

REPÚBLICA DE PANAMÁ



**MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN**

Vista Número 595

Panamá, 19 de noviembre de 2012

**Proceso contencioso
administrativo de
plena jurisdicción**

**Contestación
de la demanda**

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 numeral 2 del artículo 5 de la ley 38 de 31 de julio de 2000, con el propósito 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 cierto; por tanto, se niega (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

Segundo: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 30-33 del expediente judicial).

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

Cuarto: No es cierto; por tanto, se niega (Cfr. fojas 31-32 del expediente judicial).

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

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

Séptimo: No consta; por tanto, se niega.

Octavo: No consta; por tanto, se niega.

II. Disposiciones que se aducen infringidas.

A. La parte actora aduce la infracción de las siguientes disposiciones del Código Fiscal, en la forma en que se encontraban vigentes al momento en que se emitió el acto acusado:

A.1. El párrafo 4 del artículo 697, modificado por el artículo 15 de la ley 6 de 2005, el cual establecía que los costos y gastos debían atribuirse, según correspondiera, a la renta gravada, a la renta exenta o a la renta de fuente extranjera y que cuando el costo y/o gasto se realizara para obtener indistintamente renta gravada, renta exenta y/o renta de fuente extranjera, sólo serían deducibles de la renta gravada en la proporción que ésta guardara en relación con la renta total (Cfr. fojas 10-11 del expediente judicial);

A.2. El párrafo 1 del artículo 699, modificado por el artículo 16 de la ley 6 de 2005, que establece que no estarán sujetos al cálculo alterno del impuesto sobre la renta, aquellos contribuyentes que incurriesen en pérdidas o si la tasa efectiva del impuesto excediera el 30% (Cfr. fojas 14-15 del expediente judicial);

A.3. El artículo 710, modificado por el artículo 20 de la ley 6 de 2005, concerniente a la obligación que tiene todo contribuyente de presentar, personalmente o a través de apoderado, una declaración jurada de las rentas que hubiere obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que hubiere distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores (Cfr. fojas 15-17 del expediente judicial); y

A.4. El artículo 720, el cual dispone que siempre que por razón de las investigaciones o diligencias que se consideren necesarias para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable, el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación de que trata el artículo

718, se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado (Cfr. fojas 17-18 del expediente judicial).

B. La recurrente también invoca la violación de los siguientes preceptos del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, por el cual se reglamentan disposiciones del impuesto sobre la renta contenidas en el Código Fiscal, tal como se encontraban vigentes al momento en que se emitió el acto acusado:

B.1. El artículo 19, modificado por el artículo 5 del decreto ejecutivo 18 de 2003, norma que indicaba, entre otros aspectos, que los gastos y costos debían atribuirse, según correspondiera, a la renta gravada, a la renta exenta o a la de fuente extranjera conforme a los comprobantes de cada una de ellas legalmente emitidos a satisfacción de la Dirección General de Ingresos (Cfr. fojas 11-12 del expediente judicial); y

B.2. El artículo 133e, adicionado por el artículo 42 del decreto ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el artículo 1 del decreto ejecutivo 185 de 2005, que detallaba la documentación que el contribuyente debía acompañar con su solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (Cfr. fojas 13-14 del expediente judicial).

C. La demandante igualmente estima vulnerado el artículo 980 del Código Judicial, relativo al valor del dictamen pericial (Cfr. fojas 18-20 del expediente judicial).

D. Finalmente, la accionante considera infringidas las siguientes disposiciones de la ley 38 de 2000 que regula el procedimiento administrativo general:

D.1. El artículo 34, el cual expresa que las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido

proceso legal, con objetividad y apego al principio de estricta legalidad (Cfr. fojas 20-21 del expediente judicial); y

D.2. El artículo 154, en el que se prevé que la resolución que decida una instancia o un recurso, decidirá todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente que sean indispensables para emitir una decisión apropiada (Cfr. fojas 21-27 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.

De acuerdo con las constancias procesales, The Meradon Corp., presentó ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas una solicitud para la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta para el período fiscal 2008; petición fundamentada en el hecho de haber incurrido en una tasa efectiva de 290.95% y en lo que establecía el artículo 133d del decreto ejecutivo 170 de 1993, adicionado por el artículo 41 del decreto ejecutivo 143 de 2005 (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

Luego de efectuar el análisis, revisión y verificación de la documentación aportada por la contribuyente, el director general de Ingresos dictó la resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, por cuyo conducto resolvió rechazar la solicitud presentada, ya que al objetársele la suma de B/.2,173,117.04, en concepto de compras por importación, otros costos, salarios y otras remuneraciones, se generó una tasa efectiva de 7.35%, la cual no excedía el 30% exigido en la norma citada para acogerse a la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (Cfr. fojas 30-33 del expediente judicial).

Debido a su disconformidad con el acto administrativo emitido, The Meradon Corp., propuso un recurso de reconsideración que fue decidido por el director general de Ingresos mediante la resolución 201-2369 de 4 de marzo de

2011, la cual mantuvo en todas sus partes lo dispuesto en la medida impugnada (Cfr. fojas 34-38 del expediente judicial).

En contra de esta última decisión, la mencionada empresa interpuso un recurso de apelación que dio lugar a la expedición de la resolución TAT-RF-024 de 21 de junio de 2012, por medio de la cual el Tribunal Administrativo Tributario resolvió confirmar en todas sus partes el acto recurrido, quedando así agotada la vía gubernativa (Cfr. fojas 39-67 del expediente judicial).

En este contexto, el 23 de agosto de 2012, The Meradon Corp., actuando a través de su apoderado judicial, presentó ante esa Sala la demanda que dio origen al proceso que ocupa nuestra atención, cuyo objeto es obtener la declaratoria de nulidad, por ilegal, de la resolución 201-3614 de 10 de septiembre de 2009, sus actos confirmatorios y que se hagan otras declaraciones (Cfr. fojas 4-29 del expediente judicial).

Al sustentar el concepto de violación de las disposiciones que estima infringidas, la parte actora manifiesta que de conformidad con lo establecido en los artículos 697 (parágrafo 4) del Código Fiscal y 19 del decreto ejecutivo 170 de 1993, el contribuyente debe atribuir los costos y gastos a cada tipo de renta (gravable, exenta y extranjera) según corresponda, y cuando ello no sea posible se debe aplicar, de manera subsidiaria, la regla de la proporcionalidad. En atención a ello, expresa que The Meradon Corp., presentó su declaración jurada de rentas identificando directamente los costos y gastos que debían atribuirse a las tres fuentes; sin embargo, advierte que la Dirección General de Ingresos le aplicó el método tradicional del cálculo del impuesto sobre la renta, vulnerando de esta manera las normas citadas (Cfr. fojas 10-12 del expediente judicial).

La recurrente también aduce que logró comprobar que está sujeta al pago de una tasa efectiva de impuesto sobre la renta del 290.95%; porcentaje que, a su criterio, resulta de dividir el impuesto causado de B/.163,255.78 entre la renta neta

gravable de B/.56,110.72, arrojando una tasa efectiva de 290.95%; no obstante, indica que la Dirección General de Ingresos rechazó su solicitud, desconociendo así lo dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal (Cfr. fojas 20-21 del expediente judicial).

De igual manera, la accionante señala que los dictámenes periciales demuestran que la información referente a compras, plasmada en el anexo 1 del recurso de reconsideración, además de encontrarse debidamente contabilizada en los libros del contribuyente, fueron efectivamente pagadas y facturadas como ventas a clientes de dicha sociedad, y al referirse al dictamen pericial practicado por los peritos Rubén Irigoyén y Nereyda Márquez afirma que éstos concluyeron que la tasa efectiva para el período fiscal 2008 era del 290.95%; por lo que, a su juicio, se infringió el artículo 980 del Código Judicial (Cfr. fojas 18-20 del expediente judicial).

Frente a lo expuesto por la actora, conviene indicar que producto del análisis, revisión y verificación de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente The Meradon Corp., para el período fiscal 2008, la Unidad Evaluadora del CAIR de la Dirección General de Ingresos realizó la siguiente observación: *“Al revisar las compras por importación reportados (sic) en la Declaración Jurada de Renta por la suma de B/.9,811,032.49 vs el Sistema Informático de la Autoridad Nacional de Aduana por la suma de B/.7,679,442.82, se determina una diferencia de B/.1,967,230.78, sin embargo el contribuyente no aporta al expediente explicación, información o evidencia en donde se pueda comprobar la deducibilidad del costo.”* (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

De lo expuesto se desprende el hallazgo de costos por la suma de B/.1,967,230.78, correspondiente a compras por importación que no fueron sustentados por la contribuyente, por lo que deben calificarse 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, de acuerdo con lo que establece el literal e del parágrafo 2 del artículo 697 del Código Fiscal, modificado por el artículo 15 de la ley 6 de 2005, el cual señala que 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.

Sobre el particular, consideramos oportuno indicar que la jurisprudencia de ese Tribunal ha sido constante en señalar que para reconocer la deducibilidad de los gastos, el contribuyente debe demostrar que los mismos son necesarios para la producción de la renta o la conservación de su fuente, como se indica en la parte medular de la sentencia de 29 de agosto de 2008 que nos permitimos citar a continuación:

“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 deducible, de conformidad con el parágrafo 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...

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...'

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." (El subrayado es nuestro).

Visto lo anterior, observamos que la Dirección General de Ingresos procedió a objetar la mencionada suma de B/.1,967,230.78, correspondiente a compras por importación no sustentadas por la contribuyente, lo que dio lugar a una variación en la renta gravable de la contribuyente, ya que de acuerdo con el artículo 695 del Código Fiscal, ésta obedece a la diferencia o saldo que resulta al descontar de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles.

En consecuencia, al hacer el cálculo matemático para obtener la tasa efectiva en que había incurrido la contribuyente, recurriéndose para ello a la forma que prevé el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, el porcentaje que

resultó de dividir el impuesto causado (B/.163,255.78) entre la renta gravable (B/.2,023,341.50) fue de solo 8.09%, es decir, una tasa inferior al 30% que exige la norma citada para que el contribuyente pueda acogerse al método de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, razón por la cual consideramos que no se ha producido la supuesta infracción de los artículos 697 (parágrafo 4) y 699 (parágrafo 1) del Código Fiscal, 19 del decreto ejecutivo 170 de 1993 y 980 del Código Judicial.

En otro orden de ideas, la sociedad demandante señala que la afirmación que hace la entidad demandada en el sentido que no aportó la documentación necesaria para la respectiva evaluación, contraviene la realidad, puesto que con su solicitud acompañó toda la información que prevé el artículo 133e del decreto ejecutivo 170 de 1993 (Cfr. fojas 13-14 del expediente judicial).

Frente al planteamiento expuesto, debemos destacar que el artículo 133f del decreto ejecutivo 170 de 1993, modificado por el artículo 2 del decreto ejecutivo 185 de 2005, dispone que la Dirección General de Ingresos recibirá la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 133e del mismo cuerpo reglamentario; no obstante, también advierte que el hecho que se reciba dicha solicitud no implica que la misma sea aceptada por parte de la administración tributaria. Por consiguiente, aunque la contribuyente The Meradon Corp., hubiera cumplido con los requisitos establecidos en el artículo 133e del citado decreto ejecutivo, lo cierto es, que la Dirección General de Ingresos no estaba obligada a aceptar su solicitud, puesto que luego de su presentación la Unidad Evaluadora del CAIR debía efectuar el análisis y la revisión técnica de la documentación aportada, para entonces decidir si se aceptaba o se rechazaba, por lo que mal puede endilgarle a la Administración Tributaria la infracción del citado artículo 133e del decreto ejecutivo 170 de 1993.

En relación con los artículos 710 y 720 del Código Fiscal, la demandante expresa que la Administración no puede modificar la declaración jurada de rentas de un contribuyente de manera unilateral, sin el consentimiento de éste y sin haber practicado una auditoría, tal como ocurrió en su caso, en el que la Unidad Evaluadora del CAIR supuestamente alteró las cifras de su declaración jurada al objetarle una serie de costos y gastos que había declarado. En este sentido, considera que resulta ser ilegal que, a través de una resolución que decide una solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, se realicen modificaciones a la declaración jurada de rentas, de un contribuyente, ya que ello sólo procede por vía de una liquidación adicional (Cfr. fojas 16-18 del expediente judicial).

Contrario a la manifestado por la recurrente, este Despacho es de opinión que al conocer y decidir sobre una solicitud de no aplicación del cálculo alternativo 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.”*

Cabe señalar, que este análisis es efectuado por la Unidad Evaluadora del CAIR, particularmente por su personal fiscalizador, en su carácter de auditor, inspector e investigador, y conlleva la función de auditar libros, anotaciones, documentos, comprobantes e inventarios que certifiquen y demuestren las

operaciones correspondientes para determinar la renta presunta del contribuyente (facultades previstas en el artículo 19 del decreto de gabinete 109 de 1970), cuyos resultados servirán de sustento a la Dirección General de Ingresos para que emita su pronunciamiento con respecto a la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Esta potestad de verificación ejercida por la administración tributaria, la cual puede culminar con la formulación de objeciones a la información suministrada por el contribuyente, no implica la expedición de una liquidación adicional, como erróneamente lo interpreta la demandante, pues, el acto definitivo que se emite y causa efectos jurídicos en el contribuyente es el que se limita a rechazar o aceptar la mencionada solicitud, y sin perjuicio de que, si así lo considera, la Dirección General de Ingresos pueda mediante otro acto ejercer las facultades que le conceden los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, relativos a la liquidación adicional.

Finalmente, en lo que concierne a los cargos de infracción que la recurrente hace respecto a los artículos 34 y 154 de la ley 38 de 2000, esta Procuraduría estima que dichas normas no son aplicables a la situación de hecho vinculada al proceso que ocupa nuestra atención, puesto que de acuerdo con lo que dispone la citada excerpta legal 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 esa dirección, también debemos resaltar que además de los decretos ejecutivos que rigen la sustanciación de las solicitudes para la no aplicación del método alterno 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 15 de marzo de 2010, los mismos tenían que ser llenados por las normas del Código Judicial.

En ese sentido, debemos 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 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 31 de julio 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.

En virtud de todo lo antes expuesto, esta Procuraduría 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 pide que se desestimen las demás pretensiones de la actora.

IV. Pruebas.

A. Este Despacho objeta los testimonios de Rubén Irigoyén y Nereyda Márquez, por considerarlos ineficaces de conformidad con lo previsto en el artículo

783 del Código Judicial. Ello es así, ya que el medio probatorio idóneo a efectos de comprobar las afirmaciones hechas por la actora, lo constituye una prueba pericial, pues, en este tipo de procesos se requiere de la experticia de profesionales idóneos en la materia discutida.

B. También se objeta la admisión de los documentos visibles a fojas 68-74 del expediente judicial, ya que a pesar de haber sido autenticados por un notario público, éstos incumplen con lo previsto por el artículo 833 del Código Judicial, en el sentido que no han sido autenticados por la autoridad encargada de la custodia de su original.

C. De igual manera, se objeta, por ineficaz, al tenor de lo establecido en el artículo 783 del Código Judicial, la prueba pericial que la recurrente solicita se lleve a cabo sobre los libros, registros, archivos de contabilidad de la empresa The Meradon Corp., ya que dicha experticia fue practicada en segunda instancia a petición de la contribuyente; existiendo al respecto dos informes: uno, confeccionado por el perito designado por la propia empresa, y otro, por el del Tribunal Administrativo Tributario, recayendo ambos documentos sobre los mismos puntos que en esta oportunidad la actora pide que se practique la prueba (Cfr. fojas 56-60 del expediente judicial).

Sin perjuicio de esta objeción, en el evento que ese Tribunal admita la prueba pericial solicitada por la sociedad recurrente, esta Procuraduría designa como peritos, en representación de la parte demandada, a los licenciados José Samaniego, con cédula de identidad personal 2-103-2037 e idoneidad profesional 9200; y a Euclides Moore, con cédula de identidad personal 8-724-547 e idoneidad profesional 3011, ambos contadores públicos autorizados.

D. Con el propósito que sea solicitado por ese Tribunal e incorporado al presente proceso, se aduce como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, la copia debidamente autenticada del expediente administrativo

que guarda relación con el presente caso y que reposa en los archivos de la institución demandada.

V. Derecho. No se acepta el invocado por la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 535-12