

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA FIRMA GALINDO, ARIAS & LÓPEZ, ACTUANDO EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD VICTORY CORP., PARA QUE SE DECLARE NULO, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN NO. 201-234 DE 17 DE OCTUBRE DE 2014, EMITIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, SUS ACTOS CONFIRMATORIO, Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES.

MAGISTRADO PONENTE: CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Panamá, cinco (5) de octubre de dos mil veinte (2020).

VISTOS:

La firma Galindo, Arias & López, actuando en representación de la sociedad anónima denominada VICTORY CORP., ha interpuesto Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción, con el objeto de que se declare nulo, por ilegal, el Acto Administrativo contenido en la Resolución No. 201-234 de 17 de octubre de 2014, emitido por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, así como los actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

I. ACTO IMPUGNADO.

El acto impugnado lo constituye la Resolución No. 201-234 de 17 de octubre de 2014, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo de Impuestos Sobre la Renta (CAIR), que aparece en la Declaración de Rentas del contribuyente VICTORY CORP., con RUC. 15049-116-145571, D.V. 04, para el período fiscal 2013; y, donde se le comunicó al

contribuyente que el Impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas relacionada al período fiscal 2013, y el impuesto estimado de su Declaración correspondiente al período fiscal 2014, debían ser pagados conforme al Cálculo Alternativo de Impuesto Sobre la Renta (CAIR), acto que fue confirmado por el Tribunal Administrativo Tributario, en virtud de la Resolución N° TAT-RF-009 de 29 de enero de 2018, visible a fojas 76-84 del expediente.

II. HECHOS QUE SUSTENTAN LA DEMANDA.

La apoderada judicial de la actora, impugnó la Resolución N° 201-234 de 17 de octubre de 2014, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, y sus actos confirmatorios, alegando que el contribuyente VICTORY CORP., con RUC 15049-116-145571, presentó formal Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), correspondiente al período fiscal 2013, toda vez que incurrió en una pérdida de ciento cincuenta y un mil trescientos dieciocho balboas con 38/100 (B/.151,318.38). Dicha pretensión se fundamenta en lo dispuesto en el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal y los artículos 133b y 133d del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993.

Esencialmente, sustenta su pretensión señalando que no está obligado a que se aplique el Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), en su Declaración de Rentas correspondiente al período fiscal 2013 y para el período subsiguiente y, en razón de ello, la Dirección General de Ingresos debía eliminar cualquier débito adicional incluido en el Estado de Cuentas del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del contribuyente.

Entre otros argumentos, expone que le asiste el Derecho de calcular su Impuesto Sobre la Renta con el Método Tradicional, toda vez que, cumple con las exigencias legales para acogerse a la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto Sobre la renta (CAIR), para el período fiscal 2013.

III. PRETENSIONES DE LA SOCIEDAD DEMANDANTE.

Como pretensión formulada, la parte actora solicita, previo al trámite de Ley, que se declaren nulas, por ilegales, las Resoluciones No. 201-234 de 17 de octubre de 2014 y No. 201-216 de 3 de mayo de 2016, emitidas por la Dirección General de Ingresos; así como la Resolución No. TAT-RF-009 del 29 de enero de 2018, expedida por el Tribunal Administrativo Tributario.

IV. NORMAS LEGALES QUE SE ESTIMAN VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN.

La firma forense apoderada de la actora estima que el acto administrativo acusado de ilegal infringe los artículos 697, 699 y 1240 -A, del Código Fiscal, modificado por la Ley N° 8 de 2010, los artículos 19, 133e y 133f del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, así como los artículos 34, 150, 155 (numerales 2 y 3) y 201 (numeral 1) de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, que regula el Procedimiento Administrativo general.

En efecto, la parte actora estima infringido el artículo 697 del Código Fiscal, en concepto de violación directa, por comisión, señalando que la Administración no consideró el derecho que le asiste al contribuyente VICTORY CORP., de calcular el Impuesto Sobre la Renta correspondiente a su Declaración Jurada de Rentas del período fiscal 2013, en base al Método Tradicional, toda vez que objetó el rubro de costo por compras locales por la suma de diecisiete millones cuatrocientos seis mil noventa y un balboas con 50/100 (B/.17,406,091.50), erogaciones que, por su propia naturaleza, obedecen a costos deducibles.

Seguidamente, la parte actora considera como infringido en concepto de violación directa por comisión el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, ya que, al haber objetado el rubro de costo por compras locales, correspondiente al período fiscal 2013, se desconoció la definición legal de costos deducibles que corresponden a desembolsos realizados por el

contribuyente, para la ejecución directa del proyecto inmobiliario del cual derivó su renta.

Según la empresa demandante, el inciso sexto y el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, fueron vulnerados en forma directa por comisión al rechazar la Solicitud de No Aplicación al Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), del período fiscal 2013, puesto que, según indica, al incurrir en pérdidas, tenía derecho a solicitar la no aplicación del numeral 2 del artículo 699 del Código Fiscal, para el período fiscal 2013.

Por otra parte, se alegó como infringido el artículo 133e del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993; en concepto de violación directa, por omisión, porque el contribuyente cumplió con todos los requisitos establecidos en la Ley, es decir, no hubo omisión en cuanto a la presentación de los documentos que exige este precepto normativo; sin embargo, la Administración Tributaria objetó y denegó, la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto Sobre la renta (CAIR), para el período fiscal 2013.

Al mismo tiempo, manifiesta la parte actora que el artículo 133f del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo N° 185 de 2005, ha sido infringido en concepto de violación directa por omisión, ya que la Dirección General de Ingresos omitió realizar las investigaciones o requerimientos para analizar y revisar técnicamente la veracidad de las Declaraciones Juradas de Renta presentadas por el contribuyente.

Asimismo, se estima transgredido el artículo 1240-A del Código Fiscal, en concepto de violación directa por omisión, habida cuenta que la administración omitió el trámite de admisibilidad de pruebas que aportó el contribuyente VICTORY CORP., junto con el Recurso de Reconsideración en contra de la Resolución No. 201-234 de 17 de octubre de 2014, que decidió rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto Sobre la Renta

(CAIR), para el período fiscal 2013, sin que de conformidad con lo previsto en la referida norma, fueran admitidas y valoradas las medios de convicción anunciados y aducidos, puesto que no consta en la Resolución No. 201-2166 de 3 de mayo de 2016, pronunciamiento ni valoración de las pruebas documentales consistentes en los Anexos (1 y 2).

De igual forma, advirtió la infracción del artículo 155 numerales (2 y 3), del Código Fiscal, modificado por la Ley N° 8 de 2010, en concepto de violación directa por omisión, ya que la entidad le exigió al contribuyente el cumplimiento de formalidades distintas a las previstas en la Ley, y le reprochó la falta de presentación de información o datos sin considerar los que había suministrado en el Anexo (94) y en la Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2013, indicando que la empresa no había cumplido con sus obligaciones tributarias.

A su vez, la empresa demandante estima, que ha sido vulnerado el artículo 34 de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, en concepto de violación directa por omisión, puesto que el acto acusado y sus confirmatorios aluden los principios en que deben basarse los actos administrativos de las entidades públicas, entre ellos el Principio de Objetividad, Debido Proceso y el Principio de Estricta Legalidad.

Por otro lado, considera que el artículo 150 de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, ha sido vulnerado en concepto de violación directa por omisión, ya que corresponde a la Empresa Contribuyente probar o comprobar y aportar los medios de convicción, que constituyen el supuesto de hecho de las normas que les son favorables, sin embargo, la autoridad administrativa exigió la aportación de información y documentos que habían sido incorporados ya en la Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2013.

Finalmente, señala como infringido el artículo 201 numeral 1, la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, en concepto de violación directa por omisión, toda vez

que la Resolución impugnada no contó con una adecuada motivación, requisito que es fundamental en todo acto administrativo para que éste sea considerado como tal, omitiendo así la ejecución del procedimiento que la norma establece.

V. INFORME DE CONDUCTA DEL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS.

De la Demanda instaurada se corrió traslado al Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, para que rindiera un informe explicativo de su actuación, el cual fue aportado mediante Nota No. 201-01-1012-DGI de 06 de julio de 2018, que consta de fojas 118 a 124 del expediente judicial, donde indica que la actuación administrativa se inicia con la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (NO CAIR), para el período fiscal 2013, que el contribuyente VICTORY CORP., con RUC. 15049-116-145571 DV 04, formuló a través de su apoderado especial el Licenciado José Gabriel Cachafeiro Mendizábal, el día 30 de abril de 2014, sobre la base de la existencia de una pérdida fiscal por la suma de ciento cincuenta y un mil trescientos dieciocho balboas con 38/100 (B/. 151,318.38); en razón de que sus costos y gastos deducibles eran mayores a la totalidad de sus ingresos.

Atendiendo a la solicitud recibida, la Unidad Evaluadora de CAIR de la Dirección General de Ingresos, procedió al análisis, revisión y verificación de la información recibida por el contribuyente, objetándose los costos en concepto de compras locales por el monto de diecisiete millones cuatrocientos seis mil noventa y un balboas con 50/100 (B/. 17,406,091.50), y otros gastos por el valor de ochenta y nueve mil ciento cinco balboas con 92/100 (B/. 89.105.92).

Las sumas objetadas estuvieron fundamentadas en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, en virtud que el contribuyente, cuya actividad es el desarrollo y promoción de proyectos inmobiliarios debió detallar para el período fiscal 2013, la totalidad de los proyectos habitacionales vendidos y por vender en ese período a fin que la Administración Tributaria pudiera encontrar

homogeneidad en que los costos declarados guardaban relación con los ingresos percibidos.

Indica que el contribuyente no suministró la información detallada que permitiera a la Administración Tributaria estar en capacidad de aceptar dichos costos, atribuidos a cada unidad habitacional construida y las ventas en el período fiscal 2013, situación que obligó a objetar el monto total de los costos deducidos por la suma de diecisiete millones cuatrocientos seis mil noventa y un balboas con 50/100 (B/. 17,406,091.50), toda vez que no cumplió con lo señalado en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993.

Señala que en el reporte de otros gastos por la suma de ochenta y nueve mil ciento cinco balboas con 92/100 (B/. 89,105.92), en la Declaración Jurada de Renta, no fue posible verificar dicho monto, ya que el contribuyente no presentó el Anexo 94 (detalles de otros costos y otros gastos), así como no incluyó el detalle de los otros gastos en las notas de estados financieros; por lo tanto, la omisión observada impidió al personal fiscalizador determinar su deducibilidad, por lo que, de igual forma incumplió con el artículo 19 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, resultando entonces una renta gravable, razón por la que el funcionario fiscalizador recomendó rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), del período fiscal 2013, presentada por la empresa contribuyente VICTORY CORP, con RUC. 15049-116-145571 DV 04., emitiéndose así la Resolución No. 201-234 de 17 de octubre de 2014 y sus actos confirmatorios.

VI. OPINIÓN DEL PROCURADOR DE LA ADMINISTRACIÓN.

Mediante Vista de Contestación N° 1116 de 19 de septiembre de 2018 y la Vista de Alegatos de Conclusión No.1078 de 15 de octubre de 2019, el Procurador de la Administración, solicitó a la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, se sirva declarar que no es ilegal

el acto administrativo acusado y, en consecuencia, se desestimen las pretensiones de la parte actora.

Esencialmente, sustenta su opinión, señalando que la actuación de la sociedad demandante obedece a intención de tratar de suplir una deficiencia técnica en esta materia, toda vez que, a su criterio, se está tratando de hacer lo que no se hizo en materia probatoria durante el curso de los procedimientos en la vía administrativa, a pesar que la empresa por medio de su representación legal, tuvo la oportunidad de aportar los elementos de carácter probatorio que respalden sus afirmaciones.

VII. DECISIÓN DE LA SALA.

Una vez cumplidos los trámites previstos para estos procesos, corresponde a los integrantes de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia pasar a dirimir el fondo del presente litigio.

COMPETENCIA

En primer lugar, resulta relevante señalar que esta Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia es competente para conocer de la Acción Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción promovida por la sociedad VICTORY CORP., a través de apoderado judicial, con fundamento en lo que dispone el artículo 206, numeral 2, de la Constitución Política, en concordancia con el 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.

LEGITIMACIÓN ACTIVA Y PASIVA

En el caso que nos ocupa, la demandante es una persona jurídica que comparece en defensa de un interés particular en contra de la Resolución No. 201-234 de 17 de octubre de 2014, emitido por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, así como los actos confirmatorios, razón por la cual se encuentra legitimada para promover la acción en estudio.

Por otro lado, la Dirección General de Ingresos del Ministerio antes indicado es una entidad del Estado que, en ejercicio de sus atribuciones, expidió el acto administrativo demandado, razón por la cual se encuentra legitimada como sujeto pasivo en el presente Proceso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción.

En el negocio jurídico en estudio, el Procurador de la Administración actúa en defensa de los intereses de la entidad demandada.

ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO Y DECISIÓN DE LA SALA.

Una vez examinado detenidamente el contenido de las normas y argumentos en que se apoya la sociedad demandante, la Sala los analizara conjuntamente, de la manera siguiente.

El acto administrativo impugnado lo constituye la Resolución No. 201-234 de 17 de octubre de 2014, emitido por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno de Impuestos Sobre la Renta (CAIR), que aparece en la Declaración de Rentas del contribuyente VICTORY CORP., con RUC. 15049-116-145571, D.V. 04, para el período fiscal 2013; y, en la cual se le comunicó al contribuyente que el Impuesto Sobre la Renta de su Declaración Jurada de Renta correspondiente al período fiscal 2013, y el impuesto estimado de su Declaración Jurada de Renta correspondiente al período fiscal 2014, debían ser pagados conforme al Cálculo Alterno de Impuesto Sobre la Renta (CAIR).

Con base a los antecedentes expuestos, resulta relevante indicar que el estudio se debe realizar sobre la posible violación o no de disposiciones jurídicas de distintas jerarquías, razón por la cual procedemos a examinar cada disposición por separado.

En primer lugar, tenemos que la parte actora citó como norma infringida el artículo 697 del Código Fiscal, modificado por el artículo 6 de la Ley 8 de

2010, texto legal que se encontraba vigente al momento de producirse los hechos objeto de este análisis, la referida disposición es del siguiente tenor literal:

"Artículo 697. Se entiende por gastos o erogaciones deducibles, los 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 gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias o profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. El Órgano Ejecutivo, por conducto el Ministerio de Economía y Finanzas, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este Artículo.

PARÁGRAFO 1. Serán también deducibles los gastos o erogaciones siguientes:

...

En el caso de las personas jurídicas, podrán deducir hasta un máximo de uno por ciento (1%) de su ingreso gravable, tal como se define en el Artículo 699 de este Código. Tratándose de las personas naturales, podrán deducir hasta un máximo de cincuenta mil balboas (B/.50,000.00). Cuando la donación sea en especie, el monto de la deducción será el costo de adquisición según factura, si se trata de un bien nuevo, o el valor según libros, o sea, el costo menos la depreciación acumulada, si se trata de un bien usado.

...

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:

...

b) Los gastos ocasionados o pagados por razón de edificación o mejoras permanentes hechas para aumentar el valor de cualquier bien mueble o inmueble, entendiéndose que dichas edificaciones o mejoras estarán sujetas a depreciación o amortización;

e) Cualquier otro gasto, que, aunque deducible, no pueda ser comprobado satisfactoriamente cuando su prueba sea exigida por la Dirección General de Ingresos.

...

PARÁGRAFO 4. Los costos y gastos deberán atribuirse, según corresponda, conforme se compruebe fehacientemente a satisfacción de la Dirección General de Ingresos, a la renta gravada, a la renta exenta o a la renta de fuente extranjera. No obstante, los costos y gastos deducibles no podrán exceder la proporción que resulte de dividir los ingresos gravables respecto al total de ingresos incluyendo los exentos y de fuente extranjera. El cociente que resulte se multiplicará por el monto de costos y gastos totales, conforme se detalla en la siguiente fórmula:

$$\text{MCGD} = (\text{IG} / \text{IT}) \times \text{CGT}$$

MCGD: Máximo de Costos y Gastos Deducibles

IG: Ingresos Gravables

IT: Ingresos Totales (gravables, exentos y de fuente extranjera)

CGT: Costos y gastos totales incurridos por el contribuyente.

..."

El contenido de la disposición legal antes citada, establece expresamente que son gastos o erogaciones deducibles, aquellos que se ocasionan en la producción de la Renta o en la conservación de su fuente, por lo cual no son deducibles entre otros, los gastos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, pensiones, actividades o inversiones cuya renta haya sido fuente extranjera o exenta. Los gastos ocasionados en la conservación de una fuente de renta, son definidos como aquellos en los que se tiene que incurrir necesariamente para mantener la Renta en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que adquiera aumento de valor por razón del gasto; y los gastos de producción de la renta son las demás erogaciones indispensables para obtener los productos y para percibir la ganancia.

La Sala estima oportuno indicar que la decisión de la entidad tributaria de negar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto Sobre la Renta (CAIR), para el período fiscal 2013, que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del contribuyente VICTORY CORP., S.A., surge luego de que la Dirección General de Ingresos verificara que el contribuyente no había cumplido con los requisitos exigidos por el Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993 y sus modificaciones.

Sobre el cargo de ilegalidad del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, debemos indicar que los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, por lo cual, el actor debió comprobar la supuesta infracción con las pruebas pertinentes, siendo que para ser deducible el gasto debía estar debidamente sustentado por el contribuyente como lo contempla el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, que señala:

"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 renta gravada o renta exenta o de fuente extranjera, sólo será deducible de la renta gravada, en la proposición que ésta guarde con la renta total.

Quando 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."

Cabe señalar, que el análisis y la revisión técnica para autorizar o no la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno de Impuestos Sobre la Renta (CAIR), depende de la determinación de la renta gravable, y en este caso, el contribuyente no suministró en la documentación aportada la información detallada que permitiera hacer el análisis de costos y gastos de aportaciones interiores, para determinar si son erogaciones deducibles ocasionados en la prestación de la renta y en la conservación de su fuente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993.

Seguidamente, la parte actora estima infringido el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, modificado por el artículo 8 de la Ley 8 de 2010, norma vigente al momento en que se produjeron los hechos examinados, la disposición citada refiere lo siguiente:

"Artículo 699. Las personas jurídicas, salvo las indicadas en el párrafo siguiente, pagarán sobre la renta neta gravable calculada

según el método establecido en este Título, el Impuesto sobre la Renta a la siguiente tarifa general:

Tarifa General

Las personas jurídicas, salvo las indicadas en el párrafo siguiente, pagarán sobre la renta neta gravable calculada según el método establecido en la Ley, el Impuesto sobre la Renta a la siguiente tarifa general.

Períodos Fiscales	Tarifa
A partir del 1 de enero de 2010	27.5%
2011 y siguientes	25%

Las personas jurídicas cuya principal actividad sea la generación y distribución de energía eléctrica; los servicios de telecomunicaciones en general; los seguros; los reaseguros; financieras reguladas por la Ley 42 de 2001; fabricación de cemento; la operación y administración de juegos de suerte y azar; minería en general y las personas que se dediquen al negocio de banca en Panamá pagarán el Impuesto sobre la Renta sobre la renta neta gravable calculada por el método establecido en este Título a las siguientes tarifas:

Períodos Fiscales	Tarifa
A partir del 1 de enero de 2010	30%
A partir del 1 de enero de 2012	27.5%
A partir del 1 de enero de 2014	25%

...

Las personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, a la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate de conformidad con el párrafo anterior, la suma mayor que resulte entre:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o
2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%).

El total de ingresos gravables para efectos del impuesto 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.

...

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 hacer el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda las tarifas establecidas en este artículo.

...

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 las tarifas establecidas en el presente artículo según

sea el caso sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes.

PARÁGRAFO 2. Con el fin de validar las declaraciones de renta, la Dirección General de Ingresos queda facultada para requerir del contribuyente, y éste obligado a suministrarlas, copias de los estados financieros presentados a los bancos e instituciones financieras. Las copias serán cotejadas con los originales. La no congruencia de la declaración de renta con los estados financieros auditados, con base en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs, podrá, de probarse, ser considerada como defraudación fiscal.

PARÁGRAFO 3. La Dirección General de Ingresos solo aceptará declaraciones de renta preparadas con base en registro de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs. En casos excepcionales, se podrá utilizar el sistema de caja mediante previa autorización de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo con el tipo de la actividad económica del contribuyente. No necesitarán autorización previa las sociedades civiles dedicadas al ejercicio de profesiones liberales y las personas jurídicas cuyos ingresos gravables anuales no excedan de doscientos cincuenta mil balboas (B/.250,000.00).

...
PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. El Ministerio de Economía y Finanzas revisará el coeficiente al que se refiere el numeral 2 del presente artículo cuando la tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta a nivel nacional exceda veinticinco por ciento (25%).

Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del periodo fiscal 2006.

..." (Lo resaltado es nuestro)

Al examinar el contenido de la disposición legal antes transcrita, resulta claro que dicha normativa establece que las personas jurídicas cuyo ingreso gravable excede de un millón quinientos balboas (B/.1,500.00.00) anuales, pagarán en concepto sobre el Impuesto sobre la Renta, la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate, también podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la aplicación de los numerales 1 y 2 del artículo 699 del Código Fiscal, que indica que el Impuesto Sobre la Renta, de la Renta Neta Gravable se calcula por el método establecido en la Ley, o que resulte aplicar al total de ingresos gravables con el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%); dicha norma es igualmente clara en señalar, en su parágrafo 1, que la Solicitud de No Aplicación del citado numeral 2, debe ir

acompañada de una serie de documentos que serían establecidos por la Dirección General de Ingresos.

Igualmente, del examen del Expediente Administrativo, no se observa el cumplimiento de la totalidad de los requisitos exigidos por la reglamentación expedida por la Dirección General de Ingresos; lo que permite concluir que la decisión de la entidad fue debidamente motivada ante la falta de sustentación de la documentación exigida por el artículo 133e del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, adicionado por el artículo 42 del Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005, y modificado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005, que establece los requisitos que deben acompañar las solicitudes de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

La normativa precisa acotar que en los artículos 133e y 133f del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, adicionados y modificados por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, respectivamente, establecen lo que el contribuyente, está obligado a incluir con la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta; y los plazos que tiene para presentar dicha solicitud.

Las enunciadas disposiciones legales, exponen las siguientes:

"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.
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 de impuesto sobre la renta debidamente sustentada y motivada.
4. Detalle de las donaciones realizadas.
5. Prueba del gasto de depreciación, para la cual se utilizará el método que el contribuyente ha venido utilizando de manera consistentes en los periodos 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." (Lo resaltado es nuestro)

"Artículo 133f. Presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

El contribuyente tendrá que presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta a más tardar el día 15 de marzo para las personas naturales y a más tardar 90 días calendario contados a partir del cierre del período fiscal del contribuyente, para las personas jurídicas. En caso de que el contribuyente no presente su solicitud dentro del plazo antes mencionado y el monto a pagar en base al método tradicional sea menor, tendrá que pagar el impuesto en base al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.

Aquellos contribuyentes que soliciten prórroga para la presentación de sus declaraciones de renta estarán facultados para presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta en la fecha en que presenten su declaración de renta.

La Dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación del CAIR, siempre que cumpla con todos los requisitos a que refiere el artículo 133e. El hecho de que se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de Ingresos.

Si al momento de vencerse el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, la Dirección General de Ingresos no se ha pronunciado en cuanto a la solicitud para la no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta, el contribuyente

pagará el impuesto sobre la renta con base a la aplicación del método tradicional. Si vencido el plazo para presentar la declaración jurada de renta la Dirección General de Ingresos emite una resolución mediante la cual no acoge la solicitud presentada por el contribuyente, el contribuyente podrá acogerse el procedimiento administrativo en materia fiscal.

La Dirección General de Ingresos tendrá un plazo máximo de seis (6) meses, contados a partir de la fecha en que se vence el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, para pronunciarse sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Vencido este plazo sin que se haya expedido un acto administrativo relacionado con la solicitud del contribuyente, se entenderá que se ha admitido la solicitud.

El análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, no invalida la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas, así como la de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal."

De las normas referidas se extraen varios elementos importantes, a saber: a) que las personas jurídicas pueden presentar una Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto Sobre la Renta por pérdidas dentro de un término, siendo en su caso a más tardar noventa (90) días calendarios contados a partir del cierre del periodo fiscal del contribuyente; b) que la solicitud deberá acompañarse con la documentación enunciada en el artículo 133 e del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 y c) la Dirección General de Ingresos solo recibirá las solicitudes que cumplen con los requisitos y en un plazo de seis (6) meses deberá pronunciarse sobre la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a la infracción aducida del artículo 1240-A del Código Fiscal, modificado según el artículo 113 de la Ley N° 8 de 2010, norma legal vigente al momento de producirse los hechos, puede observarse que el contribuyente al presentar el Recurso de Reconsideración N° 201-2166 de 3 de mayo de 2016, visible a fojas 95-102 del expediente administrativo, no aportó evidencias documentales que permitieran acreditar de manera fehaciente la deducibilidad de los costos declarados, los cuales serían evaluados previamente por el funcionario competente o asignado al caso, para los efectos de su admisión o

rechazo, evacuación o práctica, por lo cual se incumple con lo requerido por el artículo 1240-A del Código Fiscal, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 1240-A. Junto con el escrito de sustentación del recurso de reconsideración, el recurrente deberá presentar y aducir todos los medios de prueba reconocidos por el Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000, las cuales serán evaluadas previamente por el funcionario competente o asignado al caso, a los efectos de su admisión o rechazo, evacuación o práctica de ellas.

El acto administrativo mediante el cual se niegue la admisión de pruebas es apelable en efecto devolutivo ante el superior jerárquico o ante el pleno del organismo, si este fuere colegiado. El término para la sustentación de este recurso es de cinco (5) días hábiles, contado a partir del siguiente día en que dicho acto fue notificado. La resolución que niegue la admisión de pruebas no será recurrible ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

El organismo o funcionario competente también podrá decretar de oficio la práctica de las pruebas que estime convenientes, siempre que sean de las admisibles por el Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000.

Esas pruebas deberán ponerse en conocimiento del interesado, quien, dentro del término de ocho (8) días hábiles, podrá alegar respecto de ellas lo que estime conveniente.

La prueba testimonial solo podrá consistir en declaraciones rendidas extrajudicialmente ante Juez de Circuito o Notario y deben ser presentadas junto con la sustentación del recurso de reconsideración o apelación en los casos en que fuera admisible. Podrán ser ratificadas o ampliadas por el funcionario del conocimiento cuando este estime conveniente hacerlo.”

En este sentido, resulta claro de las constancias procesales y sobre la base de la legalidad de los actos administrativos, que el recurrente debió presentar y aducir todos los medios de prueba reconocidos por el Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000, junto con el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración.

En esa misma línea de pensamiento, referente a los cargos de ilegalidad relacionados con los artículos 34, 150, 155 (numerales 2 y 3) y 201 (numeral 1) de la Ley N° 38 de 31 de julio de 2000, debemos señalar que, la materia que nos ocupa está regulada por el Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, adicionado por el artículo 42 del Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005, y modificado por el artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005, que

establece los requisitos que deben acompañar las solicitudes de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

Por lo tanto, las disposiciones legales de la referida Ley de Procedimiento Administrativo General invocadas por la parte actora, atienden a un carácter supletorio en cuanto a su aplicabilidad, razón por la cual no serán analizadas por esta Sala, en virtud de que nos encontramos frente al estudio del procedimiento que se encuentra regulado en la normativa especial de reglamentación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR).

En este sentido, es importante indicar, que solo se aplicará la normativa legal contemplada en la Ley N° 38 de 2000, cuando no exista una norma o Ley que regule un procedimiento para casos o materias específicas. El texto de la referida norma, establece expresamente:

“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.” (Lo resaltado es nuestro)

De lo expuesto se advierte que, el contenido de la motivación se refiere principalmente a los fundamentos de hecho y de derecho que justifican la emisión del acto administrativo, lo que, en la situación en estudio se puede observar en el acto impugnado y sus confirmatorios, de ahí que, lo consecuente es desestimar los cargos de ilegalidad señalados.

Ante este escenario, dentro del marco de los hechos cuya relación hemos expuesto en los párrafos precedentes y luego de hacer las correspondientes verificaciones, resulta de relevancia, que el hecho que se presente una solicitud que dice cumplir con los requisitos enunciados en la normativa aplicable, no necesariamente implica que será aceptada, puesto que la información

suministrada deberá acreditarse, y sujetarse al análisis y evaluación del funcionario fiscalizador para que éste pueda corroborar la homogeneidad de los costos declarados y los ingresos reportados lo que no ocurrió en este caso.

Como bien hemos indicado, resulta pertinente señalar que el contribuyente contó con la oportunidad de suministrar la documentación e información detallada correspondiente para evaluar la Solicitud de No Aplicación al Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta de (CAIR), sin embargo, no aportó el Anexo 94, ni los estados financieros, en la Declaración de Rentas 2013, lo que a criterio de este Tribunal descarta el planteamiento de la sociedad actora al argumentar que la Entidad Tributaria no consideró la presentación de las pruebas aportadas.

En virtud del Principio ***Onus Probandi***, según el cual a las partes les incumbe demostrar los hechos y al Juez resolver en derecho, este Principio obliga al actor a probar lo que peticiona, tal como lo establece el Código Judicial en el artículo 784 del Código Judicial, que a la letra dice:

"Artículo 784. Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables", debió probar que efectivamente se habían realizado las reuniones de junta directiva y acompañar los documentos sustentatorios, tomando en consideración que la carga procesal definida como " la condición que establece la ley de ejecutar determinados actos procesales si se desea lograr ciertos propósitos."

Al estudiar el contenido de la disposición legal antes citada, así como del análisis de los hechos que integran de demanda, estimamos que la carga de la prueba, implica la obligación que tiene una parte de aportar la prueba que sustenten sus alegaciones.

En referencia, citamos un extracto de la Sentencia de veintidós (22) de febrero de dos mil diecinueve (2019), en la cual la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, en relación a un negocio jurídico similar al que ocupa nuestra atención, dispuso lo siguiente:

“ ...

Sumado a lo anterior, debemos señalar que de la lectura de los hechos en que su fundamenta la presente demanda, la Sala advierte que el mismo contribuyente reconoce que los formularios de declaración de ITBMS correspondientes a los períodos de 2008, 2009, 2010, 0211 y 2012, fueron presentados con posterioridad (Cfr. Hecho cuarto (foja 7) a la presentación de la solicitud de no aplicación del CAIR, inclusive, afirma que presentó una solicitud de rectificación de las declaraciones correspondientes a los meses de mayo y junio de 2009 después de haber formalizado su solicitud, este corolario de eventos permiten al Tribunal concluir que la decisión proferida por la entidad administrativa, se produjo de conformidad con lo dispuesto en la normativa fiscal, pues, como bien hemos indicado previamente, la carga de la prueba de su pretensión recae en el contribuyente, no en la Administración Tributaria como pretende argüir, en consecuencia, no se acreditan los cargos de ilegalidad relacionados con el numeral 3 del artículo 155 de la Ley 8 de 2010, el artículo 171 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el artículo 17 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970 y el artículo 140 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000.

En este punto es pertinente acotar, lo que nos manifiesta la autora Purificación Peris García, en su obra La Prueba en la Reclamación Económico Administrativa y en el Recurso Contencioso, con relación a la prueba en materia tributaria, quien sostiene que en esta materia, rige el principio general de que quien alega debe probar los hechos constitutivos de su derecho, por lo tanto, en el caso bajo examen, es el contribuyente, quien tiene el deber de demostrar que cumplió con todos los requisitos que prevé la ley para que en su momento, la Administración tributaria pudiese realizar el análisis, revisión y verificación necesaria para acceder o no a la solicitud de no aplicación del CAIR, no obstante, el expediente administrativo nos indica todo lo contrario. (PERIS GARCÍA, Purificación. La prueba en la Reclamación Económico Administrativa y el Recurso Contencioso. Editorial Aranzadi. Segunda Edición, página 119, 1998. Carlos III, Pamplona, España)

...”

Luego de analizado todo el Procedimiento Administrativo efectuado por la Entidad Administrativa demandada, podemos sostener que la Sala considera que la parte actora no ha logrado desvirtuar la legalidad de la actuación de la Administración, razón por lo cual, lo procedente es no acceder a las pretensiones.

En consecuencia, la Sala Tercera Contencioso Administrativa 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. 201-234 de 17 de octubre de 2014, emitido por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ni sus actos confirmatorios y **NIEGA** el resto de las pretensiones de la Demanda.

NOTIFÍQUESE.

**CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO**

**CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO**

**LUIS RAMÓN FÁBREGA S.
MAGISTRADO**

**KATIA ROSAS
SECRETARIA**

