

245  
REPÚBLICA DE PANAMÁ



ÓRGANO JUDICIAL  
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Panamá, veinticinco (25) de marzo de dos mil catorce (2014)

**VISTOS:**

El licenciado Rafael Rivera Castillo, actuando en representación de la sociedad denominada LOGÍSTICA, S.A., ha interpuesto ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N° 213-6119 de 21 de octubre de 2008, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá (hoy Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos), los actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

Admitida la acción de plena jurisdicción, mediante resolución calendarada el día 5 de abril de 2013 (f.140), se corrió traslado a la Procuraduría de la Administración y a la Entidad demandada, para que rindiera el informe explicativo de conducta, conforme al contenido del artículo 33 de la Ley 33 de 1946.

**I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO**

Mediante el acto administrativo impugnado, comprendido en la Resolución N° 213-6119 de 21 de octubre de 2008, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá (hoy Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos), se resolvió lo siguiente:

**"PRIMERO: RECHAZAR** la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), para el período fiscal 2007 del contribuyente **LOGÍSTICA, S.A., con R.U.C. 4265-60-58061** representada legalmente por **JULIO A. SPIEGEL R.**, con cédula de identidad personal

N° 9-60-876, fiscal en Vía Brasil, calle 1ra. Sur, Corregimiento de San Francisco, Distrito de Panamá (SIC).

**SEGUNDO: INFORMAR** al contribuyente **LOGÍSTICA, S.A.**, lo siguiente:

- 2.1 Que el impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2007, debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).
- 2.2 Que el Impuesto Estimado de su Declaración Estimada de Renta para el período fiscal 2008 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR); y,
- 2.3 Que la Dirección General de Ingresos se reserva el derecho de fiscalizar sus operaciones para corroborar que cumplan con las disposiciones de la Ley 6 de 2005 y el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, así como las demás disposiciones fiscales vigentes.

**TERCERO: REMITIR** al Departamento de Cuenta Corriente de la Dirección General de Ingresos copia de la presente Resolución, siempre y cuando la misma se encuentre debidamente ejecutoriada, para que se aplique en la cuenta corriente del contribuyente.

..”

Al presentarse los recursos de reconsideración y apelación, contra dicho acto administrativo, el mismo fue mantenido por la Resolución N° 213-2478 de 29 de marzo de 2010, emitido por la misma Autoridad; y confirmado el recurso de apelación, por medio de la Resolución N° TAT-RF-007 de 23 de enero de 2013, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario (TAT), agotándose con este último acto, la vía gubernativa.

## II. LAS PRETENSIONES Y SU FUNDAMENTO

La parte actora solicita de esta Sala, previo al trámite de Ley, que declare lo siguiente:

- I. Que es **ILEGAL** y por lo tanto **NULO**, la **RESOLUCIÓN No. 213-6119** de 21 de octubre de 2008 de la **ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS**, y sus **ACTOS CONFIRMATORIOS** contenidos en la **RESOLUCIÓN N° 213-2478** de 29 de marzo de 2010, también emitida por la **ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS, MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS** y la **RESOLUCIÓN N° TAT-RF-007** de 23 de enero de 2013, emitida por el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ**.
- II. Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene a la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá del Ministerio de Economía y Finanzas **ACEPTAR** la Solicitud de no aplicación del CAIR para el período fiscal 2007, presentada por **LOGÍSTICA, S.A.**
- III. Que en la Declaración Jurada de Renta para el período fiscal 2007, **LOGÍSTICA, S.A.**, tendrá que calcular su impuesto sobre la renta tanto con el método tradicional como con el Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para manejo interno de la Dirección General de Ingresos. El impuesto a pagar será determinado y liquidado, en base al Método Tradicional y;

- IV. A efectos de la determinación del Impuesto Estimado de la Declaración Estimada de Renta para el período fiscal 2007, el contribuyente LOGÍSTICA, S.A., podrá utilizar el Método Tradicional.
- V. Que la Dirección General de Ingresos está obligada a anular cualquier débito adicional incluido en el estado de cuentas del Impuesto sobre la Renta (ISR) de LOGÍSTICA, S.A. para el período fiscal 2007, en adición al Impuesto sobre la Renta determinado y liquidado de acuerdo con el Método Tradicional para el período fiscal 2007.
- VI. Que la Dirección General de Ingresos está obligada a devolver a LOGÍSTICA, S.A. cualquier suma de dinero o importe que hubiese sido pagada al Tesoro Nacional en adición al Impuesto sobre la Renta determinado y liquidado de acuerdo con el Método Tradicional para el período fiscal 2007."

El apoderado judicial de la sociedad recurrente, arguye que al expedirse el acto acusado de ilegal, se han vulnerado las siguientes disposiciones, cuyos argumentos, pasamos a transcribir:

**INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 697 DEL  
CÓDIGO FISCAL**

**"Artículo 697. Se entiende por costos y gastos o erogaciones deducibles, los costos y gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente, en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos que gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. El Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, establecerá las normas reglamentarias para el desarrollo de los conceptos antes indicados, así como la aplicación de los principios contenidos en este artículo..." (Énfasis nuestro).**

La infracción del artículo 697 del Código Fiscal, al desconocer la deducción de los costos relacionados con las compras-importaciones y de los gastos financieros de nuestra representada, resulta en un aumento artificioso de la renta gravable de nuestra representada por parte de la Dirección General de Ingresos. Lo anterior quedó plenamente acreditado el practicarse las pruebas decretadas en Segunda Instancia y que fueron ignoradas (ni siquiera negadas) en Primera Instancia. En grado de Apelación, se ordenó el examen a los registros contables de nuestra mandante, decretados por el Tribunal Administrativo Tributario, con asistencia de peritos tanto de LOGÍSTICA, S.A. y se ordenó una prueba de informe que debía ser llevada a cabo por funcionarios del propio Tribunal.

En virtud de lo antes expuesto, reiteramos que la **RESOLUCIÓN No. 213-6119** de 21 de octubre de 2008, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, y sus **actos confirmatorios**, contenidos en la **RESOLUCIÓN No. 213-2478** de 29 de marzo de 2010, también emitida por la Administración Provincial de Ingresos de Panamá, y la **RESOLUCIÓN N° TAT-RF-007** de 23 de enero de 2013, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá, incurrir en una **infracción literal** del artículo 697 del Código Fiscal, en concepto de **violación directa por comisión**.

**INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 19 DEL DECRETO EJECUTIVO  
170 DE 1993**

**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.**

**Son gastos para la conservación de la fuente de ingresos los que se efectúen para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio 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.**

**Además de cumplir con lo establecido en los párrafos anteriores y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 22 de este Decreto, para ser deducible el gasto debe haber sido efectivamente realizado o causado y estar debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido. No serán deducibles los gastos en que se incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida.**

**Los gastos y costos deberán atribuirse, según corresponda, 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 DGI. Cuando el gasto o el costo se realice para obtener indistintamente la renta gravada o renta exenta o de fuente extranjera, sólo será deducible de la renta gravada, en la proporción que ésta guarde con la renta total.**

**Cuando se recupere un gasto que haya incidido en la determinación de la renta neta gravable de un año o años anteriores, el importe de la recuperación deberá rebajarse del total de costos y gastos deducibles en el año de la recuperación. (Énfasis nuestro)**

En nuestra opinión, la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, a través de su **RESOLUCIÓN No. 213-6119** de 21 de octubre de 2008 y sus **actos confirmatorios**, contenidos en la **RESOLUCIÓN No. 213-2478** de 29 de marzo de 2010, también emitida por la Administración Provincial de Ingresos de Panamá, y la **RESOLUCIÓN N° TAT-RF-007** de 23 de enero de 2013, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá, incurre en una violación directa, por comisión, del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, porque nuestra mandante ha suministrado la evidencia de los costos correspondientes a las **compras-importaciones** y al **gasto de intereses**, reflejadas en su declaración jurada de rentas y el monto de los gastos de intereses incurridos para el período fiscal 2007.

**INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 22 DEL DECRETO EJECUTIVO No. 170 de 1993**

**Artículo 22. Costos y gastos no documentados.**

**Cuando un costo o gasto carezca de la factura o documento equivalente emitido de acuerdo con los requisitos legales, el mismo no podrá deducirse. Sin embargo, si el costo o gasto cumple con las demás condiciones establecidas en el artículo 19 de este Decreto, podrá ser deducible si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la Dirección General de Ingresos.**

**No obstante, se admitirá la deducción de gastos documentados por los contribuyentes en razón de compras y servicios recibidos por personas que carezcan de la debida organización administrativa y contable para cumplir a cabalidad con la obligación de documentar sus operaciones. (Énfasis nuestro)**

En nuestra opinión, el acto impugnado y sus actos confirmatorios desconocieron el derecho que asiste a nuestra mandante de poder acreditar los costos y gastos deducibles incurridos, a través de distintos medios probatorios.

Consideramos entonces, que en el transcurso de la vía gubernativa, nuestra mandante sí ha producido los medios de prueba necesarios para

determinar que efectivamente incurrió en los gastos objetados a través del acto demandado por ilegal y en consecuencia se ha producido una infracción literal del artículo 22 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993.

**INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 89 DEL CÓDIGO DE COMERCIO**

**"Artículo 89:** *Tampoco podrá decretarse la comunicación, entrega o reconocimiento general de libros, correspondencia y demás papeles y documentos de comerciantes o corredores, excepto en los casos de sucesión o quiebra, o cuando proceda la liquidación.*

*Fuera de estos casos, sólo podrá ordenarse la exhibición de determinados asientos de los libros y documentos respectivos, a instancia de parte legítima o de oficio, cuando la persona a la que pertenezcan, tenga interés o responsabilidad en el asunto o cuestión que se ventila.*

**El reconocimiento se hará en el escritorio del comerciante o corredor, en su presencia o a la de un comisionado suyo, y se limitará a tomar copia de los asientos o papeles que tengan relación con el asunto ventilado.**

*Si los libros se hallaren fuera de la residencia del juez que ordene la exhibición, se verificará ésta en el lugar en donde existan dichos libros, sin exigirse en ningún caso su trasladación al lugar del juicio.*

*Cuando un comerciante lleve libros auxiliares, puede ser compelido a exhibición en la misma forma y en los mismos casos antes señalados.*

**Ninguna autoridad está facultada para obligar al comerciante a suministrar copias o reproducciones de sus libros (o parte de ellos), correspondencia o demás documentos en su poder. Cuando procediere obtener algún dato al respecto, se decretará la acción exhibitoria correspondiente. El comerciante que suministre copia o reproducciones del contenido de sus libros, correspondencia u otros documentos para ser usada en litigio en el exterior, en acatamiento a una autoridad que no sea de la República de Panamá, será penado con multa no mayor a cien balboas (B/.100.00)".** (Énfasis nuestro)

Consideramos que la conclusión del Tribunal Administrativo Tributario está en directa contradicción con la normal y correcta aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS). Se trata exactamente del criterio propuesto por la Dirección General de Ingresos en el precedente citado previamente en esta demanda, criterio que afortunadamente fue corregido en la Sentencia de 1 de octubre de 2009. Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia. Casa Confort, S.A. vs. Administración Provincial de Ingresos de Panamá.

Siendo que **SSA SISTEMAS, S.A.** no asume ninguna obligación, ni riesgo, ni beneficio o provecho económico, por el único y exclusivo motivo de que completó un trámite aduanero por cuenta y orden de **LOGÍSTICA, S.A.** como parece concluir el Tribunal. Es por ello, que en los registros contables de **LOGÍSTICA, S.A.**, se registró el costo correspondiente a las compras-importaciones de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) y así pudieron identificarla tanto los peritos designados por el contribuyente al hacer el examen de la contabilidad y las funcionarias contables designadas por el propio Tribunal para preparar un informe del caso.

**INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 893 DEL CÓDIGO JUDICIAL**

**"Artículo 893. El Juez, de oficio o a petición de parte, puede pedir a cualquier oficina pública, entidad estatal o descentralizada o a cualquier banco, empresa aseguradora o de utilidad pública, cualquiera de los siguientes elementos que estime procedente incorporar al proceso para verificar las afirmaciones de las partes:**

1. *Certificados, copias, atestados, dictámenes, investigaciones, informativos o actos de cualquier naturaleza; y*
  2. *Informaciones, relaciones o exposiciones referentes a hechos, incidentes o sucesos respecto a los cuales tengan conocimiento, aún cuando no se encuentren constancias escritas.*
- Las oficinas que reciban la solicitud de un informe, no podrán establecer o exigir el cumplimiento de requisitos o trámites no establecidos en la Ley, en decreto ejecutivo o en la respectiva resolución. Deberán contestar la solicitud o remitir la documentación dentro del término que el Juez señale, que no podrá exceder de quince días.*
- Recibido el informe, el Juez, de oficio o a solicitud de parte, podrá disponer que el funcionario o entidad que lo haya emitido esclarezca o amplíe cualquier punto, siempre que lo estime necesario.*
- Las entidades privadas, que no fueren parte en el proceso, al presentar el informe y si los trabajos que han debido efectuar para contestar implicaren gastos especiales, podrán solicitar una indemnización que será fijada por el Juez, con audiencia oral de las partes y del interesado.*
- Dichas empresas podrán impugnar, por la vía de incidente, la resolución que decreta el informe. La impugnación no suspende el proceso, aunque sí la práctica de la prueba. Si se declarase infundado el incidente, se ordenará la práctica de la prueba, aún cuando haya vencido el respectivo término probatorio.*
- El Juez podrá asimismo solicitar, de oficio o a petición de parte, informes técnicos o científicos a los profesionales o técnicos oficiales o de la Universidad de Panamá y en general a las entidades y oficinas públicas que dispongan de personal especializado, sobre hechos y circunstancias de interés para el proceso. Tales informes deberán ser motivados.***

*El Juez apreciará estos informes según las reglas de la sana crítica." (Énfasis nuestro)*

Decimos que se ha producido la infracción de la mencionada norma, porque el acto impugnado fue mantenido en virtud de que el Tribunal Administrativo Tributario, al emitir su acto confirmatorio, obvió los resultados de la **prueba de oficio decretada por el propio Tribunal**, a fin de remediar lo actuado por la Administración Provincial de Ingresos en Primera Instancia, que decidió ignorar las pruebas solicitadas y propuestas por nuestra representada.

Por lo antes expuesto, consideramos que la **RESOLUCIÓN No. 213-6119** de 21 de octubre de 2008 emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, y sus **actos confirmatorios**, contenidos en la **RESOLUCIÓN No. 213-2478** de 29 de marzo de 2010, también emitida por la Administración Provincial de Ingresos de Panamá, y la **RESOLUCION N° TAT-RF-007** de 23 de enero de 2013, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá, incurrir en una **infracción literal** del artículo 893 del Código de Judicial, en concepto de **errónea interpretación**, al restar todo valor a la **prueba de informe decretada de oficio** por el propio Tribunal y trasladar así la falta de responsabilidad de los funcionarios, incluyendo a los Magistrados en su rol de superiores, así como la de sus subalternos, a nuestra mandante, resultando ella como única perjudicada con dicha actuación irresponsable de la propia Institución.

**INFRACCIÓN LITERAL DEL PARÁGRAFO 1 DEL ARTÍCULO 699 DEL CÓDIGO FISCAL:**

**Artículo 699.** *Las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la que resulte mayor entre:*

1. *La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o*

2. La renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravables, el noventa y cinco por ciento (95.33%) de éste.

El total de ingresos gravables es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente, los ingresos exentos y/o no gravables, y los ingresos de fuente extranjera.

Las personas jurídicas que tengan en el precio de venta el Impuesto al Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo, así como el Impuesto Selectivo al Consumo de ciertos Bienes y Servicios, podrán restar del total de ingresos gravables los importes correspondientes a los impuestos antes mencionados, a efecto de determinar sus ingresos gravables.

Cuando se trate de ingresos por comisiones, el cálculo alterno se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.

**PARÁGRAFO 1.** Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. **Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%).**

**Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.**

La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de la que trata este parágrafo.

Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento (30%) sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes." ...

En nuestra opinión, el aumento artificioso de la renta gravable de nuestra representada por parte de la Dirección General de Ingresos quedó plenamente acreditado el practicarse las pruebas decretadas en Segunda Instancia que concluyen que no debía objetarse la suma de B/.2,763,102.36 del costo de las compras-importaciones reportadas en la declaración jurada de rentas (renglón 22) y en el sistema de información de la Autoridad Nacional de Aduanas.

En el mismo orden de ideas, en lo que respecta al gasto de intereses por la suma de TRESCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL CIENTO CINCO BALBOAS CON OCHENTA Y CINCO CENTÉSIMOS (B/.347,151.85) las peritos designadas por el Tribunal Administrativo Tributario discrepan, en el sentido de que éstas últimas concluyen que el monto de éstos intereses no debe ser reconocidos como deducibles. Por otro lado, los peritos designados por nuestra representada concluyen que la mencionada suma de TRESCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL CIENTO CINCUENTA Y UN BALBOAS CON OCHENTA Y CINCO CENTÉSIMOS (B/.347,151.85) en gasto de intereses financieros incurridos para el período fiscal 2007, sí debía ser considerados como un gasto deducible en la respectiva declaración jurada de rentas.

Si tomando en cuenta el resultado de la prueba de examen de los registros contables de con asistencia de peritos, practicada en Segunda Instancia se concluye que efectivamente el renglón de costos de compras-importaciones reportadas por LOGÍSTICA, S.A. deben ser efectivamente reconocidos como deducibles y se debe objetar el gasto de intereses, nuestra representada todavía tendría una renta gravable bajo el método tradicional de SETECIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL TRESCIENTOS TREINTA BALBOAS CON CUARENTA Y OCHO CENTÉSIMOS (B/.739,330.48) con lo cual al exigírsele el pago del Impuesto sobre la Renta (ISR) bajo el cálculo alterno (CAIR) de CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y SEIS CON CINCUENTA Y CUATRO CENTÉSIMOS (B/.484,346.54) (ver línea 130 de la declaración jurada de rentas presentada por nuestra mandante), resultaría en una tasa efectiva del

Impuesto sobre la Renta del SESENTA Y CINCO POR CIENTO (65%) excediendo el límite de TREINTA POR CIENTO (30%) establecido en el Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal.

Como hemos explicado previamente en el libelo de la demanda, el Tribunal Administrativo Tributario no decidió el caso a favor de nuestra representada, al desconocer el valor probatorio de las pruebas practicadas en Segunda Instancia, específicamente, la prueba solicitada por nuestra mandante, de examen de los libros de contabilidad de un comerciante con asistencia de peritos como medio de prueba y de la prueba de oficio practicada por el Tribunal a través de sus propios funcionarios. Como ya hemos planteado, consideramos que el entendimiento de la prueba documental como una especie de prueba solemne e insustituible en los conflictos tributarios, no tiene cabida en la fiscalidad nacional, considerando sobre todo que las Declaraciones Juradas de Rentas se preparan en base a los registros contables del contribuyente, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) y no de acuerdo a disposiciones reglamentarias aduaneras.

En virtud de lo antes expuesto, reiteramos que la **RESOLUCIÓN No. 213-6119** de 21 de octubre de 2008, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, y sus actos confirmatorios, contenidos en la **RESOLUCIÓN No. 213-2478** de 29 de marzo de 2010, también emitida por la Administración Provincial de Ingresos de Panamá, y la **RESOLUCIÓN N° TAT-RF-007** de 23 de enero de 2013, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá, incurrir en una **infracción literal** del Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, en concepto de violación directa por comisión.

#### INFRACCIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 133-E DEL DECRETO EJECUTIVO No. 170 DE 1993

**Artículo 133-E: Solicitudo de No Aplicación del Numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal.**

Con la Solicitudo de No Aplicación del numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal, el contribuyente está obligado a presentar:

- 1 Copia de la declaración jurada de rentas, debidamente presentada ante la Administración Provincial de Ingresos.
- 2 Estados financieros no auditados del contribuyente con sus respectivas notas.
- 3 Explicación detallada de las razones por las cuales solicita la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta debidamente sustentada y motivada.
- 4 Detalle de las donaciones realizadas.
- 5 Prueba del gasto de depreciación, para lo cual se utilizará el método que el contribuyente haya venido utilizando de manera consistente en los períodos fiscales anteriores.
- 6 Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbres cuando corresponda.
- 7 Análisis de las variaciones más significativas en los renglones de ingresos, costos y gastos.
- 8 Presentar la nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados 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 gastos no deducibles, de fuente extranjera o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.
- En el caso del contribuyente sea una persona jurídica, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a sus directores, dignatarios,

252



*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 de éste.*

• *En el caso que el contribuyente sea una persona natural, se deben segregar 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. (Énfasis nuestro)*

En nuestra opinión, la objeción del costo de las compras-importaciones del contribuyente en base a la información que se tenía en el sistema de aduanas, violenta lo dispuesto en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 porque: i) se trata de información que la norma reglamentaria del precepto legal infringido no lista como obligatoria para el contribuyente; ii) la información provista en dicho sistema no está bajo el control de la empresa contribuyente y es susceptible de no ser exacta o precisa; iii) no se tiene ningún tipo de evidencia con respecto a la exactitud o veracidad de la data contenida en dicho sistema; y iv) el sistema de aduanas contiene operaciones sujetas a distintos regímenes aduaneros (depósitos aduaneros, sistema de pago garantizado, y otros).

Tal como lo indicamos con relación a la infracción del artículo 699 del Código Fiscal, podemos concluir que de las pruebas decretadas en Segunda Instancia por el Magistrado Sustanciador del Recurso de Apelación, sólo existía una discrepancia en lo que atañe a la deducción del monto de los intereses deducidos por LOGÍSTICA, S.A. para el período fiscal 2007 y no existía discrepancia alguna en lo que respecta al reconocimiento de las compras-importaciones reportadas en la Declaración de Rentas por la empresa contribuyente para el período fiscal 2007.

Si tomando en cuenta el resultado de la prueba de examen de los registros contables con asistencia de peritos, practicada en Segunda Instancia se concluye que efectivamente el renglón de costos de compras-importaciones reportadas por LOGÍSTICA, S.A. debían ser efectivamente reconocidos como deducibles, no existe ninguna justificación jurada para mantener el acto original y sus actos confirmatorios, cuando: i) no existía obligación alguna de presentar esa conciliación con la SOLICITUD DE NO APLICACIÓN DEL CAIR; y ii) la supuesta discrepancia arrojada por un cruce de información realizado por la Dirección General de Ingresos, con la base de datos de la Autoridad Nacional de Aduanas (ANA), quedó esclarecida con la información específica y particular de nuestra mandante, que fue recabada en el examen de los registros contables con asistencia de peritos, decretada en Segunda Instancia.

En virtud de lo antes expuesto, reiteramos que la **RESOLUCIÓN No. 213-6119** de 21 de octubre de 2008, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, y sus **actos confirmatorios**, contenidos en la **RESOLUCIÓN No. 213-2478** de 29 de marzo de 2010, también emitida por la Administración Provincial de Ingresos de Panamá, y la **RESOLUCIÓN N° TAT-RF-007** de 23 de enero de 2013, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá, incurrir en una **infracción literal** del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993., en concepto de **violación directa por comisión.**"

### **III. INFORME EXPLICATIVO DE CONDUCTA**

Consta de fojas 142 a 146, Nota N° 201-01-1570 de 11 de abril de 2013, contentiva del Informe Explicativo de Conducta mediante la cual, la hoy

denominada Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos, se fundamenta en los antecedentes del caso, para acreditar la actuación surtida por esta Entidad del Estado Panameño; así como elabora un recorrido por las distintas instancias, producto de los recursos promovidos por la empresa demandante.

Se sostiene en dicho informe, que la empresa contribuyente LOGÍSTICA, S.A., es parte de un grupo empresarial conocido como "Grupo Sonitel". Una de las fortalezas de dicho Grupo económico, es la de obtener mejores condiciones de financiamiento de la banca local. Por ello se ha establecido una metodología, a través de la cual, las entidades bancarias otorgan las facilidades crediticias directamente a la empresa Sonitel, S.A., y posteriormente, los dineros son distribuidos a las distintas entidades del Grupo, incluyendo a la empresa contribuyente recurrente.

Del análisis de dicho informe se concluye, que no existe constancia que exima a la sociedad LOGÍSTICA, S.A., del pago del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), por lo que lo resuelto en las diversas instancias, se fundamenta en las normas legales que rigen para este tipo de solicitudes.

#### **IV. CRITERIO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN**

En su Vista N° 251 de 10 de junio de 2013 (fs.148 a 161), el Procurador de la Administración, solicita a los Honorables Magistrados que integran la Sala Tercera de la Corte Suprema, declarar que no es ilegal, el acto administrativo impugnado por el demandante.

La conclusión arribada por el Procurador de la Administración, obedece básicamente, al hecho que el acto administrativo descansa sobre las disposiciones legales, que en materia fiscal, se estipulan en forma especial para este tipo de procesos.

#### **V. DECLARACIONES TESTIMONIALES**

Como parte del proceso contencioso administrativo, fue expedido Auto de Pruebas N° 120 de 4 de julio de 2013 (fs.170-172), mismo que fue apelado por

255

el Procurador de la Administración ante el resto de la Sala, siendo confirmado en resolución calendada el 28 de agosto de 2013 (fs. 186-190).

En el Auto de Pruebas en mención, se ordenó las declaraciones testimoniales de los señores Héctor M. Spencer Guardia, Anayansi Araúz de Lee, y de Jony Afú.

Estos declarantes, concurrieron a la Sala, a fin de rendir sus conocimientos sobre la materia de la cual iban a ser cuestionados. Dichos testimonios, pueden ser vistos de fojas 198 a 214. Veamos un extracto de los mismos:

**"HÉCTOR MIGUEL SPENCER GUARDIA (fs.198-204)**

Manifestó ser Contador Público Autorizado, egresado de la Universidad Santa María la Antigua, con título de Licenciado en Contabilidad y de la Universidad Latina de Panamá, con título de Magister en Administración de Empresas con énfasis en Banca y Finanzas. Tiene 24 años de experiencia dentro del Ramo de Contabilidad y la Ciencia Administrativa. En sus años de experiencia, se he desempeñado como Auditor, Jefe de Contabilidad, Contralor, Gerente Financiero y Vice-Presidente Financiero. Dice desempeñarse como Vice-Presidente Financiero de LOGISTICA, S.A., empresa que forma parte del Grupo Sonitel, en donde también desempeña el mismo cargo. El Grupo Sonitel está formado por más de 20 sociedades constituidas y con operaciones tanto en Panamá, como en el extranjero. Sus responsabilidades como Gerente Financiero, incluyen las administración de la Tesorería, del Control Fiscal y del Control Financiero, así como la coordinación de los departamentos de Recursos Humanos, y Sistemas de Información. Adicionalmente, participa activamente en el Comité Ejecutivo que se encarga de las decisiones estratégicas del negocio, y donde se evalúan aspectos importantes de la conducción y operaciones de las compañías en todas la región. Frente a la pregunta que de acuerdo con el análisis preparado por LOGISTICA, cómo surge la diferencia de B/.2,763,102.36 entre el total de compras-importaciones reportadas en la declaración jurada de rentas de la empresa para el período 2007, y la información del sistema SICE de la Autoridad Nacional de Aduana; el testigo respondió, que para su sorpresa al investigar cómo la Dirección General de Ingresos determinó que existía una diferencia, la cual a la postre sería objetada y considerada como no deducible, pudo observar que simplemente se restó, de los B/.31,503,694.22, que corresponde a las compras-importaciones, presentado en el región 22 de la declaración de Renta de LOGISTICA, S.A., del período 2007, la cifra de B/.28,740,591.86, que corresponde a la sumatoria de un reporte que obtuvo la Dirección General de Ingresos del Sistema Integrado de Comercio Exterior (SICE) de la Autoridad Nacional de Aduanas. De este reporte, se puede observar que existen varios embarques que están duplicado, ya que se incluyó tanto la pre-declaración como la declaración final, aunque el mismo reporte muestra que sólo se pagaron los impuestos al momento de hacer la declaración final. El monto duplicado asciende a B/12,291,751.95. Es importante mencionar que la compañía trabaja bajo el método de pago garantizado con depósito global, el cual permite el despacho de mercancía realizando una pre-declaración, y así se le otorga 30 días de crédito para el pago de los impuestos. Al momento de realizar el pago, se prepara la declaración final la cual también queda registrada en el sistema, ambas con numeraciones diferentes en ese entonces. Tal y como hemos

25p

señalado, desde las primeras instancias, en el reporte utilizados por la Dirección General de Ingresos, se puede apreciar duplicidad en las importaciones y le mencióno algunos ejemplos: **Ejemplo No.1**, el 12 de noviembre del 2007 se liberó en Aduana un embarque bajo la declaración No.2007/239115-9 0, que a su vez corresponde al número de pre-declaración, No.0/29768807-3 0 por un monto CIF de B/.1,147,415.40. El 4 de diciembre se realizó la declaración final del embarque anterior o antes mencionado, bajo el número 2007/258164-1 0 por un monto SIF de B/.1,147,415.40, y es en ese momento en que se paga el impuesto aduanal por B/.68,821.67. En el reporte que la DIG utilizó, basado en el sistema de Comercio Exterior, de Aduana, incluye la misma compra dos veces sin hacer la distinción que una es la pre-declaración y la otra es la declaración final, interpretando así erróneamente que se trataban de dos compras distintas cuando en realidad eran una sola compra. **Ejemplo No. 2:** el 7 de junio del 2007 se liberó en Aduana un embarque bajo la declaración No. 2007/115185-5 0 que a su vez corresponde al número de pre-declaración No.0/14410507-1 0 por un monto CIF de B/.866,219.46. El 3 de julio se realizó la declaración final del embarque anterior bajo el número 2007/134481-5 0, por un monto CIF de B/.866,219.46 y es en ese momento en que se paga el impuesto aduanal por B/.43,538.68. En el reporte que la DGI utilizó, basado en el Sistema Integrado de Comercio Exterior de Aduana, incluye la misma compra dos veces sin hacer la distinción que una es la pre-declaración y la otra la declaración final, interpretando erróneamente que se trataban de dos compras distintas cuando en realidad eran una sola compra. **Ejemplo No.3:** El 1 de febrero del 2007, se liberó en Aduana un embarque bajo la declaración No. 2007/021956-1 0, que a su vez corresponde al número de pre-declaración No. 0/2413807-0 0, por un monto CIF de B/.804,635.14. El 24 de febrero se realizó la declaración final del embarque anterior bajo el número 2007/036993-8 0, por un monto CIF de B/.804,635.14 y es en ese momento en que se paga el impuesto aduanal por B/.39,713.50. En el reporte que la DGI utilizó basado en el Sistema Integrado de Comercio Exterior, de Aduana incluye la misma compra dos veces sin hacer la distinción que una es la pre-declaración y la otra es la declaración final interpretando erróneamente que se trataban de dos compras distintas cuando en realidad era una sola compra. Cabe resaltar que cualquier importación pre-declarada a finales del año 2006, y que su declaración final se haya dado en el año 2007, fue registrada en los libros contables de LOGISTICA, S.A. , en el período fiscal 2006, por lo cual la misma fue incluida en la declaración jurada de Renta de dicho periodo. Por todo lo anterior considero que no es adecuado comparar las compras reportadas en la Declaración de Renta, contra las compras en el Sistema de Aduana. Por otro lado y continuando con el tema de origen de la diferencia de B/.2,763,102.36, en el análisis pudimos detectar que otra de las causas de dichas diferencias corresponde a que importaciones de compañías afiliadas se han declarado con el depósito de garantía global de LOGISTICA, S.A. y viceversa, lo cual es normal que ocurra en grupos empresariales. Adicionalmente a estas diferencias se aprecian los casos de los consolidados de los embarques de empresas que entregan puerta a puerta, como es el caso de DHL, FEDEX, UPS, quienes declaran la mercancía bajo su nombre, pero corresponden a importaciones de la empresa. Adicionalmente a las compras que muestra el sistema de Aduana, habría que sumarles las importaciones realizadas con los depósitos de garantías de Sonitel, S.A., y SSA Sistemas, S.A., las cuales son compañías afiliadas de LOGISTICA, y que suman más de 16 millones. Adicional a lo que he mencionado, existen otras partidas que habría que conciliar para poder utilizar y dar como bueno el sistema de Aduana. En cuanto a las evidencias y documentos de soporte que LOGISTICA, S.A., utiliza y que fueron utilizados para registrar en su contabilidad la propiedad de los inventarios comprados para su posterior venta son: **1.** órdenes de compra emitidas por LOGISTICA, a favor de los proveedores; **2.** factura comercial del proveedor hacia LOGISTICA; **3.** la lista de empaque;

257

4. el recibo en bodega de consolidador; 5. la guía de transporte Marítimo o aérea; 6. el reporte de recepción de embarque; 7. el reporte de factura de importación. Además agrega, que las compras también se pueden verificar en la declaración mensual de mercancía, a la compañía de seguro y con los cheques o transferencias emitidos a favor de los proveedores, así como con los estados de cuenta. Tal y como lo menciona el testigo previamente, LOGISTICA cuenta con todos los documentos y evidencias que prueban que es propietaria de la mercancía comprada. Las compras e importaciones son registradas en la contabilidad de la compañía, quien compra para su venta y es responsable del pago al proveedor, es decir, que fue LOGISTICA, S.A., quien adquirió para luego vender tal mercancía, y es por eso que en esa compañía se registran las compras. No obstante, dado que la compañía utiliza el sistema de despacho de mercancías con pagos garantizados es normal que en estos casos el cupo de la línea de crédito se tope o que esté en proceso de renovación, y en esos casos se utiliza la garantía de alguna filial de LOGISTICA, y por ende, sólo para los efectos del pago de los impuestos, la declaración aduanera la tramita la filial. Asegura el testigo, que LOGISTICA, no puede mantener en su registro contable, el reconocimiento de los ingresos por venta de mercancías importadas para el período 2007, como se proponen en el acto impugnado. Las normas contables en Panamá son comúnmente llamados principios o normas de contabilidad generalmente aceptados. Son reglas utilizadas para registrar las transacciones económicas de las empresas y para presentar de manera uniforme los estados financieros de la forma como es aceptable internacionalmente. Legalmente, desde el año 2005, las normas contables adoptadas en la República de Panamá, son las normas internacionales de información financiera (NIIF), emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad con sede en Londres. Las normas contables se basan en un principio fundamental que es la dualidad económica o partida doble; este principio indica, que todo lo que la empresa posee es decir sus activos provienen de fuentes externas o internas, es decir, pasivo o capital respectivamente. Por lo anterior, no tiene fundamento pensar en que se puede hacer una venta y generar un activo, ya sea cuentas por cobrar o efectivo sin haber tenido el inventario, y por ende, el costo de ese inventario. En otras palabras toda venta de mercancía lleva su correspondiente costo. Lo que sugiere la Administración Tributaria, es que mantengamos el registro de la venta sin su costo. Señala el testigo que no existen líneas de créditos otorgadas directamente a favor de LOGISTICA, S.A., por entidades bancarias. Indica, que Sonitel es la compañía del grupo que funciona como la Tesorera, y por ende es la que aparecen en las líneas de créditos como deudor principal. Sin embargo, tanto LOGISTICA como otras compañías afiliadas son co-deudores o fiadores solidarios, en todas las líneas de créditos. A la pregunta cuál es el procedimiento que utiliza LOGISTICA, para tener acceso al uso de los préstamos o líneas de crédito otorgado por las entidades bancarias a SONITEL? el testigo manifestó que dado que la Tesorería del grupo es administrada por un grupo corporativo central, una vez este equipo de personas determinan la necesidad de efectivo, proceden con la solicitud de préstamos y confección de pagaré de SONITEL, a cualquiera de las LOGISTICA bancarias con la que se tenga disponibilidad crediticia en ese momento. Los fondos productos de dichos préstamos son utilizados para el pago de proveedores de LOGISTICA. Y a la pregunta: Diga el testigo, cómo se asignó a LOGISTICA el monto de B/.347,151.85, en concepto de gastos de intereses para el período 2007?, el declarante sostuvo que la compañía determina el capital bruto utilizado por cada compañía mensualmente y distribuye en forma proporcional los gastos financieros producto de los préstamos que se utilizaron para la producción y conservación de las fuentes de ingresos. En cuanto a la pregunta: Diga el testigo, fue esta la misma información que suministró la empresa a la unidad de evaluación del CAIR de la DGI, a los peritos designados por la empresa ante el Tribunal Administrativo Tributario y a los funcionarios de ese tribunal en las diligencias que se realizaron en la vía gubernativa?, el

declarante arguye que: sí, fue la misma información. Que han suministrado toda la información requerida para validar la metodología de distribución de los gastos de financiamiento, así como también hemos suministrado copias de los contratos bancarios, cartas de renovación de líneas de créditos, pagarés, notas de débitos de intereses, comprobantes de asientos contables, estados de cuentas bancarios, e incluso se les ha proporcionado copias de los comprobantes de las transferencias bancarias en donde se evidencia que los fondos productos de los préstamos eran utilizados para pagos de proveedores de LOGÍSTICA, S.A. Agrega, que la documentación relacionada a las compras-importaciones igualmente, fue suministrada a los funcionarios de la Dirección General de Ingresos y a los peritos nombrados por el Tribunal Administrativo Tributario.

**REPREGUNTAS:** A las repreguntas de la representante de la Procuraduría de la Administración, el testigo declaró: que trabaja en el Grupo empresarial, desde el 2 de agosto de 1999. Que la información suministrada, se da en las distintas etapas tanto de la parte evaluativa de la solicitud, como en los procesos de reconsideración y apelación. Que la declaración de renta es presentada dentro de los noventa días subsiguiente al cierre del período fiscal. Esta Declaración de Renta incluye ciertos anexos y en ningún caso se solicita información detallada de las compras. Al presentar la declaración de renta se solicita la no aplicación del CAIR, y se aportan unas serie de detalles que exige la legislación. En ningún caso se requiere de un detalle de las importaciones. En lo relacionado a compras, el único requisito es una conciliación de lo declarado o de lo presentado en la declaración de renta, y lo declarado en los informe del impuesto de transferencia de bienes y prestación de servicio (ITBMS). La documentación que ha mencionado, se le entregó a la Dirección General de Ingreso, se dio una vez inicia el proceso de evaluación de la solicitud de no aplicación del CAIR, como parte de su proceso normal de evaluación."

**"ANAYANSI ARAÚZ DE LEE (fs.205-207)**

La misma manifestó tener 10 años de ejercer como Corredor de Aduana; que el SICE es un sistema informático que se utilizaba para el trámite de todos los regímenes aduaneros en el país. Se dejó de utilizar en junio del año 2012 y el mismo fue reemplazado por el Sistema Aduanero Siga. También señaló, que el Sistema de Depósito de Garantía, es un beneficio que otorga la Autoridad Nacional de Aduana a las empresas que realizan múltiples importaciones, y se otorga sólo a las empresas que gozan de una buen manejo en el pago de los impuestos. La Autoridad Nacional de Aduanas otorga un depósito de garantía global mediante una resolución la cual asignará un número de depósito en garantía para la empresa que obtenga dicho beneficio. El manejo práctico se da con la presentación de documentos de embarque, en original, como lo son las facturas comerciales y conocimientos de embarque adjuntos, a una pre-declaración, todo estos documentos se presentan en la ventanilla de depósito de garantía, ubicadas en la oficina principal de la Autoridad Nacional de Aduana en Curundú, luego de la presentación, el procedimiento toma alrededor de 3 horas para aprobar un depósito de garantía global. Esta aprobación lleva como constancia un sello fresco y firma del jefe de depósito de garantía en la pre-declaración aduanera. En cuanto a la utilidad de este sistema para LOGÍSTICA, S.A., y para el resto de las empresas del Grupo Sonitel, es que, primeramente, agiliza el trámite aduanero, y lo otro, es el plazo para pagar en 30 días calendario, los impuestos de importación por cada embarque. Este es un sistema bastante utilizado en Panamá. Generalmente las empresas que lo utilizan son multinacionales o grandes empresas que importan al país. Generalmente, las empresas que utilizan este sistema, gozan de muy buena fe, debido a que pagan sus impuestos en el término debido. El endoso se documenta o se puede revisar o ver mediante un sello fresco, estampado en la factura comercial y en el conocimiento de embarque y este sello a su vez, va con una firma de una persona autorizada en la empresa, y también se coloca

de la empresa que tributará en el embarque. Es una práctica común el endoso en los documentos de embarque, llámese factura comercial y conocimiento de embarque. Las empresas COURIER realizan las declaraciones aduaneras a nombre de su propia empresa, por ejemplo, DHL PANAMA, y FEDERAL EXPRESS, pagan los impuestos en su nombre para importar mercancías de múltiples clientes, utilizando el sistema de endoso en los documentos de embarque, a su vez facturas comerciales y conocimiento de embarque. En el caso de LOGÍSTICA, S.A., se realizaban las importaciones utilizando los otros depósitos de garantías debido a que se trabaja con resoluciones mensuales otorgadas por la Autoridad Nacional de Aduana, y en su momento la resolución de LOGÍSTICA estaba en renovación y no se podía importar con el depósito de garantía global, teniendo la misma en proceso o aprobación. También el depósito de Garantía Global, se renueva anualmente mediante una fianza de seguros y este procedimiento en la Autoridad Nacional de Aduana debe ser revisado y aprobado. Muchas veces la resolución toma 2 a 3 semanas, para que esté aprobada. En los 10 años que tengo de trabajarle a esa empresa LOGÍSTICA, no ha sido sancionada por la Autoridad Nacional de Aduana.

REPREGUNTAS: A las repreguntas de la representante de la Procuraduría de la Administración, la testigo declaró: que la empresa LOGÍSTICA, aproximadamente tiene más de 15 años en utilizar el sistema de depósitos de pagos garantizados. Que se dejó de utilizar el Sistema SICE, debido a que la Autoridad Nacional de Aduanas, sustentó que el sistema informático debía tener mayor control tanto en los puertos, régimen aduaneros y el sistema SIGA que es el que se está utilizando actualmente, reunía todos estos controles que quería ofrecer la Autoridad Nacional de Aduana."

**"JONY GIM AFÚ BATISTA (fs.208-214)**

Manifestó que inició labores como contador el 14 de enero de 1991 en KPMG, actualmente cuenta con 22 años en la empresa. Ha trabajado de esos 22 años, 10 años como Auditor Financiero y 12 años como Asesor Fiscal en materia Tributaria. Adicionalmente soy Profesor de la Universidad Especializada de Contador Público en la materia del Cumplimiento Tributario dentro de la Maestría de Tributación. Anterior a esto, fue Profesor de la Universidad Latina de Panamá, en las cátedras de Contabilidad Tributaria, su experiencia educativa abarca 10 años tanto en Licenciatura como en Maestría. Dentro de KPMG, también ha sido asignado como especialistas de la Normas Internacionales Información Financiera para seminarios internos, locales e internacionales. Sostuvo que las NIIFS, son las normas internacionales de información financiera que son utilizadas por las empresas para presentar la situación financiera de la compañía, a través los estados financieros que son presentados a los entes reguladores, bancos y accionistas. La intención principal de estas normas es que terceros que utilizan los estados financieros, tengan una seguridad razonable de que los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos, son productos de la actividad comercial de la empresa durante un periodo determinado de tiempo, generalmente de un año. También son utilizados para que los bancos, reguladores y accionistas tengan una seguridad de que las ganancias productos de sus operaciones son razonables y exactas en un período determinado. En Panamá, las NIIFS iniciaron para efectos fiscales en el año 2005, en donde se estableció que las declaraciones de rentas tendrían que ser preparadas sobre el marco conceptual de las NIIFS, y se establece a través de la ley fiscal, que la incongruencia existente entre los estados financieros preparados bajo la NIIFS y la declaración de renta son catalogadas como defraudación fiscal. Por ende, debe existir una congruencia entre los estados financieros y la declaración de renta de un contribuyente en particular. De hecho, cuando se prepara la declaración de renta, se debe indicar qué normas se están utilizando para la preparación de esta declaración, y el contribuyente debe seleccionar las NIIFS como su norma de referencia. En cuanto a la NIC 18, el declarante manifestó que es la norma contable que nos define cuándo

una entidad puede registrar un ingreso en venta de bienes, y establece primariamente que un ingreso puede ser registrado o reconocido en los estados financieros de una entidad cuando sean transferidos los riesgos y ventajas de tipos significativo derivados de la propiedad del bien vendido. Adicionalmente, el vendedor no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, para reconocer un ingreso es importante que el mismo pueda ser medido con confiabilidad y que el mismo en este caso el vendedor va a recibir un beneficio económico asociado con la transacción de venta. Tomando en cuenta cada una de estas situaciones, el contador de una empresa puede registrar como un ingreso de venta de bienes en su contabilidad dentro de la empresa. Arguye, que la norma Internacional de Contabilidad No.2, es la que nos indica o nos marca las pautas cuando y cómo en el reconocimiento de los inventarios que una empresa adquiere para realizar futuras ventas de este inventario. Esta norma establece que en principio, cuando se da la compra del inventario, el mismo debe ser registrado como un activo de la empresa, y luego cuando ese inventario se vaya vendiendo de manera diferida a los diferentes clientes de una empresa, pasan a formar parte del costo de venta de la compañía, por ende, en la medida que yo registro el ingreso producto de una venta de este inventario debo reconocer en el mismo período de la venta el costo del inventario relacionado con esta venta. Que por ello, una de las evidencias puede ser la factura de compra, en la cual se evidencia, además de la mercancía comprada, los términos internacionales de compra de estos productos conocidos en el ambiente comercial internacional como los ICOTERMS. Los ICOTERMS, nos indican desde qué momento la mercancía comprada es de una empresa, en este caso en Panamá. Entre los ICOTERMS más conocidos o más utilizados están el FOB, y el CIF. Una vez se tengan estos términos, la compañía en Panamá puede establecer la propiedad del inventario comprado, ya que dependiendo de ellos, la mercancía puede ser de la empresa en Panamá desde que sale del puerto en el país extranjero, en donde cualquier daño o pérdida de esa mercancía, ya es responsabilidad de la empresa en Panamá, por ende muchas empresas se ven en la necesidad de adquirir pólizas de seguro, para que éstas garanticen cualquier pérdida que se pueda dar con el traslado de la mercancía hacia puertos panameños. Bajo estas condiciones, la empresa debe reconocer contablemente en sus libros, ese inventario como propio, independientemente a que el mismo haya tocado puerto panameño, ya que para el proveedor de la mercancía, la responsable del pago de esta factura desde el momento que la mercancía fue embarcada, es la compañía panameña. Otros medios de comprobar la propiedad del inventario, además de las facturas, están las transferencias bancarias que se hicieron para el pago de estas facturas de inventarios al proveedor, el registro contable de una cuenta por pagar al proveedor y la futura venta de este inventario, ya que en términos contables, no pudiéramos vender algo que no es de una empresa. Sostiene que para efectos de la contabilidad de cualquiera empresa, la propiedad de los inventarios como establecido anteriormente, se basa en los ICOTERMS, que son los que nos indican desde qué momento la mercancía es propiedad de la empresa. Generalmente no se toma en cuenta para el registro de la propiedad de un inventario, los trámites aduanales internos que la compañía utiliza para poner su mercancía o nacionalizar su mercancía, ya que generalmente las facturas del proveedor son enviadas con anticipación a las empresas para registro contable correspondiente, con la intención de realizar los trámites bancarios necesarios para el pago de las mismas y el reconocimiento en los libros contables de la cuenta por pagar al proveedor. Por ende, no considera que la información de aduana interna en Panamá, sean los que establecen las normas contables para el reconocimiento de la propiedad del inventario. También, señala que como parte de los Estados Financieros, se encuentra el estado de resultado. El estado de resultado es donde se registran los ingresos, costos, y gastos de un período de una empresa y se establece la ganancia o pérdida que tuvo una empresa, en un período fiscal



determinado. Sobre esta misma base, se establece la renta gravable en una declaración de renta para el pago de los impuestos sobre la renta en un período determinado. Es por eso, que las NIIFS, en su marco conceptual, establece en el reconocimiento de gastos, en el numeral 4.50, lo siguiente: "Los gastos se reconocen en el estado de resultados sobre la base de una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. Este proceso, al que se denomina comúnmente, correlación de costos con ingresos de actividades ordinarias, implica el reconocimiento simultáneo o combinado, de unos y otros, si surgen directas y conjuntamente de las mismas transacciones u otros sucesos, por ejemplo, los diversos componentes de gastos que constituyen el costo de las mercancías vendidas, se reconocen al mismo tiempo que el ingreso derivado de la venta de los bienes". Por ende, bajo este análisis en el marco conceptual de la norma, es de suma importancia que los costos relacionados con la venta de bienes sean reconocidos en el estado del resultado simultáneamente al momento del reconocimiento del ingreso, ya que de lo contrario, si sólo presentamos los ingresos sin sus respectivos costos, estaríamos presentando unos estados de resultados que no mostrarían la realidad económica de una empresa, por ende la información de los estados financieros de la compañía que sería utilizada por un tercero no sería veraz en una fecha determinada. Por otra parte, la declaración de renta sólo establecería el monto de los ingresos sin sus respectivos costos de venta, por ende, el contribuyente estaría pagando impuesto sobre la renta sobre una renta gravable equivocada, ya que la misma no incluye el principio de correlación establecido en las NIIFS. El marco conceptual de las NIIFS, establece el principio de la correlación entre ingresos, costos y gastos con la intención de presentar las ganancias o pérdidas en los estados financieros de una empresa de forma correcta, y dar la información veraz, a los terceros, reguladores, bancos y accionistas de la verdadera situación financiera de una compañía. Si nosotros desconociéramos algunos de estos elementos, que son primordiales para el establecimiento de estas ganancias o pérdidas, se perdería el principio establecidos en las NIIFS, y la información recibida por los terceros usuarios de los estados financieros, no sería veraz. Por otro lado, para que los profesionales de la contabilidad, que en la mayoría de los casos son los encargados de refrendar y confeccionar estos estados financieros, que son preparados bajo las normas internacionales de información financiera, estén obligados a cumplir con cada una de ellas. Por ende, no existiría la forma bajo estas normas, de desconocer el registro contable de un costo que esté relacionado directamente con un ingreso por la venta de bienes. Por otro lado, desde el punto de vista fiscal, si un contribuyente no puede registrar los costos productos de la venta de bienes, estaría pagando en este caso, más impuesto sobre la renta, causando un perjuicio al contribuyente, ya que los costos, productos de esos ingresos, el mismo formulario de declaración de renta establece que deben ser rebajados para presentar una renta gravable correcta siguiendo los principios de las NIIFS, para el pago de estos impuestos.

**REPREGUNTAS:** A las repreguntas de la representante de la Procuraduría de la Administración, el testigo declaró: KPMG, es la empresa donde laboro. Es la encargada de preparar los estados financieros y la declaración de renta de la empresa LOGISTICA. En cuanto a la carga de la prueba, el testigo manifestó que la documentación que se solicita por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, durante un proceso de Auditoría o a requerimientos por un trámite que un contribuyente haga ante esta Autoridad, le corresponde documentarla al contribuyente a requerimientos de la Autoridad."

## VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Cumpliendo con el trámite procesal respectivo, y en apego al artículo 61

de la Ley N° 135 de 1943, modificada por el artículo 39 de la Ley N° 33 de 1946,

tanto la parte actora como la Procuraduría de la Administración, presentan sus alegatos de conclusión.

Dentro de estas argumentaciones, centralmente la parte aduce la vulneración del debido proceso e inobservación de la verdad material por parte de la Administración, al no tomar en cuenta el dictamen pericial practicado, al tenor de lo señalado en el artículo 980 del Código Judicial, solicitando la consecución de las pretensiones contentivas en la demanda de plena jurisdicción incoada (V. fs. 215-230).

Por su parte, el Procurador de la Administración, en su Vista contentiva del Alegato Final, insiste en la declaratoria de legalidad del acto administrativo censurado. Dicha pretensión, se hace observables de fojas 236 a 241 del proceso.

#### **VIII. DECISIÓN DE LA SALA TERCERA**

Surtidas las etapas procesales, en relación a los hechos acreditados en el proceso, la Sala procede a resolverlo en el fondo, previo a las siguientes consideraciones.

Para esta Sala es importante establecer, que conforme a lo dispuesto por el artículo 206, numeral 2, de la Constitución Política, en concordancia con el texto del artículo 97, numeral 1, del Código Judicial y el artículo 42b de la Ley N° 135 de 1943, conforme fue reformado por la Ley N° 33 de 1946, la Sala Tercera es competente para conocer de las acciones de plena jurisdicción tales como la ensayada.

##### **1. Breves antecedentes del caso en cuestión**

En este sentido, como ha quedado evidenciado, la materia propia de esta *litis*, surge en virtud del acto administrativo expedido por la prenombrada Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá (hoy Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos), cuya Resolución N° 213-6119 de 21 de octubre de 2008, dispuso lo siguiente:

263

"PRIMERO: RECHAZAR la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), para el período fiscal 2007 del contribuyente LOGÍSTICA, S.A., con R.U.C. 4265-60-58061 representada legalmente por JULIO A. SPIEGEL R., con cédula de identidad personal N° 9-60-876, fiscal en Vía Brasil, calle 1ra. Sur, Corregimiento de San Francisco, Distrito de Panamá (SIC).

**SEGUNDO: INFORMAR** al contribuyente LOGÍSTICA, S.A., lo siguiente:

2.1 Que el impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2007, debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

2.2 Que el Impuesto Estimado de su Declaración Estimada de Renta para el período fiscal 2008 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR); y,

2.3 Que la Dirección General de Ingresos se reserva el derecho de fiscalizar sus operaciones para corroborar que cumplan con las disposiciones de la Ley 6 de 2005 y el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, así como las demás disposiciones fiscales vigentes.

**TERCERO: REMITIR** al Departamento de Cuenta Corriente de la Dirección General de Ingresos copia de la presente Resolución, siempre y cuando la misma se encuentre debidamente ejecutoriada, para que se aplique en la cuenta corriente del contribuyente.

De la Resolución impugnada ante esta instancia judicial, así como la de sus actos confirmatorios, esta Sala de la Corte, procede a la *revisión integral* de las actuaciones de la Administración, que la hicieron arribar a la medida de: "*Rechazar la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), para el período fiscal 2007 del contribuyente LOGÍSTICA, S.A.*"

En ese sentido, precisa la Sala señalar, que el CAIR o cálculo alternativo de impuesto sobre la renta, es un cálculo del impuesto sobre la renta basándose exclusivamente en los ingresos del contribuyente, debiendo el mismo realizar el cálculo de renta utilizando el método tradicional y el CAIR, comparar ambos y seleccionar el método que dé el resultado más alto para pagar su impuesto sobre la renta.

Cabe precisar, que el cálculo alterno de impuesto sobre la renta, CAIR, permite al contribuyente, bajo ciertas circunstancias, poder solicitar su no aplicación. Sin embargo, lo anterior no constituye un procedimiento automático o expedito, los contribuyentes que reportan pérdidas fiscales, o aquellos cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta excede el treinta por ciento (30%) por razón del CAIR, pueden solicitar a la Administración Tributaria la no aplicación del mismo.

La Administración Tributaria, luego de haber examinado la documentación pertinente, puede autorizar al contribuyente a utilizar el método tradicional para determinar el correspondiente impuesto sobre la renta hasta por los tres (3) años subsiguientes.

## 2. Material Probatorio

En el presente caso, el motivo medular por la cual la Administración Provincial de Ingresos, de la Provincia de Panamá, desestimó la solicitud de no aplicación del CAIR, efectuada por el contribuyente LOGÍSTICA, S.A., fue la siguiente:

- "- Se verificó los salarios reportados en la Declaración de Rentas vs Planilla 03, en la cual se refleja una diferencia de más en renta por B/.16,444.29, la cual objetamos.
- Se verificó la prueba de depreciación presentada por el contribuyente y la misma no puede ser confirmada, ya que no presentó la fecha de las adiciones y disminuciones de activos.
- Se verificaron las compras importaciones reportadas en la Declaración de Rentas, con la información de la Autoridad Nacional de Aduanas, y en el cruce nos refleja una diferencia de más en la Declaración de Rentas por B/.2,763,102.36.
- Se verificaron los intereses probados en línea 42 de la Declaración de Rentas, sin embargo no se pueden considerar como deducibles la suma de B/.347,151.85, ya que no se puede comprobar la procedencia de dicho gasto."

En ese sentido, la parte demandante ha presentado dentro del proceso distintos medios probatorios tendientes a demostrar o confirmar su pretensión, con los cuales ha logrado acreditar la inexistencia de la supuesta inconsistencia por la suma de dos millones setecientos sesenta y tres mil ciento dos balboas con 36/100 (B/.2,763,102.36), que indicó la Autoridad demandada como uno de los fundamentos para desestimar la solicitud de no aplicación del CAIR, gestionada por la sociedad LOGÍSTICA, S.A.

En lo referente a los medios probatorios aportados por la actora, de fojas 148 a 204 del dossier, se encuentra la declaración de Miguel Spencer G., perito contable, en la cual expuso, primordialmente, la forma en que LOGÍSTICA, S.A., manejaba internamente la distribución de los intereses a las distintas compañías del grupo, y también respecto a cómo se daba el manejo práctico en la empresa

del "Sistema de Despacho de Mercancía con Pago Garantizado", que le permite a las empresas el despacho de mercancía realizando una pre-declaración, otorgándoles un plazo de treinta (30) días de crédito para el pago de los impuestos correspondientes.

A fojas 205 a 207, se encuentra la declaración jurada de Anayansi Araúz de Lee, perito contable de la actora, donde se expone, básicamente, lo siguiente:

"...el endoso de documentos de embarque para liquidar mercancías en aduana, es una práctica comercial común, la cual también es utilizada de manera permanente por las empresas de courier como DHL Panamá y Federal Express, las cuales realizan las declaraciones aduaneras a nombre de su propia empresa, pagando los impuestos en su nombre para importar mercancías de múltiples clientes, utilizando el sistema de endoso en los documentos de embarque, a su vez facturas comerciales y conocimiento de embarque.  
...que la empresa LOGÍSTICA, S.A. utilizaba los depósitos de garantías de sus compañías afiliadas debido a que se trabaja con resoluciones mensuales otorgadas por la Autoridad Nacional de Aduanas y en su momento la resolución de LOGÍSTICA, S.A. estaba en renovación y no se podía importar con el depósito de garantía global teniendo la misma en proceso o aprobación. También explicó que el Depósito de Garantía Global, se renueva anualmente mediante una fianza de seguros y este procedimiento en la Autoridad Nacional de Aduanas debe ser revisado y aprobado, por lo que muchas veces dicha resolución toma entre 2 a 3 semanas para que esté aprobada."

Por su parte, el testigo de la recurrente, Jony G. Afú B., cuya experticia es la materia contable, y cuya declaración aparece visible de fojas 208 a 214 del infolio judicial, enumera siete (7) aspectos a saber:

1. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) son utilizadas por las empresas para presentar la situación financiera de la compañía frente a terceros, para que estos tengan una seguridad razonable de que los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos, son productos de la actividad comercial de la empresa durante un período determinado de tiempo.
2. Por Ley se exige que las Declaraciones Juradas de Renta deben ser preparadas sobre el marco conceptual de las NIIFS, el cual establece que debe existir una correlación entre ingresos, costos y gastos, con la intención de presentar las ganancias o pérdidas en los Estados Financieros de una empresa de forma correcta y dar la información veraz, a los terceros, reguladores, bancos y accionistas. Desconocer algunos de estos elementos que son primordial para el establecimiento de las ganancias o pérdidas se perdería los principios establecidos en las NIIFS y incongruencia existente entre los Estados Financieros preparados bajo NIIFS y la Declaración Jurada de Renta serían catalogadas como defraudación fiscal.
3. De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad No. 18 (NIC 18), una entidad puede registrar o reconocer en sus Estados Financieros un ingreso en venta de bienes, cuando le sean transferidos los riesgos y

ventajas de tipo significativo derivados de la propiedad del bien vendido. Para reconocer un ingreso, es importante que el mismo pueda ser medido con fiabilidad y que el mismo en ese caso, el vendedor va a recibir un beneficio económico asociado con la transacción de venta.

4. De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad No. 2 (NIC 2), referente al reconocimiento de inventario, la norma establece que en principio cuando se da la compra del inventario el mismo debe ser registrado como un activo de la empresa y luego cuando ese inventario se haya vendido de manera diferida a los diferentes clientes de una empresa pasan a formar parte del costo de venta de la compañía, por lo que en la medida que se registra el ingreso producto de la venta de ese inventario, se debe reconocer en el mismo periodo de la venta el costo de ese inventario relacionado con la venta.

5. Una evidencia importante de soporte para determinar la propiedad de los inventarios vendidos es la Factura de Compra, cuyos términos internacionales de compra conocidos en el ambiente comercial internacional como los INCOTERMS, establecen la propiedad del inventario comprado. Bajo estas condiciones la empresa debe reconocer contablemente en sus libros ese inventario como propio, independientemente a que el inventario haya tocado puerto panameño, ya que para el proveedor de la mercancía, la responsable del pago esta factura desde el momento que la mercancía fue embarcada, es la compañía panameña.

6. Generalmente no se toman en cuenta para el registro de la propiedad de un inventario los trámites aduanales internos que la compañía utiliza para poner su mercancía o nacionalizar su mercancía, ya que generalmente las facturas del proveedor son enviadas con anticipación a las empresas para registro contable correspondiente con la intención de realizar los trámites bancarios necesarios para el pago de las mismas y el reconocimiento en los libros contables de la cuenta por pagar al proveedor.

7. No existiría la forma bajo estas normas de desconocer el registro contable de un costo que esté relacionado directamente con un ingreso por la venta de bienes. Por otro desde el punto de vista fiscal, si un contribuyente no puede registrar los costos producto de la venta de bienes estaría pagando en este caso más impuesto sobre la renta, causando un perjuicio al contribuyente ya que los costos producto de esos ingresos el mismo formulario de declaración de renta establece que deben ser rebajados para presentar una renta gravable correcta siguiendo los principios de las NIIFs, para el pago de estos impuestos.<sup>26</sup>

Aunado a lo anterior, reviste de particular importancia el informe pericial contable, solicitado de oficio por el Ente especializado en el tema tributario, como lo es el Tribunal Administrativo Tributario, rendido por las licenciadas Ana Alserys Castillo (Auditoría Fiscal) y Graciela Ureña G. (Jefa de Auditoría Fiscal), ambas Contadoras Públicas Autorizadas, visible de fojas 100 a 111 del expediente de antecedentes, donde se expone claramente, lo siguiente:

Hemos examinado el Expediente N° 111-2011 que contiene el Recurso de Apelación contra la Resolución N° 213-6119 de 21 d octubre del 2008, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas y su Acto Confirmatorio N° 213-2478 de 29 de marzo del 2011, por la cual se Rechazó la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) para el periodo 2008 de la sociedad LOGÍSTICA, S.A., con R.U.C. N° 4265-60-58061, representada legalmente por el señor Julio Spiegel R., con cédula de identidad personal N° 9-60-

876, asignado a la Unidad de Auditoría Fiscal del Tribunal Administrativo Tributario el día 12 de agosto del 2011 donde se solicita.

En nuestra opinión y luego de haber ejecutado el alcance del peritaje contenido en este informe, LOGÍSTICA, S.A., mantendría una tasa efectiva de 65% superior al 30% según establece el Parágrafo 1, del artículo 699 del Código Fiscal para acogerse a la No aplicación del CAIR." (el resaltado es nuestro)

En la Diligencia Pericial Contable, se examinó el renglón de salarios, objetados por la Administración Tributaria, del cual, luego de emitirse la Resolución N° 213-2478 de 29 de marzo de 2010, la cual resuelve el recurso de reconsideración, se determinó que este Ente Tributario, aceptó el renglón de salarios previamente objetados.

Igualmente, en esta Diligencia Pericial Contable, se verificó la objeción elaborada por la Administración Tributaria en el renglón de depreciación, determinándose en la Resolución N° 213-2478 de 29 de marzo de 2010, la cual resuelve el recurso de reconsideración, que el gasto por el orden de los cincuenta y tres mil treinta y seis balboas con 18/100 (B/.53,036.18), fue aceptado por la Dirección General de Ingresos

En dicho informe, las peritos contables luego de realizada la experticia, sostienen que "en el renglón objetado por el orden de dos millones setecientos sesenta y tres mil ciento dos balboas con 36/100 (B/.2,763,102.36), la empresa LOGÍSTICA, S.A., y otras empresas del Grupo, tales como Sonitel, S.A., Sonset, S.A., y SSA Sistemas, S.A., utilizan el Sistema de Despacho de Mercancías con Pago Garantizado, el cual permite el retiro de mercancías de las Aduanas, mediante el Depósito de Garantía Global. La Autoridad Nacional de Aduanas emitió las resoluciones donde autoriza a través de una fianza de doscientos mil balboas (B/.200,000.00), cincuenta mil balboas (B/.50,000.00) y doscientos mil balboas (B/.200,000.00) correspondiente a LOGÍSTICA, S.A., Sonitel, S.A. y SSA Sistemas, S.A., respectivamente, depósito que a su vez, son regulados por el Decreto de Gabinete N° 41 de 11 de diciembre de 2002."

"Al utilizar estos depósitos, se confecciona una pre-liquidación de aduanas, permitiendo el retiro de la mercancía y el posterior pago de las

mismas. La parte actora utiliza, en ocasiones, el depósito de garantía de las empresas relacionadas al momento de importar mercancías y su depósito no cubre la totalidad del embarque o no lo ha renovado. En estos casos, endosa el conocimiento de embarque a favor de la afiliada que tenga disponible el depósito de garantía, y es por este motivo que en el Sistema de Aduanas aparecen menos liquidaciones a favor de la sociedad LOGÍSTICA, S.A." "Una vez endosado el conocimiento de embarque, el importador es la afiliada, no obstante, la compra aparece en los registros de LOGÍSTICA, S.A., por tal motivo, las compras en la Declaración Jurada de Rentas, son mayores que lo reportado en Aduanas" (Cfr. fs. 100 a 111 del expediente de antecedentes).

En cuanto a los *intereses*, esta prueba pericial contable determina, que previamente la Administración Tributaria había objetado la cifra de trescientos cuarenta y siete mil ciento cincuenta y un balboas con 85/100 (B/.347,151.85); sin embargo, luego de una serie de verificaciones contables, concluye que en el anexo de intereses pagados, y otros gastos financieros netos de la Declaración Jurada de Rentas de 2007, constan los intereses pagados a distintas entidades bancarias.

En resumen, las peritos del Tribunal Administrativo Tributario, Ente especializado en materia fiscal, luego de proceder a efectuar el Cálculo para determinar la *tasa efectiva*, entre los renglones de Declaración Jurada, Análisis en Primera Instancia, Reconciliación y del Análisis del Peritaje, concluyen que la *tasa efectiva* de LOGÍSTICA, S.A., es de 65.51%, superior al 30% a que hace referencia el Parágrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal, para aceptar la no aplicación del CAIR.

Cabe resaltar que estas pruebas nunca fueron desvirtuadas ni refutadas por la Procuraduría de la Administración, quien en este tipo de proceso actúa en defensa de la administración.

En virtud de las pruebas expuestas, se ha logrado confirmar la pretensión de la sociedad demandante, al comprobarse la ilegalidad del acto acusado, así



como sus actos confirmatorios, los cuales no valoraron el peritaje que de oficio, suscribieron las peritos del Tribunal Administrativo Tributario.

### 3. El Debido Proceso Tributario

En nuestra Ley de procedimiento administrativo general (Ley N° 38 de 31 de julio de 2000), artículo 201, inciso 31, se define el Debido Proceso Legal, como:

"Cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales en materia de procedimiento, que incluye los presupuestos señalados en el artículo 32 de la Constitución Política: el derecho a ser juzgado conforme a los trámites legales (dar el derecho a audiencia o ser oído a las partes interesadas, el derecho a proponer y practicar pruebas, el derecho a alegar y el derecho a recurrir) y el derecho a no ser juzgado más de una vez por la misma causa penal, policiva, disciplinaria o administrativa." (el subrayado es nuestro)

En consecuencia, esta definición resuelve dos (2) cuestiones a saber: la relación con el tema de la juridicidad en las actuaciones administrativas; y la relación indudable con la garantía del debido proceso.

El administrativista argentino, Héctor J. Escola, ha admitido que el principio del Debido Proceso, debe extenderse a los procedimientos administrativos. Veamos:

"El procedimiento administrativo, por ende, debe reconocer y admitir la garantía del debido proceso legal, no ya por aplicación de preceptos constitucionales que la administración pública no puede desconocer, sino incluso como exigencia de una mejor administración, ya que el administrado, como se sabe, con sus peticiones y reclamaciones es coadyuvante importante en el logro de una actividad administrativa legítima y eficaz. ... Si la Administración Pública debe reconocer las garantías del debido proceso legal, si al administrado le corresponde exigir esa garantía, no es sólo por su situación subjetiva, jurídicamente amparada, sino porque en el campo del derecho administrativo se suma a esa consideración la de que el particular debe gozar de esa prerrogativa para poder cumplir últimamente su rol de gestor indirecto del interés público."

La Sala Tercera, en cuanto a la vulneración del principio del debido proceso, en fallo de 28 de enero de 2002, sentenció lo siguiente:

"Es importante acotar, que el derecho a recurrir contra las resoluciones que afectan un derecho subjetivo constituye, precisamente, un elemento integrador de la garantía fundamental del debido proceso, que en nuestro medio tiene rango de derecho fundamental. La jurisprudencia de la Sala Tercera ha sostenido reiteradamente, que "Esta garantía instrumental incluye la oportunidad de conocer los cargos deducidos en su contra y poder hacer los descargos correspondientes; aportar pruebas y participar en su práctica; derecho de alegar; así como a una decisión acto

administrativo (sic) debidamente motivado; y a impugnar el mismo a través de los recursos legales previstos."

Lo anterior se subsume, perfectamente, en las normas legales que rigen para los actos administrativos que dicta la Administración Pública Panameña, al ser contemplada la motivación de dicho acto administrativo que le cause estado al administrado.

Así las cosas, la motivación del acto administrativo, no es más que la exposición de los hechos y de los fundamentos de derecho, que conducen a que se dicte un acto administrativo; es decir, los hechos y el derecho que fundamenta su nacimiento.

### 3.1. La Motivación del Acto Administrativo, contemplada en la Ley N° 38 de 2000

En el Glosario de la Ley N° 38 de 2000, artículo 201, inciso 1, se expresa en forma taxativa que uno de los elementos del acto administrativo es la motivación, comprensiva del conjunto de factores de hecho y de derecho que fundamentan la decisión.

"**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.  
Todo acto administrativo deberá formarse respetando sus elementos esenciales:  
competencia, salvo que ésta sea delegable o proceda la sustitución; objeto, el cual debe ser ilícito y físicamente posible; finalidad, que debe estar acorde con el ordenamiento jurídico y no encubrir otros propósitos públicos y privados distintos, de la relación jurídica de que se trate; causa, relacionada con los hechos, antecedentes y el derecho aplicable; motivación, comprensiva del conjunto de factores de hecho y de derecho que fundamentan la decisión; procedimiento, que consiste en el cumplimiento de los trámites previstos por el ordenamiento jurídico y los que surjan implícitos para su emisión; y forma, debe plasmarse por escrito, salvo las excepciones de la ley, indicándose expresamente el lugar de expedición, fecha y autoridad que lo emite.  
..." (el subrayado y resaltado, es de la Sala)

A su vez, el artículo 38 de nuestra Ley de Procedimiento Administrativo, dispone: "*Cuando las entidades públicas deban resolver una serie numerosa de expedientes homogéneos, establecerán un procedimiento sumario de gestión*

mediante formularios impresos y otros documentos que permitan el rápido despacho de los asuntos, y podrán utilizarse, cuando sean idénticos los motivos y fundamentos de las resoluciones, tipos o series de éstas, siempre que se exponga la motivación básica de la decisión, no se lesione la garantía del debido proceso legal y el libre ejercicio de la abogacía."

Igualmente, el artículo 154 de esta Ley, dispone los elementos a ser observados por la Administración Pública, previa adopción de la decisión de fondo, tales como: la aceptación de informes o dictámenes.

El Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo - de Colombia, en resolución de 14 de junio de 1996, sobre la figura de la Motivación del Acto Administrativo, emitió los siguientes criterios. Veamos:

"...

La obligación para la Administración de motivar sus decisiones constituye un mecanismo de protección jurídica del administrado enfrente a las prerrogativas del poder político, que se concretan en los atributos de los actos administrativos, que son obligatorios y se ejecutan de oficio por la autoridad que los expide. 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, y eventualmente, el juez administrativo podrá establecer si los motivos que expresa la administración fueron reales y ciertos, y si la autoridad que expidió el acto se ajustó a derecho. Se observa que las Resoluciones demandadas, mediante las cuales la Administración formuló las cuentas adicionales de cobro, no exponen de manera expresa el análisis de los hechos y razones que motivaron la decisión y se limitan a hacer referencia a un estudio realizado por otra dependencia y contenido en el Oficio de la División de Valoración, acerca de un proceso de revisión selectiva y que del estudio realizado a la declaración de despacho para consumo concluyeron que el precio FOB para conformar la base gravable era de US\$ 7.331.09 más los gastos causados hasta el lugar de introducción, pero no se indica, ni siquiera en forma sumaria, en qué consistió el proceso selectivo, ni el estudio realizado, para establecer que el precio declarado por el actor no era correcto y, tampoco se informa acerca de una lista de precios registrada para Motorysa, ni se señala la descripción y características de los vehículos, y sus aditamentos, que permitieran inferir que el valor real era otro diferente."

La Judicatura Panameña, en fallo de 17 de julio de 2003, respecto a la motivación de los actos expedidos por la Administración Pública, estimó lo siguiente:

"...Así las cosas, en este caso resulta claro lo que en derecho administrativo se conoce como falta de motivación del acto demandado, que como bien afirma la demandante, deviene como causa de ilegalidad, en la medida que es a través de los fundamentos de hecho y de derecho que la Administración legitima su decisión."

### 3.2. La Motivación del Acto Administrativo Tributario, dentro del Acuerdo N° 13 de 5 de julio de 2011

El desarrollo de las normas de la Ley N° 38 de 2000, previamente dispuestas, ha sido concebida por el Pleno del Tribunal Administrativo Tributario, mediante el Acuerdo N° 13 de 5 de julio de 2011, publicado en Gaceta Oficial N° 26,831-A de 19 de julio de 2011, en el cual se acuerda aprobar el compendio de las normas del Procedimiento del Tribunal Administrativo Tributario, como Ente especializado en la materia fiscal.

En sus 89 artículos, se regulan las Disposiciones Generales, la Composición del Tribunal, la Competencia del Tribunal, el Recibo-Reparto y Sustanciación de los Recursos, los Impedimentos y Recusaciones, las Fases de Admisibilidad de los Recursos, Probatorias y de Alegatos, la Audiencia, la Terminación del Proceso, las Notificaciones, los Procesos de Única Instancia, y las Disposiciones Finales.

En este sentido, la Sala aprecia que en el Acuerdo N° 13 de 5 de julio de 2011, se estipula, con prístina claridad, la motivación del acto administrativo en sus artículos 59, 66 y 67, los cuales regulan en qué materias y cuándo deberán ser objeto de motivación. Veamos:

"Artículo 59. Motivación de la Valoración Probatoria. El Tribunal expondrá razonadamente en la decisión el examen de los elementos probatorios y el mérito que les corresponda." (el subrayado es nuestro)

Sobre la Terminación del Proceso, contemplada en los artículos 65 a 68, y en forma puntual, en los artículos 66 y 67 de dicho Acuerdo, concretamente, se ordena motivar los actos administrativos que expida este Ente Tributario. Observa esta Colegiatura, que en el último párrafo del artículo 66 del Acuerdo en comento, la aceptación de los informes o dictámenes periciales, servirán para que este Tribunal Tributario utilice los mismos, para motivar la Resolución que resuelva una instancia.

"**Artículo 66. Contenido de la Resolución.** La resolución que decida el recurso, resolverá todas las cuestiones planteadas por el recurrente y aquellas otras derivadas del expediente, que sean indispensables para emitir una decisión legalmente apropiada, sin que implique desmejorar la condición del recurrente.

La aceptación de informes o dictámenes servirá de motivación a la resolución, cuando se incorporen al texto de la de ella. (el subrayado es nuestro)

De igual manera, el artículo 67 del Acuerdo N° 13 de 5 de julio de 2011, prescribe, taxativamente, cuáles serán los actos que deban motivarse. El texto de esta disposición es el siguiente:

"**Artículo 67.** Actos que deben motivarse. 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; y
4. Cuando así se disponga expresamente por la Ley." (el resaltado es de la Sala)

Aprueba este Tribunal Colegiado, que la Resolución que resuelve el recurso de apelación, carece de estos requisitos y/o elementos prescritos por la propia Administración Tributaria (especializada en materia fiscal), en sus normas de procedimiento.

Resulta oportuno para esta Magistratura, traer a colación el importante aporte del jurista patrio Elías Solís González, Secretario General del Tribunal Administrativo Tributario, quien en artículo publicado en la Edición del Diario "El Panamá América" de 2 de octubre de 2010, señala en materia de motivación de los actos administrativos expedidos por este Tribunal, entre otras cosas, lo siguiente:

" ...  
La creación del TAT impone recordar la obligación de que los actos de la administración tributaria, que decidan solicitudes, peticiones o reclamaciones de los contribuyentes, estén debidamente motivados y fundamentados en derecho.

...  
Es decir, en la medida que los actos administrativos se encuentren debidamente motivados, los afectados podrán conocer con claridad el criterio de aplicación de la ley fijado por la administración y sustentar adecuadamente el recurso ante el ente judicial competente.

En materia tributaria la experiencia nos ha demostrado que las decisiones de la Administración Tributaria carecen de suficiente motivación, generando para los contribuyentes un estado de indefensión. El contribuyente desconoce los motivos o las razones que sirvieron de sustento a la decisión administrativa, por lo que al hacer uso de su derecho de acceso a la justicia mediante la interposición de los recursos o acciones que contempla la ley,

no cuenta con suficientes elementos de juicio para exponerle al tribunal jurisdiccional argumentos que desvirtúen el criterio no externalizado de la Administración Tributaria.

#### 4. Consideraciones Finales

La Corte Suprema, Sala Tercera, retoma el concepto del material probatorio, concretamente sobre las pruebas periciales contables, las cuales vienen a orientar al Tribunal sobre los tecnicismos contables.

En virtud de ello, fundamenta sus apreciaciones en las reglas de la *Sana Crítica*, tal cual lo reseña el artículo 966 del Código Judicial, al señalar que: "*para conocer, apreciar o evaluar algún dato o hecho de influencia en el proceso, de carácter científico, artístico o práctico, que no pertenezca a la experiencia común ni a la formación específica exigida al Juez, se oirá el concepto de peritos*".

Tal es el caso, que en materia de procedimiento administrativo, los artículos 140 y 145 de la Ley N° 38 de 2000, sostienen lo siguiente:

"**Artículo 140.** Sirven como pruebas los documentos, el testimonio, la inspección oficial, las acciones exhibitorias, los dictámenes periciales, los informes, los indicios, los medios científicos, las fotocopias o las reproducciones mecánicas y los documentos enviados mediante facsimil y cualquier otro elemento racional que sirva a la formación de la convicción del funcionario, siempre que no estén expresamente prohibidos por la ley ni sean contrarios a la moral o al orden público.  
..." (el subrayado es de esta Superioridad)

"**Artículo 145.** Las pruebas se apreciarán según las reglas de la sana crítica, sin que esto excluya la solemnidad documental que la ley establece para la existencia o validez de ciertos actos o contratos." (el subrayado es de esta Superioridad)

Por su parte, el Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 (vigente al momento de la expedición de la actuación censurada), establecía en el Título II, cuáles eran las funciones jurisdiccionales y fiscalizadoras de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, como agente fiscalizador y cobrador de los impuestos nacionales. En el artículo 18 de este Decreto, se indica que toda actuación del personal de la Dirección General de Ingresos (hoy Autoridad Nacional de Ingresos), en ejercicio de sus atribuciones, hace fe pública mientras no se pruebe lo contrario.

Por consiguiente, en virtud de lo previamente señalado, la Sala advierte que la actora ha demostrado la vulneración del Debido Proceso por parte de la Administración Tributaria, principalmente por el Tribunal Administrativo Tributario, al infringir sus propias normas de procedimiento, ya que inobservó el dictamen pericial contable solicitado de oficio por ellos, en el que peritos idóneos designados por el propio Tribunal especializado en la materia fiscal, le daban razón a la demandante LOGÍSTICA, S.A. Adicional a ello, porque su propio cuerpo normativo, obliga a motivar en sus actos administrativos, todos los elementos probatorios que consten en el proceso, incluyendo los dictámenes periciales contables (v. arts. 59, 66 y 67 del Acuerdo N° 13 de 5 de julio de 2011).

Aunado a lo anterior, y demostrada la infracción por la falta de motivación de los actos recurridos, al no tomar en cuenta el peritaje contable efectuado al contribuyente LOGÍSTICA, S.A., se le quebranta el principio de derecho administrativo, conocido como "Confianza Legítima", el cual consiste en que "el proceder de la administración genera una apariencia y, confiado en ella, el ciudadano, de buena fe ajusta su conducta a esa apariencia, pesa sobre la administración la obligación de no defraudar esa confianza, y de estar a las consecuencias de la apariencia por ella creada." (Viana Cleves, María José. "El Principio de Confianza Legítima en el Derecho Administrativo Colombiano". Universidad Externado de Colombia, 2007, págs.163, 164, 170, 174-188).

Por lo anterior, el principio de *Confianza Legítima* es un principio cardinal de protección al Administrado, frente a las actuaciones de la Autoridad que han pretendido desconocerla, tal como se ha materializado con la presente conducta administrativa, de los Entes especializados en materia fiscal, al obviar el dictamen pericial que en forma evidente, favorecía la postura de la demandante LOGÍSTICA, S.A.

La Corte reitera el hecho que el Tribunal Administrativo Tributario, al ejercitar una pericia contable, no apreció, y por tanto la obvió en la motivación

del acto censurado, desconociendo sus normas legales de procedimiento, origina desconfianza al actuarse contrario a la buena fe, debido a que este peritaje contable, estableció, luego de los respectivos análisis de los libros contables de la sociedad recurrente, resultados a favor de LOGÍSTICA, S.A., por el orden del 65.51% y encima del 30%, tal cual lo dispone el Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, mismo que excede el porcentaje mínimo que lo exige de la no aplicación del CAIR. El texto de esta norma es el siguiente:

"Artículo 699. Las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la que resulte mayor entre:

... **PARÁGRAFO 1.** Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%).

Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.

La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de la que trata este parágrafo.

Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento (30%) sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes."

Con lo anterior, queda confirmada la violación de los artículos 697; Parágrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal; Artículos 19, 22, 133-E del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993; Artículo 89 del Código de Comercio; y del Artículo 893 del Código Judicial, por parte de las resoluciones acusadas, debido a que la unidad evaluadora del CAIR, y los Entes Técnicos y especializados, encargados de la Administración Tributaria, desconocieron sus propios reglamentos y normas fiscales, al abocarse en la expedición de los actos administrativos impugnados

En todo caso, lo que correspondía por parte de la Autoridad acusada, era acceder a la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la declaración jurada de rentas para el período fiscal 2007.



DEMANDA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCION PRESENTADA POR EL LIC. RAFAEL RIVERA, EN REPRESENTACION DE LOGISTICA, S.A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCION N° 213-6119 DE 21 DE OCTUBRE DE 2008, DICTADA POR LA ADMINISTRACION PROVINCIAL DE INGRESOS, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS. ENTRADA 193-13. MAGISTRADO PONENTE: VICTOR BENAVIDES.

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO

LUIS RAMÓN FÁBREGA S.

Con el respeto acostumbrado, no comparto la decision adoptada en la Resolucion que precede, por los siguientes motivos:

Aún cuando los peritos particulares y los designados en el Tribunal Administrativo Tributario hayan señalado que los montos cuestionados respecto a las compras por importación, así como el de gastos de intereses, son deducibles de impuesto sobre la renta, en vista que ante la Direccion General de Aduanas es permitido el endoso de los conocimientos de embarques de una empresa a otra, lo cierto es que no podemos desconocer lo dispuesto en las normas que rigen al cobro del impuesto sobre la renta.

Sabido es que los conocimientos de embarques son documentos negociables, por tanto permiten el endoso a terceras personas, sean naturales o jurídicas; sin embargo, para los efectos fiscales, y más específicamente para las declaraciones de rentas, debe precisarse cual de las personas que aparecen en el conocimiento de embarque es el sujeto pasivo de la obligacion tributaria y por tanto beneficiado con la deducibilidad del impuesto.

En ese sentido, el Decreto de Gabinete N° 41 de 2002, establece quien es el sujeto pasivo en las obligaciones

279

tributaria aduaneras. Así podemos reslatar el artículo 7, que a la letra dice:

**Artículo 7.** En la obligación Tributaria Aduanera el Estado es el sujeto activo. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria serán el consignante o consignatario, el agente corredor de aduanas cuando éstos hubieren actuado en el despacho.

**El sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable.**

**En las importaciones el contribuyente es el propietario o consignatario de las mercancías; y en las exportaciones o reexportaciones el contribuyente es el consignante.**

En el caso en estudio, de las pruebas que fueron sujetas a valoración a lo largo del presente proceso, se ha podido constatar que los consignatarios de las sumas pagadas en concepto de compras por importación, son empresas distintas a Logística, S.A.. Por tanto son aquellas empresas las que podrían beneficiarse con la deducibilidad del impuesto sobre la renta, no así la empresa aquí demandante por no aparecer como consignataria en los documentos aportados como pruebas.

De manera que atendiendo a lo normado en el párrafo segundo del literal e del artículo 697 del Código Fiscal, los gastos alegados por el accionante no fueron acreditados satisfactoriamente, por tanto no se entenderá como gasto ocasionado en la producción de la renta o en la conservación de su fuente. Para mayor ilustración, esta norma expresamente dice:

Artículo 697. ....

Parágrafo 2. No son gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta o en la conservación de su fuente y, por lo tanto, no son deducibles los siguientes:

...  
e) Cualquier otro gasto, que aunque deducible, no pueda ser comprobado satisfactoriamente cuando su

prueba sea exigida por la Dirección General de Ingresos.

De esta disposición legal, se desprende que cualquier gasto deducible, pero no comprobado por el contribuyente de manera satisfactoria, no puede ser considerado como gasto o erogación ocasionado en la producción de la renta o conservación de su fuente, y por tanto no deducible.

Tal como lo hemos expuesto, los gastos en que dice incurrió la empresa Logística, S.A., en la importación de productos, no fueron debidamente comprobados, habida cuenta que en los conocimientos de embarques que amparan la importación de dichos productos, no aparece la compañía en mención como destinataria o propietaria de las mercancías importadas. De manera que siendo esta una prueba fundamental para la deducción del impuesto fiscal, y que en el caso que nos ocupa no sustentan lo alegado por la parte actora, son motivos suficientes para no declarar nula, por ilegal, el acto impugnado, pues no se logró comprobar satisfactoriamente dicho extremo.

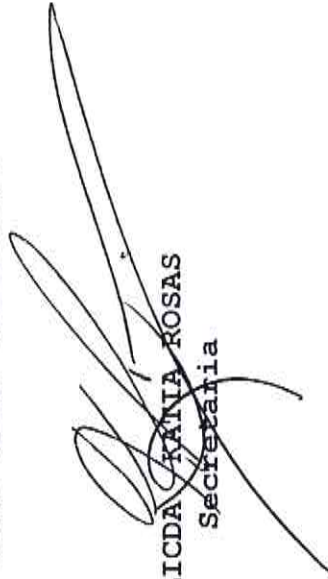
Aunado a lo anterior, compartimos el criterio vertido por el Procurador de la Administración, en el sentido que la autoridad demandada cumplió con lo dispuesto en el Decreto 170 de 1993 (modificado), toda vez que la Dirección General de Ingresos no estaba obligada a aceptar lisa y llanamente la solicitud de no aplicación del CAIR, sino que está facultada para solicitar y recepcionar pruebas adicionales que le permitan constatar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas.

En virtud de las consideraciones anteriores, y en vista que no fue compartida por la mayoría de los Colegas Magistrados de la Sala Tercera de la Corte, procedo a **SALVAR**

**MI VOTO.**



MAGDO. LUIS RAMÓN FÁBREGA S.



LICDA. KANIA ROSAS  
Secretaría

Realizadas las anteriores consideraciones, y analizadas en forma integral las conductas administrativas, ha quedado demostrada la ilegalidad de las actuaciones demandadas, correspondiendo a esta Sala Tercera, declarar su nulidad, por ilegal, de las mismas.

**PARTE RESOLUTIVA**

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República, y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE ES NULA, POR ILEGAL,** la Resolución N° 213-6119 de 21 de octubre de 2008, emitida por la Administración Provincial de Ingresos, de la Provincia de Panamá; así como también lo son sus actos confirmatorios; y en consecuencia, **SE ACCEDE** a las demás declaraciones pedidas en el libelo de demanda.

**NOTIFÍQUESE,**

*Victor L. Benavides P.*  
**VÍCTOR L. BENAVIDES P.**

*Luis Ramón Fábrega S.*  
**LUIS RAMÓN FÁBREGA S.**  
 (CON SALVAMENTO DE VOTO)

*Alejandro Moncada Luna*  
**ALEJANDRO MONCADA LUNA**

*Katja Rosas*  
**KATJA ROSAS**  
 SECRETARIA

Sala III de la Corte Suprema de Justicia

NOTIFÍQUESE HOY 28 DE mayo

DE 2014 A LAS 4:00

DE LA tarde *Intervención*

*[Firma]*  
 FIRMA

Para notificar a los interesados de la resolución que antecede,  
se ha fijado el Edicto No. 872 en lugar visible de la

Secretaría a las 4:00 de la tarde  
de hoy 26 de mayo de 1979

  
SECRETARÍA