

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 1170

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 18 de octubre de 2017

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

Contestación de la demanda.

La firma forense Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Services, actuando en nombre y representación de la sociedad **Alta Cordillera, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-95 del 7 de enero de 2014, emitida por la **Autoridad Nacional de Ingresos** (hoy **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**), sus actos confirmatorios, y para que se hagan otras declaraciones.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con el propósito de contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción descrita en el margen superior.

I. Los hechos en que se fundamenta la demanda, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Segundo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Tercero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Cuarto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Quinto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Sexto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

II. Disposiciones que se aducen infringidas.

La apoderada judicial de la demandante manifiesta que a través de la emisión del acto objeto de reparo se vulneraron las siguientes normas:

A. Los artículos 34 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, el cual establece los principios que informan el debido proceso en general (Cfr. 12 - 18 del expediente judicial).

B. El artículo 1057-V, Parágrafo 12 del Código Fiscal, a través del cual se establece el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá, y que en el caso de las declaraciones-liquidaciones juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal (Cfr. foja 18 - 24 del expediente judicial).

III. Breves antecedentes del caso y descargos de la Procuraduría de la Administración, en representación de los intereses de la entidad demandada.

De la lectura del negocio jurídico en estudio, observamos que la pretensión de la demandante está dirigida básicamente a obtener la declaratoria de nulidad, de la Resolución 201-95 de 7 de enero de 2014, a través de la cual la **Administración Nacional de Ingresos Públicos**, hoy **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, resolvió, entre otras cosas, exigir al contribuyente **Alta Cordillera, S.A.**, el pago de la suma de

diecisiete mil seiscientos treinta y un balboas con veintiocho centésimos (B/.17,631.28) en concepto de impuesto nominal y mil setecientos sesenta y tres balboas con doce centésimos (B/.1,763.12) en concepto de recargo para el período de 2009; la suma de diecisiete mil trescientos cuarenta y seis balboas con sesenta y dos centésimos (B/.17,346.62), como impuesto nominal y mil setecientos treinta y cuatro balboas con sesenta y seis centésimos (B/.1,734.66), como recargo para el período y la suma de mil ciento diecinueve balboas con ochenta y dos centésimos (B/.1,119.82) como impuesto nominal y ciento doce balboas (B/.112.00) como recargo para el período 2011, dando un monto total a pagar de treinta y nueve mil setecientos siete balboas con cincuenta centésimos (B/.39,707.50), en concepto de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.) (Cfr. fojas 32 - 37 del expediente administrativo).

Producto de su inconformidad con lo dispuesto por el entonces Administrador Nacional de Ingresos Públicos, la actora presentó un recurso de reconsideración en contra de la Resolución 201-95 de 7 de enero de 2014, el cual fue resuelto mediante la Resolución 201-12,637 de 4 de agosto de 2015, la cual dispuso a su vez mantener en todas sus partes el acto originario (Cfr. 53 - 56 del expediente administrativo).

No encontrándose conforme con la decisión emitida por la actual **Dirección General de Ingresos**, la actora presentó formal recurso de apelación en contra de la Resolución 201-95 de 7 de enero de 2014 y su acto confirmatorio, el cual

correspondió ser del conocimiento en esta ocasión del Tribunal Administrativo Tributario (Cfr. foja 57 - 78 del expediente administrativo).

Producto del recurso indicado en el párrafo que antecede, el Tribunal Administrativo Tributario emitió la Resolución TAT-RF-014 de 20 de febrero de 2017, en donde luego de un análisis de las constancias que reposaban en autos resolvió confirmar la Resolución 201-96 de 7 de enero de 2014 (Cfr. fojas 30-51 del expediente judicial).

Así las cosas, la recurrente, a través de su apoderada especial, interpuso una demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción en contra de la Resolución 201-95 de 7 de enero de 2014, así como de sus actos confirmatorios, la cual se fundamentó, entre otras cosas, en que, supuestamente, el acto objeto de reparo no fue debidamente motivado, lo que, según ella, ha traído como consecuencia que no se conozca el origen de los importes reclamados (Cfr. fojas 2 - 26 del expediente judicial).

Así las cosas y luego de haber realizado un análisis de las constancias que reposan en autos, esta Procuraduría considera que **no le asiste la razón a la recurrente**, en cuanto a la carencia de sustento que se advierte en la tesis planteada, referente a lo actuado por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (hoy Dirección General de Ingresos), al emitir el acto objeto de reparo, que en su opinión, es contrario a Derecho, por supuestamente haber vulnerado las normas arriba mencionadas.

Antes de iniciar nuestro análisis, consideramos oportuno traer a colación el contenido del artículo 1057-V del Código Fiscal, el cual, en su parte pertinente, es del tenor siguiente:

"Artículo 1057-V. Se establece un impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.

...
Parágrafo 12. En las declaraciones-liquidadas juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

...
Cuando en forma conjunta se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a éstas se realizará en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales.

..." (El resaltado es nuestro).

Dicho lo anterior, debemos iniciar por indicar que el caso que ocupa nuestra atención surge en virtud de lo siguiente:

"Que de las investigaciones y diligencias realizadas en nuestra labor de auditoria, se determinó lo siguiente:

-Los ingresos gravados con I.T.B.M.S., corresponden a las cuentas de Consumo de Alimentos y Bebidas, Otros Ingresos, además de que la empresa tiene como política de mercadeo, brindar a su clientela, alimentos y bebidas así como obsequios como forma de atención para con ellos, y para sus clientes VIP, inclusive brindan hospedaje gratuito. Estos gastos son asumidos por la empresa, lo que corresponde a un gasto en su declaración de renta y un ingreso para las declaraciones de I.T.B.M.S., dichos gastos se reflejan en la cuentas del Mayor General, las cuales son: CLIENTES V.I.P. (627073) y DESCUENTOS EN SALAS (627081).

-El contribuyente realiza operaciones mixtas, sin embargo se dedujo el 100% de las compras gravadas sin haber aplicado el correspondiente prorrateo de acuerdo a los Ingresos Gravados, tal como lo establece el Parágrafo 12, literal b, numeral 2 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

Dado lo anterior, es procedente considerar en el Crédito Fiscal, las compras reportadas por la empresa a Compras y Prestación de Servicios e Importaciones Gravadas imputables a operaciones mixtas ya que la empresa **no lleva un inventario por separado y no puede identificar las compras utilizadas en las operaciones gravadas o en las operaciones no gravadas en cada período fiscal**" (El resaltado es nuestro) (Cfr. fojas 32 - 37 del expediente administrativo).

De conformidad a lo arriba expuesto, el caso que nos encontramos analizando tiene su génesis en una deficiente cuantificación en lo que respecta al monto gravable a través del impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios, habida cuenta que, tal y como se desprende de las constancias que reposan en autos, la actora realiza actividades de **características mixtas**, entendiéndose a estas, para el caso que nos ocupa, como aquellas que producen rentas gravadas y no gravadas con el I.T.B.M.S.

En este sentido, y contrario a lo indicado por la actora, al revisar el acto objeto de reparo podemos observar que el mismo además de una amplia explicación de los antecedentes y circunstancias del caso, incluye tres cuadros, en donde, de manera detallada, se hace un desglose del I.T.B.M.S. nominal a pagar, así como los correspondientes recargos, para los años 2009, 2010 y 2011; razón por la que

no resulta correcto indicar que la resolución atacada carece de motivación (Cfr. fojas 22 a 37 del expediente administrativo).

Por otro lado, de la lectura de las constancias que reposan, tanto en el expediente administrativo, como en el judicial, se puede observar que la hoy actora tuvo plena oportunidad de recurrir contra al acto acusado en la vía gubernativa, respetándosele de esta manera el debido proceso.

En este orden de ideas, debemos recordar que el ejercicio de los medios ordinarios de impugnación establecidos en la vía gubernativa no se debe limitar a la presentación del recurso, sino que además su correcta utilización va de la mano con la presentación de los medios probatorios que la ley en este sentido permita.

En este orden de ideas, debemos destacar lo indicado por la entidad demandada a través de la Resolución 201-12,637 de 4 de agosto de 2015, en donde indicó lo siguiente:

"Que el contribuyente ALTA CORDILLERA, S.A., con RUC 55285-61-333193, incumplió con esta norma, al reportar el total del crédito en el renglón de operaciones gravadas **y no realizar el respectivo prorrateo**, en el renglón de operaciones mixtas; dando como resultado una diferencia a pagar en concepto de ITBMS, para los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011.

...

Que el Artículo 1240-A, del Código Fiscal, indica que con el 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 practica de ellas.

Que junto con el recurso de reconsideración, el recurrente, presentó como prueba **la Certificación del Registro Público de ALTA CORDILLERA, S.A.**

A este respecto, el artículo 1199 del Código Fiscal, señala que toda persona jurídica deberá comparecer y gestionar sus peticiones o promover sus recursos por medio de un apoderado legal, por lo que **el Poder es un requisito indispensable y la certificación de Registro Público, es el documento que acredita la existencia, constitución y vigencia de las personas jurídicas.**

Por lo anterior, las mismas no deben ser consideradas pruebas, sino, requisitos fundamentales para que el recurso de reconsideración sea aceptado por esta Dirección." (El resaltado es nuestro).

De lo arriba expuesto se desprende que dentro del procedimiento administrativo, la hoy actora no presentó prueba alguna, tendiente a rebatir o desvirtuar lo establecido por la autoridad de primera instancia, situación que nos debe llevar a reflexionar sobre la judicialización de los procesos, cuando en la vía gubernativa, quien acude ante esta jurisdicción, no ha ejercido, de manera eficaz y eficiente las herramientas procesales que tiene a su disposición, a fin de hacer valer sus supuestos derechos subjetivos, tal y como se ha dado en el caso que nos ocupa.

Dicho lo anterior, debemos reiterar que la Sala Tercera no está constituida como una tercera instancia, así como tampoco, como un estadio procesal en donde se pueda suplir las carencias de las haya podido sufrir el procedimiento administrativo; por el contrario esta jurisdicción se

encuentra instituida, entre otras cosas, para el resguardo y tutela de la legalidad de los actos administrativos, debiendo, en consecuencia, desarrollar su proceder en atención a este norte.

En relación a lo antes indicado, llamamos la atención sobre lo que el Tribunal Administrativo de Tributario indicó mediante Resolución TAT-RF-014 de 20 de febrero de 2017, a saber:

"Apelación:

En esta instancia, la apoderada de la parte actora, **señaló los mismos argumentos vertidos con el recurso de reconsideración** y reafirmó su solicitud de que se revoque la resolución original así como el acto confirmatorio." (El resaltado es nuestro).

Dentro del contexto de lo antes indicado, debemos reiterar, tal y como se desprende del fragmento citado, que la hoy actora no presentó en la vía gubernativa elemento que permitiera, tanto a la entidad de primera instancia, como a aquella de segunda instancia, variar el contenido de lo dispuesto a través del acto objeto de reparo, situación que imposibilita realizar un análisis distinto al realizado por la entidad demandada, habida cuenta que nos encontraríamos ante una evidente contradicción, si estuviéramos ante un mismo escenario, pero con decisiones contrapuestas.

Por otro lado, en lo que corresponde al tema de fondo que nos ocupa, consideramos importante citar el artículo 9 del Código Civil, el cual es del tenor siguiente:

"Artículo 9. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley,

recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento."

Tal y como se desprende de la lectura de dicho artículo, cuando el sentido literal de la norma es claro, no se debe desatender su tenor literal, disposición que nos lleva a reiterar el contenido del artículo 1057-V del Código Fiscal, el cual es del tenor siguiente:

"Artículo 1057-V. Se establece un impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.

...
Parágrafo 12. En las declaraciones-liquidadas juradas, el contribuyente determinará el impuesto por diferencia entre el débito y el crédito fiscal.

...
Quando en forma conjunta se realicen operaciones gravadas y exentas, la deducción del crédito fiscal afectado indistintamente a éstas se realizará en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los totales.

..." (El resaltado es nuestro).

De manera complementaria a lo arriba indicado, citamos el artículo 25 del Decreto Ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, modificado por el Decreto Ejecutivo 91 de 25 de agosto de 2010, en su artículo 17, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 25. Utilización del crédito. Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en el período inmediato siguiente, pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso.

Quando se realicen simultáneamente hechos gravados y exentos, la deducción del crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes y servicios que

afecten indistintamente a ambos tipos de operaciones, **se realizará en la misma proporción que se encuentren los ingresos de las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto con respecto a los ingresos totales en el período declarado.**

..."

Tal y como se establece en los artículos arriba citados, si bien pueden haber situaciones en donde, producto del tipo de operaciones de un negocio, se den de manera simultánea, la existencia de hechos gravados y no gravados, cada empresa se encuentra en la obligación de realizar una distinción entre lo que corresponde a monto gravado y a lo que no, y en atención a esto, pagar lo que corresponda en concepto de impuesto sobre la renta.

Lo que bajo ningún concepto resulta justificable, es que ante la concurrencia de ambos tipos de hechos, entiéndase gravados y no gravados, una empresa deduzca la totalidad de las compras gravadas, sin haber aplicado el correspondiente prorrateo de acuerdo a los ingresos gravados, tal y como lo exige el parágrafo 12, literal b, numeral 2 del artículo 1057-V del Código Fiscal, situación que fue la que se configuró en el caso que nos encontramos analizando.

Otro elemento sobre el cual consideramos necesario pronunciarnos lo constituye la supuesta falta de obligación de prorrateo de los montos gravados y no gravados al que hace alusión la actora, indicando que dicha diferenciación solamente debe realizarse de manera excepcional y en aquellos casos en donde sea difícil o imposible determinar con exactitud el grado real de utilización de estos montos; argumentos que este Despacho tampoco comparte.

En relación a lo anterior, se encuentra el hecho que las normas a las que hasta ahora hemos hecho referencia, en ningún lugar establecen la posibilidad al administrado a escoger cuando y cuando no realizar dicha diferenciación.

En este contexto, debemos recordar que el administrado, dentro de lo que respecta a la función pública que desarrollan la entidades del estado, debe desempeñarse en base a principios tales como el de buena fe y de transparencia en cuando a su actuar. En sentido, resulta poco comprensible que dentro de una actividad tan técnica como lo es la tributaria, se acepte que los administrados presenten de manera conjunta información que la propia norma estable que debe encontrarse diferenciada la una de la otra, y encima pretender que sea la Administración quien entre a realizar diferenciaciones o segregaciones de reglones y/o montos que corresponde al administrado realizar.

Aceptar el criterio que sugiere la actora en esta sentido, convertiría a la Administración, no solo en receptora de las declaraciones de los particulares, sino también en revisora, función que debe recaer en los profesionales idóneos en este sentido y en los cuales se deben apoyar las empresas de manera previa a la presentación de sus declaraciones de renta, y no traspasar dicha responsabilidad al Estado, tal y como se prende en el caso que nos ocupa.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, y siendo que no se ha vulnerado ninguna de las normas a las que hace alusión la actora, este Despacho solicita al Tribunal se

sirva declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-96 del 7 de enero de 2014, emitida por la **Autoridad Nacional de Ingresos** (hoy **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**), ni sus actos confirmatorios, y, en consecuencia, denieguen las demás pretensiones de la actora.

IV. Pruebas.

1. Se aduce como prueba documental, la copia autenticada del expediente administrativo relativo al presente caso, el cual reposa en los archivos de la entidad demandada.

V. Derecho: No se acepta el invocado por el actor.

Del Señor Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General