República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución n.° TAT-NUL-006 de 27 de julio de 2017.
Expediente: 139-2017.

VISTOS:

La licenciada ----------, actuando como apoderada especial del contribuyente ----------., con RUC ----------, ha presentado ante este Tribunal, Recurso de Apelación contra la Resolución n.º 201-3773 de 09 de agosto de 2016 y su acto confirmatorio contenido en la Resolución n.º 201-0633 de 03 de febrero de 2017, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en la cual se RECHAZA la solicitud de No Aplicación del Calculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), para el periodo fiscal 2015.

Antes de proceder a la admisibilidad del recurso formulado, es vital la verificación previa de los procedimientos practicados en la primera instancia, para constatar el cumplimiento de las formalidades legales.

Sobre el particular, podemos señalar que el contribuyente ----------, presentó en tiempo oportuno Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto sobre la Renta (en adelante CAIR), para el período fiscal 2015, con fundamento en que su Tasa Efectiva es de 58.86%, lo cual excede el 25% que establece la norma. (Ver foja 1 a la 3 y foja 36 del expediente de antecedentes).

Posteriormente, la Unidad Evaluadora del CAIR realizó el análisis pertinente de los documentos aportados por el contribuyente y de la Declaración Jurada de Renta del período 2015, llegando a la conclusión a través de la Resolución n.° 201-3773 de 09 de agosto de 2016 (visible a foja 139 a la 143 del expediente de antecedentes) el rechazo de la Solicitud de No Aplicación del CAIR, con fundamento en que el contribuyente mantiene una Tasa Efectiva inferior al 58.86% señalado, por lo que incumple con lo dispuesto en el artículo 699 del Código Fiscal, para acogerse al solicitud de no aplicación del CAIR.

Por su parte, el contribuyente una vez notificado la resolución anterior procedió a interponer Recurso de Reconsideración y la aportación de pruebas. La Dirección General de Ingresos sin entrar a valorar las pruebas, ni analizar el fondo de la controversia, emitió la resolución Resolución n.º 201-0633 de 03 de febrero de 2017, manteniendo el rechazo de la solicitud de no aplicación del CAIR, bajo el argumento que el contribuyente en su solicitud

original, no cumplió con la aportación de la totalidad de los requisitos establecidos en el numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo n.º 170 de 1993.

Así las cosas, al no pronunciarse la Administración Tributaria con relación al fondo de la petición de no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) y proceder a mantener el **RECHAZO** de la Solicitud, siendo que en el acto administrativo originario no se hizo alusión a este hecho, no pronunciarse sobre las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración y no valorar los argumentos expuestos con en el recurso de reconsideración, denota una clara falta en el procedimiento realizado en la primera instancia, violentado la finalidad que persigue el agotamiento de la vía gubernativa.

En nuestra opinión, la Dirección General de Ingresos, debió analizar en el fondo el Recurso de Reconsideración y circunscribirse a la verificación de las observaciones realizadas en el acto administrativo originario, Resolución 201-3773 de 09 de agosto de 2016, cumpliendo con el artículo 201, ordinal 1 de la Ley 38 de 2000, que indica:

> "Artículo 201. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme a este glosario:
>
> 1. Acto administrativo. Declaración emitida o acuerdo de voluntad celebrado, conforme a derecho, por una autoridad u organismo público en ejercicio de una función administrativa del Estado, para crear, modificar, transmitir o extinguir una relación jurídica que en algún aspecto queda regida por el Derecho Administrativo."

Así mismo resulta de gran relevancia referirnos a la importancia de la motivación de los actos administrativos, el tratadista Víctor Benavides en su obra Compendio de Derecho Público Panameño, página 59, resume opinión del Consejo de Estado-Sala Contencioso Administrativo- de Colombia, en resolución de 14 de junio de 1996, sobre la motivación del acto administrativo, nos dice lo siguiente:

> "<u>La obligación para la Administración de motivar sus decisiones constituye un mecanismos de protección jurídica del administrado enfrente a las prerrogativas del poder político</u>, que se concretan en los atributos de los actos administrativos, que son obligatorios y se ejecutan de oficio por la autoridad que los expide. <u>Así, el particular, a través del conocimiento de la causa que originó que la decisión que lo afecta y de sus fundamentos de derecho, tiene la posibilidad de ejercer su derecho de defensa</u> y eventualmente, el juez administrativo podrá establecer si los motivos que expresa la administración fueron reales o ciertos y si la autoridad que expidió el acto se ajustó a derecho.
> …"
>
> (El subrayado es del Tribunal)

En este sentido, la motivación del acto administrativo, es una garantía esencial del debido proceso que se encuentra prevista en los artículos 34, 155 y 200 de la Ley 38 de 2000 e inserta en el artículo 32 de la Constitución de la República de Panamá.

> "Artículo 34:
>
> 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 con apego al principio de estricta legalidad. Los Ministros y las Ministras de Estado, los Directores y las Directoras de entidades descentralizadas, Gobernadores y Gobernadoras, Alcaldes y Alcaldesas y demás Jefes y Jefas de Despacho velarán, respecto de las dependencias que dirijan, por el cumplimiento de esta disposición.
>
> Las actuaciones de los servidores públicos deberán estar presididas por los principios de lealtad al Estado, honestidad y eficiencia, y estarán obligados a dedicar el máximo de sus capacidades a la labor asignada."
>
> (El subrayado es del Tribunal)

Igualmente el artículo 155 de la Ley 38 de 2000 y el artículo 32 de la Constitución Nacional de la República de Panamá, establece lo siguiente.

> "Artículo 155:
>
> Serán motivados, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho, los siguientes actos:
> 1. Los que afecten derechos subjetivos;
> 2. Los que resuelvan recursos;
> 3. Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes de idéntica naturaleza o del dictamen de organismos consultivos; y
> 4. Cuando así se disponga expresamente por la ley.
>
> …
>
> "Artículo 32:
>
> Nadie será juzgado, sino por autoridad competente y conforme a los trámites legales, y no más de una vez por la misma causa penal, administrativa, policiva o disciplinaria."
>
> (Lo subrayado es del Tribunal)

Por lo que la Administración Tributaria, está en la obligación de motivar cada una de las resoluciones o actuaciones administrativas que emite, el cual deberá contener un razonamiento o una explicación o una expresión racional del juicio de valor, la fijación de los hechos que originan la actuación pública y la descripción y explicación de las normas legales que apoyan dicha decisión.

Por su parte, el artículo 1151 del Código Judicial, aplicable al procedimiento seguido por este Tribunal en virtud de vacíos en la Ley 38 de 2000, tal como lo preceptúa su artículo 202, dispone lo siguiente:

> "Artículo 1151.
>
> Una vez que el expediente llegue en apelación o en consulta ante el Tribunal Superior, éste examinará los procedimientos y si encontrare que se ha omitido alguna formalidad o trámite o se ha incurrido en alguna causal de nulidad que haya causado efectiva indefensión a las partes o se han violado normas imperativas de competencia, decretará la nulidad de las actuaciones y ordenará que se reasuma el curso normal de proceso. En caso de que sea absolutamente indispensable devolverá el expediente al juez del conocimiento, con indicación precisa de las omisiones que deban subsanarse…"
>
> (El subrayado es del Tribunal)

Por tanto, el hecho de señalar que no se puede entrar a conocer el fondo del recurso, ya que el contribuyente ----------**.**, al momento de presentar la solicitud del CAIR no cumplió con aportar todos los requisitos exigidos por el artículo 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, en la Resolución n.° 201-0633 de 03 de febrero de 2017, resulta incongruente a lo señalado en la Resolución n.° 201-3773 de 09 de agosto de 2016, donde la Administración Tributaria había determinado, **previo análisis de la documentación aportada**, que el contribuyente mantenía una Tasa Efectiva inferior al 25%, incumpliendo así con el artículo 699 del Código Fiscal, por lo que la Administración Tributaria en su segunda resolución, está planteando una causa distinta a aquellas que fueron planteadas en el acto administrativo originario.

Al respecto, se pronuncia DEVIS ECHANDÍA, en su libro Teoría General del proceso, pág. 49, que define a la Congruencia como: *"El principio normativo que exige la identidad jurídica entre lo resuelto, en cualquier sentido, por el Juez en la sentencia y las pretensiones y excepciones planteadas por las partes…".*

Por lo que podemos entender, que la sentencia ha de adecuarse a las pretensiones de las partes, sin que pueda el tribunal otorgar más de lo pedido por el actor, menos de lo resistido por el demandante, ni fundar la sentencia en causas de pedir distintas a las que se han erigido en el objeto del proceso.

Así pues, la Administración Tributaria, tenía la obligación de emitir a través de un Acto Administrativo, entiéndase "Auto de Prueba" y valorar las pruebas documentales presentadas por el contribuyente, a efecto de su admisión, o rechazo, evacuación o practica de ellas, y concediéndole el termino al contribuyente de poder apelar y presentar sus alegatos finales, lo que implica un hecho que produce la nulidad, la cual nos señala el Doctor Jorge Fábrega en su libro Teoría General de la Prueba, Editora Jurídica Iberoamericana, S.A., a foja 23, que nos dice:

> "… Así, por ejemplo, constituye causal de nulidad el no abrir el proceso o incidente a pruebas o afectar el respectivo derecho a proponer o aportar pruebas en los procesos de conocimientos y así mismo se han suprimido las vallas y los familiarismos que rodeaban las pruebas…"

Por lo anterior, la Administración Tributaria, tenía la obligación de dictar formalmente un Auto de Prueba y pronunciarse en cuanto al fondo, respecto a la Resolución que da contestación al Recurso de Reconsideración.

De manera que, en base de las consideraciones que se dejan expuestas, se procede a decretar la nulidad absoluta de la Resolución n.º 201-0633 de 03 de febrero de 2017 y las actuaciones siguientes realizadas por la Dirección General de Ingresos y que se aprecian a fojas 167 a la 173 del expediente de Primera Instancia, con la finalidad de restablecer el curso normal del proceso.

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, representada en Sala Unitaria, por el suscrito Magistrado Sustanciador, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, dispone:

PRIMERO: DECRETAR LA NULIDAD ABSOLUTA desde la foja 167 en adelante del expediente de primera instancia, es decir, desde la Resolución n.º 201-0633 de 03 de febrero de 2017, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante el cual se resolvió **MANTENER** en todas sus partes la Resolución n.° 201-3773 de 09 de agosto de 2016, que **RECHAZA** la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el período fiscal 2015, presentada por la empresa ----------, con RUC ----------.

SEGUNDO: ORDENAR a la Dirección General de Ingresos, dictar formalmente un Auto de Prueba y pronunciarse en cuanto al fondo, respecto a la Resolución que da contestación al Recurso de Reconsideración, a fin de enrumbar el curso normal del proceso.

TERCERO: Una vez ejecutoriada la presente resolución, devuélvase el expediente de primera instancia a la Dirección General de Ingreso con copia autenticada de la resolución emitida por el Tribunal Administrativo Tributario a fin de que se imprima el trámite legal correspondiente.

Contra esta Resolución no procede recurso legal alguno.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículos 699, 1194, 1199, 1238 y 1238-A del Código Fiscal. Artículos 34, 52,155 y 202 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000. Artículos 696, 758 y 1227 del Código Judicial. Artículo 156 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010.

Notifíquese y Cúmplase.

(fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Magistrado

(fdo.)LYDA ANGÉLICA RODRÍGUEZ BASO
Secretaria General, Encargada