

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 339

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 21 de febrero de 2024

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

Contestación de la demanda.

Expediente 1235792023.

La firma forense Bdo Legal, actuando en nombre y representación de **Colon Oil and Services, S.A. (COASSA)**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7879 de 23 de agosto de 2021, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, así como su acto confirmatorio, y para que se hagan otras declaraciones.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante el Tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que dice, cito: "***La Procuraduría de la Administración ejercerá las siguientes funciones: ... 2. Representar los intereses nacionales, municipales, de las entidades autónomas y, en general, de la Administración Pública en los procesos contencioso-administrativos, que se originen en demandas de plena jurisdicción e indemnización, iniciados ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia...***", con el propósito de contestar la demanda contencioso administrativa 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 un hecho; por tanto, se niega.

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

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

II. Disposiciones que se aducen infringidas.

La apoderada de la activadora judicial indica como normas vulneradas las siguientes:

A. Los artículos 701 (literal d) y 1057-V (Parágrafos 12 y 16) del Código Fiscal, que regulan el cómputo del Impuesto Sobre la Renta, así como las Declaraciones – Liquidaciones Juradas y los Certificados de Poder Cancelatorio (Cfr. fojas 9-13 y 17-20 del expediente judicial);

B. El artículo 14 del Decreto de Gabinete 36 de 17 de septiembre de 2003, alusivo al Régimen Fiscal (Cfr. fojas 13-15 del expediente judicial);

C. El artículo 94-B de la Ley 8 de 16 de junio de 1987, sobre la excensión de tributos en las zonas francas (Cfr. fojas 15-17 del expediente judicial).

D. El artículo 9 del Código Civil, que guarda relación con el sentido de la ley y su interpretación (Cfr. fojas 20-21 del expediente judicial).

III. Breves antecedentes del caso y descargos de la Procuraduría de la Administración, en representación de los intereses de la entidad demandada.

Según consta en autos, la acción contencioso administrativa bajo examen está dirigida a que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7879 de 23 de agosto de 2021, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resuelve no acceder a otorgar un Certificado con Poder Cancelatorio, por la suma de ochocientos setenta y siete mil novecientos setenta y seis balboas con noventa centésimos (B/.877,976.90) (Cfr. fojas 64-67 del expediente judicial).

Consecuentemente, el citado acto administrativo fue impugnado a través del correspondiente recurso de reconsideración; sin embargo, la entidad que regula los ingresos omitió dar respuesta (Cfr. foja 33 del expediente judicial).

Seguidamente, se recurrió en sede de apelación en contra de la decisión primigenia, medio de impugnación al que se le dio contestación a través de la Resolución TAT-RF-062 de 6 de septiembre de 2023, dictada por el Tribunal Administrativo Tributario, confirmatoria de la primigenia. Esa actuación le fue notificada al apoderado judicial de la actora el 26 de septiembre de 2023 (Cfr. fojas 26-45 del expediente judicial).

Como consecuencia, el 21 de noviembre de 2023, la accionante, a través de su apoderada judicial, acudió a la Sala Tercera para interponer la demanda que ocupa nuestra atención, con el objeto que se declare nulo, por ilegal, el acto administrativo principal, así como el confirmatorio, y que se ordene a la institución demandada que le reconozca y le devuelva un Certificado de Poder Cancelatorio en concepto de pago en exceso del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), por operaciones efectuadas en la Zona Libre de Combustible, a fin de hacer valer la exención de ese impuesto (Cfr. fojas 4-5 del expediente judicial).

Al expresar el concepto de la violación, la actora señala que se han infringido las normas invocadas por razón que la entidad demandada aplicó de manera incorrecta la deducción del crédito fiscal, ya que manifestó que ello está supeditado a la procedencia de los bienes o servicios; a pesar que, según afirma, las operaciones que realiza, en un noventa y nueve por ciento (99%), tenían como destino final de sus productos, la exportación o reexportación; y solo el uno por ciento (1%) de aquellos iba dirigido a la República de Panamá, situación que le generó un exceso en Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) en un gran número de prestaciones recibidas;

y, por consiguiente, un crédito fiscal que no pudo recuperar (Cfr. fojas 9-22 del expediente judicial).

Luego de un análisis de las constancias que reposan en autos, **esta Procuraduría, acatando el deber de ejercer la defensa de las actuaciones de las entidades estatales**, manifiesta que a la actora no le asiste la razón; en cuanto a la carencia de sustento que se advierte en la tesis planteada, referente a lo adelantado por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas al emitir el acto objeto de reparo, que en su opinión, es contrario a Derecho, por supuestamente haber vulnerado las normas mencionadas en apartados anteriores.

Producto de lo expresado, este Despacho se opone a los cargos de ilegalidad expuestos por el hoy accionante en relación con las disposiciones legales que aduce han sido infringidas con la expedición del acto administrativo objeto de controversia, según pasamos a explicar de manera conjunta.

En ese sentido, debemos destacar que, en **el acto administrativo principal, objeto de reparo**, el apoderado especial de la hoy demandante, el 29 de septiembre de 2014, presentó una solicitud para el reconocimiento de un Certificado con Poder Cancelatorio (CPC), correspondiente a los años 2011, 2012, 2013 y 2014, en concepto de devolución del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) que asciende al monto de ochocientos setenta y siete mil novecientos setenta y seis balboas con noventa centésimos (B/.877,976.90) (Cfr. foja 64 del expediente judicial).

Al efecto, el Departamento de Fiscalización de la Dirección General de Ingresos, al efectuar la investigación por razón de la solicitud descrita en el párrafo previo, determinó lo siguiente:

“... AL contribuyente COLON OIL AND SERVICES, S.A., con RUC 59722-20-345012 DV 49, no se le reconoce el crédito fiscal como Crédito con Poder Cancelatorio por sus operaciones, toda vez que el contribuyente está exento de las ventas que realice al Estado,

de acuerdo al Contrato de Operación y Administración de una Zona Libre de Combustibles (Contrato No. 1 del 14 de septiembre de 2010), sin embargo no están exentas de las compras que realice a su proveedor, por lo que en todo momento está en la obligación del pago de este impuesto el cual forma parte del crédito fiscal.” (Cfr. fojas 64-65 del expediente judicial).

El criterio de la entidad demandada está cimentado en el artículo 1057-V (Parágrafo 12, literal b) del Código Fiscal, de conformidad con el texto vigente a la fecha, que dice:

“Artículo 1057-V. Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.

...

PARÁGRAFO 12. En las declaraciones-liquidaciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

a. ...

b. El crédito fiscal estará integrado por:

1. La suma del impuesto incluido en las facturas de compra realizadas en el mercado interno de bienes y servicios correspondientes al mismo periodo, siempre que cumplan con las exigencias previstas en el Parágrafo 13 en materia de documentación.

2. El impuesto pagado en el referido periodo con motivo de la importación de bienes.

La deducción del crédito fiscal estará condicionada a que provenga de bienes o servicios que estén afectados, directa o indirectamente, a las operaciones gravadas por el impuesto.

Cuando en forma conjunta se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a éstas se realizará en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales. La reglamentación establecerá el periodo con base en el cual se realizarán los cálculos de la proporcionalidad.

El débito y el crédito fiscal se deberán ajustar con las devoluciones, bonificaciones y descuentos, en los términos y condiciones previstas en los Parágrafos 13 y 17.

La porción proporcional no admitida como crédito fiscal será considerada gasto deducible a los efectos del Impuesto Sobre la Renta.

...”

A juicio de la institución demandada, la norma señala que: “...cuando se den estos eventos, la deducción del crédito fiscal estará condicionada a que provenga de bienes o servicios que estén afectadas (sic) directa o indirectamente, a las operaciones gravadas por el impuesto y la parte no deducible debe ser llevada a gasto no deducible. Por consiguiente, el contribuyente COLON OIL SERVICES, S.A., como no podía hacer uso del crédito en su totalidad, tenía que considerar dicho crédito que afecta a los ingresos exentos de ITBMS, como gastos deducibles en las declaraciones de renta.” (Cfr. foja 65 del expediente judicial).

Por lo previamente establecido, la accionante, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 1057-V del Código Fiscal, no tiene derecho al reconocimiento del crédito del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), sino a utilizarlo como gasto deducible para el Impuesto Sobre la Renta de cada periodo, por la suma de ochocientos setenta y siete mil novecientos setenta y seis balboas con noventa centésimos (B/.877,976.90) (Cfr. foja 65 del expediente judicial).

Aunado a lo anterior, la entidad indica que la actora debe tomar en consideración que de acuerdo con el artículo 25 del Decreto Ejecutivo 91 de 2010, que modifica el Decreto Ejecutivo 84 de 2005, que reglamenta las disposiciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), de existir crédito fiscal, por lo que no genera derecho a la devolución en ningún caso (Cfr. fojas 65-66 del expediente judicial).

Por tales estimaciones, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas dictó la Resolución 201-7879 de 23 de agosto de 2021, en la que resolvió **no acceder a otorgar un Certificado con Poder Cancelatorio (C.P.C)** por la cantidad indicada (Cfr. fojas 64-67 del expediente judicial).

A seguidas, la activadora presentó un recurso de reconsideración en contra de la resolución primigenia, pero la Dirección General de Ingresos no le dio

respuesta; de ahí que la actora interpuso un recurso de apelación, que se fundamentó en los argumentos que se reproducen a continuación (Cfr. foja 33 del expediente judicial).

Una vez verificado el trámite del procedimiento administrativo correspondiente, el Tribunal Administrativo Tributario reprodujo los argumentos institucionales a los que nos hemos referido en los párrafos previos; además, mencionó que el contribuyente, en sus escritos de reconsideración y de apelación argumentó que la importación de maquinarias, equipos y demás bienes a la Zona Libre de Colón para la construcción de tanques de almacenamiento, así como otras instalaciones dentro de esa zona no estaban sujetas al pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) (Cfr. foja 37 del expediente judicial).

En ese orden de ideas, se precisa que la recurrente también señaló que el criterio previamente esbozado se aplicaba a la adquisición de servicios, dada la naturaleza y el alcance de la aplicación del impuesto, y que la Dirección General de Ingresos se pronunció por medio de la Nota 201-01-5304 de 25 de noviembre de 2010, analizando la aplicación del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios en zonas petroleras, indicando que, según el criterio institucional, los servicios que la hoy demandante cobraría a sus clientes por actividades integrales de logística, en relación con petróleo para combustibles y otros, almacenaje, trasiego, carga y descarga, así como algunos casos de calentamiento y mezcla de productos dentro de la Zona Libre de Petróleo, **estarán exentas del ITBMS solo cuando el destino final de aquellos sea su exportación o reexportación**; además, de estar gravadas con ese tributo, en el evento que su destino sea la República de Panamá (Cfr. foja 37 del expediente judicial).

Luego de la revisión de los argumentos expuestos por ambas partes, el Tribunal Administrativo Tributario seleccionó los más puntuales, al señalar que en las declaraciones juradas de Renta de los periodos fiscales 2011, 2012, 2013 y 2014, versus las declaraciones juradas del Impuesto Sobre Transferencia de Bienes Corporales Muebles, y la prestación de servicios en los periodos analizados, se aprecia que, en las declaraciones juradas de Renta de los años 2012 a 2014, la mayoría de los ingresos están declarados en la casilla 23, "*Fuente Extranjera u Operaciones Exteriores*" (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

Sobre esa base, el Tribunal de segunda instancia señala que no hay congruencia entre lo señalado en las declaraciones juradas de Rentas y lo anotado en las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles, así como la prestación de servicios de los periodos estudiados, lo que se traduce, en el sentido que la sociedad accionante no precisó, en esos documentos relativos a los periodos fiscales de los años 2011 hasta 2014, que hubiese realizado actividades similares a la reexportación (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

Por tal motivo, el Tribunal Administrativo Tributario le otorgó la razón a la Dirección General de Ingresos cuando señaló que la sociedad demandante no tiene derecho al reconocimiento de un Certificado de Poder Cancelatorio, por los motivos que se explican a continuación (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

En primer lugar, porque dentro del expediente no consta prueba alguna que establezca que la activadora judicial realiza actividades consideradas de reexportación o similares a éstas (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

En segundo lugar, debido a que el artículo 1057-V (Parágrafo 16) del Código Fiscal expresamente señala que, para que se expidan Certificados de Poder Cancelatorio a los contribuyentes, éstos deben desarrollar actividades de exportación, reexportación o similares a éstas; y, que, al liquidar el impuesto,

determinen un excedente de crédito fiscal proveniente del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) pagado en las importaciones, así como de aquel incluido en las adquisiciones internas, y el crédito deberá provenir de bienes y servicios afectados directamente por las mencionadas operaciones (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

A modo de conclusión, el Tribunal Administrativo Tributario dictaminó:

“Así pues, en las declaraciones juradas del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios del contribuyente para los años analizados se observa que registra en ‘Compras o Adquisiciones, Prestaciones de Servicios, Importaciones e ITBMS Cargado’, en la casilla 22, que se refiere a ‘Compras y Prestación de Servicios e Importaciones gravadas Imputables directamente a operaciones gravadas’, de modo que, no cumple con el otro requerimiento dispuesto en el referido párrafo del artículo 1057-V del Código Fiscal, es decir, que provengan de bienes y servicios afectados directamente a las operaciones de reexportación o asimiladas a éstas. En otras palabras, el contribuyente no demostró haber incurrido en ‘Compras y Prestación de Servicios e Importaciones Gravadas destinadas directamente a exportaciones, reexportaciones establecidas en el **parágrafo 8 literales a) num. (sic) 2 del art. 1057v**’, puesto que no se observa registro alguno en las casillas 30, 31 ni 32 de sus declaraciones juradas del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios de los períodos en cuestión, visibles desde la foja 26 a la foja 54 del expediente de antecedentes, respectivamente, por lo tanto, **el crédito no proviene de bienes y servicios afectados directamente a las mencionadas operaciones, como lo exige la normativa.**

Para finalizar, y respecto a la Nota n.º (sic) 201-01-5304 de 25 de noviembre de 2010, expedida por la Dirección General de Ingresos y donde el contribuyente da a entender que la Dirección General de Ingresos, analizó la aplicación del impuesto sobre la renta - ITBMS en Zonas Petroleras, debemos recordarle a la parte actora que la misma no tiene un carácter vinculante, tal como lo expresa el apoderado judicial de la Dirección General de Ingresos, teniendo en cuenta que el artículo 147 del Código de Procedimiento Tributario, que establece los efectos vinculantes de las consultas tributaria, a la fecha de esta resolución, no se encuentra vigente.” (Énfasis suplido) (Cfr. foja 42 del expediente judicial).

Las consideraciones previamente copiadas, llevaron al Tribunal Administrativo Tributario a expedir la Resolución TAT-RF-062 de 6 de septiembre de 2023, confirmatoria de la resolución primigenia dictada por la Dirección General

de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (Cfr. fojas 26-43 y 45-46 del expediente judicial).

Los elementos de hecho y de derecho expresados, nos llevan a afirmar, **en defensa de los intereses de las entidades estatales demandadas**, que no se han infringido los artículos 701 (literal d) y 1057-V (Parágrafos 12 y 16) del Código Fiscal, que regulan el cómputo del Impuesto Sobre la Renta, así como las Declaraciones – Liquidaciones Juradas y los Certificados de Poder Cancelatorio; el artículo 14 del Decreto de Gabinete 36 de 17 de septiembre de 2003, alusivo al Régimen Fiscal; el artículo 94-B de la Ley 8 de 16 de junio de 1987, sobre la excención de tributos en las zonas francas; ni el artículo 9 del Código Civil, que guarda relación con el sentido de la ley y su interpretación (Cfr. fojas 9-21 del expediente judicial).

Por lo expuesto, este Despacho solicita respetuosamente al Tribunal, se sirva declarar **QUE NO ES ILEGAL** la Resolución 201-7879 de 23 de agosto de 2021, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ni su acto confirmatorio; y, en consecuencia, pide se desestimen las demás pretensiones de la sociedad actora.

IV. Pruebas.

4.1. Se **objeta** la copia simple de la Resolución 201.7879 de 23 de agosto de 2021, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, con su respectiva constancia de notificación, identificada en el apartado de pruebas del libelo con el número 4, por infringir el artículo 833 del Código Judicial (Cfr. fojas 22 y 47-51 del expediente judicial).

4.2. Se **objeta la Prueba Pericial Contable** aducida por la empresa accionante, por **inconducente**, al tenor de lo dispuesto en el artículo 783 del Código Judicial, por razón que la misma tiene como propósito que se **practique en las oficinas de la propia demandante**, a los efectos que se verifiquen las afirmaciones vertidas en la demanda, así como desvirtuar el contenido de la


resolución primigenia, de lo que se infiere, que **el medio de convicción propuesto no es el idóneo para el fin señalado, por lo que la actora ha errado al elegir el medio probatorio que debía solicitar al Tribunal, además, que no cumple con los requisitos exigidos en el Código Judicial (Cfr. fojas 23-24 del expediente judicial).**

4.3 Se **aducen** como pruebas, las copias autenticadas de los expedientes administrativos que guardan relación con la decisión institucional de no acceder al otorgamiento de un Certificado con Poder Cancelatorio (C.P.C) pedido por la activadora judicial, cuyos originales reposan en la Dirección General de Ingresos (DGI) y el Tribunal Administrativo Tributario (TAT).

V. Derecho: Negamos el invocado por la recurrente.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


María Lilia Urríola de Ardila
Secretaría General