

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1539

Panamá, 26 de diciembre de 2017

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción**

Alegato de Conclusión.

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.

Honorable 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 artículo 61 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 39 de la Ley 33 de 1946, con el propósito de presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción descrito en el margen superior, momento procesal que nos permite reiterar lo expresado en nuestra contestación de la demanda, en cuanto a la carencia de sustento que se advierte en la tesis planteada por la recurrente, en el sentido que lo actuado por la Autoridad Nacional de Ingresos (hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas), no es contrario a Derecho.

En la Vista número 1170 de 18 de octubre de 2017, esta Procuraduría se opuso a los argumentos planteados por la apoderada judicial de la demandante, señalando en esa oportunidad que en las constancias procesales se observa que 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).

Según se expresó en la citada Vista, la resolución demandada de ilegal, surgió en virtud de lo siguiente:

“Que de las investigaciones y diligencias realizadas en nuestra labor de auditoría, 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).

Es decir, que la génesis del objeto del proceso se debió a 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 recurrente realizaba 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.

Por esta razón y contrario a lo indicado por la accionante, se pudo observar que el acto acusado de ilegal, además de tener una amplia explicación de los antecedentes y circunstancias del caso, incluye tres cuadros, en donde, de manera detallada, se hizo 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).

De igual manera, indicamos que de las constancias que reposan, tanto en el expediente administrativo, como en el judicial, se aprecia 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, reiteramos 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 práctica 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) (Cfr. foja 53 a 56 del expediente administrativo).

Por otro lado, en nuestra Vista Fiscal 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 llevó a transcribir 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.

...

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).

De manera complementaria a lo arriba indicado, debemos reiterar el contenido del 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.

Cuando 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 indicó 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 párrafo 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 constituyó la supuesta falta de obligación de prorrateo de los montos gravados y no gravados al que hizo 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 hicimos referencia, en ningún lugar establecen la posibilidad al administrado a escoger cuando y cuando no realizar dicha diferenciación.

En este contexto, destacamos 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, nos resultó 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 prenda en el caso que nos ocupa.

De lo descrito en párrafos precedentes, se arribó a la conclusión que los argumentos de hecho y de Derecho expuestos en la demanda carecen de validez jurídica, pues, se pretende sustentar la ilegalidad de un acto administrativo sobre aspectos que fueron evaluados, explicados y debidamente superados en la vía administrativa, por tanto estimamos que no guardan relación con algún vicio de nulidad del acto administrativo impugnado, de ahí que los cargos de infracción invocados carecen de sustento jurídico y deben ser desestimados por la Sala Tercera.

Actividad Probatoria.

Al respecto, la Sala Tercera emitió el Auto de Pruebas número 406 de 23 de noviembre de 2017, por medio del cual admitió a favor de **Alta Cordillera, S.A.**, el original del certificado de Registro Público de Panamá; la copia autenticada de la Resolución TAT-RF-014 de 20 de febrero de 2017, emitida por el Pleno del Tribunal Administrativo Tributario; la copia autenticada del expediente administrativo que contiene la actuación de primera y segunda instancia relacionada con las Resoluciones 201-95 de 7 de enero de 2014, y 201-12,637 de 4 de agosto de 2015, ambas emitidas por la Dirección General de Ingresos; y la copia autenticada del expediente administrativo, igualmente aducido por la Procuraduría de la Administración; información que más que acreditar la pretensión de la recurrente, resalta la estricta legalidad de la actuación de la entidad demandada (Cfr. fojas 90 y 91 del expediente judicial).

En cuanto a la actividad probatoria del presente proceso, es necesario destacar la nula o escasa efectividad de los medios ensayados por la accionante

para demostrar al Tribunal la existencia de las circunstancias que constituyen el supuesto de hecho en que sustenta su acción de plena jurisdicción.

En atención a lo expuesto, somos de la convicción que en el negocio jurídico bajo examen, la actividad probatoria de la accionante no cumplió con **la carga procesal que establece el artículo 784 del Código Judicial, que obliga a quien demanda a acreditar los hechos que dan sustento a su pretensión;** deber al que se refirió la Sala Tercera en el Auto de 30 de diciembre de 2011, señalando en torno al mismo lo siguiente:

“La Corte advierte que, al adentrarse en el análisis del proceso, **la parte actora no ha llevado a cabo los esfuerzos suficientes para demostrar los hechos plasmados en sus argumentos...** que pudieran reflejar resultados a su favor, contrario a lo expresado en el artículo 784 del Código Judicial.

‘Artículo 784. Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables...’ (El subrayado corresponde a la Sala Tercera).

Al respecto del artículo transcrito, **es la parte actora quien debe probar que la actuación surtida por la Entidad emisora de la Resolución recurrida, así como sus actos confirmatorios, carecen de validez jurídica.**

Es oportuno en esta ocasión hacer alusión al jurista colombiano Gustavo Penagos, quien dice en relación a la carga de la prueba que: ‘en las actuaciones administrativas se deben observar los principios de la carga de la prueba, la cual corresponde a los acusadores’. (PENAGOS, Gustavo. Vía Gubernativa. Segunda Edición. Ediciones Ciencia y Derecho. Bogotá, Colombia, 1995. Pág. 14).

En este mismo sentido, Jairo Enrique Solano Sierra, dice que *‘la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la acción corresponden al actor’*. (SOLANO SIERRA, Jairo Enrique. Derecho Procesal Administrativo y Contencioso. Vía Administrativa- Vía Jurisdiccional- Jurisprudencia-Doctrina. Primera Edición. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Santa Fe,

Bogotá, D. C. Colombia, 1997. Pág. 399)...” (La
negrilla es nuestra).

Lo anterior, demuestra que la decisión adoptada por la Dirección General de Ingresos fue en cumplimiento de lo consagrado en los principios del debido proceso y estricta legalidad; ya que la sanción aplicada resulta cónsona y proporcional con la falta cometida, lo que nos permite corroborar que la actuación de la entidad fue en estricto cumplimiento de los procedimientos establecidos para aplicar tal medida; motivo por el cual los argumentos y razonamientos expuestos por **Alta Cordillera, S.A.**, carecen de sustento fáctico jurídico; de ahí que los mismos deben ser desestimados por el Tribunal.

Sobre la base de las consideraciones previamente anotadas, este Despacho reitera su solicitud a los Honorables Magistrados para que se sirvan declarar que **NO ES 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)** y, por tanto, se desestimen las pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente 530-17