenidas en el Código Fiscal; razón por la que en caso de vacíos y hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 8 de 2010, los mismos tenían que ser llenados por las normas del Código Judicial.

Finalmente, es preciso aclarar, que el artículo 1194 del Código Fiscal, el cual se refería a la supletoriedad del Código Judicial dentro del procedimiento fiscal ordinario, fue objeto de modificación a través de la citada Ley 8 de 2010, por lo que, a partir de la entrada en vigencia de ese cuerpo legal, los vacíos en el mencionado procedimiento serían llenados por las disposiciones de la Ley 38 de 2000. No obstante y, en atención a que la resolución impugnada en el negocio jurídico que nos ocupa fue emitida el 10 de septiembre de 2009, los vacíos que pudieran haberse dado dentro del procedimiento llevado a cabo por la Administración Provincial de Ingresos de Panamá tenían que llenarse por las disposiciones del citado código procesal.

Sobre la base de las consideraciones previamente anotadas, este Despacho debe concluir que la recurrente no ha logrado desvirtuar la legalidad de la decisión de rechazar su solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) para el período fiscal 2008, razón por la que solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la Resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, emitida por la

Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ni los actos confirmatorios y, por tanto, se desestimen las pretensiones de la demandante.

Del Señor Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 535-12