

Para que los instrumentos carentes de fecha cierta la adquieran, deben ser presentados en juicio o archivados en una oficina pública, o reconocidos ante un oficial público, o insertos en algún protocolo notarial. La fecha cierta, en tales casos, es la de la presentación, inserción o reconocimiento. También adquiere fecha cierta un documento a contar desde el día del fallecimiento de la persona que lo otorgó.

(Fuente: ORGAZ, Arturo, Diccionario de derecho y ciencias sociales, Ed. Assandri, 3ra. Ed., Córdoba, 1961, p.157)

Conforme a lo anterior, se entiende que un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación.

Ahora bien, conforme a las constancias procesales ninguno de los tres contratos (INVERSIONES PROSPERINA, S.A., RAFAEL JIMÉNEZ DE SANDOVAL B. Y EJAN FEGHALI) celebrados por DÍAZ Y GUARDIA, S.A. cumplen con los requisitos establecidos por Ley para acogerse a la exoneración del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestaciones de Servicios (ITBMS).

Que si bien los contratos fueron elevados a escritura pública posteriormente (Escrituras públicas No.1114, 1115 y 1116 de 18 de enero de 2006 de la Notaría Quinta de Circuito de Panamá), lo cierto es que la fecha cierta del contrato está dada por la fecha del instrumento que la formaliza, es decir, que esta acción no subsana la falta de concurrencia de los requisitos antes explicados.

Finalmente, las últimas dos normas que la parte actora estima como infringidas (Artículo 1239-A del Código Fiscal y Artículo 34 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000), hacen referencia al derecho que tenía DÍAZ Y GUARDIA, S.A. de apelar el acto impugnado en la vía administrativa.

Vemos que, mediante la Resolución No.086 de 12 de julio de 2007, la Viceministra de Finanzas desestimó el recurso de apelación impetrado contra la Resolución No.201-3254 de 30 de noviembre de 2004, por considerar su sustentación extemporánea.

Respecto a éste punto, consideramos que, si bien es cierto el memorial de notificación de la Resolución No.201-4282 contiene la fecha 15 de diciembre de 2005, no es menos cierto que en dicho documento no consta la fecha REAL en que fue recibido en la institución demandada, y a contrario sensu, en el sello de notificación de la referida resolución aparece la fecha "06 de enero de 2006". Dada ésta explicación y de conformidad con las constancias procesales, a ésta Sala no le queda más que concordar con lo esgrimido por la parte actora, al señalar que la Dirección General de Ingresos del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS incurrió en un yerro al calcular el término de impugnación, y en consecuencia, el desestimar por extemporáneo el recurso de apelación impetrado contra el acto acusado ilegal en la presente causa.

Sin embargo, ese yerro ha sido subsanado por este Tribunal al momento de estudiar la presente causa y dictar la sentencia de fondo que hoy nos ocupa.

En tales condiciones, la Sala concluye que no han sido verificados los cargos de ilegalidad señalados por la demandante en contra la resolución impugnada, por lo que corresponde negar las pretensiones del actor, y declarar legal la Resolución No.201-3254 del 30 de noviembre de 2004 emitida por la Directora General de Ingresos del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, lo que se pasará a declarar a continuación.

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, el punto SEGUNDO de la Resolución No.201-3254 del 30 de noviembre de 2004 emitida por la Directora General de Ingresos del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, y los actos confirmatorios.

Notifíquese.

VICTOR L. BENAVIDES P.

ALEJANDRO MONCADA LUNA -- WINSTON SPADAFORA FRANCO

KATIA ROSAS (Secretaria)

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA FIRMA BERNAL & ASOCIADOS, EN REPRESENTACIÓN DE AVÍCOLA ATHENAS, S. A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN NO.219-04-697 DE 30 DE AGOSTO DE 2006 EMITIDA POR LA ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE CHIRIQUÍ, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS, Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES.- PONENTE: VÍCTOR

LEONEL BENAVIDES PINILLA - PANAMÁ, VEINTICUATRO (24) DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIEZ (2010).

Tribunal: Corte Suprema de Justicia, Panamá
Sala: Tercera de lo Contencioso Administrativo
Ponente: Víctor L. Benavides P.
Fecha: viernes, 24 de septiembre de 2010
Materia: Acción contenciosa administrativa
Plena Jurisdicción
Expediente: 536-2008

VISTOS:

El licenciado José Félix Yáñez D. de la firma forense Bernal y Asociados, actuando en su condición de apoderado judicial de la sociedad denominada Avícola Athenas, S. A., ha interpuesto formal demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, para que se declare nula, por ilegal, la resolución N° 219-04-697 de 30 de agosto de 2006, expedida por la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas que, rechaza la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la declaración jurada de rentas del período 2005 de la sociedad demandante. Esta demanda fue admitida mediante auto de doce (12 de septiembre de dos mil ocho (2008), en donde se ordena enviar copia a la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, para que rinda un informe explicativo de conducta, dentro del término de cinco (5) día, en atención a lo prescrito en el artículo 33 de la ley N°33 de 1946 y, corre traslado al Procurador de la Administración, por el término de cinco (5) días y, se abre a pruebas la presente causa, por el mismo término de cinco (5) días.

ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

El impugnante ataca la resolución N° 219-04-697 de 30 de agosto de 2006, que dictó la Administradora Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, cuya parte resolutive, es del tenor siguiente:

“(...)

PRIMERO: RECHAZAR la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal 2005 del contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S.A., con R.U.C. 32212-63-246734.

SEGUNDO: INFORMAR al contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S.A., lo siguiente:

2.1 Que el Impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2005 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

2.2 Que el Impuesto Estimado de su Declaración Estimada de

Renta para el período fiscal 2006 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR); y

2.3 Que la Dirección General de Ingresos se reserva el derecho de fiscalizar sus operaciones para corroborar que cumplan con las disposiciones de la Ley 6 de 2005 y el Decreto

Ejecutivo 170 de 1993, así como las demás disposiciones fiscales vigentes.

TERCERO: REMITIR al Departamento de Fiscalización (Auditoría) de la Dirección General de Ingresos, copia de la presente Resolución para que realicen las investigaciones pertinentes a fin de verificar el Impuesto de Timbre, además de determinar si, en materia de ITBMS el contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S.A., cumple con lo dispuesto por el artículo 1057-V del Código Fiscal..

CUARTO: REMITIR al Departamento de Cuenta Corriente de la Dirección General de Ingresos copia de la presente Resolución, siempre y cuando la misma se encuentre debidamente ejecutoriada, para que se apliquen en la cuenta corriente del contribuyente.

QUINTO: ADVERTIR a los contribuyentes que en contra de esta Resolución proceden los Recursos de Reconsideración y Apelación. De uno u otro recurso, o ambos, podrá hacerse uso interponiéndolos en forma legal dentro de un término común de quince (15) días hábiles. En caso de interponerse el recurso de Reconsideración y Apelación de forma directa deberá sustentarse dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la notificación de esta resolución. Fallada la Reconsideración y en el evento de haberse interpuesto el de Apelación en forma subsidiaria, ésta deberá formalizarse dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la notificación de la Providencia o Resolución que la conceda.

(...)"

El acto demandado fue confirmado por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí mediante la Resolución N°219-04-58 de 22 de enero de 2007 (Cfr. fs. 4 a 7 del cuaderno judicial), en donde se resuelve mantener en todas sus partes la resolución N°218-04-697 de 30 de agosto de 2006 que rechaza la solicitud del contribuyente Avícola Athenas, S.A. de la no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR) y advierte al contribuyente que con la citada resolución se agota la vía gubernativa. Por tal razón, mediante providencia No.2 de 20 de mayo de 2007, la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas dispone, lo siguiente:

"(...)

DEVOLVER sin más trámite a la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, el expediente del contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S.A., con R.U.C. (sic) No.32212-63-246734, para que proceda en lo pertinente.

(...)"

ARGUMENTO DE LA PRETENSIÓN DE LA PARTE ACTORA

En la demanda se formula pretensión consistente en una petición dirigida a la Sala Tercera para que declare que es nula, por ilegal, la Resolución N°219-04-697 de 30 de agosto de 2006 y, como consecuencia, se declaren nulos por ilegales, los actos confirmatorios contenidos en la resolución N°219-04-58 de 22 de enero de 2007 expedida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, y la providencia N°2 de 20 de mayo de 2008 dictada por la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas. Solicita por consiguiente, que "(...) se aplique el cálculo tradicional del impuesto sobre la renta tal como aparece en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal 2005 de la contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S. A., tomando en cuenta el incentivo de la reinversión emanado de la Ley No. 3 de 20 de marzo de 1986, derogada por la Ley No. 28 de 20 de junio de 1995, reformada por la Ley 26 de 4 de junio de 2001 y modificada por la Ley No.11 de 4 de enero de 2008. (...)"

HECHOS U OMISIONES FUNDAMENTALES DE LA ACCIÓN

Sostiene el recurrente, en cuanto a su pretensión, en atención a los que constituyen hechos en que se fundamenta la demanda (Cfr. a fojas 48 a 51 del cuaderno judicial), los cuales transcribimos, los de mayor relevancia directa con el tema que ocupa la atención de este Tribunal; cuales son:

"(...)

SEGUNDO: AVÍCOLA ATHENAS, S. A. se encuentra inscrita en el Registro Oficial de la Industria Nacional, Dirección General de Industrias del Ministerio de Comercio e Industrias al No. 1,039 del 28 de marzo de 1994, Tomo 009, Folio 145, Asiento 01; inscripción prorrogada y vigente a tenor de lo dispuesto en la Resolución No. 29 de 7 de octubre de 2003, emitida por la dependencia gubernamental antes enunciada.

TERCERO: En tiempo oportuno el contribuyente denominado AVÍCOLA ATHENAS, S. A. presentó solicitud para la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), conforme la Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2005, con fundamento en el artículo 133 "f" del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, tal como fue adicionado por el artículo 43 del Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005 y modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005.

CUARTO: La solicitud para la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), conforme la Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2005, fue rechazada mediante la Resolución No. 219-04-697 de 30 de agosto de 2006, dictada por el Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí

QUINTO: La anterior Resolución expone como fundamento en su parte medular que "El informe del auditor contradice lo indicado por AVÍCOLA ATHENAS, S.A.; ya que establece que su tasa efectiva al aplicar el impuesto causado por el CAIR corresponde a un 19.76%. Este resultado fue obtenido por el auditor fiscal en observancia a lo consagrado por el numeral 2, literal b, del artículo 133d del Decreto Ejecutivo 170 de 1993. Según la norma en comento, la tasa efectiva del CAIR, se obtiene luego de dividir el impuesto causado por el CAIR (Casilla 100 de la Declaración Jurada de Rentas) entre la renta gravable (Casilla 38 de la Declaración Jurada de Rentas)."

SEXTO: A pesar que el Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, luego de sus reformas de 2005, establece que la tasa efectiva es el porcentaje que resulta de dividir el impuesto causado entre la renta gravable, dicha normativa no puede ser aplicada obviando lo establecido por el incentivo de la Reinversión, a que tiene derecho AVÍCOLA ATHENAS, S. A., por ser beneficiaria de la Ley No. 3 del 20 de marzo de 1986, vigente a la fecha para todas aquellas empresas inscritas en el Registro Oficial de la Industria Nacional, como es el caso de nuestra representada.

...

OCTAVO: AVÍCOLA ATHENAS, S. A. debe ser beneficiada con la no aplicación del CAIR, debido a que la tasa efectiva de 19.76% fue calculada considerando como renta gravable el valor que aparece en el renglón No. 38 de la Declaración de Rentas, el cual asciende a la suma de B/584,598.00 y no la renta neta gravable que aparece en el renglón No. 50, al cual se le descuenta la suma de B/495,134.41 que corresponde al incentivo de la Reinversión, al que tiene derecho la empresa por ser, como se señaló en líneas anteriores, beneficiaria de la Ley No. 3 del 20 de marzo de 1986, vigente para el caso concreto. Tal como aparece en la declaración de rentas del período 2005, la empresa se acoge al Incentivo de Reinversión, por ello se incluye en el renglón 45 de la misma, la suma de B/495,134.41 que es el monto que la empresa puede deducirse como inversión en activos fijos de acuerdo con certificación emitida por el Ministerio de Comercio e Industrias con fecha 17 de marzo de 2005 (entendiéndose 2006, en base a su contenido).

(...)"

DISPOSICIONES LEGALES INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

La sociedad denominada Avícola Athenas, S.A. a través de su apoderado judicial de la actora sostiene que las violaciones a las que hace referencia en su libelo de demanda (Cfr. a fojas 51 a 57 del cuaderno judicial) señalando que corresponden a los artículos 3 y 14 del Código Civil, los cuales fueron por violación directa por omisión, por inobservancia de la administración tributaria del incentivo a la reinversión de que goza la empresa (derechos adquiridos) y porque debió aplicar la norma especial por encima de lo que establece el Código Fiscal; los artículos 3 y 9 de la ley N°3 de 20 de marzo de 1986 infringidas según el apelante de manera directa por omisión, debido a que su representada está amparada por la seguridad jurídica de la resolución N°29 de 7 de octubre de 2003, expedida por el Ministerio de Comercio e Industrias y que, aún se mantiene vigente el beneficio de la reinversión de utilidades; y el artículo 23 de la ley N°28 de 20 de junio de 1995, reformada por el artículo 1 de la ley N°26 de 4 de junio de 2001, que también es acusada de violación directa por omisión, ya que, la ley N°3 de 1986, le da ultraactividad explícita al régimen de incentivos fiscales creado por esa norma.

INFORME EXPLICATIVO DE CONDUCTA

En atención al informe explicativo de conducta solicitado por este Tribunal, mediante Nota N°219-01-1016 de 24 de julio de 2007, el licenciado Omar Ponce, Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí (Cfr. fs. 73 a 81 del cuaderno judicial), señala que dicha autoridad tributaria provincial dictó la resolución N°219-04-697 de 30 de agosto de 2006, debido a que, del análisis se llegó a la conclusión que la tasa efectiva aplicable al contribuyente por el CAIR es de 19.76%; por lo que, señala el informe de conducta que, la precitada solicitud carece de fundamento técnico y legal, razón por la cual fue rechazada. El licenciado Omar Ponce, también hace un recorrido del caso sun iúdice e inclusive, expone alegatos contra las supuestas violaciones al procedimiento administrativo tributario, violaciones al procedimiento administrativo general y alegaciones técnicas referentes a la tasa efectiva, señaladas, entre otras cosas, por la sociedad recurrente.

El referido informe termina concluyendo, lo siguiente:

“(...)

y como hemos anotado previamente ante esta superioridad, esta condición no es un derecho adquirido de jure, por lo que de su situación de tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta, excede el 30% requiere de su legítimo reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, toda vez que se trata de hechos o supuestos comprobables, cuya carga probatoria recae en el contribuyente sujetos a la debida comprobación y verificación del Estado, en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras.

(...)”

CRITERIO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

Acude el Procurador de la Administración de conformidad con lo prescrito en el numeral 2 del artículo 5 de la ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad, según expresa en su Vista N°448 de 19 de mayo de 2009 (Cfr. fs. 99 a 104 del expediente judicial) a dar contestación a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, por medio de la cual solicita que se declare nula, por ilegal, la resolución N°219-04-697 de 30 de agosto de 2006 expedida por el Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí.

Los descargos legales de la Procuraduría de la Administración en representación de los intereses de la institución demandada, señala que los artículos 3 y 9 de la ley N°3 de 1986 indicados por el licenciado José Félix Yáñez D. de la firma forense Bernal & Asociados como infringidas por la resolución N°219-04-697, fueron derogadas al entrar en vigencia la ley N°38 de 20 de junio de 1995, razón por la cual la Procuraduría se abstiene de pronunciarse en torno a los cargos de violación. En cuanto a los cargos endilgados por violación de los artículos 3 y 14 del Código Civil y, el artículo 23 de la ley N° 28 de 1995, el Procurador al resumir sus alegatos al respecto, señala que la tasa efectiva con base a los cálculos efectuados por la administración tributaria de Chiriquí, es de un 19.76%; por lo que resulta muy por debajo del 30% que dispone el artículo 133-D del decreto ejecutivo N°170 de 1993. De esto sostiene el fiscal de la administración que en atención al artículo 697 del Código Fiscal dispone que no son deducibles, entre otros, inversiones cuya renta sea de fuentes extranjeras o exentas. Concluye después de examinar las disposiciones pertinentes que, no comparte el criterio vertido por el recurrente; por consiguiente, solicita a esta Magistratura declarar que no es ilegal la resolución N°219-04-697 de 30 de agosto de 2006, expedida por el Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí y, en consecuencia, se denieguen las pretensiones de la sociedad denominada Avícola Athenas, S.A.

CRITERIO Y DECISIÓN DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia se siente compelida a externar criterios en relación a los informes explicativos de conducta que el Magistrado Sustanciador solicita a los administradores de la cosa pública, como en este negocio contencioso, al licenciado Omar Ponce, en su calidad de Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, era para que el precitado funcionario ilustrara a esta Corporación de Justicia sobre el supra citado negocio. Habida cuenta de lo anterior, es preciso manifestar que el artículo 57 de la ley N°135 de 30 de abril de 1943, modificado por la ley N°33 de 11 de septiembre de 1946, establece claramente, lo siguiente:

“(...)

57. Recibida la demanda en el Tribunal y verificado el reparto, el magistrado sustanciador dispondrá, al admitirla, que se dé traslado de ella a la parte demandada; que se abra la causa a pruebas, por el término de cinco días y que se envíe copia de la demanda al funcionario que dictó el acto acusado, para que éste, dentro de igual término, explique su conducta, por medio de un informe.

(...)"(Subrayado es de esta Sala)

En correspondencia con lo anterior, el licenciado Heriberto Araúz en su obra Derecho Procesal Administrativo, señala que el informe explicativo de conducta es el "(...) informe que debe rendir la autoridad o representante legal de la autoridad demandada, generalmente en las demandas de plena jurisdicción, sobre las razones de hecho y derecho que tuvo para dictar o ejecutar el acto administrativo impugnado.(...)" (Subrayado es de esta Sala)

Por tanto, el prenombrado servidor público encargado de la administración de ingresos en dicha provincia, debió exponer los argumentos fáctico-jurídicos y, los razonamientos de hecho y derecho que tuvo esa dependencia de la Dirección para expedir el acto administrativo impugnado; es decir, la génesis por la cual se emitió el acto atacado y no, tratar de descalificar los argumentos del contribuyente, ni exponer criterios que en ningún momento fueron utilizados como basamento para dictar la resolución hoy demandada por la sociedad denominada Avícola Athenas, S.A. De igual manera, hemos reiterado que el análisis y valoración de los negocios jurídicos puestos bajo nuestro juzgamiento, son de nuestra privativa competencia, por ministerio de la ley. Este criterio ha sido esbozado y reiterado en sentencias como la del 12 de diciembre de 2008, Elías Ariel Castillo González v. Banco Nacional de Panamá; 13 de abril de 2009, Constructora Franco, S. A. v. Dirección General de Ingresos, entre otros fallos, consultables en el registro judicial.

Corresponde ahora a este Tribunal Contencioso entrar a resolver las interrogantes necesarias para justipreciar el objeto primario de la demanda y así, exponer dentro del esquema jurídico, el criterio y decisión de esta Corporación en torno al objeto fundamental del acto contencioso sub iúdice. Pero antes, es preciso recordar a los lectores de esta sentencia que el proceso traído a nuestra atención nace en virtud de la acción administrativa proferida por la Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí que, mediante resolución N°219-04-697 emitida el 30 de agosto de 2006, hoy recurrida, cuya parte resolutive, establece, lo siguiente:

"(...)

PRIMERO: RECHAZAR la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta (CAIR), que aparece en la Declaración Jurada de Rentas para el período fiscal 2005 del contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S.A., con R.U.C. 32212-63-246734.

SEGUNDO: INFORMAR al contribuyente AVÍCOLA ATHENAS, S.A., lo siguiente:

2.1 Que el Impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2005 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

2.2 Que el Impuesto Estimado de su Declaración Estimada de Renta para el período fiscal 2006 debe ser pagado conforme al Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR); y

2.3 Que la Dirección General de Ingresos se reserva el derecho de fiscalizar sus operaciones para corroborar que cumplan con las disposiciones de la Ley 6 de 2005 y el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, así como las demás disposiciones fiscales vigentes

(...)"

Sostiene la institución tributaria demanda que se consignó en la precitada resolución el rechazo de la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR) formulado por la sociedad

denominada Avícola Athenas, S.A. debido a que la tasa efectiva es el 19.76%, porcentaje éste, inferior al límite establecido del 30%. Sobre el particular, es conducente señalar lo que prescribe para las personas jurídicas el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal:

“(...)

Artículo 699. Las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la que resulte mayor entre:

La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o

La renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravables, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste.

El total de ingresos gravables 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 solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%).

Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.

(...)” (Subrayado es de esta Sala)

Por su parte, en cuanto a la tasa efectiva se refiere, es necesario consultar lo dispuesto en el artículo 695 del citado código que, señala, lo siguiente:

“(...)

Artículo 695. Renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles.

(...)” (Subrayado es de esta Sala)

Conociendo la tasa efectiva, cómo se calcula y cuáles son las variables que se deben utilizar para calcular dicha tasa, corresponde ahora responder a la interrogante ¿qué son gastos y erogaciones deducibles según nuestro ordenamiento tributario?. En consecuencia, el artículo 697 del mismo código señala expresamente, lo siguiente:

“(...)

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, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. El Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este artículo.

(...)”

Por lo visto, nuestro régimen impositivo nacional establece de acuerdo con el método tradicional que, los gastos o erogaciones deducibles deben ser los ocasionados para producir la renta o para conservar su fuente; por tanto, esos gastos o erogaciones deberán atribuirse a la renta gravada, a la renta exenta o a la renta de fuente extranjera, tomando en consideración si los mismos fueron incurridos indistintamente para producir dichas rentas, solamente será deducible de la renta gravada en la proporción que ésta, señala la norma, guarde con relación a la renta total.

Habida cuenta de lo anteriormente expresado, con el objeto de poder conocer si es factible o no atribuir un gastos o erogación para el cálculo del impuesto sobre la renta, es necesario entender primero ¿qué significa conservación de la fuente y producción de la renta?. El concepto jurídico sobre el particular, está contenido en la

Sección Segunda del Capítulo IV del reglamento del impuesto sobre la renta del decreto ejecutivo N°170 de 1993, específicamente el artículo 19, cuando 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 condición 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.

(…)” (Subrayado es de esta Sala)

Configurado el marco jurídico, queda claro entonces que los costos y gastos o erogaciones deben aplicarse, ya sea para producir ingresos que se puedan transformar en renta y/o para conservar las fuentes de ingresos que igualmente se pueda traducir en renta. Por consiguiente, desde la perspectiva de lo deducible, será entonces necesario comprobar mediante documentos o amparado en alguna ley que acredite, los costos y gastos o erogaciones que propendan a producir renta o conservar su fuente, siempre y cuando efectivamente se hayan realizado o causado, según el sistema de contabilidad a base de causación.

Ahora bien, resuelto lo concerniente a lo deducible y, sobre la producción y/o conservación de la renta, este Tribunal debe enfocar su análisis en lo atinente al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta (CAIR) de personas jurídicas; recordando que, el artículo 699 ibidem, modificado por la Ley N° 6 de 2 de febrero de 2005, queda reglamentada por el Capítulo VIII del decreto ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, específicamente, para el caso bajo estudio, el párrafo 2 del artículo que es del tenor siguiente:

“(…)

Artículo 133-B. Sobre el Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) de Personas Jurídicas.

...

Parágrafo 2. Si al momento de practicar el cálculo para determinar el impuesto sobre la renta, la persona jurídica determinará que incurrirá en pérdida, podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Igual solicitud podrá presentar el contribuyente, cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda el 30%.

(…)” (Subrayado es de esta Sala)

Por otra parte, sobre la no aplicación del CAIR contemplado en el mismo decreto ejecutivo, el cual señala, en relación al contribuyente persona jurídica, lo siguiente:

“(…)

...

Artículo 133-D. No aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos, la no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:

A. En el caso de contribuyentes Personas Naturales:

1. ...
2. ...

B. En el caso de contribuyentes Personas Jurídicas:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, determinare que incurriría en pérdida.
2. Si al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, produce una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que excede el treinta por ciento (30%). Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 del Código Fiscal.

Con arreglo al Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal el contribuyente podrá solicitar la no aplicación del CAIR hasta por un período de tres (3) años.

(...)"

Es fácil colegir que el contribuyente está obligado a calcular el impuesto sobre la renta en base a los numerales 1 y 2 del artículo 699 y, en el caso del CAIR, es necesario que concurra uno de dos presupuestos para su no aplicación, tal cual lo establece el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal y el artículo 133-D del decreto ejecutivo N°170 de 1993 transcritos, cuales son:

- si al aplicar el CAIR se determina que incurriría en pérdidas o,
- si al aplicar el CAIR la tasa efectiva del impuesto sobre la renta excede el 30%.

De acuerdo con el informe de auditoria que recomendó el rechazó de la solicitud de la no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR) presentada por la sociedad denominada Avícola Athenas, S.A., al calcular la tasa efectiva arrojó 19.76% y no superior al 30% dispuesto como una de las condiciones para la solicitud de la no aplicación del CAIR, señalando la auditoria que "(...) la tasa efectiva del CAIR se obtiene luego de dividir el impuesto causado por el CAIR (Casilla 100 de la Declaración Jurada de Renta) entre la renta gravable (Casilla 38 de la Declaración Jurada de Rentas). (...)".

Se concluye que el fondo de la controversia, no se trata de que si el contribuyente presentó a tiempo o no la solicitud o, si la misma fue o no aceptada o, si no presentó todos los documentos solicitados; si no más bien que, al llevarse a cabo la actividad de auditoria, se determinó que la tasa efectiva no excedía el 30% señalado por el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, según la Declaración Jurada de Rentas para el periodo fiscal 2005. El fondo de la litis, entonces radica en la manera en que se debe calcular la tasa efectiva en el caso del CAIR tomando en consideración o no la reinversión que aparece consignada en el renglón o casilla 45 de la Declaración Jurada de Rentas Personas Jurídicas correspondientes al período fiscal 2005 de la sociedad Avícola Athenas, S.A. En el caso del cálculo del impuesto sobre la renta causado según el método tradicional (numeral 1 del artículo 699 del Código Fiscal), se multiplica la tasa del treinta por ciento (30%) por la renta neta gravable después de deducir el incentivo por la reinversión, o sea:

$$(B/.584,598.00 - B/.495,134.41) \times 30\% = B/. 26,839.08$$

Por parte de la demandante, el licenciado José Félix Yáñez D. argumenta señalando que la empresa es beneficiaria de la ley N°3 de 20 de marzo de 1986, derogada por la ley N°28 de 20 de junio de 1995, reformada por la ley N°26 de 4 de junio de 2001 y modificada por la ley N°11 de 4 de enero de 2008, normas que mantienen de forma ultraactiva la vigencia del incentivo a la reinversión; no obstante, la administración tributaria de Chiriquí injustamente omitió del cálculo de la tasa efectiva en el caso del CAIR, lo que ha provocado el rechazo de nuestra solicitud. Concluye el alegato del defensor judicial señalando que en el caso de la tasa efectivo para determinar si excede el 30% (parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal), es menester tomar en consideración dicha reinversión de tal manera que se divide el impuesto causado entre la renta neta gravable; es decir:

$$B/.115,545.75 / (B/.584,598 - B/.495,134.41) = 129.15\%$$

Este Tribunal precisa consentir la posición de la sociedad recurrente, toda vez que, el incentivo a la reinversión de utilidades es un incentivo tributario que el Estado otorga con el propósito de que las empresas productivas puedan continuar y/o aumentar su producción.

En virtud de lo expuesto, hecha la exposición y con base a las consideraciones valorativas del cuaderno judicial y el expediente administrativo, esta Magistratura debe conceder lo solicitado por el contribuyente y así debe hacerlo saber, toda vez que, la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí a través de sus auditores omitieron considerar la deducción tributaria; o sea, el monto consignado como reinversión aún cuando

según certificación de 17 de marzo de 2005, expedida por la Dirección General de Industrias del Ministerio de comercio e Industrias, se señala que se determinó que el total de los activos fijos adquiridos e incorporados a la producción durante el período fiscal 2005, ascendieron a B/601,714.21 y que, los mismos fueron destinados al aumento de la capacidad instalada de la planta, en atención a los beneficios que otorga a la sociedad su Registro Oficial de la Industria Nacional No.1039 de 28 de marzo de 1994, basado en la ley N°3 de 20 de marzo de 1986.

En consecuencia, este Tribunal de Justicia precisa externar que el acto administrativo que ocupa su atención, resulta ilegal, por ende, mal podría este Tribunal de Justicia no decretar su nulidad; por tanto, así debe hacerlo saber; ya que se concluye que el informe de auditoría omitió tomar en consideración el beneficio tributario que otorga la ley al calcular la tasa efectiva del CAIR; es decir, no tomaron en consideración dicho beneficio tributario.

En mérito de lo expuesto, la SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y LABORAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE ES ILEGAL la resolución N°219-04-697 de 30 de agosto de 2006, dictado por el licenciado Omar Ponce, Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Chiriquí de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, dentro del proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción interpuesto por la firma forense Bernal & Asociados, actuando en nombre y representación de la sociedad denominada AVÍCOLA ATHENAS, S.A. con R.U.C. 32212-63-246734. En consecuencia, debe proceder a ACEPTAR la solicitud de no aplicación del CAIR para el período fiscal 2005 y, CONCEDER al contribuyente autorización para que determine su impuesto sobre la renta utilizando el método tradicional hasta por los tres (3) años subsiguientes.

Notifíquese,

VICTOR L. BENAVIDES P.

ALEJANDRO MONCADA LUNA -- WINSTON SPADAFORA FRANCO

KATIA ROSAS (Secretaria)

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN , INTERPUESTA POR EL LICDO. CARLOS E. CARRILLO GOMILA EN REPRESENTACIÓN DE G&R INTERNATIONAL, S. A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN NO. 201-3935 DEL 31 DE OCTUBRE DE 2005, EMITIDA POR LA DIRECTORA GENERAL DEL INGRESOS DE MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES.-
PONENTE: VICTOR L. BENAVIDES P.- PANAMÁ, VEINTICUATRO (24) DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL DIEZ (2010)..

Tribunal:	Corte Suprema de Justicia, Panamá
Sala:	Tercera de lo Contencioso Administrativo
Ponente:	Victor L. Benavides P.
Fecha:	viernes, 24 de septiembre de 2010
Materia:	Acción contenciosa administrativa Plena Jurisdicción
Expediente:	503-06

VISTOS:

El licenciado Carlos E. Carrillo Gomila, actuando en nombre y representación de G & R International, ha interpuesto demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción con la finalidad que se declare nulo, por ilegal, la Resolución No. 201-3935 del 31 de octubre de 2005, emitida por la Directora General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, los actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

La demanda descrita en el párrafo que antecede fue admitida por la Sala Tercera mediante Auto de 9 de noviembre de 2006.

EL ACTO IMPUGNADO

El acto impugnado lo constituye la Resolución No. 201-3935 de 31 de octubre del 2005, la cual, en su parte resolutive establece lo siguiente: