

Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción, interpuesta por el Lcdo. Carlos F. Urbina en representación de **Fedecompras, S.A.**, para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N°213-5773 del 29 de agosto de 2006, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá.

Panamá, lunes (29) de septiembre de dos mil ocho (2008)

VISTOS:

El **licenciado Carlos F. Urbina**, actuando en nombre y representación de **FEDECOMPRAS S.A.**, ha comparecido ante esta Superioridad a fin de interponer **Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción**, con el propósito de que se declare nula por ilegal, la **Resolución No.213-5773 de 29 de agosto de 2006**, confirmada por las resoluciones No. 213-8451 de 14 de noviembre de 2006 y 205-885 de 12 de junio de 2007, dictada por la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, que resuelve rechazar la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la declaración de rentas para el período 2005, de la sociedad FEDECOMPRAS, S.A.

I. LA ACTUACIÓN DEMANDADA

La Resolución No.213-5773 de 29 de agosto de 2006, emitida por la Administración Provincial de Ingresos, Provincia de Panamá, del Ministerio de Economía y Finanzas, en su parte medular señala lo siguiente:

“.....

A continuación detallamos los motivos del **rechazo** de la solicitud de no aplicación del CAIR:

- a. El contribuyente presento (sic) de manera incompleta la prueba del gasto de depreciación, no presenta la vida útil y la fecha de adquisición de los activos fijos, no hay comparación con el método de depreciación que ha venido utilizando en los periodos fiscales anteriores.
- b. El contribuyente no presentó la conciliación de los resultados financieros y fiscales.
- c. El contribuyente no presentó la segregación de los gastos deducibles en que incurrió frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias o afiliadas a FEDECOMPRAS, S.A.
- d. En la Declaración de Renta (renglón 30) el contribuyente reporta en concepto de Honorarios B/.13,200.00. y en lo reportado en Pagos a Terceros (GTR), el monto es de B/.2,241.00.
- e. En la Declaración de Renta (renglón 8) el contribuyente no reporta montos en concepto de Devolución y Descuentos en Ventas y en Declaración de ITBMS presenta B/.1,035,724.00.

.....

...se observan inconsistencias entre los ingresos reportados en la Declaración Jurada de Renta para el período 2005 y lo declarado en los formularios de ITBMS para el mismo período. Es (sic) ese sentido, consideramos necesario que el Departamento de Fiscalización (Auditoría) (sic) de la Dirección General de Ingresos, proceda a efectuar las investigaciones pertinentes a efecto de verificar la liquidación del ITBMS reportado por el contribuyente.

RESUELVE:

PRIMERO: RECHAZAR la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal 2005 del contribuyente FEDECOMPRAS, S.A., con R.U.C. No.46965-2-305596.

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

2.1 Que el Impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2005 debe ser pagado conforme al método del CAIR;

2.2 Que el Impuesto estimado de su Declaración estimada de Renta para el período fiscal 2006 debe ser pagado conforme al método del 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.

.....”

II. ARGUMENTOS DEL DEMANDANTE

La representación legal de la parte demandante argumenta que la resolución demandada ha violado los artículos 36 del Código Civil, 699, 1215 del Código Fiscal, 37, 47, 52, 76 de la Ley 38 de 2000, 133-e del Decreto ejecutivo 170 de 1993.

Primeramente indica el demandante que el artículo 699 del Código Fiscal, ha sido violado por la resolución demandada puesto que el mismo señala que la solicitud de no aplicación del CAIR, puede presentarse si por razón del pago de impuesto sobre la renta la persona jurídica incurriese en pérdidas o sí el contribuyente, al aplicarse el CAIR termina afectado con una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta que excede el 30%. Por lo tanto, no comprende quien demanda porqué desviarse del texto claro de la ley y negar solicitudes de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR), tratando de mirar qué documentos se presentaron.

En cuanto al artículo 52 de la Ley 38 de 2000, estima el demandante que ha sido violentado por dos motivos. Primeramente señalando que la parte motiva de la resolución demandada es basada en hechos falsos, y en virtud de que la autoridad demandada se negó a tomar como válidas las

pruebas aportadas por su representada en el recurso de reconsideración respectivo.

Además, impugna la competencia de la Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, quien dice el demandante conoció de una materia la cual no era de su competencia.

La infracción del artículo 133 literal e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, lo sustenta señalando que el numeral 8 del referido artículo no quiere decir que todo contribuyente deba presentar la conciliación aludida, por el contrario la misma sólo debe proceder si ambas cantidades deben ser conciliadas.

Se indica también como violado el artículo 47 de la Ley 38 de 2000, al señalar la parte actora que la administración realiza peticiones que son imposibles de cumplir, solicitando la conciliación de dos cantidades que se encuentran conciliadas al punto en que se encuentran libres de error material.

En lo referente a la violación del artículo 1215 del Código Fiscal, se indica que se desconoció la oportunidad de presentar pruebas en la fase de reconsideración, además de no haberle indicado al solicitante la falta de algún documento exigido por ley, por lo tanto violándose también el artículo 76 de la Ley 38 de 2000, así como también se viola el artículo 37 de la referida ley, al dejarlo de aplicar, prefiriéndose el artículo 1194 del Código Fiscal que remite al Código Judicial los vacíos del procedimiento fiscal ordinario.

En ese sentido también considera infringido el demandante el artículo 36 del Código Civil, al no considerarse la regulación íntegra que la Ley 38 de 2000, realiza en su artículo 37 sobre los vacíos del procedimiento fiscal ordinario.

III. INFORME DEL FUNCIONARIO ACUSADO

A fojas 49 a la 52, reposa el informe de conducta emitido por la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, la cual señala que en base al informe presentado por la unidad evaluadora en el cual detalla el resultado de las investigaciones y los análisis realizados al contribuyente FEDECOMPRAS, S.A., rechazó la solicitud de no aplicación del CAIR de la empresa, en vista de que el contribuyente no cumplió con los numerales 5 y 6 del artículo 133-e del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993, y no presentó la nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados a los estados financieros, numeral 8 del referido artículo.

El recurso de reconsideración fue negado en base a que el contribuyente presentó de manera incompleta la prueba de gasto de depreciación, específicamente la vida útil y la fecha de adquisición de los activos fijos y la comparación con el método de depreciación que ha venido utilizando en los periodos fiscales anteriores. Así como tampoco presentó la nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales, incorporados en los estados financieros.

En conclusión la solicitud de no aplicación del CAIR, fue denegada al no ser presentada junto con todos los requisitos exigidos por el Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, en su artículo 133-e.

IV. CONTESTACIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

En su contestación visible a fojas 74 a la 81 del dossier, el Procurador de la Administración señala en cuanto a la sugerida violación del artículo 699 del Código Fiscal, que si bien es cierto el contribuyente podrá presentar su solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta, en base a las situaciones planteadas en la anterior normativa, no es menos cierto que debe cumplirse con la presentación de los documentos exigidos por el artículo 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Por lo tanto, al presentar la demandante su solicitud para la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, no cumplió con los requisitos contenidos en el artículo 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, situación contemplada expresamente en el artículo 133-f del mismo texto legal.

En relación a la alegada violación del artículo 36 del Código Civil, señala el Procurador de la Administración, que la norma no es aplicable ya que la Resolución 213-5773 de 29 de agosto de 2006, no utilizó como fundamento legal el artículo 1194 del Código Fiscal, como lo alega el demandante.

En lo relativo a los artículos 37, 47, 52, 76 de la Ley 38 de 2000, señala el Procurador que dichas normas no son aplicables al caso en cuestión.

V. DECISIÓN DE LA SALA:

Terminada la exposición de los argumentos vertidos por las partes dentro del presente proceso contencioso administrativo de plena

jurisdicción, procede la Sala Tercera, a dictar los elementos de juicio que conformarán la motivación de la presente sentencia.

En ese sentido procedemos a fijar los derroteros de nuestra argumentación, los cuales tienen como norte el estudio pormenorizado de las normas alegadas como infringidas en contraposición con la Resolución No.213-5773, dictada por la Administradora Provincial de Ingresos de Panamá, atacada vía demanda contencioso administrativa de reparación de derechos subjetivos.

En ese sentido tenemos que la controversia gira en torno a la negativa por parte de la resolución atacada, ante la solicitud de no aplicación del CAIR, efectuada por el contribuyente FEDECOMPRAS, S.A. Decisión con la cual la demandante se encuentra inconforme, invocando como consecuencia la violación de una serie de normas las cuales procederemos a estudiar.

Enrumbados en dicha dirección y por tener íntima relación, procederemos a verificar la alegada violación de los artículos 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005, y 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 27 de octubre de 2005, en conjunto, las normas en referencia son del siguiente tenor:

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

1. La renta neta gravables 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 punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste.

.....”

“Artículo 133e. Solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

Con la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente está obligado a incluir lo siguiente:

- 1.) Copia de la declaración jurada de rentas, debidamente presentada en 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 alternativo 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 ha 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 timbre 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.
 - En el caso en que el contribuyente sea una persona jurídica, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias del contribuyente o afiliadas a éste.
 - En el caso en que el contribuyente sea una persona natural, se deben 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.". (el resaltado es nuestro).

Una vez transcritas las normas invocadas como violadas, tenemos que el demandante alega como sustento de tales violaciones que el artículo 699 del Código Fiscal, señala las situaciones específicas cuando la solicitud de la no aplicación del CAIR, puede presentarse, por lo tanto no debía negarse la solicitud en base a la falta de documentos.

En cuanto a la violación del artículo 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 27 de octubre de 2005, señala el demandante que no todo contribuyente debe presentar la conciliación allí aludida.

Expuesto lo anterior, al observar la Resolución No.213-5773, emitida por la Administradora Provincial de Ingresos de Panamá, nos percatamos que la solicitud de no aplicación del CAIR, peticionada por la demandante FEDECOMPRAS, S.A., fue rechazada por lo siguiente:

- El contribuyente presento (sic) de manera incompleta la prueba del gasto de depreciación, no presenta la vida útil y la fecha de adquisición de los activos fijos, No hay comparación con el método de depreciación que ha venido utilizando en los periodos fiscales anteriores.
- El contribuyente no presentó la conciliación de los resultados financieros y fiscales.
- El contribuyente no presentó la segregación de los gastos deducibles en que incurrió frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias o afiliadas a FEDECOMPRAS, S.A.
- En la Declaración de Renta (renglón 30) el contribuyente reporta en concepto de Honorarios B/.13,200.00. y en lo reportado en Pagos a Terceros (GTR), el monto es de B/.2,241.00.

- En la Declaración de Renta (renglón 8) el contribuyente no reporta montos en concepto de Devolución y Descuentos en Ventas y en Declaración de ITBMS presenta B/.1,035,724.00.

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

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

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

Lo anterior, encuentra respaldo legal en lo establecido en el segundo párrafo del modificado artículo 133-f, del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual señala que, "La Dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación del CAIR, **siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 133e.** El hecho de se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de parte de la Dirección General de Ingresos.". De lo citado se desprende con claridad meridiana que ante la falta de alguno de los requisitos establecidos por parte del artículo 133-e de la mencionada ley, la solicitud de no aplicación del CAIR, no deberá ni siquiera recibirse, por tanto mucho

menos podría admitirse ante la falencia en el cumplimiento de alguno de los numerales del artículo 133-e.

En complemento a lo anterior, es importante destacar la participación de peritos expertos en la materia tanto en representación de la parte actora, como de la Procuraduría de la Administración. En ese sentido al ser interrogados los peritos de la Procuraduría de la Administración por parte del representante legal de la parte demandante, fojas 98 a la 102, respondieron lo siguiente: "En el análisis que se hizo a la solicitud de no aplicación CAIR, se pudo comprobar que el contribuyente FEDECOMPRAS no presentó todos los documentos que según el artículo 133 E del Decreto 143 de 2005, no había presentado todos los requerimientos, debido a ello no se pudo comprobar que la información que presentaba el contribuyente en la declaración jurada de renta era veraz, o sea, era exacta a los montos que él había reportado. Esto trajo como consecuencia que como eran documentos esenciales para poder determinar dicha tasa efectiva, si era superior al 30% o en caso tal, fuese una pérdida al momento del análisis, revisión y verificación de toda esa documentación."

Dicho lo anterior quedan descartadas las alegaciones de violación de los artículos 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005, y 133-e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 27 de octubre de 2005.

En cuanto a los cargos presentados por supuesta violación a los artículos 37, 477, 52, 76 de la Ley 38 de 2000, éstos no ameritan un análisis por parte de la Sala toda vez que, en este caso nos encontramos analizando el ejercicio de la administración en el trámite de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta, CAIR,

procedimiento que se encuentra regulado por las disposiciones especiales contenidas de manera expresa en los decretos ejecutivos 170 de 1993, 143 de 2005 y 185 de 2005, debiendo aplicarse la Ley 38 de 2000, sólo de manera supletoria o frente a vacíos que se presenten en la misma norma especial, según lo dispone en su artículo 37, que dice taxativamente lo siguiente:

"Artículo 37: Esta Ley se aplica a todos los procesos administrativos que se surtan en cualquier dependencia estatal, sea de la administración central, descentralizada o local, incluyendo las empresas estatales, **salvo que exista una norma o ley especial que regule un procedimiento para casos o materias específicas.** En este último supuesto, si tales leyes especiales contienen lagunas sobre aspectos básicos o trámites importantes contemplados en la presente Ley, tales vacíos deberán superarse mediante la aplicación de las normas de esta Ley."

Este mismo argumento sirve para rebatir la alegada violación del artículo 36 del Código Civil, ya que como hemos dicho anteriormente la Ley 38 de 2000, es aplicable ante la inexistencia de leyes especiales o vacíos de la ley, situaciones las cuales no se configuran en el procedimiento in examine.

En cuanto a la demandada violación del artículo 1215 del Código Fiscal, por parte de la resolución demandada, la parte actora señala que se infringió dicha norma al desconocerse la oportunidad de aportar pruebas, en la fase de reconsideración.

"Artículo 1215. Las pruebas que proponga el reclamante y que le serán admisibles deberán practicarse dentro del término que señale el organismo o funcionario correspondiente, el cual no podrá exceder de sesenta días.

Cuando se trate de prueba documental el reclamante deberá presentarla junto con su reclamación si la tiene en su poder. En caso contrario debe indicarla con claridad y precisión y decir el archivo o lugar donde se halle, a fin de

que el organismo o funcionario que conoce de la reclamación pueda solicitar las copias respectivas por cuenta del reclamante.”.

De lo anterior podemos percibir que quien demanda aduce que se le violentó su derecho a presentar pruebas en su reconsideración, situación que no le era permisible, ya que el Artículo 133-e del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, es claro al señalar que con la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, CAIR, el contribuyente está obligado a incluir la documentación enunciada en dicho artículo.

Y es que el sentido literal de la norma es claro al exigir como requisito para la recepción y admisión de la solicitud de no aplicación del CAIR, que la sociedad peticionaria incorpore a su solicitud los documentos exigidos por ley, no siendo dable que dichos documentos sean entregados con posterioridad o de manera incompleta.

En ese sentido el artículo 9 del Código Civil, el cual versa sobre la interpretación y aplicación de la Ley, es preciso al indicar que, “cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.”.

Por consiguiente se considera desestimada la violación argumentada del artículo 1215 del Código Fiscal.

Realizadas las anteriores aportaciones, procede la Sala a negar las violaciones de legalidad endilgadas por la actora a la Resolución No 213-5773 del 29 de agosto de 2006, emitida por la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá.

VI. PARTE RESOLUTIVA

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL** la **Resolución No.213-5773** del **29 de agosto de 2006**, emitida por la **Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá**.

Notifíquese.

WINSTON SPADAFORA F.

HIPÓLITO GILL S.

NELLY CEDEÑO DE PAREDES

JANINA SMALL
SECRETARIA