

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Plena Jurisdicción.

Contestación de la demanda.

Vista Número 1283

Panamá 25 de noviembre de 2016

La firma forense Flórez y Flórez, actuando en representación de **Calder Investment Group, Corp.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-10332 de 20 de agosto de 2013, dictada por la **Autoridad Nacional de Ingreso Público**, los actos confirmatorios y que se haga otra declaración.

**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 como viene expuesto, por tanto, se niega (Cfr. fojas 8 a 9 del expediente judicial).

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

**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.** Los artículos 18, 19 y 20 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, que en su orden indican que la actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de sus funciones, hace fe pública mientras no se demuestre lo contrario; las facultades que tiene el personal fiscalizador y que la Dirección General de Ingresos está autorizada para recabar

de las entidades públicas, privadas y terceros toda información vinculada a las actividades de los que fiscaliza y el carácter confidencial de la misma (Cfr. fojas 12 a 13 del expediente judicial).

B. Los artículos 19, 20 y 21 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, de acuerdo con el texto que estaba vigente al momento en que se presentó la solicitud de la actora, disposiciones que se refieren a los principios generales del Impuesto Sobre la Renta; y el listado de los documentos que el contribuyente está obligado a acompañar con la solicitud para la No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta; al cómputo de los ingresos, costos y gastos en el año fiscal según el sistema de contabilidad sea “devengado” o de lo “recibido” y las reglas para deducir gastos en el mismo año fiscal (Cfr. fojas 13 a 14 del expediente judicial).

C. Los artículos 699 y 719 del Código Fiscal, que dispone, el primero que las personas jurídicas pagarán Impuesto sobre la renta a una tasa de treinta por ciento (30%) y si por razón del pago de dicho impuesto incurriese en pérdidas, la persona jurídica podrá solicitar la no aplicación de la renta neta gravable que resulte de deducir del total de ingresos gravables, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste; el segundo que después de hecha la liquidación del impuesto, los funcionarios encargados de su aplicación examinarán minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente y de considerarlo pertinente, practicarán todas las diligencias necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable (Cfr. fojas 14 a 15 del expediente judicial)

### **III. Breves antecedentes del caso y descargos de la Procuraduría de la Administración en defensa de la entidad demandada.**

Conforme consta en autos, el 30 de abril de 2013, la empresa **Calder Investment Group, Corp.**, a través de su representante legal, presentó ante la

Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, un escrito contentivo de una solicitud para la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta para el **período fiscal 2012**, aduciendo una supuesta pérdida para ese período por la suma de ochenta y tres mil dieciséis balboas con veintitrés centésimos (B/.83,016.23) (Cfr. f. 20 del expediente judicial).

En atención a dicha solicitud, el Director General de Ingresos emitió la Resolución 201-10332 de 20 de agosto de 2013, por medio de la cual resolvió rechazar dicha petición, fundamentando tal decisión en el informe elaborado por la Unidad Evaluadora del CAIR, en el que esta unidad administrativa determinó que *“si al total de las construcciones en proceso al inicio del año 2011, le rebajamos los saldos al final del 2012, la diferencia debe corresponder a los costos de los apartamentos vendidos y reportados en el 2012, la cual debe ser igualmente coherente con los ingresos, situación que no se evidencia con estos resultados”*. Agrega que, según la contribuyente la empresa se mantuvo sin operaciones desde el 2007 al 2011, no obstante, las cuentas por cobrar iniciaron movimiento desde 2008, **alcanzando montos de hasta cuatro millones y no existe explicación al respecto, por lo que consideró que se trata de omisión de ingresos que no formó parte del monto declarado en el período 2012**, según lo dispuesto en los artículos 699 y 710, 1196, 1238, 1238<sup>a</sup>, 1239 del Código Fiscal (Cfr. f. 22 a 23 del expediente judicial).

En contra de la anterior decisión, la recurrente presentó un recurso de reconsideración, mismo que fue decidido a través de la Resolución 201-1608 de 24 de febrero de 2014, por medio de la cual el Administrador Nacional de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, resolvió mantener en todas sus partes el acto dictado inicialmente (Cfr. fs. 24 a 28 del expediente judicial).

Posteriormente, la accionante sustentó ante el Tribunal Administrativo Tributario un recurso de apelación en contra de la Resolución 201-1608 de 24 de

febrero de 2014, el cual fue decidido por medio de la Resolución TAT-RF-009 de 13 de enero de 2016, en la que ese tribunal colegiado resolvió confirmar la resolución impugnada, al igual que su acto confirmatorio. Esta decisión le fue notificada a la interesada el 13 de abril de 2016 (Cfr. fs. 29 a 45 del expediente judicial).

Una vez agotada la vía gubernativa de la forma antes descrita, la empresa **Calder Investment Group, Corp.**, actuando por medio de su apoderado judicial, interpuso ante la Sala Tercera la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción que dio origen al proceso que ocupa nuestra atención, la cual procedemos contestar de la siguiente manera (Cfr. fs. 1 a 18 del expediente judicial).

Como hemos indicado, la actora sustenta su demanda en la supuesta infracción de los artículos 18, 19 y 20 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970; los artículos 19, 20 y 21 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 y los artículos 699 y 719 del Código Fiscal; cuyos cargos de infracción serán analizados en conjunto dada la estrecha relación existente entre los mismos.

Al respecto, la recurrente manifiesta en su escrito de demanda, que la Dirección General de Ingresos interpretó erróneamente las normas citadas, pues, rechazó su solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta por el hecho que en el renglón de otros activos por la suma de B/.28,050,316.09, no forma parte del rubro denominado costos acumulados en el proceso, al decir que “no es congruente con el análisis efectuado a los costos acumulados en construcción”, no obstante, la entidad no requirió una aclaración en el concepto de OTROS ACTIVOS dentro del estado financiero de la Declaración de Renta (Cfr. foja 9 del expediente judicial).

Continúa indicando la recurrente, que dentro de su sistema contable, de manera ordenada y coherente, clasifica en la cuenta denominada Proyectos

varios, los costos de los apartamentos en construcción según consta en el anexo 2, en el que se demostró que la suma de veintiocho millones, cincuenta mil trescientos dieciséis balboas con nueve centésimos (B/.28,050,316.09), es parte de las sumas reportadas en el renglón Otros Activos, generados en el período fiscal de 2012, situación que se solicitó a la entidad que tomase en cuenta a manera de aclaración, lo cual no se acogió (Cfr. foja 10 del expediente judicial).

Finalmente, considera que otro argumento sin base objetiva tributaria, ni jurídica, es el hecho que la Dirección General de Ingresos afirme que existe una omisión de ingresos no incluidos por su representada en la declaración de renta del período finalizado en el 2012, a pesar que se le hizo la aclaración en el sentido que las cuentas por cobrar aumentaron porque se incluye dentro de la cuenta contable número 11812, denominada "Constructora Quebec, S.A." la suma de cuatro millones cien mil, setecientos cincuenta y cinco balboas con 21/100 (B/. 4,100,755.21), que corresponde a las construcciones en proceso y no a cuentas por cobrar (Cfr. fojas 10 y 11 del expediente judicial).

Contrario a lo indicado por el apoderada judicial de la actora, este Despacho observa que al emitirse las Resoluciones 201-10332 de 20 de agosto de 2013 y 201-1608 de 24 de febrero de 2014, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas se ciñó a los parámetros establecidos en el Código Fiscal y en el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, por el cual se reglamentan disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, según el texto vigente al momento de presentarse la petición de la contribuyente; ya que como hemos indicado, el rechazo a su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta obedeció a que la autoridad tributaria objetó en la declaración de renta correspondiente al período fiscal 2012, sobre la base que si bien los costos detallados sobre la construcción de los apartamentos del Proyecto San Francisco Bay Torre 400 y los vendidos, coinciden con lo reportado en renta, se observa que

los costos resultan de una acumulación en la cuenta de construcciones en proceso, por tanto al **rebajar de las construcciones en proceso del año 2011 el saldo al final del 2012, la diferencia debe corresponder a los costos de los apartamentos vendidos y reportados en el 2012, situación que no se evidencia con lo presentado por la actora**, según lo dispuesto en los artículos 716 y 719 del Código Fiscal, que a la letra dicen:

**“Artículo 716.** A la declaración de renta debe acompañarse el estado de pérdidas y ganancias del contribuyente y los anexos requeridos para la determinación correcta de la renta en los formularios confeccionados por la Dirección General de Ingresos que se integrarán al contribuyente sin costo alguno a petición del mismo.

**“Cuando en la declaración del contribuyente figuren partidas globales también deberá acompañarse a la declaración la relación detallada de lo que corresponde las respectivas partidas.”** (La negrita es nuestra).

**“Artículo 719.** Después de hecha la liquidación del impuesto los funcionarios encargados de su aplicación examinarán minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente.

**“Si por razón de los exámenes se considere que las declaraciones no son claras, ciertas o exactas, o que se han rendido contraviniendo disposiciones del presente Título, se practicarán todas aquellas investigaciones o diligencias que se consideren necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía de la renta gravable.”** (El destacado es nuestro)

Sobre este aspecto, conviene indicar que al examinar el recurso de reconsideración presentado por la actora en contra de la decisión original, el Director General de Ingresos en la Resolución 201-1608 de 24 de febrero de 2014, expresó lo siguiente:

“En base a la información presentada por el contribuyente, en el recurso de reconsideración, se procede a realizar un análisis en el cual se obtienen los siguientes resultados:

Construcciones en Proceso inicio del año 2012.....	36,359,737.56
<b>Menos</b>	
Construcciones en Proceso final del año 2012.....	14,449,803.49
Costo de Inventario Para venta <b>reportado por error en línea de otros activos en el 2012</b> .....	28,050,316.09
Total de costos según investigación.....	<b>6,140,382.02</b>
Costo reportado en Declaración de Renta 2012.....	5,211,885.18
Diferencia.....	<b>928,496.84</b>

Como podemos observar en el cuadro transcrito **existe una serie de incongruencias en los costos del período 2012, versus lo reportado en la Declaración Jurada de Renta, lo cual afecta el costo deducible y los ingresos reportados, por lo tanto no se logra determinar con certeza, mediante el análisis o revisión técnica la renta gravable, como lo establece el Artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993** (La negrita es nuestra) (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

Esta incongruencia por parte de la peticionaria en los costos del período 2012, por la suma de veintiocho millones cincuenta mil trescientos dieciséis mil balboas con nueve centésimos (B/.28,050,316.09), que fueron anotados por error por parte de la contribuyente en el rubro de Otros Activos, versus lo reportado en la Declaración de Renta, afectó el costo deducible y los ingresos reportados, al tiempo que no es congruente con lo reportado con el análisis de los costos acumulados en construcciones en proceso, todo ello incidió en la decisión adoptada por la Dirección General de Ingresos de negarle la aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, conforme lo dispuesto en el artículo 697 del Código Fiscal, con sus modificaciones y el artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Según consta en el Informe Explicativo de Conducta fechado 8 de septiembre de 2016, el Director General explicó, entre otras cosas, que el rechazo de dicha entidad sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR) interpuesta por **Calder Investment Group**., obedeció a lo expuesto en el párrafo que antecede, además, que la recurrente aportó una serie de detalles denominados "costos por unidades vendidas" en las que se observó que presentó precio de venta, abonos, venta por cobrar, costos y el inventario; sin embargo, se demuestran apartamentos y estacionamientos cancelados que son llevados a cuenta de inventario y no se reportan como ingresos (Cfr. foja 77 del expediente judicial).

También, considera la Dirección General de Ingresos que existió una omisión en la declaración de ingresos por parte de la demandante, toda vez que las cuentas por cobrar de la empresa iniciaron en 2008, alcanzando los

B/4,398.448.33, sin embargo, la recurrente no reportó operaciones en el período 2007 al 2011, sin que haya existido ningún tipo de explicación.

La falta de certeza de la información fue un factor importante que tomó en cuenta la entidad demandada, al no poder considerar con exactitud la renta gravable, lo cual trae consigo el incumplimiento del artículo 19 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 que a la letra indica:

**“Artículo 19.- Principios generales.**

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.

Se entiende por costos, la suma de todas las erogaciones o pagos efectuados por el contribuyente en la adquisición de los elementos de producción de bienes o en la prestación de servicios, incluyendo los destinados a la venta de los mismos.

No obstante, para efectos de la relación de costo de venta deducible, se entiende como tal los incurridos respecto al valor de la mercancía vendida.

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

Son gastos necesarios para la producción de la renta, los demás indispensables para obtener la renta.  
...”

En síntesis, tal como lo determinó el Tribunal Administrativo Tributario, que confirmó los actos administrativos objeto de esta demanda, las incongruencias encontradas en la revisión de los registros contables, los resultados obtenidos en la prueba pericial, la ausencia de pruebas necesarias por parte del contribuyente, máxime el hecho que utilizó de forma errónea los registros de acumulación de costos y productos, lo que conlleva a no poder determinar la renta gravable y la supuesta pérdida declarada por el mismo, somos del criterio que el acto original impugnado y el confirmatorio no son nulos.

Somos de la opinión, que mal podría solicitar la demandante que su petición fuera aceptada por la Dirección General de Ingresos, cuando es evidente que incumplió con lo que preceptúa el artículo 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005, en el sentido que este tipo de solicitudes sólo puede presentarse en alguno de estos dos supuestos: a) **si por razón del pago del Impuesto Sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas**; o b) en aquellos casos en los que su tasa efectiva del Impuesto Sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%).

Finalmente, debemos llamar la atención de la Sala Tercera en cuanto a que el artículo 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, adicionado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el Decreto Ejecutivo 185 de 2005, si bien establece como fórmula general que la Dirección General de Ingresos **deberá recibir** toda Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta, **siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 133e del mencionado Decreto Ejecutivo 170 de 1993**, conforme fue adicionado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y modificado por el Decreto Ejecutivo 185 de 2005, igualmente dispone con **respecto a las solicitudes recibidas, que tal hecho no implica de manera alguna su aceptación por parte de la Dirección General de Ingresos.**

También debe tenerse en cuenta, que la citada disposición reglamentaria es clara al señalar que el análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos con el propósito de autorizar o negar una de estas solicitudes, **de ninguna manera invalida su facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas hechas por el contribuyente**, como en efecto ocurrió en la situación en estudio.

En opinión de esta Procuraduría, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas actuó conforme a Derecho al momento de

emitir el acto administrativo acusado de ilegal y, en consecuencia, solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-10332 de 20 de agosto de 2013, emitida por el **Director General de Ingresos**, sus actos confirmatorios y, por ende, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

**IV. Pruebas.** Se aduce como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, la copia debidamente autenticada del expediente administrativo que guarda relación con este caso, cuyo original reposa en los archivos de la institución demandada.

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

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

  
Rigoberto González Montenegro  
**Procurador de la Administración**

  
Mónica I. Castillo Arjona  
**Secretaria General**