

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1518

Panamá, 1 de noviembre de 2018

**Proceso Contencioso Administrativo
de Plena Jurisdicción.**

La firma Rodríguez - Robles & Espinosa, en representación de la sociedad **Comercializadora Hortícola, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, sus actos confirmatorios, y para que se hagan otras declaraciones.

Contestación de la demanda.

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 un hecho; por tanto, se niega.

Quinto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 20 - 22 del expediente judicial).

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.

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

Décimo Primero: 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 normas:

A. El artículo 34 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, sobre procedimiento administrativo general, el cual señala los principios aplicables a tales procedimientos (Cfr. fojas 9 a 13 del expediente judicial), y

B. Los artículos 99, 108 y 109 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, que modificó el Código Fiscal, los cuales en su orden establecen los presupuestos de la petición; y los recursos que proceden en el procedimiento administrativo fiscal (Cfr. fojas 13 a 18 del expediente judicial),

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

Conforme está sentado en autos, el contribuyente **Comercializadora Hortícola, S.A.**, con R.U.C. 1699076-1-686112 DV.30, presentó ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) por Tasa Efectiva de 63.32%, para el período fiscal 2013 (Cfr. foja 20 a 22 del expediente judicial).

Ahora bien, luego de la verificación de la documentación aportada, se concluyó que no se presentaron los requerimientos de carácter obligatorio necesarios, veamos:

“Que en cumplimiento del Artículo 133 ‘E’ del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 todo contribuyente que solicite la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), está en la obligación de presentar los requerimientos que de Carácter Obligatorio establece la Ley, en el caso que nos ocupa no se presentaron los siguientes requerimientos:

8. Presentar la nota de conciliación de los resultados financieros, tal como se detalla a continuación:

- Ganancia financiera (contable)
- Menos diferencias permanentes y temporales en ingresos que incluyan: Ingresos no gravables, de fuente extranjera o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.
- Más diferencias permanentes y temporales en costos y gastos que incluyan: costos y gasto no deducibles, de fuente extranjera, o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993, y sus modificaciones.
- En el caso en el que el contribuyente sea una persona jurídica, se deben agregar los gastos deducibles en que incurriera frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a..." (Cfr. foja 21 del expediente judicial).

De lo anterior, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en ejercicio de sus facultades legales emitió la Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014, señalando lo siguiente:

"...

PRIMERO: RECHAZAR DE PLANO la solicitud de No aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el período fiscal 2013, presentada por **COMERCIALIZADORA HORTÍCOLA, S.A.**, con RUC 1699076-1-686112 DV.30, con domicilio fiscal en el mercado de abastos, edificio Emex, corregimiento de Curundú, distrito y provincia de Panamá, representada legalmente por **MANUEL RICARDO ALEMAN MARQUEZ**, con cédula de identidad personal con cédula de identidad personal **No. 8-738-1489**, quien otorgó Poder Especial a la Firma **RODRÍGUEZ ROBLES & ESPINOSA**.

..." (Cfr. foja 22 del expediente judicial).

Producto de su inconformidad, el contribuyente **Comercializadora Hortícola, S.A.**, a través de su apoderada especial, al momento de la notificación de la Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014, es decir, el **21 de octubre de 2014**, anunció recurso de apelación; no obstante, no lo presentó.

A continuación, el apoderado judicial de la contribuyente **Comercializadora Hortícola, S.A.**, el **10 de diciembre de 2014**, acudió a la Sala Tercera a interponer la acción contencioso administrativa bajo análisis; no obstante, el

Magistrado Sustanciador determinó mediante el Auto de **27 de abril de 2016**, que **la sociedad demandante no había agotado la vía en debida forma y en tal sentido no era viable la admisión de la demanda de conformidad con los presupuestos jurídicos del artículo 50 de la Ley 135 de 1943** (Cfr. fojas 34 a 41 del expediente judicial).

Conforme a los principios del debido proceso, se le notificó al actor la decisión del Tribunal, referida en líneas anteriores, y de conformidad con su derecho a la defensa, aquél presentó un recurso de apelación ante el resto de los Magistrados de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, quienes señalaron lo siguiente:

“ ...

Ahora bien, considera el resto de la Sala que, contrario a lo decidido en la Resolución de 27 de abril de 2016, proferida por el Magistrado Ponente, la parte no hizo uso de los medios de impugnación que le concedía la Ley para atacar la decisión que consideraba contraria a sus intereses (es decir, la contenida en la Resolución N° 201-816 de 17 de octubre de 2014, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas), y en su defecto, procedió a presentar directamente una demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción ante esta Corporación de Justicia, toda vez que la propia Autoridad fiscal le indicó en la parte resolutive de la mencionada Resolución N° 201-816 de 17 de octubre de 2014, lo siguiente:

‘CUARTO: ADVERTIR al contribuyente que contra esta resolución no cabe recurso alguno en la vía gubernativa’ (Lo resaltado es de la Sala Tercera).

En virtud de lo anterior, **es la propia actuación de la Dirección General de Ingresos la que genera incertidumbre e inseguridad sobre las normas que regulan la interposición de los recursos administrativos y el agotamiento de la vía gubernativa**, por lo cual el contribuyente COMERCIALIZADORA HORTÍCOLA, S.A. no presentó oportunamente los recursos administrativos que procedían **(y que constituye precisamente uno de los sustentos de la acción contencioso-administrativa que nos ocupa)**, y en su lugar recurrió a la jurisdicción-administrativa.

Por razón de ello, considera esta Corporación de justicia que son perfectamente aplicables los principios de seguridad jurídica y buena fe que rigen en nuestro ordenamiento jurídico, que

señalan que el administrado confía en lo que manifiesta la Administración.

...

Así, esta Superioridad considera que lo **procedente es que se revoque la Resolución de 27 de abril de 2016, y en su lugar se admitía la demanda contencioso – administrativa de plena jurisdicción ...**” (Cfr. fojas 69 a 72 del expediente judicial).

Ahora bien, el demandante interpone la acción que ocupa nuestra atención, advirtiéndolo, de manera medular, lo siguiente:

“TERCERO: Que **COMERCIALIZADORA HORTÍCOLA S.A. (COHOSA)** fundamentó su solicitud, con base en que su tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta excedió el treinta por ciento (30%), en atención al segundo inciso del párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal por lo que se expuso que al proceder a dividir el Impuesto Sobre la Renta causado mediante la aplicación del CAIR entre su renta gravable, su tasa efectiva del ISR, se elevaba al 63.32%, razón por la cual solicitó la no aplicación del CAIR.

CUARTO: Que el contribuyente **COMERCIALIZADORA HORTÍCOLA S.A. (COHOSA)** mediante el aludido memorial presentó todos los requisitos legales exigidos por el artículo 133 ‘E’ del Decreto 170 de 1993 para que proceda la Solicitud de No Aplicación de CAIR; tal como se demuestra en el Formulario de Verificación de presentación de Documentos Expedido por la ANIP.

...

SEXTO: Que contrario a lo que se señala en la resolución dictada por la Dirección General de Ingresos (DGI), la nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados financieros fue entregada dentro del memorial presentada en la página N° 4, el día 29 de abril de 2014, y puede ser contada en la **Verificación de Documentación Adjunta a la Solicitud de No Aplicación de CAIR**, en el cual se puede observar en el punto: **Nota de la Conciliación de los Resultados Financieros y Fiscales Incorporados en los Estados Financieros**, la funcionaria **Lucía Achurra**, con cédula de identidad personal 8-805-1286, señala con un **SÍ haber recibido la documentación señalada**.

SÉPTIMO: Consideramos que no correspondía a la Dirección General de Ingresos (DGI) rechazarle de plano la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de Impuesto sobre la Renta, (CAIR) a nuestra representada **COMERCIALIZADORA HORTÍCOLA S.A. (COHOSA)**, pues como se ha demostrado la información fue presentada. En todo caso, si la información presentada, a juicio de la Dirección General de Ingresos requería de alguna información adicional, ampliación o detalle dicha entidad tenía la facultad legal para solicitarla o practicar las diligencias que se consideren oportunas o útiles para validar o establecer cuantía de la renta gravable, como consecuencia de los indicios obtenidos

del análisis o la revisión técnica que se lleve a cabo cuando se revidan la solicitud de no aplicación de CAIR respectiva.”

... (Cfr. fojas 7 a 8 del expediente judicial).

En virtud de los planteamientos de la sociedad demandante, este Despacho se opone a los cargos de ilegalidad, con sustento en lo expresado por la entidad en la Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014, la cual señala claramente en su parte motiva lo siguiente:

“La omisión consistió en que no se presentaron junto con la solicitud de No aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la renta, las informaciones que se establece (sic) en el numeral 8 del artículo 133 ‘E’ del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, incumpliendo con el mismo, el cual es la conciliación de los resultados financieros y fiscales.

En cuanto al análisis de los requisitos que deben acompañar las (sic) solicitud de No Aplicación de CAIR, esto es propósito del artículo 133 ‘E’ y 133 ‘F’ del Decreto Ejecutivo 170 del 27 de octubre de 1993, que habla de los documentos que deben acompañar la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, se pronunció sobre este punto, en fallo de 29 de septiembre de 2009, en atención a la acción de plena jurisdicción interpuesta por FEDECOMPRAS, S.A., señalando lo siguiente:

‘Como vemos, el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR, interpuesta por FEDECOMPRAS, S.A., se basó en el incumplimiento del artículo 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual establece la obligación por parte del solicitante de acompañar los documentos listados en dicha normativa.

Contrario a lo alegado por el demandante, es imperativo que se cumplan con dichas formalidades, puesto que la ley así lo exige.

Más aún han de cumplirse tales formalidades, puesto que las mismas lejos de entorpecer el desarrollo del procedimiento administrativo, permiten a la autoridad determinar la procedencia o no de la solicitud de no aplicación del CAIR, siendo que la prescindencia de éstas deviene en la negativa de lo solicitado.

Lo anterior, encuentra respaldo legal en lo establecido en el segundo párrafo del modificado artículo 133-f, del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual señala que, ‘La Dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación del CAIR, siempre que cumpla con todos los requisitos a

que se refiere el artículo 133e. El hecho de que se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de parte de la Dirección General de Ingresos.' De lo citado se desprende con claridad meridiana que ante la falta de alguno de los requisitos establecidos por parte del artículo 133-e de la mencionada ley, la solicitud de no aplicación del CAIR, no deberá ni siquiera recibirse, por tanto mucho menos podría admitirse ante la falencia en el cumplimiento de alguno de los numerales del artículo 133-e.'

Por consiguiente, se encuentra incompleta en la presentación de los requisitos exigidos para la solicitud de No aplicación CAIR, por lo tanto no es viable el análisis correspondiente a la solicitud presentada por Tasa Efectiva de 63.32%, como lo manifiesta en su Declaración Jurada de Renta del período fiscal 2013, tal cual lo establece el artículo 133 'F' del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Antes de resolver el caso que nos ocupa, es oportuno advertir que, el hecho que se reciba la solicitud de No aplicación del CAIR no implica la aceptación de la misma, de parte de la Dirección General de Ingresos. La Administración tributaria tiene un plazo máximo de seis (6) meses, contados a partir de la fecha en que se vence el plazo para presentar la declaración jurada de renta, para pronunciarse sobre la aceptación o rechazo de la solicitud de No aplicación del CAIR, conforme a lo que establece el artículo 133 'F' del Decreto 170 de 1993" (Cfr. fojas 20 a 22 del expediente judicial).

En consecuencia, tal como se observa de las constancias procesales, la recurrente no cumplió con lo establecido en el numeral 8 artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, mediante el cual se *"Reglamentan disposiciones del impuesto sobre la renta contenidas en el Código Fiscal y se deroga el Decreto 60 de 28 de junio de 1965"*, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, cuyo texto dice:

"Artículo 133-E.- Solicitud de no aplicación del numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal

Con la solicitud de no aplicación del numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal el contribuyente está obligado a incluir lo siguiente:

8. Presentar la nota de conciliación de los resultados financieros, tal como se detalla a continuación:

- **Ganancia financiera (contable)**
- **Menos diferencias permanentes y temporales en ingresos que incluyan: Ingresos no gravables, de fuente extranjera o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.**
- **En el caso en el que el contribuyente sea una persona jurídica, se deben agregar los gastos deducibles en que incurriera frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias del contribuyente o afiliadas a éste.**
- **En el caso en que el contribuyente sea una persona natural, se deben agregar los gastos deducibles en que incurriera frente a su cónyuge o parientes del contribuyente o de dicho cónyuge dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a una persona jurídica controlada por éstos o por el contribuyente.”**
(El resaltado es nuestro).

Lo antes explicado, trajo como consecuencia que la entidad demandada, expidiera **la Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014**, por medio de la cual resuelve rechazar la solicitud de No aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2013, toda vez que claramente el administrado no cumplía con los requisitos necesarios para evaluar su solicitud y mucho menos para conceder la misma.

En ese mismo orden de ideas, observamos que el **Ministerio de Economía y Finanzas**, remitió a la Sala Tercera, la Nota 201-01-1076-DGI, de 7 de agosto de 2018, contentiva de su informe de conducta, a través del cual manifiesta lo siguiente:

“Debemos recordar que el artículo 133-E en su texto es claro al señalar que el contribuyente está ‘obligado’ a presentar con su solicitud los requisitos plasmados en dicha norma, y como señala el fallo de la Sala Tercera inclusive la omisión en la presentación de los mismos daría como lugar a la negativa de la solicitud, es decir, da a lugar a que la misma sea rechazada.

También hay que enfatizar que dichos requisitos deben ser incluidos con la solicitud, lo que nos indica que los mismos no pueden ser presentados en un momento anterior ni posterior a la presentación de la solicitud, lo que nos lleva a concluir que dichos requisitos son esenciales para el trámite de la solicitud de No aplicación CAIR, y **en vista que son esenciales para la**

tramitación la omisión junto a la solicitud no permite otra fórmula sino la de rechazar de plano la solicitud ya este tipo de solicitud (sic) por su carácter especial no permite que se pueda sanear, y en consecuencia al no presentar la documentación tal como señala el artículo 133-E esta Dirección tuvo que Rechazar de Plano la solicitud de No aplicación de CAIR presentada por el contribuyente **COMERCIALIZADORA HORTÍCOLA, S.A.**” (Lo resaltado es nuestro) (Cfr. foja 83 del expediente judicial).

Lo señalado por la entidad demandada cobra relevancia al darle lectura al artículo 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, cuyo texto advierte que: “... *el análisis a la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación, 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*”.

Lo anterior, nos permite colegir con meridiana claridad que la entidad demandada puede autorizar o no la solicitud de no aplicación, lo que quiere decir que, solicitar la adecuación o ampliación de los documentos para la presentación de dicha petición de no aplicación del CAIR, como lo manifiesta la demandante, es una actuación que no está contemplada en la norma que debe cumplir el servidor público que recibe o tramita la documentación, por lo que no puede proceder de la forma indicada por la actora, con apego al principio de legalidad.

Todo lo expresado en los párrafos precedentes, nos lleva a concluir que no le asiste razón a **Comercializadora Hortícola, S.A.**, cuando indica que la **Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014**, y sus actos confirmatorios, han vulnerado las normas que aduce infringidas, por lo que tales cargos de infracción deben ser desestimados por la Sala Tercera, ya que carecen de sustento jurídico.

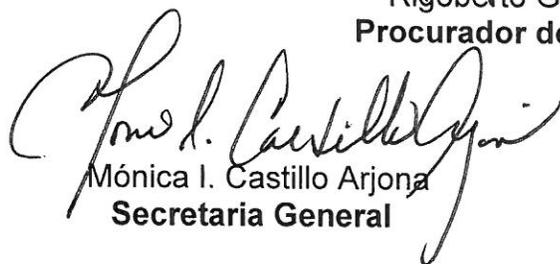
En atención a las consideraciones previamente expuestas, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-816 de 17 de octubre de 2014**, y sus actos confirmatorios; y, en consecuencia, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

IV. Pruebas: Se aduce como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, **la copia autenticada del expediente administrativo** que guarda relación con este 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,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente 721-14