

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 392

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 19 de abril de 2010

Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción

El licenciado Nelson Horacio Ruíz Pinilla, en representación de **ASEO CAPITAL, S.A.**, solicita que se declare nulo, por ilegal, el resuelto segundo de la parte resolutive de la resolución 201-3894 de 15 de octubre de 2008, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, sus actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

Contestación
de la demanda

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 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 u omisiones fundamentales de la demanda se contestan de la siguiente manera:

Primero: Es cierto; por tanto, se acepta.

Segundo: Es cierto; por tanto, se acepta.

Tercero: Es cierto; por tanto, se acepta.

Cuarto: Es cierto; por tanto, se acepta.

Quinto: No consta; por tanto, se niega.

Sexto: No consta; por tanto, se niega.

Séptimo: No es cierto; por tanto, se niega.

Octavo: No es cierto en la forma en que se expone; por lo tanto, se niega.

Noveno: Es cierto; por tanto, se acepta.

Décimo: Es cierto; por lo tanto, se acepta.

II. Disposiciones que se estiman infringidas y los conceptos de infracción.

El apoderado judicial de la parte actora alega que la resolución demandada y sus actos confirmatorios infringen los párrafos 2° y 3° del artículo 699 del Código Fiscal; el artículo 20 del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, modificado por el decreto ejecutivo 143 de 27 de octubre de 2005; el artículo 35 de la ley 38 de 2000 y el artículo 1109 del Código Civil.

Los respectivos conceptos de infracción pueden consultarse de fojas 63 a 67 del expediente judicial.

III. Descargos de la Procuraduría de la Administración en representación de los intereses de la autoridad demandada.

Según observa este Despacho, la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción presentada a través de apoderado judicial por Aseo Capital, S.A., persigue que, previa declaratoria de nulidad, por ilegal, de la resolución 201-3894 de 15 de octubre de 2008 y sus actos confirmatorios, que con fundamento en los párrafos 2° y 3° del artículo 699 del Código Fiscal y el artículo 9 del decreto ejecutivo 143 de 27 de octubre de 2005, se le autorice a "... hacer uso del sistema contable de caja, aún cuando su facturación sea superior a los DOSCIENTOS CINCUENTA MIL BALBOAS

(B/.250,000.00", para sus declaraciones de renta, **por razón del tipo de actividad económica que realiza.**

A juicio de esta Procuraduría, no le asiste razón a la demandante para que esa Sala acceda a sus pretensiones, por las siguientes consideraciones.

Según consta en la resolución impugnada, el 3 de junio de 2008 la demandante le solicitó a la Dirección General de Ingresos que le autorizara el cambio del sistema de contabilidad de devengado por el sistema de caja, fundamentado en el hecho que desde que inició operaciones para la recolección de desechos sólidos (basura) en el distrito de Arraiján, con base en el contrato 1 de 20 de febrero de 2006, suscrito con las autoridades municipales del mismo, el cobro de las tarifas por la prestación de dicho servicio presentaba morosidad, de tal suerte que el monto efectivamente recaudado era inferior al monto facturado, lo que indicaba que apenas se cobraba un monto equivalente al 1.8% de lo facturado.

Para la fecha antes señalada, el párrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal, modificado por la ley 6 de 2005, disponía que la Dirección General de Ingresos determinaría sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIFF, las personas jurídicas que deberían usar el sistema de devengado, y el párrafo de ese mismo artículo disponía que, a partir del 1 de enero de 2006, la Dirección General de Ingresos sólo aceptaría declaraciones de renta preparadas con registros de contabilidad que utilizaran el sistema de devengado, sobre la base de las

Normas Internacionales de Información Financiera o NIFFs y, en casos excepcionales, podía autorizar previamente, el uso del sistema de caja, de acuerdo con el tipo de actividad económica del contribuyente.

Como explica el director general de Ingresos en su informe explicativo de conducta, citamos: "... Lo establecido por las modificaciones de la Ley 6 de 2005...fue pospuesto por esta Dirección, hasta la emisión de la Resolución No. 201-454 de 14 de febrero de 2007, en la que se establece la obligación del uso del sistema de devengado...", de acuerdo al monto de la facturación anual.

La citada resolución dispuso, además, autorizar el uso del sistema de caja a las personas jurídicas constituidas como sociedades civiles, que se dediquen al ejercicio de profesiones liberales y a aquellas personas jurídicas que facturen anualmente hasta doscientos cincuenta mil balboas (B/.250,000.00)

Lo anterior evidencia, que para la fecha en la que Aseo Capital, S.A., inició su actividad económica, lo que ocurrió en el mes de agosto de 2007, según se afirma en el hecho quinto del libelo de demanda, las declaraciones de renta sólo podían ser preparadas sobre la base del sistema de devengado y, sólo en casos excepcionales previamente autorizados por la Dirección General de Ingresos, se podía recurrir al uso del sistema de caja en la preparación de las mismas.

En ejercicio de las potestades discrecionales que le conferían las disposiciones legales antes indicadas y en virtud de las situaciones por las que atravesaba la

demandante, explicadas en su petitorio de 3 de junio de 2008, legibles en la resolución impugnada, la Dirección General de Ingresos las valoró como excepcionales y, en virtud de ellas, autorizó a la accionante para utilizar el sistema de caja, pero a condición, de que una vez su facturación anual fuese superior a B/.250,000,00, debía cambiar de manera automática al sistema de devengado.

La condición impuesta a Aseo Capital, S.A., por medio de la resolución impugnada, es perfectamente legal, porque así lo establece la resolución 201-454 de 14 de febrero de 2007; no obstante le estaba vedado a la Dirección General de Ingresos autorizar a la demandante el uso del sistema de caja de manera permanente y sin atención al monto de facturación establecido en dicha resolución, por cuanto que ello, sin duda alguna, resultaría ilegal, en atención al hecho que el uso del sistema de caja, sólo puede autorizarlo esa entidad hasta el monto de facturación indicado. Toda facturación superior a ese monto, es decir, B/.250,000.00 debe, obligatoriamente y por mandato legal, utilizar el sistema de devengado en la respectiva declaración de rentas.

En otro orden de ideas, es oportuno indicar que las disposiciones contenidas en la resolución 201-454 de 14 de febrero de 2007, gozan del principio de legalidad de los actos administrativos y están dentro de la facultad discrecional que reviste a la Dirección General de Ingresos para regular todo lo relativo a los tributos nacionales; condiciones que han sido reconocidas por esa Sala en

sentencia de 17 de agosto de 2009, que en lo medular señala lo siguiente:

“En cuanto a lo indicado en relación a la presunción de legalidad de los actos, el jurisconsulto Carlos Ariel Sánchez Torres en su obra "Teoría General del Acto Administrativo" (Ediciones Librería del Profesional, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1996), señala que, una vez emitidos los actos administrativos se considera que están ajustados a derecho, esto es, a las normas jurídicas que le son de obligatoria observancia y cumplimiento. Señala de igual manera que, esa legalidad no necesita ser declarada previamente por ningún tribunal de justicia, pues, se entorpecería la actuación misma, que debe realizarse en interés público.

Dentro de la misma corriente de pensamiento, la Sala Tercera de esta Corporación de Justicia ha externado su criterio sobre la presunción de legalidad de los actos administrativos en fallo calendado 3 de agosto de 2001, en donde señaló que los mismos están revestidos de legalidad porque se presumen expedidos conforme a derecho, de modo tal que quien afirme o alegue su ilegalidad debe probarla plenamente (Sentencia Cerro, S. A. v. Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá) y, en fallo de 19 de septiembre de 2000 (Rolando García v. Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá), en donde se señala que la presunción que ampara dichos actos es una presunción *iuris tantum*; pues, no es absoluta, puede ser desvirtuada mediante prueba en contrario que indica la inexistencia de un hecho o derecho, por tanto, señala también la Sentencia proferida por la Sala Tercera que, no es un valor imperioso, puede ser invertido acreditando que un acto es ilegítimo, como lo son los actos administrativos que pueden ser desvirtuados por el demandante al demostrar que los mismos violan el orden jurídico existente.

La concepción doctrinaria anterior que explica el Tribunal de Justicia en la sentencia de 19 de septiembre de 2000 es, contraria a la noción *iuris et de iure* que son de las presunciones que no admiten prueba en contrario; por tanto, no puede aplicarse a los actos administrativos que sí admiten dichas pruebas. Es fácil inferir para el lector de esta sentencia que, la expedición de la resolución ut supra proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas bajo análisis, en principio goza de la llamada presunción de estricta legalidad de los actos administrativos expedidos por funcionario competente para el acto y en razón de sus atribuciones legales y reglamentarias.

En el caso in examine, con el propósito de evacuar lo pertinente, es preciso formular la siguiente interrogante ¿tiene el Director General de Ingresos facultades para dictar la resolución objeto de la presente impugnación? Para responder a esa pregunta, es preciso consultar lo establecido en el párrafo 1 del artículo 5 del Capítulo II del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro (hoy Ministerio de Economía y Finanzas). Dicha norma es del tenor siguiente:

...

Artículo 5. El Director General de Ingresos es responsable de la planificación, dirección coordinación y control de la organización administrativa y funcional de la Dirección General de Ingresos; de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, de acuerdo con los principios y reglas técnicas de la administración tributaria, para lograr una creciente racionalización en las funciones y el mayor rendimiento fiscal; y de la administración de las leyes impositivas

que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, así como de su complementación reglamentaria u orientadora de la aplicación práctica, por medio de resoluciones y absolución de consultas.

...

Para el conocimiento de los estudiosos del Derecho Tributario, esta Superioridad Judicial considera oportuno y necesario externar algunas consideraciones y criterios frente al tema en debate, debido a que, del análisis jurídico de las posiciones encontradas, proferir una resolución en derecho que consulte los intereses superiores de la justicia tributaria, más aún, cuando estamos frente a una impugnación de nulidad de aplicación erga omnes en donde, esta Corporación ostenta privativamente las facultades legales para decidir.

...

Este Tribunal de Justicia, dentro del examen del expediente, se ve compelida a manifestar su acuerdo con los argumentos razonados que ha esgrimido la Dirección General de Ingresos en cuanto a la aplicación del artículo 2 de la resolución impugnada en relación a los impuestos propios del contribuyente vis á vis aquellos que no lo son. Del mismo modo, compartir el criterio externado por el Procurador de la Administración en su Vista N° 086 de 4 de febrero de 2009, en donde señala que (Cfr. foja 32 del expediente judicial) que señala

"(...) el artículo 2 de la resolución 201-2829 de 18 de octubre de 2004, no infringe el texto ni el espíritu del parágrafo 1 del artículo 5 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, por cuanto éste establece una facultad discrecional del Director General de Ingresos para que el mismo pueda concertar arreglos de pago de deudas tributarias morosas, en general, sin afectar en todo caso, las fechas de

vencimientos normales; de tal suerte que dicha facultad puede ejercerla respecto a todos los tributos bajo su competencia, como únicamente respecto a algunos de ellos, según estime conveniente a los intereses del fisco. (...)"

Sobre el mismo tema, al respecto, el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales (23° Edición Actualizada, Corregida y Aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial Heliasta, S.R. L., Buenos Aires, Argentina, 1996), define facultades discrecionales como "(...) Las que posee el órgano administrativo para obrar de determinada manera, cuando lo crea oportuno y con arreglo a su leal saber y entender, para la mejor satisfacción de las necesidades colectivas. (...)". Por su parte, en este mismo sentido, la Sala Tercera ha manifestado su criterio en cuanto a la legalidad de las facultades discrecionales de la Dirección General de Ingresos, en sentencia de 4 de agosto de 2008, señalando en la parte pertinente, lo siguiente:

...

La norma citada no sólo establece como modalidades para hacer efectivo... sino también autoriza al Director General de Ingresos a establecer otros mecanismos que su consideración cumplan con los requisitos de fiscalización y recaudación del impuesto, mecanismos a través del cual igualmente se puede hacer efectivo el tributo en mención.

Ahora bien, la norma en análisis concede a la Dirección General de Ingresos ciertas facultades en esta materia, al incluir en su segundo párrafo que la obligación para con el contribuyente de pagar el impuesto se puede hacer de varias maneras a saber: a) por declaración jurada, b) por un mecanismo que haya autorizado la Dirección General de Ingresos o, c) por uno establecido por tal Dirección de forma general.

De lo anterior, está claro que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas no sólo esta facultada legalmente para autorizar mecanismos distintos a los señalados, sino también establecerlos de forma general.

Sobre la temática, importa referirnos a otras normas jurídicas que atribuyen facultades específicas a la Dirección General de Ingresos, en el Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por las Leyes 56 de 1995 y 6 de 2005. Dichas normas son del contenido siguiente:

"Artículo 1.

...

y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes fiscales, así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la ley a otras instituciones del Estado.

...

Habida cuenta de lo anterior, y de los argumentos valorativos hechos sobre cada uno de los documentos admitidos que reposan en el dossier, esta Alta Corporación de Justicia ante tales realidades, precisa externar que el artículo 2 de la resolución N°201-2829 de 18 de octubre de 2004, impugnada por el licenciado Dimas Enrique Pérez, con cédula de identidad personal N° 8-701-2240, no es violatorio del parágrafo 1 del artículo 5 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por las Leyes 56 de 1995 y 6 de 2005, proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, no resulta ilegal, por ende, mal podría la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo y Laboral de

la Corte Suprema de Justicia decretar su nulidad. En consecuencia, se observa del examen de la situación que el recurrente no ha podido enervar el acto administrativo dictado por la Dirección General de Ingresos; por tanto, debe negar el cargo invocado y así debe hacerlo saber; ya que, se concluye que la actuación de la administración tributaria se enmarco dentro de sus facultades legales y reglamentarias, toda vez que, cumplió con sus atribuciones y no sitúa los intereses tributario del país en riesgo de incobrables.
..."

Siendo la resolución impugnada un acto administrativo emitido por una autoridad competente para dictarlo y en ejercicio de las normas legales que le faculta para ello, es indudable que la resolución 201-3894 de 15 de octubre de 2008, cuya nulidad se pide en este proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción, se ajusta a derecho y, por tanto, es legal. Por ello resulta atendible para efectos de esta contestación de la demanda la opinión expresada por el jurisconsulto Carlos Ariel Sánchez Torres en su obra "Teoría General del Acto Administrativo" (Ediciones Librería del Profesional, Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1996), citado en el fallo antes transcrito, quien señala que, una vez emitidos los actos administrativos se considera que están ajustados a derecho, esto es, a las normas jurídicas que le son de obligatoria observancia y cumplimiento y por lo tanto, esa legalidad no necesita ser declarada previamente por ningún tribunal de justicia, pues, se entorpecería la actuación misma, que debe realizarse en interés público.

Debido a las consideraciones que preceden, solicitamos respetuosamente a los Honorables Magistrados que integran la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la resolución 201-3894 de 15 de octubre de 2008, proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, y en consecuencia, se nieguen las demás declaraciones solicitadas por la demandante.

IV. Pruebas.

Se aceptan como tales, las aportadas por la demandante, identificadas en el libelo de demanda con los números 3, 4, 5, 11 y 12.

Se objetan todas las demás, por inconducentes.

Aducimos como fuente de prueba, el expediente administrativo que debe reposar en la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el cual solicitamos le sea requerido a dicha entidad para el propósito señalado.

V. Derecho.

Aceptamos el invocado por la accionante.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 514-09