# DEMANDA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN INTERPUESTA POR LA FIRMA FORENSE ICAZA, GONZÁLEZ-RUIZ & ALEMÁN, EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE IMPORTADORA DE PLOMERÍA, S. A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN Nº 213-4059 DEL 1º DE NOVIEMBRE DE 1993, DICTADA POR EL ADMINISTRADOR REGIONAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS Y PARA QUE SE HAGA OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADA PONENTE: MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA. PANAMÁ, VEINTICINCO (25) DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS (1996).

# CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA TERCERA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.

VISTOS:

La firma forense Icaza, González-Ruiz & Alemán, actuando en nombre y representación de IMPORTADORA DE PLOMERÍA, S. A. interpuso ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia demanda contencioso-administrativa de plena jurisdicción para que se declare nulas, por ilegales, la Resolución Nº 213-4860 del 21 de diciembre de 1993, en la parte relativa al rubro "gastos de representación", expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, los actos confirmatorios y para que se haga otras declaraciones.

De acuerdo con los hechos de la demanda, la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá examinó las declaraciones de rentas hechas por IMPORTADORA DE PLOMERÍA, S. A. correspondientes a los años de 1990 y 1991 y, como consecuencia de dicha revisión, dictó la Resolución Nº 213-4059 del 1º de noviembre de 1993, en la cual objetó la deducibilidad de la suma de treinta y seis mil balboas (B/.36.000.00) en concepto de "gastos de representación", con fundamento en el artículo 5 de la Ley Nº 31 del 30 de diciembre de 1991, que adiciona los literales a y b del artículo 698 del Código Fiscal, y señaló las sumas adicionales que en concepto de impuesto

sobre la renta debe pagar Importadora de Plomería, S. A. a favor del Tesoro Nacional.

DISPOSICIONES VIOLADAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

En la demanda se cita como infringidos los artículos 40 y 5 de la Ley Nº 31 del 30 de diciembre de 1991. El citado artículo 40 establece que dicha Ley "comenzará a regir a partir del 31 de diciembre de 1991" y, en opinión de la demandante, resultó violado porque la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá aplicó retroactivamente sus disposiciones, a pesar de que el legislador no le dio tal carácter a estas normas, con excepción del artículo 7 de la misma Ley.

Con relación al artículo 5, esta norma es del contenido siguiente:

"Artículo 5. Se adiciona al artículo 698 del Código Fiscal, lo siguiente:

Artículo 698.

...

No obstante, el contribuyente no podrá deducir las siguientes partidas sino en el período fiscal en que efectivamente las pague:

a) En el caso de que el contribuyente sea persona jurídica, los gastos deducibles en que incurra 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.

b). ...

Las normas contenidas en el párrafo segundo y siguientes de este artículo no son aplicables en el caso de que los contribuyentes a que ellas se refieren sigan el mismo sistema habitual de contabilidad y registren las partidas de que se trate en el mismo período fiscal."

En el concepto de la infracción la apoderada de la demandante expresa que, al expedir la liquidación adicional en contra de su representada, la Administración Regional de Ingresos de Panamá pretende aplicar el artículo 5 de la Ley Nº 31 de 1991 a una situación que se dio con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha Ley. Si bien el gasto de representación deducido por IMPORTADORA DE PLOMERÍA, S. A., en su declaración de renta de 1991, fue producto de asientos de diario registrados en los libros del contribuyente el día 31 de diciembre de 1991, no implica que fue una decisión tomada en esa fecha.

La Administración Regional de Ingresos pretende justificar su posición sosteniendo la tesis de que en el caso de un período fiscal normal de un contribuyente, la obligación tributaria nace el último día del año calendario y, por lo tanto, la ley aplicable es la vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, la Ley Nº 31 de 1991, en base a su artículo 40, rige a partir del 31 de diciembre de 1991, precisamente el último día del período fiscal.

En la demanda también se menciona como violado el artículo 698 del Código Fiscal, antes de ser adicionado por el artículo 5 de la Ley Nº 31 de 1991, que expresaba lo siguiente:

"Artículo 698: Cuando por cualquier causa el contribuyente deje de deducir gastos correspondientes a un (1) año gravable, éstos no podrán deducirse de la renta de ningún año posterior. Se exceptúan los gastos que por su propia naturaleza no fueran determinables con exactitud en el año en que debieron ser deducidos. En este caso, el gasto puede ser deducido únicamente en el año en que se determine el monto exacto del mismo."

A juicio de la demandante, la violación de la norma transcrita se dio porque la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, al expedir la resolución impugnada, pretende aplicar el texto del artículo 698 del Código Fiscal tal y como fue adicionado y modificado por el artículo 5 de la Ley Nº 31 de 1991, a una situación que se dio con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada Ley. La entidad demandada debe aplicar el texto anterior del artículo 698 del Código Fiscal, por tratarse de una situación que se dio con anterioridad a la entrada en vigencia de la mencionada Ley Nº 31 de 1991.

Mediante Nota Nº 213-L-970 del 13 de diciembre de 1994, la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá remitió su informe de conducta (fs. 47-53), mientras que la Procuradora de la Administración Suplente contestó la demanda mediante la Vista Nº 25 de 19 de enero de 1995 (fs. 54-68). Resulta interesante citar, a manera de ilustración, la parte pertinente de la aludida Vista Fiscal, en la cual se aprecian algunas de las razones expuestas ante la Asamblea Legislativa por el Dr. Mario Galindo, en su calidad de ex-Ministro de Hacienda y Tesoro, que justificaban la modificación del artículo 698 del Código Fiscal:

"El gasto deducible es un concepto que se maneja en Derecho Fiscal y representa las sumas que un contribuyente puede detraer o restar de su renta gravable, de su renta bruta, para llegar entonces a la renta gravable, a la cual se le aplica el impuesto. Son simple y llanamente sumas que el contribuyente puede, entonces, restar, deducir, detraer de su renta bruta para llegar al concepto de renta gravable la que entonces termina gravada con el impuesto de que se trate ...

Hay dos Sistemas de Contabilidad, un Sistema de Caja en el que los contribuyentes declaran como ingresos lo que realmente reciben, lo que le entra físicamente en la Caja y gastos deducibles a aquellos que pagan, aquellos que realmente erogan lo que sale de la Caja. Ese Sistema de Contabilidad que se llama de Caja es perfectamente legítimo. Hay otro Sistema de Contabilidad que le denominan acumulado o devengado, y es el que le permite al contribuyente hacer deducciones en concepto de gastos deducibles cuando ha contraído la obligación de pagar, pero sin que haga efectivamente el pago. Vamos a ver un ejemplo. Yo soy un contribuyente que tengo tomado en arrendamiento un local donde tengo un negocio. Si yo tengo el Sistema de Contabilidad de Caja, yo nada más que puedo deducir los alquileres cuando, real y verdaderamente, los pague. Me puedo retraer en el pago de la renta, digamos, dos o tres meses; pero ya no puedo deducirlos, aunque debo los alquileres, no los puedo deducir; porque mi Sistema de Contabilidad es de Caja y solamente deduzco los alquileres cuando realmente los pague. Ese es el Sistema de Caja.

En el Sistema de Devengado, yo puedo deducir el alquiler cuando tengo que deducir el alquiler cuando tengo que hacer el pago, aunque no lo haga; cuando he incurrido en la obligación de pagar, aunque no pague. Esa es la diferencia entre los dos sistemas. Qué hemos descubierto en el Ministerio de Hacienda? Que, por ejemplo, un contribuyente tiene el Sistema de Contabilidad de Devengado, o sea, deduce el gasto, aunque, de hecho, no haga erogación. Entonces, se crean situaciones en las que el contribuyente A tiene el Sistema de Devengado y se ha obligado a pagarle una suma al contribuyente a que pertenece al mismo grupo. Vamos a decir, incluso, para seguir con el ejemplo de locales en arrendamiento, que el contribuyente B es dueño de un local; se lo da en arrendamiento A, el contribuyente A incurre en la obligación de pagarle ese alquiler, porque va incurriendo mensualmente en la obligación de pagar, aunque no la pague. Entonces, ese contribuyente arrendatario del local deduce el gasto que representa para él el pago de arrendamiento. Lo deduce en el momento en que incurre de pagar aunque no pague. Qué ocurre con el contribuyente dueño del local? Ese tiene un Sistema de Contabilidad distinto, tiene el Sistema de Caja, y él no declara Renta gravable, sino cuando realmente le pagan el alquiler. Y de esa manera, este sistema significa para los contribuyentes que forman parte de un mismo grupo, el que uno crea un gasto deducible, y de esa manera merma el monto de su renta gravable. Y el otro contribuyente, como no recibe el pago del alquiler, no declara y también de esa manera merma el monto de sus ingresos. Y por ese Sistema se produce, yo quiero calificarlo más de elusión fiscal y no de evasión fiscal; y esta norma lo que pretende es cerrar esa brecha." (Fs. 10-12).

CONSIDERACIONES DE LA SALA TERCERA

Al resolver el fondo de la presente controversia, la Sala estima que le asiste la razón a la demandante. En efecto, al resolver la acción de inconstitucionalidad interpuesta por los abogados Jorge Hernán Rubio, Ricardo Alberto Eskildsen y otros, contra el artículo 7 de la Ley Nº 31 del 30 de diciembre de 1991, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia tuvo la oportunidad de referirse al problema de la aplicación de las tarifas establecidas en dicha norma al período fiscal de 1991 para el cálculo y pago del impuesto sobre la renta. En esa oportunidad, dicha Corporación de Justicia dictó la Sentencia del 25 de septiembre de 1992 en la cual concluyó, que la aplicación de las tarifas a que se refería el citado artículo 7 al período fiscal de 1991, implicaba ciertamente dar efectos retroactivo a esa disposición. Pero veamos para mayor ilustración, la parte pertinente de ese fallo:

"... el problema se plantea frente a dos aspectos: En primer lugar, si la disposición legal, que es de orden público, cumple con el mandato constitucional en el cual es obligante, para producir efectos retroactivo, consignarlo en la misma ley; en segundo lugar, en caso de considerarse que no existe expresamente la retroactividad, si efectivamente esta ley, que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1991, es aplicable a la renta gravable que se extiende del 1º de enero al 31 de diciembre de 1991, por efectos retroactivos, o si, por el contrario, su vigencia se inicia el 31 de diciembre de 1991 y el cobro de la tarifa allí señalada se realiza en función de que el impuesto de renta se produce al finalizar el año, esto es, a las doce de la noche de ese día 31 de diciembre, por lo que nada tiene que ver con la retroactividad.

El texto de la norma expresamente establece "las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1991 ...". De su redacción pudiera surgir la duda si el legislador le da a esta norma el carácter retroactivo a que se refiere el artículo 43 de la carta fundamental. La verdad es que le legislador le está dando carácter retroactivo a esta disposición, ya que no, en otra forma, pudiera entenderse la transcripción anterior que ordena a las personas jurídicas pagar su renta gravable del año fiscal de 1991, de acuerdo con la tarifa allí establecida. Como anteriormente se ha expresado, la retroactividad no es más que la aplicación de la norma a hechos pasados cuando ella no existía y, por lo tanto, si en la disposición atacada se ordena que se aplique al año fiscal de 1991 sin distinción, se cumple con el mandato del artículo 43 constitucional cuando expresa que tendrá efecto o vigencia sobre una situación que se inicia el 1º de enero y termina el 31 de diciembre de 1991.

La norma atacada como inconstitucional, por infractora del artículo 43 de la Constitución Política de la República, tal como sostiene la demandante, no lo es por las razones valiosas que exponen el señor Procurador General de la Nación y el Dr. Mario J. Galindo H., sino porque se está frente a una norma de orden público en donde se expresa su alcance al año fiscal de 1991."

De acuerdo con la interpretación del Pleno de la Corte, la aplicación del artículo 7 de la Ley Nº 31 de 1991 a todo el período fiscal de 1991 implica darle efectos retroactivos a esa disposición, por cuanto viene a regular situaciones jurídicas ocurridas con anterioridad a su vigencia.

En el presente caso, no cabe duda de que la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá también aplicó retroactivamente el artículo 5 de la Ley Nº 31 del 31 de diciembre de 1991, al fundamentar las resoluciones acusadas en dicha norma y expedir, en consecuencia, una liquidación adicional contra IMPORTADORA DE PLOMERÍA, S. A., en la cual se objeta la deducibilidad de la suma de treinta y seis mil balboas (B/.36.000.00) en concepto de gastos de representación, correspondientes al período fiscal de 1991.

La norma en comento fue aplicada a todo el período fiscal de 1991, a pesar de que la misma no dispuso expresamente que tendría efectos retroactivos y de que el artículo 40 de la Ley Nº 31 de 1991, claramente establece que entraría a regir a partir del 31 de diciembre de ese mismo año. Tal como afirma la demandante, el artículo 5 en cita se ha aplicado a una situación ocurrida con anterioridad a su vigencia, es decir, a los pagos del impuesto sobre la renta relativos al período corriente de 1991, hechos en base a la declaración estimatoria a la que se refiere el tercer párrafo del artículo 310 del Código Fiscal.

Por los mismos motivos, la Sala estima que se ha violado el artículo 40 de la Ley Nº 31 de 1991 y, en cuanto al contenido del artículo 698 del Código Fiscal antes de ser modificado por la precitada Ley, resultó infringido en forma directa por omisión, al no aplicarse su texto para decidir si eran o no deducibles las sumas objetadas por la entidad demandada mediante la Resolución Nº 213-4059 del 1º de noviembre de 1993.

De consiguiente, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley DECLARA QUE SON ILEGALES la Resolución Nº 213-4860 del 21 de diciembre de 1993, en lo relativo al rubro "gastos de representación", expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá y los actos confirmatorios en lo que concierne al mismo rubro y en consecuencia es un gasto deducible de la renta declarada de 1991, por IMPORTADORA DE PLOMERÍA, S. A., la partida objetada en la Resolución declarada ilegal bajo el rubro "gastos de representación".

Notifíquese.

(fdo.) MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA

(fdo.) ARTURO HOYOS

(fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA

(fdo.) JANINA SMALL

Secretaria