

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

**Proceso Contencioso
Administrativo de Plena
Jurisdicción.**

Alegato de Conclusión.

Vista Número 658

Panamá 19 de junio de 2016

La Licenciada Simone Mitil, actuando en representación de **Automotora Autostar, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-10901 de 19 de septiembre de 2012, dictada por la **Subdirectora General de Ingresos**, del Ministerio de Economía y Finanzas, 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 artículo 61 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 39 de la Ley 33 de 1946, para presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo descrito en el margen superior, oportunidad procesal que nos permite reiterar lo expresado en nuestro escrito de contestación de la demanda, al afirmar que no le asiste la razón a la actora en lo que respecta a su pretensión.

I. Antecedentes.

De acuerdo a las constancias procesales, la empresa **Automotora Autostar, S.A.**, a través de su apoderado especial, 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 Alterno del Impuesto Sobre la Renta para el **período fiscal 2011**, aduciendo una supuesta pérdida para ese período por la suma de trescientos cuarenta y tres mil cincuenta y nueve balboas con sesenta y siete centésimos (B/.343,059.67) (Cfr. fs. 69 del expediente judicial).

En atención a dicha solicitud, la Subdirectora General de Ingresos emitió la Resolución 201-10901 de 19 de septiembre de 2012, por medio de la cual resolvió rechazar dicha petición, fundamentando tal decisión en el informe elaborado por la Unidad Evaluadora del CAIR, que entre otros aspectos, destacó que: *“Reportan en compras importaciones en las declaraciones de ITBMS la cantidad de B/.7,006,052.88 y en la declaración de renta la cantidad de B/.10,134,615.91, lo que refleja una diferencia de B/.3,128,563.03 de más en la declaración de renta, por lo que la misma siendo una cifra significativa afecta la renta gravable...”*.

Agrega que, *“...no se observa la sustentación de que los costos fueron atribuidos directamente a los vehículos vendidos, por tal razón la Administración Tributaria no está en disposición de cuantificar la relación del costo versus el ingreso declarado para el período 2011...”*, finalmente **considera que el contribuyente mantiene renta gravable y no pérdida**, según lo dispuesto en los artículos 699 y 710, 1196, 1238, 1238^a y 1239 del Código Fiscal (Cfr. fs. 70 y 71 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 201-11557 de 29 de agosto de 2013, por medio de la cual la Sub Administradora Nacional de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, resolvió mantener en todas sus partes el acto dictado inicialmente (Cfr. fs. 74 a 81 del expediente judicial).

Una vez realizado los trámites anteriores, la accionante sustentó ante el Tribunal Administrativo Tributario un recurso de apelación en contra de la Resolución 201-10901 de 19 de septiembre de 2012, el cual fue decidido por medio de la Resolución TAT-RF-088 de 22 de diciembre de 2015, en la que ese tribunal colegiado resolvió confirmar la resolución impugnada, al igual que su acto confirmatorio. La actora presentó memorial para notificarse de esa decisión, el 3 de febrero de 2016 (Cfr. f. 49 del expediente judicial).

II. Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción

Una vez agotada la vía gubernativa de la forma antes descrita, el 3 de febrero de 2016, la empresa **Automotora Autostar, S.A.**, actuando por medio de su apoderada 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 22 del expediente judicial).

Tal como lo dijimos en nuestra vista de contestación, la actora sustentó su demanda en la supuesta infracción de los artículos 697 y 699 del Código Fiscal; el artículo 65 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 y el artículo 76 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000.

Debemos recordar que la recurrente manifestó en su escrito de demanda, que la Dirección General de Ingresos rechazó su solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta considerando una supuesta diferencia en Compras por la suma de B/.2,469,597.56, que no aparece reportada en las declaraciones juradas del impuesto a la transferencia de bienes muebles y prestación de servicios (ITBMS) del período 2011, lo cual es cierto pero obedece a que dicha suma se encuentra reportado en la línea 22 de la declaración jurada con el nombre de "Compras al Exterior", dado que se hicieron fuera de Panamá (Cfr. foja 9 a 10 del expediente judicial).

La actora, también indicó, que contrario a lo que señala la demandada los inventarios de los vehículos con su costo aparecen en la prueba 7 debidamente refrendada con detalle de su marca, modelo, número de chasis, costos de operación como flete, seguro, gastos de aduanas y otros costos, sin embargo, ello no tiene que consignarse en los estados financieros, sino que hacen parte de los registros contables del contribuyente (Cfr. foja 10 a 11 del expediente judicial).

Igualmente, consideró que la Dirección General de Ingresos debió en la fase inicial del proceso, concederle el término de ocho (8) días que consagra el artículo 76 de la Ley 38 de 2000, a fin de poder corregir cualquier defecto u omisión incurrida, en cuanto a su solicitud de la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, antes de proceder a su rechazo (Cfr. f. 20 del expediente judicial).

Visto lo anterior, en esta oportunidad procesal debemos insistir que luego de estudiar los argumentos expuestos por la sociedad demandante, este Despacho observa que al emitirse las Resoluciones 201-10901 de 19 de septiembre de 2012 y 201-11557 de 29 de agosto de 2013, 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 la misma con fundamento en las conclusiones de la Unidad Evaluadora que entre otros aspectos resaltó lo siguiente: una afectación en la cifra de la renta gravable por el orden de dos millones cuatrocientos sesenta y nueve mil quinientos noventa y siete balboas con cincuenta y seis centésimos (B/.2,469,597.56); además que la actividad a la cual se dedica es a importar, distribuir y comercializar toda clase de vehículos que se consideran bienes muebles de valores elevados, por lo que se exige la aplicación de un sistema de costo directo, en cumplimiento de los registros y controles de la autoridad de aduana, el cual exige que se contabilice el costo individual de cada unidad vendida para determinar el valor CIF más los accesorios imputados al mismo, con fundamento en el artículo 65 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que a la letra dice:

“Artículo 65. (Valor de los bienes del inventario).

El valor de los bienes se consignará en el inventario de acuerdo con los métodos que se indican a continuación:

- a. Las mercaderías compradas en plaza o importadas se registrarán por su costo, que incluirá el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos sobre las compras, los costos de transporte, manejo y cualesquiera otros atribuibles **directamente** a los costos de adquisición en que se incurra, directa o indirectamente, hasta colocar las mercaderías en el domicilio del comprador.

El costo de los inventarios puede ser determinado en base a cualquiera de los siguientes métodos:

1. valor del costo que corresponde específicamente a la mercadería inventariada;
2. ...”.

Sobre este aspecto, debemos recordar 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 201-11557 de 29 de agosto de 2013, manifestó que **los documentos que presentó la sociedad contribuyente para sustentar las objeciones de rechazo se aportaron en copias simples (6 tomos) en los que se incluyeron también copias simples de mayores auxiliares, facturas, correos electrónicos de sus compradores y conocimientos de embarque, sin embargo, ello no cumplía con los requerimientos del numeral 4 del artículo 844 del Código Judicial que establece la forma cómo deben presentarse los documentos para que ostenten valor probatorio, por lo que mantuvo la objeción de las compras por B/2,469,597.56 (Cfr. f. 78 a 80 del expediente judicial) (El resaltado es nuestro).**

Por otra parte, debemos reiterar que en cuanto a la objeción sobre el Costo Directo, que dentro del caudal de documentación presentada por la contribuyente, no se observó un detalle de los costos directos por las unidades vendidas para determinar que los costos son homogéneos con los ingresos declarados (Cfr. f. 80 del expediente judicial)

Según consta en el Informe Explicativo de Conducta fechado 14 de septiembre de 2016, el Director General de Ingresos 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 **Automotora Autostar, S.A.**, obedeció a las inconsistencias encontradas por la Unidad de Análisis del CAIR, quien determinó que la contribuyente no reflejó pérdidas en el período 2011, ya que se evidenció una renta gravable de forma tal que no cumplió con lo dispuesto en el artículo 699 del Código Fiscal (Cfr. f. 87 del expediente judicial).

En ese orden también apoyó la objeción de dicha Unidad, el hecho que la contribuyente no logró demostrar con las notas de los estados financieros no auditados y con fundamento en el artículo 20 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que los costos declarados realmente correspondían directamente a los vehículos vendidos, determinándose así una renta gravable que asciende a la suma de B/. 2,342,837.18 (Cfr. f. 88 del expediente judicial).

También, se refiere el Informe Explicativo de Conducta a la Resolución TAT-RF-088 de 22 de diciembre de 2015, en la que el Tribunal Administrativo Tributario confirmó los actos administrativos demandados por la actora, que se refiere a que es **el contribuyente quien tiene la carga probatoria tal como prescribe el artículo 784 del Código Judicial, siendo éste quien debe aportar la documentación necesaria para probar que las compras objetadas guardan relación con los ingresos y la conservación de la fuente, no obstante, al haberlos presentado en copias simples origina una falta de certeza sobre el origen y autenticidad de los mismos** (Cfr. fojas 91 a 92 del expediente judicial) (El resaltado es nuestro).

En tal sentido, 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, quedó demostrado que la contribuyente no sustentó adecuadamente la información aportada en la declaración jurada de renta, para poder verificar fehacientemente los costos y gastos, y su relación con la producción de la renta y la conservación de la fuente, lo que conlleva que se mantiene una renta gravable y no una pérdida durante el período del 2011, por ende, somos del criterio que el acto original impugnado y sus confirmatorios no son nulos.

También estimamos, 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.

III. Actividad Probatoria

En cuanto a la actividad probatoria del presente proceso, es necesario destacar la escasa efectividad de los medios probatorios ensayados por la demandante para demostrar al Tribunal la existencia de las circunstancias que constituyen el supuesto de hecho en que sustenta su acción de plena jurisdicción.

En este punto es importante destacar que la recurrente adujo durante la etapa correspondiente, pruebas documentales, de informe y pericial contable, mismas que fueron admitidas por la Sala Tercera al dictar el Auto de Pruebas número 457 de 29 de diciembre de 2016, confirmado por la Resolución de 21 de abril de 2017. (Cfr. fs 113-117 del expediente judicial).

No obstante es importante resaltar que la recurrente adujo durante la etapa correspondiente, una prueba pericial, en la que figuraron como peritos el Licenciado Ruben Bustamante Ruiz, por la demandante y por parte de la entidad el licenciado Miguel Ángel Bermúdez.

En relación a lo indicado por el perito de la actora, en su informe consideramos importante recalcar que la decisión de la entidad demandada en no acceder al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta obedeció, entre otras razones, a que la recurrente **no presentó ante dicha institución documentación idónea que permitiera conocer un detalle de los costos directos por las unidades vendidas para determinar que los costos eran homogéneos con los ingresos declarados.**

En este mismo orden de ideas, si bien la accionante ha realizado un esfuerzo a fin de tratar de acreditar el origen de los fondos, los que a su juicio, constituyen los elementos por los cuales se debe acceder a su pretensión, no debemos perder de vista que esta gestión debió de haber sido realizada ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas y no ante la Sala Tercera, habida cuenta que, **la decisión que en su momento fue adoptada por la entidad demandada, encontró su sustento, entre otras consideraciones, en que los documentos que presentó la sociedad contribuyente para sustentar sus objeciones no eran idóneas, por ende, existe la falta de justificación en lo que respecta a los montos, incumpliendo además, con lo establecido en el numeral 4 del artículo 844 del código**

Judicial que estable la forma como deben presentarse los documentos, para que ostenten valor probatorio.

En este mismo orden de ideas, el perito **Miguel Angel Bermudez Tacles**, señalo en su informe, en cuanto a la interrogante sobre la determinación de la pérdida o tasa efectiva del periodo 2011, lo siguiente:

“...la falta de información precisa sobre los costos y gastos incurridos hace imposible que se determine si existen costos o gastos no deducibles.

La utilización de COPIAS SIMPLES en documentos para sustentar los costos y gastos invalida la veracidad de tales documentos en un proceso, como es sabido nuestro ordenamiento jurídico establece claramente que los documentos privados deben ser autenticados o en originales...tanto en la solicitud inicial de NO APLICACIÓN DE CAIR y sus subsiguientes reconsideraciones o apelaciones el contribuyente no aportó documentos en propiedad para ser considerados.” (El resaltado es nuestro).

En un caso similar al que ocupó nuestra atención, la Sala Tercera en Sentencia de 14 de noviembre de 2016, señaló lo siguiente:

“...
‘...’

Por consiguiente, al no poder probar la parte actora que cumplió con todos los requisitos que exige el artículo 133e del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, lo viable era que la Dirección General de Ingresos no aceptara la solicitud de no aplicación del CAIR, ajustando su actuación conforme al principio de legalidad y amparada la actuación sobre la base del artículo 133 f del Decreto N° 170 de 1993, que dispone lo siguiente:

‘...
La dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación de CAIR, siempre que cumpla con todo los requisitos a que se refiere el artículo 133-e. 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.’

En virtud de los señalamientos anteriormente indicados, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia considera que el acto administrativo impugnado originado..., emitido por parte de la Dirección General de Ingresos, no vulnera el artículo 133e del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, ya que hacer lo contrario sería violar el principio de estricta legalidad. Recordemos que la administración pública deberá someter su actuación a lo contemplado dentro de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias.

...

Es pertinente recordar que el objetivo del proceso es el reconocimiento de los derechos consignados en ley sustancial o sustantiva; por lo que es fundamental, conforme lo establece la Constitución Política de la República de Panamá, que a través de un juicio se tutelen derechos sustantivos vulnerados. Sin embargo en el presente proceso era necesario **cumplir con una serie de requisitos o documentos que comprobaran previamente que la empresa...**, se encontraba en precaria situación económica para solicitar la exoneración del CAIR, y así reclamar el derecho sustantivo vulnerado.

En este sentido, el objeto central de la presente controversia no iba a ser el elemento de carácter procesal como lo vendría a constituir el medio o instrumento de impugnación, sino que este juicio se circunscribe a que la parte actora no pudo comprobar que cumplió en su debido momento con presentar de forma íntegra los requisitos o requerimientos solicitados por la administración tributaria para justificar que debía ser exceptuada del pago del CAIR. En consecuencia, ..., no cumplió con la documentación solicitada dentro del artículo 133 "e" del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, por lo que mal podría el Tribunal Administrativo tributario fallar con pocas evidencias a favor de la parte actora, ante la ausencia de pruebas que puedan determinar que se presentaron todos los requisitos solicitados por la disposición reglamentaria".

En atención a lo expuesto, debemos reiterar que la causa que generó la no aprobación a la solicitud de aplicación del CAIR en el negocio jurídico que ocupa nuestra atención, obedece a la falta de presentación de documentación autenticada en la vía gubernativa, por lo que, más allá de establecer si determinados montos resultan deducibles o no, bajo el amparo de la normativa fiscal, el análisis debe centrarse en la verificación del cumplimiento de los requisitos propios de este tipo de solicitud en la vía gubernativa, condición con la que evidentemente no se cumplió, tal y como no solo indicó la entidad demandada, sino también el Tribunal Administrativo Tributario.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, este Despacho reitera al Tribunal su solicitud tendiente a que se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-10901 de 19 de septiembre de 2012, emitida por la Dirección**

General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, por ende, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,



Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente 189-16