

29 de mayo de 1998

Proceso Contencioso Administrativo de  
Plena Jurisdicción.

Contestación de

la Demanda. La Firma Forense Tile y Rosas, en representación de Marketing Services and Products, Inc., para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N° 213-1802 de 19 de mayo de 1997, expedida por el Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, la negativa tácita, por silencio administrativo, y para que se hagan otras declaraciones.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

Con nuestro acostumbrado respeto, acudimos ante esa Augusta Corporación de Justicia, con el fin de contestar el traslado que se nos ha conferido de la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, descrita en el margen superior del presente escrito.

I. En cuanto a la pretensión.

Solicitamos respetuosamente a los Señores Magistrados, denegar las declaraciones impetradas por el actor, ya que no le asiste la razón en su pretensión, tal y como lo demostraremos en el transcurso del presente negocio jurídico.

II. Los hechos en que se fundamenta la acción, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: No es cierto, tal y como lo expone el demandante; por tanto, lo negamos. (Las deficiencias en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta, detectadas al contribuyente Marketing Services And Products, Inc., se encuentran debidamente fundamentadas).

Segundo: No nos consta; por tanto, lo negamos. El demandante omite mencionar, que actualmente se adelanta una investigación por parte del Ministerio Público, ya que los supuestos sellos oficiales que aparecen en la copia adjunta del Poder presentado por la Empresa demandante, no se utilizan desde el año 1996 en esa Institución, y la firma tampoco es de la funcionaria que supuestamente recibió el documento.

Tercero: No es cierto; por tanto, lo negamos.

Cuarto: Lo expuesto, no constituye un hecho, sino una alegación de la parte demandante, y como tal, la tenemos.

Quinto: Lo contestamos igual que el punto anterior.

Sexto: No es cierto; por tanto, lo negamos.

III. Respecto a las disposiciones legales que se aducen como infringidas y el concepto en que lo han sido, el criterio de esta Procuraduría es el que a seguidas se expresa:

A juicio del demandante, se han infringido las siguientes disposiciones legales:

1) El artículo 694 del Código Fiscal, que a la letra establece:

"Artículo 694: Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto.

...

Parágrafo 2: No se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, la renta proveniente de las siguientes actividades:

- a) Facturar, desde una oficina establecida en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la cual dichas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá, siempre y cuando que dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior.
- b) Dirigir desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior."

La presunta violación de la norma, viene expuesta de la siguiente manera:  
"Esta norma ha sido infringida en el concepto de interpretación errónea(Sic), debido a que la Administración pretende gravar en Panamá, operaciones realizadas fuera de su jurisdicción fiscal, a pesar de reconocer, que dichas operaciones fueron efectuadas en la ciudad de Miami, Estados Unidos de Norteamérica, tal cual lo expresa la resolución objeto del presente proceso, en su página tres(3). En consecuencia tales operaciones escapan de la obligación establecida por los tributos locales." (Cfr. fs. 9)

2) El artículo 10 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, que es del tenor literal siguiente:

"Artículo 10: Fuente Extranjera.

No es de fuente panameña la renta proveniente de las siguientes actividades:

- a. Facturar, desde una oficina establecida en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la cual dichas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá, siempre y cuando dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior, así como la facturación de mercancías o productos que toquen puertos o aeropuertos nacionales en tránsito. A estos efectos son mercancías en tránsito las que lleguen al país para seguir al exterior, con documentos de embarque que indiquen que están consignadas a personas no residentes en la República y las mercancías que lleguen al país consignadas a personas residentes en la República, con documentos de embarque que indiquen que han de ser remitidas al exterior inmediatamente después de haber llegado.
- b. Dirigir, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior."

Al referirse a la presunta violación de la norma, el actor en lo medular señala:  
"La norma en comento fue igualmente objeto de interpretación errónea, ya que al mismo se le ha dado un sentido que pugna con su letra, desvirtuando su finalidad; toda

vez que al igual que lo expresado en el artículo anteriormente analizado, la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, ha pretendido gravar operaciones que no están sujetas por imperio de la Ley a la jurisdicción tributaria panameña." (Cfr. fs. 10 - 11)

A nuestro juicio, ambos cargos de ilegalidad merecen ser desestimados, ya que se encuentra debidamente acreditado en el expediente que el contribuyente MARKETING SERVICES AND PRODUCTS INC, registro como operaciones de fuente extranjera, las refacturaciones de materiales que efectuaba a la Comisión del Canal, los contratistas del área canalera y a las agencias del Gobierno Norteamericano, contraviniendo así el artículo 694 del Código Fiscal y el artículo 10 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, por ser el área en mención, parte del territorio de la República de Panamá. Aunado a que fue precisamente el contribuyente quien introdujo la mercancía, objeto de la refacturación a esa área.

Tal y como lo ha manifestado el Administrador Regional de Ingresos, en su Resolución N°213-1802 de 19 de mayo de 1997, El Impuesto Sobre La Renta en Panamá, se basa en el principio de la territorialidad, por ende, se encuentra perfectamente especificado cuándo los ingresos no son considerados de fuente panameña, lo que no concurre en el caso sub júdice, donde se ha demostrado que las operaciones que realizaba el contribuyente, se encontraban sujetas a la jurisdicción tributaria panameña.

3) El artículo 697 del Código Fiscal, que a la letra establece:

"Artículo 697: Se entiende por gastos o erogaciones deducibles, los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente: en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera.."

Concepto de la violación.

"El citado artículo ha sido violado en el concepto de violación directa por omisión, ya que la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, no ha reconocido como deducibles erogaciones, gastos y costos incurridos por el contribuyente en la producción de la renta y en la conservación de su fuente." (Cfr. fs. 11)

4) El artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, cuyo tenor literal es el siguiente:

"Artículo 19: El Contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal, necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente.

Son gastos para la conservación de la fuente de ingresos los que se efectúen para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que la fuente aumente de valor por razón del gasto.."

Concepto de la violación.

"La norma en comento fue violada directamente por omisión por parte de la Administración Regional de Ingresos de la provincia de Panamá, ya que no admiten la

deducibilidad de gastos y costos incurridos por el contribuyente, los cuales a la luz de la disposición citada, son totalmente deducibles, sin mérito de discusión alguna. " (Cfr. fs. 12)

Estos cargos de ilegalidad, también carecen de asidero jurídico y han sido ampliamente analizados en la Resolución N°213-1802, de 19 de mayo de 1997, mediante la cual se resolvió expedir la liquidación adicional al contribuyente MARKETING SERVICES AND PRODUCTS INC., S.A., por deficiencias comprobadas en sus declaraciones del Impuesto Sobre la Renta para los años 1993, 1994 y 1995.

En efecto, consta en autos, que para los períodos en mención, el contribuyente declaró ingresos de fuente extranjera, por las sumas de B/.288.085.79, B/.279.520.85 y B/.533.326.60, pero al realizarse por parte de las autoridades del Fisco, la verificación respectiva, que involucra registros contables, facturas de ventas, etc., se detectó que el contribuyente se dedicaba a subcontratar con empresas del área canalera, los trabajos de suministro e instalación de ventanas de aluminio y sus accesorios

El sistema utilizado por la empresa demandante, era el siguiente:

Utilizaba un juego de facturas, para facturar las ventas o suministros de materiales, que eran registrados como operaciones de fuente extranjera, y otras, para registrar las operaciones gravables, que se refieren al servicio de instalación.

Por otro lado, la Empresa declaró como costos y gastos imputables a las operaciones de fuente extranjera, las sumas de B/.247.060.57; B/.246.039.44 y B/.358.783.38, para los años 1993, 1994 y 1995, lo que para efectos de la investigación, denota, que se "grava" como local la totalidad de los ingresos declarados como fuente extranjera, por consiguiente era procedente reconocer como deducibles los costos y gastos causados por esas operaciones por la suma de B/.247.060.57; B/.246.039.44 y B/.331.194.96, tal y como se detalla en el cuadro correspondiente al Renglón de Costos y Gastos, que aparece en la Resolución 213-1802 impugnada.

Sobre el particular, la Sala Tercera de la Honorable Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia de 5 de septiembre de 1997, se pronunció de la siguiente manera:

"Según consta en autos, la razón medular por la que la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, objetó como no deducibles del Impuesto sobre la Renta dichos gastos, obedeció al hecho de que a juicio de dicha entidad, de las investigaciones y diligencias realizadas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 720 del Código Fiscal, se pudo establecer que para los periodos en referencia, se detectaron una serie de deficiencias debidamente comprobadas que dieron lugar a determinar que dichos gastos no guardan relación con la producción de la renta y la conservación de la fuente de ingresos.

En cuanto al primer cargo de ilegalidad aducido por el recurrente que como hemos visto, descansa en la supuesta transgresión del artículo 697 del Código Fiscal que contempla el listado de los gastos y erogaciones deducibles de la renta bruta de los contribuyentes, la Sala estima pertinente indicar lo siguiente:

Como se aprecia, la disconformidad de la parte demandante recae en el hecho de que la Administración ha objetado como no deducibles dichos gastos, en razón de que los mismos no han sido acreditados debidamente por parte de la empresa CLINICAS DR. MAURO ZUÑIGA S.A., a los efectos de que a tales gastos se les reconozca su deducibilidad.

Ha sido doctrina constante y reiterada de este Tribunal que para que se les reconozca deducibilidad a tales gastos, el contribuyente debe comprobar fehacientemente que los mismos son necesarios en la producción de la renta y conservación de su fuente. De conformidad con nuestra legislación fiscal, específicamente en el parágrafo dos; literal f) del propio artículo 697, aún en el caso de que el gasto sea deducible, si no puede comprobarse satisfactoriamente no será considerado como un gasto ocasionado en la producción de la renta o en la conservación de la fuente, y por ende no es deducible..."

5) El artículo 698 del Código Fiscal, que reza así:

"Artículo 698: Cuando por cualquier causa el contribuyente deje de deducir gastos correspondientes a un (1) año gravable, éstos no podrán deducirse de la renta de ningún año posterior. Se exceptúan los gastos que por su propia naturaleza no fueran determinables con exactitud en el año en que debieron ser deducidos. En este caso, el gasto puede ser deducido únicamente en el año en que se determina el monto exacto del mismo."

La presunta violación de la norma, viene expuesta de la siguiente manera:

"El artículo ut supra fue violado directamente por comisión, toda vez que la Resolución impugnada no reconoció como gastos deducibles los incurridos por el contribuyente en un período fiscal pero que por su naturaleza no pudieron ser determinados en dicho ejercicio fiscal, sino en el período que es determinable el gasto." (Cfr. fs. 12)

6) El artículo 21 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, que a la letra establece:

"Artículo 21: Reglas para deducir gastos únicamente en el mismo año fiscal. Los gastos correspondientes a un (1) año fiscal no podrán deducirse de la renta de ningún año posterior, salvo los gastos que por su propia naturaleza no fueran determinables con exactitud en el año en que debieron ser deducidos. En este caso, el gasto puede ser deducido únicamente en el año en que se determina el monto exacto del mismo."

La supuesta infracción de la norma, viene expuesta de la siguiente manera:

"La norma in examine, fue violada igualmente directamente por comisión debido a que al igual que el artículo 698 del Código Fiscal, reglamentado por la norma in comento, la Resolución motivo del presente proceso contencioso, no admitió la deducción de gastos no determinables en un período fiscal, que fueron declarados por el contribuyente, en otros períodos en que fueron propiamente determinables." (Cfr. fs. 13)

En cuanto a la supuesta violación de estos artículos, disentimos de los argumentos expuestos por el demandante, por las razones arriba señaladas, ya que se encuentra debidamente acreditado en el proceso, que la Administración Regional de Ingresos, actuó acorde con lo que establece el Código Fiscal, en concordancia con el Decreto Ejecutivo N°170 de 1993 y contrario a lo que señala el recurrente no se ha producido infracción legal alguna de las normas in comento.

7) El artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que a la letra establece:

"Artículo 123: Determinación del impuesto en el caso de construcciones. En el caso de empresas de construcción o de empresas que realicen trabajos sobre inmuebles y cuyas operaciones generadoras de renta afecten, a más de un año fiscal, el contribuyente podrá, a su opción, aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

- a) asignar a cada año fiscal la renta gravable que resulte de aplicar sobre los importes efectivamente recibidos en dicho año, el porcentaje de ganancia neta calculada para toda la obra. Este porcentaje podrá ser modificado por la parte correspondiente a los años fiscales siguientes, en caso de evidente modificación del cálculo efectuado.
- b) asignar el valor de la obra ejecutada en cada año fiscal, el porcentaje de ganancia calculado sobre el valor total de la obra y de ese resultado deducir los costos y gastos efectivamente incurridos en el respectivo año fiscal.
- c) asignar al año fiscal en que se termine la obra la totalidad de las rentas brutas y los gastos y costos respectivos.

En los casos de los literales a) y b), la diferencia que se obtenga en definitiva al comparar la ganancia neta al final de la obra con la establecida mediante cualesquiera de los procedimientos indicados en dicho literales, incidirá en el año fiscal en que la obra concluya. En el caso del literal c) la renta gravable que se tomará en cuenta será la que corresponda a la totalidad de la obra.

El concepto de la violación. viene expuesto así:

"El citado artículo fue violado en forma directa por comisión, ya que la resolución objeto del presente proceso, no permitió al contribuyente, quien se acogió a la opción señalada en el literal b del artículo en comento, aplicar la deducción de un costo diferido, en el año en que concluyo la obra." (Cfr. fs. 14)

Yerra el actor, al considerar como infringida la disposición legal citada, cuando se ha explicado el método o sistema que seguía éste, para registrar las operaciones que realizaba, las cuales no eran acordes a las disposiciones legales fiscales y que fueron detectadas luego de las investigaciones y diligencias realizadas por la Administración Regional de Ingresos, debidamente facultados por el artículo 720 del Código Fiscal.

8) El artículo 1185 del Código Fiscal, que reza así:

"Artículo 1185: No deberá exceder de dos meses el tiempo que transcurra desde el día en que se presente una solicitud o se interponga cualquier recurso, hasta aquel en que se dicte resolución que ponga término a la solicitud o al recurso.

Cuando el recurso interpuesto sea el de reconsideración no deberá exceder de quince días el término de que trata el inciso anterior.

No obstante, podrán excederse los plazos señalados en este artículo si median causas extraordinarias, debidamente justificadas que impidiesen observarlos."

Lo medular del concepto de la violación, lo expone el actor así:

"A pesar de la obligación establecida en dicho artículo, la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, sin que mediara causa o justificación excepcional, no falló el recurso de reconsideración con apelación en subsidio que fue presentado el 16 de junio de 1997. ..." (Cfr. fs. 14)

Este cargo de ilegalidad, al igual que los anteriores, carece de asidero jurídico, ya que el reparo que hace el contribuyente, en nada altera su situación frente al Fisco, luego de haberse demostrado las deficiencias en las declaraciones de rentas de la

Empresa MARKETING SERVICES AND PRODUCTS INC., durante los años 1993, 1994 y 1995. Además convergen causas extraordinarias en este proceso, advertidas por la Administración Regional de Ingresos, cuya investigación ha sido trasladada al Ministerio Público, a quien por mandato legal le corresponde investigar la denuncia de falsedad interpuesta por el Licdo. Alfonso Saldaña, y que guarda relación con un sello que aparece en la copia del poder, el cual dejó de utilizarse en el año 1996, así como lo relativo a la firma que aparece en el sello de goma, que no corresponde a la funcionaria que supuestamente recibió el documento.

En cuanto al Decreto N°170 de 27 de octubre de 1993, es importante recordar que entró a regir a partir del 1 de enero de 1994.

Por lo expuesto, reiteramos nuestra solicitud a la Honorable Sala Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, para que cuando ello sea oportuno, declare infundadas jurídicamente las pretensiones de la Empresa demandante, ya que no se ha producido infracción legal alguna con el actuar del Fisco.

Pruebas: Aceptamos las presentadas.

Aducimos el expediente contentivo de este proceso, que puede ser solicitado al Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá.

Aducimos el expediente de Auditoría de la Empresa MARKETING SERVICES AND PRODUCTS INC, que puede ser solicitado al Jefe del Departamento de Auditoría Integral del Ministerio de Hacienda y Tesoro.

Del Señor Magistrado Presidente,

Licda. Linette Landau  
Procuradora de la Administración  
(Suplente)

LL/4/mcs.

Licdo. Víctor L. Benavides P.  
Secretario General

MATERIA:  
Impuesto sobre la Renta  
Deficiencias