

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 1448

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 5 de septiembre de 2024

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

La firma forense Herrera, Pinzón & Asociados, actuando en nombre y representación de la sociedad **Adama Real Estate, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-5660 de 18 de septiembre de 2017, emitida por la **Dirección General de Ingresos**, sus actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

Contestación de la demanda.

Expediente 1014382023.

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

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

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

Cuarto: No es cierto como viene expuesto; por tanto, se niega.

Quinto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 56-63 del expediente judicial).

Sexto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. foja 63 del expediente judicial).

Séptimo: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 83-96 del expediente judicial).

Octavo: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. foja 97 del expediente judicial).

II. Normas que se aducen infringidas.

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

A. El artículo 699 del Código Fiscal que señala el método que deben utilizar las personas jurídicas para pagar la renta neta gravable del Impuesto sobre la renta (Cfr. fojas 10-11 del expediente judicial); y

B. Los artículos 51, 133-D y 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, los que, respectivamente, indican la forma de calcular la depreciación; los dos (2) supuestos que deben cumplir las personas jurídicas para solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto de pagar; y los requisitos que tiene que cumplir el contribuyente para la solicitud de la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR) (Cfr. fojas 12-14 del expediente judicial).

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

El acto acusado en la presente controversia es la Resolución 201-5660 de 18 de septiembre de 2017, emitida por el Director General de Ingresos, en la que se decidió:

“...

PRIMERO. RECHAZAR, la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR), para el período fiscal 2016, presentada por el contribuyente **ADAMA REAL ESTATE, S.A.**, ..., cuya principal actividad es promoción y desarrollo de apartamentos, los cuales son vendidos y alquilados a personas naturales nacionales y extranjeras, así como también son vendidos a personas jurídicas, representado legalmente por..., quien presentó mediante memorial en tiempo oportuno la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta del (CAIR), por pérdida por la suma de B/.207,031.18, para el período fiscal 2016.

...” (La mayúscula, negrita y cursiva es de la cita)
(Cfr. fojas 52-55 del expediente judicial).

Producto de su inconformidad, la contribuyente **Adama Real Estate, S.A.**, a través de su apoderada especial, interpuso un recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por medio de la Resolución 201-0331 de 8 de enero de 2020, que mantuvo en todas sus partes la decisión original (Cfr. fojas 56-63 del expediente judicial).

A pesar de lo anterior, la actora promovió el correspondiente recurso de apelación, mismo que fue decidido por conducto de la Resolución TAT-RF-050 de 4 de julio de 2023, dictada por el Tribunal Administrativo Tributario, que confirmó en todas sus partes la Resolución 201-5660 de 18 de septiembre de 2017, objeto de reparo, quedando agotada la vía gubernativa (Cfr. fojas 83-97 del expediente judicial).

A continuación, el 15 de septiembre de 2023, la abogada de la contribuyente **Adama Real Estate, S.A.**, acudió a la Sala Tercera a interponer la acción contencioso administrativa bajo análisis, en la que solicita que se declaren nulas, por ilegales, las resoluciones antes mencionadas y que, como consecuencia de ello, su mandante “queda autorizada para utilizar la suma reconocida como crédito fiscal por inversión directa conforme a la solicitud de la MODIFICACIÓN presentada el 16 de julio de 2019 y ampliada el 10 de enero de 2020 por...(B/.19,765,540.42)..., y la suma reconocida como crédito fiscal por inversión directa es decir, la suma de... (B/.7,209,808.70) como base de depreciación de sus activos fijos para efectos fiscales...” (Cfr. fojas 5-6 del expediente judicial).

A juicio de la abogada de la empresa **Adama Real Estate, S.A.**, aun cuando su mandante le solicitó a la Dirección General de Ingresos que no le aplicara la fórmula del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR) por el menoscabo de la suma de doscientos siete mil treinta y un balboas con dieciocho centésimos (B/.207,031.18), la institución la rechazó, con lo que, cito: “...ha establecido que se pague un impuesto sin considerar las pérdidas reflejadas para el año 2016.” (Cfr. fojas 12-15 del expediente judicial).

De la misma manera sostiene la apoderada de la recurrente que la Dirección General de Ingresos decidió aplicar el CAIR para el periodo fiscal de 2017, a pesar que ese año no era objeto del procedimiento tributario llevado a cabo en la institución demandada (Cfr. fojas 12 y 14 del expediente judicial).

Luego de analizar los argumentos expuestos por la apoderada de la empresa **Adama Real Estate, S.A.**, con el propósito de sustentar los cargos de ilegalidad formulados en contra

del acto acusado, este Despacho advierte que no le asiste la razón, como a continuación explicamos.

Del contenido de las piezas procesales, se observa que la sociedad **Adama Real Estate, S.A.**, se dedica a la promoción y desarrollo de apartamentos, los cuales son vendidos y alquilados a personas naturales nacionales o extranjeras, así como también se venden a personas jurídicas. La representante legal de la misma, presentó ante la Dirección General de Ingresos, en tiempo oportuno, la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta del CAIR, por pérdida por la suma de doscientos siete mil treinta y un balboas con dieciocho centésimos (B/.207,031.18) para el periodo fiscal 2016 (Cfr. foja 52 del expediente judicial).

En esa línea de pensamiento, tenemos que el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 y la Resolución 201-1334 de 2 de marzo de 2016 establecen los requisitos que deben acompañar las solicitudes de no aplicación del CAIR (Cfr. fojas 52-53 del expediente judicial).

En ese escenario, se aprecia que la Unidad Evaluadora del CAIR, presentó un informe a través del cual detalló los resultados de las investigaciones realizadas sobre la solicitud interpuesta por la sociedad **Adama Real Estate, S.A.**, y a la cual ya nos hemos referido, señalando que se verificó la prueba del gasto de depreciación por la cantidad de tres millones seiscientos sesenta y cinco mil ochocientos treinta y dos balboas con cincuenta y seis centésimos (B/.3,665,832.56) misma que fue aportada por la recurrente para sustentar su petición y se observa, cito: “que aplica un porcentaje fijo sobre el valor de los activos de mobiliarios y enseres determinándose que se excedió por la suma de B/.3,207,020.56, por lo que no está dentro del tope máximo de la vida útil, tal cual lo establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, por lo que se objeta la suma excedida.” (Lo destacado y subrayado es de la cita) (Cfr. foja 53 del expediente judicial).

De igual manera, la mencionada unidad elaboró un cuadro, el no cual no refleja una pérdida de doscientos siete mil treinta y un balboas con dieciocho centésimos

(B/.207,031.18), tal como indicó la accionante en su solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta del CAIR, sino una renta gravable por el monto de dos millones novecientos noventa y nueve mil novecientos ochenta y nueve balboas con treinta y ocho centésimos (B/.2,999,989.38) “por lo tanto, no cumple con el artículo 699 del Código Fiscal, para acogerse a la no aplicación del cálculo..., ya que se le objetó los otros costos no sustentado (sic) y exceso en provisión para cuentas malas, por lo tanto se le objeta.” (Cfr. foja 54 del expediente judicial).

Para una mejor ilustración pasamos a detallar el citado cuadro (Cfr. foja 54 del expediente judicial). Veamos.

“CUADRO ANÁLISIS DE LA PÉRDIDA

	S/DJR	S/INVEST. CAIR
Total ingresos gravables	11,207,124.93	11,207,124.93
Total de costos deducibles	4,450,541.92	4,450,541.92
Total de gastos deducibles	6,963,614.19	6,963,614.19
Exceso en gasto de depreciación		(3,207,020.56)
Total de gastos deducibles	6,963,614.19	3,756,593.63
Total de costos y gastos deducibles	11,414,156.11	8,207,135.55
Renta gravable		2,999,989.38
Pérdida	207,031.18”	

En este punto resulta importante destacar que el hecho que se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la misma por parte de la Dirección General de Ingresos; y que la administración tributaria tiene un plazo máximo de seis (6) meses contado a partir de la fecha en que se vence ese término para presentar la declaración

jurada de renta, para pronunciarse respecto a lo descrito, conforme lo dispone el artículo 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993.

En abono de lo anotado, es oportuno señalar que mediante la Resolución de Pruebas 203-011 de 14 de mayo de 2018, la Dirección General de Ingresos valoró los medios de convicción presentados por la empresa **Adama Real Estate, S.A.**, así como los informes elaborados por los respectivos peritos, es decir, por parte de la recurrente y el de la entidad demandada (Cfr. foja 58 del expediente judicial).

En este contexto, vale la pena indicar que los expertos, tanto el perito que representa a la sociedad accionante, así como a la Dirección General de Ingresos, coincidieron, luego de revisar los libros contables de la actora, en que los bienes inmuebles fueron depreciados por **Adama Real Estate, S.A.**, a quince (15) años, lo que es contrario a lo establecido en el artículo 52 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, por lo tanto, “el contribuyente no realizó el cálculo del gasto de depreciación en forma correcta; a pesar que el contribuyente utilizó el método directo o de cálculo de línea recta el porcentaje utilizado para los bienes inmuebles (apartamentos-) no se ajusta a lo establecido en la norma.” (Cfr. foja 60 del expediente judicial).

En adición, no se puede perder de vista que el Tribunal Administrativo Tributario, en alzada, y después de considerar lo dicho por la institución demandada, así como por la sociedad **Adama Real Estate, S.A.**, y las pruebas practicadas en la vía gubernativa, por medio de la Resolución TAT-RF-050 de 4 de julio de 2023, mantuvo en todas sus partes el acto objeto de controversia, indicando, entre otras cosas, lo siguiente:

“...

En ese orden de ideas, observamos que las normas antes citadas, hacen referencia a que la depreciación se determinará anualmente calculando el número de años de vida útil económica del bien depreciable y en ningún caso se permitirán vidas útiles económicas menores a treinta (30) años para bienes inmuebles; lo que es totalmente contrario a lo alegado por el contribuyente, puesto que al realizar la depreciación a quince (15) años como manifiesta que es la que realizan, estaríamos frente a una depreciación acelerada, y no conforme lo establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo n.º170 de 1993, antes citado.

Dicho esto, observamos que de la prueba pericial de naturaleza contable, practicada por el perito por parte del contribuyente, al rendir su informe pericial indicó que al cierre del periodo fiscal 2016 el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., reportó gastos de depreciación por un monto de B/.3,665,832.56, menos la depreciación de los mobiliarios y enseres por el monto de B/.458,812.56 lo que hace un total de B/.3,207,020.00. También, menciona un descarte/ajuste por el monto de B/.386,967.00; no obstante, no tenemos certeza de este monto.

De igual forma manifestó, que el contribuyente realiza las depreciaciones de sus bienes muebles e inmuebles en un rango de cuatro (4) a quince (15) años; que los apartamentos tienen una vida útil estimada de quince (15) años; por tanto, el porcentaje de depreciación es de 7%, el cual se calcula dividiendo cien (100) entre la cantidad de años que en este caso son quince (15).

En este orden de ideas, observamos que la depreciación que realiza el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., sobre los bienes inmuebles a quince (15) años, no es acorde a lo que establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo n.º170 de 1993; por lo que, tomando como base el rango de depreciación que establece la norma relacionada a la vida útil económica de los bienes depreciables que indica que es de treinta (30) y la depreciación del mobiliario/enseres, que alega el perito del contribuyente, tenemos el siguiente resultado:

Activo: B/.53,910,360.00 multiplicado por 3.33333333333333 (que resulta de la división de 100 entre los 30 años de vida útil que establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo n.º170 de 1993).

Mobiliario y enseres: según peritaje por el monto de **B/.458,812.56.**

Gastos de depreciación S/DJR: 3,665.832.56

Por lo que tenemos la siguiente ecuación:

B/.53,910,360.00 x 3.33333333333333/100
= 1,797,12.00 (Gastos de depreciación) +
458,812.56. (mobiliario) = 2,906,507.80 (Gastos de depreciación).

3,665,832.56 – 2,906,507.80 = **1,569,325.19**
(exceso).

Por lo anterior, realizaremos el análisis con el monto del exceso calculado y de igual forma, realizaremos el cálculo de la tasa efectiva, con la finalidad de verificar si el contribuyente es candidato a uno de los dos supuestos que contempla la norma respecto al derecho de solicitar la No

aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, contemplado en el artículo 699 del Código Fiscal antes citado.

...
Tal y como se observa, se tomó en cuenta los montos reportados por parte del perito del contribuyente respecto a la depreciación del mobiliario/enseres, del contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., y no resulta con pérdida; al contrario, tiene una renta gravable y por ende un impuesto CAIR a pagar; por lo que, al realizar el cálculo de la tasa efectiva, no tiene una tasa superior a 25% como establece el artículo 699 del Código Fiscal antes citado, por lo que, no nos queda otro camino que mantener la objeción de la entidad fiscalizadora.

...” (La negrita es de la cita y subraya es nuestra)
 (Cfr. fojas 44-45 del expediente judicial).

Todo lo explicado permitió a la Dirección General de Ingresos expedir la Resolución 201-5660 de 18 de septiembre de 2017, objeto de reparo, la cual, a juicio de este Despacho fue dictada conforme a derecho y tomando en cuenta las disposiciones que rigen la materia.

En el marco de los hechos cuya relación hemos expuesto en los párrafos precedentes, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-5660 de 18 de septiembre de 2017**, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; ni sus actos confirmatorios y, en consecuencia, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

IV. Pruebas: Se **aduce** como prueba documental de la entidad demandada, la copia autenticada del expediente administrativo que guarda relación con este caso y que reposa en los archivos de la Dirección General de Ingresos y en el Tribunal Administrativo Tributario.

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

Del Honorable Magistrado Presidente,


 Rigoberto González Montenegro
 Procurador de la Administración


 María Lilia Urriola
 Secretaria General