

Institución a fin de que fuera la Sala Tercera quien decidiese sobre la viabilidad de las reclamaciones presentadas por la señora Mercedes de Pinzón. Cabe señalar que la mencionada demanda de interpretación fue rechazada a través de resolución de 18 de julio de 1997, puesto que, a juicio del Magistrado Sustanciador mediante dicha acción el I. P. H. E., "no solicita que se interprete el alcance y validez de la resolución que decide la solicitud promovida por la señora Pinzón, sino que pretende que la Sala Tercera resuelva la mencionada solicitud, desnaturalizando el objeto de la acción contencioso administrativa de interpretación judicial toda vez, que la Sala Tercera no puede sustituir la labor de la Administración dentro de la vía gubernativa resolviendo consultas inherentes a la actividad que esta última desarrolla ...".

Así, concluyen los Magistrados que integran el resto de la Sala que la resolución N° 008 de 12 de noviembre de 1996 no agota la vía gubernativa con respecto a la solicitud de 2 de octubre de 1996, por lo que en el presente proceso se encuentra palmariamente probado el silencio administrativa como presupuesto para ocurrir ante la vía contencioso administrativa, por lo que lo procedente es, pues, confirmar el auto apelado.

En consecuencia, el resto de los Magistrados que integran la Sala Tercera de lo contencioso administrativa, CONFIRMA la resolución de abril de 1997 mediante la cual se admite la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta por el lcdo. Julio Jované en representación de la señora Mercedes de Pinzón.

Notifíquese.

(fdo.) ARTURO HOYOS

(fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA

(fdo.) JANINA SMALL
Secretaria

==**==**==**==**==**==**==**==**==**==

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN INTERPUESTA POR EL LICDO. ANÍBAL TEJEIRA ARAÚZ, EN REPRESENTACIÓN DE CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN N° 213-3793 DE 17 DE AGOSTO DE 1995, EMITIDA POR LA DIRECCIÓN REGIONAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, ACTOS CONFIRMATORIOS Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADO PONENTE: EDGARDO MOLINO MOLA. PANAMÁ, CINCO (5) DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE (1997).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

VISTOS:

El licenciado Anibal Tejeira Araúz, en representación de CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A. ha interpuesto Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N° 213-3793 de 17 de agosto de 1995, emitida por la Dirección Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

LO QUE SE DEMANDA

El apoderado judicial de la sociedad demandante solicita que se declare la ilegalidad de la citada Resolución N° 213-3793 de 17 de agosto de 1995, por la cual la Dirección Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá procedió a expedir liquidación adicional a nombre del contribuyente **CLÍNICA DR. MAURO**

ZÚÑIGA, S. A. con R. U. C. N° 35054-63-258679 por deficiencia en sus declaraciones de impuesto sobre la renta para los años 1992, 1993 y 1994, determinándose un impuesto a pagar para cada año de B/.7,319.40, B/.2,951.72 y B/.1,586.95, respectivamente. Consecuentemente, se ordene la devolución por parte de la referida entidad a dicha empresa, de la suma de B/.14,978.98, dinero que fuera consignado a favor del Tesoro Nacional, como derivación del acto impugnado, según consta en recibo de la Dirección Regional de Ingresos de 16 de febrero de 1996.

LOS HECHOS U OMISIONES FUNDAMENTALES DE LA ACCIÓN

La parte actora sustenta sus pretensiones en los siguientes hechos:

1. Que la empresa **CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A.** es un contribuyente cuyo giro primordial es el funcionamiento y operación de una clínica profesional médica que atiende en la Clínica Hospital San Fernando en la ciudad de Panamá. Como todo contribuyente fiscal panameño incurre en gastos propios para la conservación y/o protección de la fuente de sus ingresos.

2. Que la referida clínica al presentar sus declaraciones de renta para los años 92, 93 y 94 incluyó como deducibles, una serie de gastos incurridos en el giro ordinario de ella; necesarios para la conservación de la fuente y/o producción de la renta, acogiendo por igual causa a beneficios sobre depreciación de activos fijos en ese tema.

3. Que tras examen o revisión normal por auditores de la Dirección de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro sobre la documentación fiscal (declaraciones de rentas, recibos o comprobantes de gastos y/o de ingresos, etc.), respecto del contribuyente **CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A.** la Dirección Regional de Ingresos mediante la resolución N° 231-3793 de 17 de agosto de 1995 realizó un alcance a través de una liquidación adicional para los años investigados; liquidación derivada según los auditores y la administración de supuestas deficiencias encontradas en la documentación examinada.

4. Que la actuación de los funcionarios del Ministerio de Hacienda desconoció de hecho, el valor documental de recibos y otros documentos expresivos de gastos hechos por el contribuyente, sin que mediara resolución judicial expresiva o justificativa de ese desconocimiento.

5. Que contra la resolución N° 231-3793 de 17 de agosto de 1995, acusada de ilegal se interpusieron los recursos gubernativos respectivos, ante las esferas administrativas correspondientes. Que los mismos le fueron decididos desfavorablemente ya que se confirmó la resolución impugnada.

INFORME DE CONDUCTA

De la acción encausada se le corrió traslado al Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá (representante legal de la entidad demandada), quien mediante Nota N° 33 231-L-286 de 5 de marzo de 1996 que corre a fs. 33-37 del expediente contencioso, señaló a esta Sala que el acto impugnado, la Resolución N° 213-3793 de 17 de agosto de 1995 se expidió en razón de las investigaciones y diligencias llevadas a cabo por los auditores al servicio del Departamento de Auditoría Integral de la Dirección General de Ingresos, quienes determinaron ciertas deficiencias que aumentan la renta gravable del contribuyente de acuerdo con dichas investigaciones para los años 1992, 1993 y 1994. Siendo así, se procedió a la objeción de los siguientes gastos: salarios, alquileres, depreciación, honorarios por servicios prestados y otros gastos.

En cuanto al rubro de salarios agrega la entidad demandada, que el mismo

fue objetado por la Administración para el año de 1994 por la suma de B/.2,600.00, debido a que de las investigaciones efectuadas resultó falta o carencia de documentación sustentadora ya que dicho gasto no guarda relación con la producción de la renta y la conservación de la fuente de ingresos. (F. 34).

En cuanto al gasto de alquiler por la suma de B/.11.60 declarado, dicha autoridad sostiene que la razón por la que el mismo fue objetado lo constituye el hecho de que se determinó la suma de B/.4,800.00 como gasto deducible en lugar de B/.4,811.60 por lo que se aumentó a la renta neta gravable declarada la suma objetada. (F. 34).

En lo que al gasto de depreciación respecta; la Administración señala que para los años 1992, 1993 y 1994 objetó la suma de B/.2,025.00, en cada año, en concepto de la depreciación de dos automóviles de la clínica. La objeción recayó en su totalidad sobre uno de los dos (Volkswagen) y, sobre el otro, en un 50% debido en ambos casos, al uso personal dado a los mismos, separado de las actividades propias de la clínica. (F. 34).

En el rubro de honorarios por servicios prestados; agrega el ente demandado que la objeción para los años 1992 y 1993 de las sumas de B/.10,800.00 y B/.2,130.00 respectivamente, en concepto de honorarios pagados a tres familiares del representante legal de la sociedad, se dio debido a que no hubo la comprobación satisfactoria de la relación guardada entre la totalidad de la suma deducida como gasto y la producción de la renta y conservación de la fuente de ingresos. (F. 35).

Finalmente, en el renglón de otros gastos el ente demandado indicó que la objeción para los años 1992, 1993 y 1994 respectivamente, por las sumas de B/.4,278.08, B/.4,271.63 y B/.1,761.97, en concepto de otros gastos que incluyen gasto de transporte, servicio de mensajería, viajes y viáticos y suministros, obedeció a que en este rubro tampoco hubo documentación sustentadora de que las sumas deducidas por el contribuyente guardan relación con la producción de la renta en su totalidad. Al respecto, señala que las diferencias determinadas por el auditor resultan en lo siguiente: "por gastos de transporte se objetó 50% de la suma deducida y se reconoció el otro 50% con fundamento en el uso personal que se le da al automóvil; por gastos en servicio de mensajería se objetó la totalidad de la suma deducida debido a que quien presta los servicios lo hace en la finca del representante legal de la sociedad; por gastos de viajes y viáticos, se objetó la totalidad de la suma deducida ya que no hubo documentación pertinente que estableciera la relación entre estos gastos y la producción de la renta; y, por gastos en suministros, se objetó parcialmente la suma deducida con base en la documentación aportada por el contribuyente." (F. 35).

También agrega que, el contribuyente **CLÍNICA ZÚÑIGA, S. A.** declaró en calidad de micro, pequeña y mediana empresa, siendo afiliada a otra sociedad denominada **INVERSIONES EYMER, S. A.** razón por la que no califica en tal calidad y por lo que se rectificó el cálculo del impuesto sobre la renta de acuerdo con la tabla para persona jurídica, y se le agregó el impuesto complementario a que da lugar dicha situación. (F. 35).

DE LAS DISPOSICIONES ACUSADAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

La sociedad demandante estima que la Resolución recurrida infringe el artículo 697 del Código Fiscal que contiene el listado y erogaciones deducibles de la renta bruta de los contribuyentes.

La parte recurrente considera que el citado artículo ha sido infringido en concepto de violación directa, por omisión. Al respecto, manifiesta que esta infracción se produce cuando el funcionario administrativo expedidor de los actos

impugnados desconoce la validez intrínseca de documentos sustentadores de los gastos incurridos por el contribuyente en la producción de la renta y en la conservación de su fuente.

En efecto, agrega el contribuyente que una adecuada evaluación del mérito de las pruebas que obran en autos evidencia que "la administración, de manera arbitraria y sin fundamento jurídico de ninguna clase, despojó de eficacia las pruebas del actor en este contencioso, pruebas esas que se acomodan a los usos y prácticas para demostrar los gastos a los que se refieren." (F. 26).

También se aduce la supuesta violación del artículo 752 del Código Administrativo que establece cuál es el fin por el cual han sido instituidas de las autoridades de la República.

El representante legal de la sociedad anónima argumenta que la referida disposición legal, se ha infringido en el concepto de violación directa, por omisión. Al respecto, sostiene que en el caso en estudio ha ocurrido que el funcionario público responsable de la realización de los actos administrativos recurridos, en lugar de proteger los bienes tutelados por el ordenamiento legal, incluidos los de la sociedad a la que se hizo la liquidación adicional, lo que ha hecho es vulnerar el patrimonio de un asociado, al exigirle una liquidación adicional con desconocimiento de los documentos que prueban la incursión en gastos deducibles. (F. 27).

CRITERIO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

Mediante Vista Fiscal N° 182 de 26 de abril de 1996 que corre a fs. 38-49 del expediente contencioso, la Procuradora de la Administración objetó las pretensiones del demandante en virtud de que las investigaciones realizadas por los Auditores del Ministerio de Hacienda y Tesoro en los libros de contabilidad del contribuyente, demostraron que existen deficiencias en las Declaraciones del Impuesto sobre la Renta presentadas por ésta para los años de 1992, 1993 y 1994.

A tales efectos, manifiesta que el alcance de auditoría básicamente, gira en torno a que el contribuyente no posee documentos que sustentan la deducción de ciertos gastos, ya que los mismos no guardan relación con la producción de la renta y la conservación de su fuente, es decir, dichos gastos han sido destinados a el mantenimiento de las condiciones de trabajo, servicio o producción, o bien, a las actividades propias del contribuyente para la consecución de sus ingresos. (F. 43).

Agrega la Procuradora que de acuerdo a las disposiciones legales aplicables al impuesto sobre la Renta, todo contribuyente se encuentra en la obligación de documentar, de aportar los comprobantes de pagos y demás elementos justificativos para que sea deducible el gasto al momento de presentar la Declaración del Impuesto sobre la Renta.

DECISIÓN DE LA SALA

Cumplidos las etapas procesales establecidas para estos procesos, este Tribunal pasa a decidir el fondo del presente negocio.

Observa la Sala que la controversia bajo examen tiene su origen en las liquidaciones adicionales expedidas por la Dirección Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá para los períodos 1992, 1993 y 1994 a la empresa contribuyente **CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A.** que ascienden a un total de B/.7,319.40 para el año de 1992, B/.2,951.72 para el año de 1993 y B/.1,586.96 para el año de 1994. Los gastos objetados en dicho alcance adicional lo constituyeron los renglones referentes a salarios, alquileres, depreciación,

honorarios por servicios prestados y otros gastos.

Según consta en autos, la razón medular por la que la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá objetó como no deducibles del Impuesto sobre la Renta dichos gastos obedeció al hecho de que a juicio de dicha entidad, de las investigaciones y diligencias realizadas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 720 del Código Fiscal, se pudo establecer que para los períodos en referencia, se detectaron una serie de deficiencias debidamente comprobadas que dieron lugar a determinar que dichos gastos no guardan relación con la producción de la renta y la conservación de la fuente de ingresos.

En cuanto al primer cargo de ilegalidad aducido por el recurrente que como hemos visto, descansa en la supuesta transgresión del artículo 697 del Código Fiscal que contempla el listado de los gastos y erogaciones deducibles de la renta bruta de los contribuyentes, la Sala estima pertinente indicar lo siguiente.

Como se aprecia, la disconformidad de la parte demandante recae en el hecho de que la Administración ha objetado como no deducibles dichos gastos, en razón de que los mismos no han sido acreditados debidamente por parte de la empresa **CLÍNICAS DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A.** a los efectos de que a tales gastos se les reconozca deducibilidad.

Ha sido doctrina constante y reiterada de este Tribunal que para que se les reconozca deducibilidad a tales gastos, el contribuyente debe comprobar fehacientemente que los mismos son necesarios en la producción de la renta y conservación de su fuente. De conformidad con nuestra legislación fiscal, específicamente en el parágrafo dos; literal f) del propio artículo 697, aún en el caso de que el gasto sea deducible, si no puede comprobarse satisfactoriamente no será considerado como un gasto ocasionado en la producción de la renta o en la conservación de la fuente, y por ende, no es deducible. En efecto, la norma en mención, en su parte pertinente destaca:

"Artículo 697.

...

Parágrafo Dos: No son gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta o en la conservación de su fuente y, por lo tanto, no son deducibles los siguientes:

...

f) Cualquier otro gasto, que aunque deducible, no pueda ser comprobado, satisfactoriamente cuando su prueba sea exigida por la Dirección General de Ingresos." (Subrayado es nuestro).

En el caso sub júdice vemos que el contribuyente, pese a que alega que los gastos objetados por la Administración (salarios, alquileres, depreciación, honorarios por servicios prestados y otros gastos), sí fueron ocasionados en la producción de la renta y la conservación de la fuente de ingresos, no ha aportado las pruebas necesarias que acrediten satisfactoriamente dichos gastos. En el expediente proveniente de la Administración Regional de Ingresos, únicamente se observa una serie de documentos denominados comprobantes de pago efectuados por el contribuyente **CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A.** al señor Eulalio Mata. Sin embargo, de conformidad con la Administración, tales comprobantes no son suficientes para acreditar dicho gasto por razón de que el referido señor Mata no estaba incluido en la Planilla de Empleados que se presenta en la Caja de Seguro Social, además, de que según la Comisión de Apelaciones del Ministerio de Hacienda y Tesoro, se detectó que el mismo "no presta sus servicios en la clínica sino en una finca particular propiedad del representante legal, Dr. Mauro Zúñiga." (Cfr. Resolución N° 205-060 de 20 de diciembre de 1995, legible a fs. 44-47 del expediente administrativo).

Respecto a la exigencia de que el contribuyente acredite debidamente la deducibilidad de los gastos no aceptados como deducibles por la Administración, confróntense Sentencias de 23 de julio de 1993 y de 13 de mayo de 1996. Esta última en su parte medular estableció:

"De conformidad con nuestra legislación fiscal, son considerados como deducibles aquellos gastos que inciden necesariamente en la producción de la renta panameña o en la conservación de su fuente, siempre que el contribuyente acredite debidamente que tales gastos no aceptados como deducibles por la Administración, efectivamente fueron utilizados en la conservación de la renta."

La Sala estima, y de conformidad con nuestra legislación fiscal, que al acreditar la sociedad demandante que los gastos correspondientes al año de 1992 concernientes al renglón de Publicidad (Promoción en Ventas-Gastos Gerenciales) fueron incurridos en la conservación de la fuente y producción de la renta, efectivamente son deducibles.

Por lo tanto, prosperan los cargos de violación endilgados al acto acusado, sólo en lo concerniente al renglón Gastos de Publicidad (Promoción en Ventas-Gastos Gerenciales) para el año de 1992; no así para el año de 1991, ya que estos no fueron debidamente comprobados, y por ende, no pueden ser aceptados como deducibles."

Por lo expuesto, no prospera el cargo de violación endilgado al artículo 697 del Código Fiscal.

En cuanto a la supuesta infracción del artículo 752 del Código Administrativo, la Sala considera que procede desestimar dicho cargo puesto que esta disposición legal que desarrolla el actual artículo 17 de la Constitución Nacional, establece el fin de las autoridades de la República y no guarda relación alguna con las pretensiones del recurrente.

En consecuencia, la Sala Tercera, Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley DECLARA QUE NO ES ILEGAL, la Resolución N° 213-3793 de 17 de agosto de 1995, emitida por la Dirección Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá por la cual se expidió liquidación adicional al contribuyente CLÍNICA DR. MAURO ZÚÑIGA, S. A.

Notifíquese.

(fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA
(fdo.) MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA (fdo.) ARTURO HOYOS
(fdo.) JANINA SMALL
Secretaria

==**==**==**==**==**==**==**==**==**==

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCION INTERPUESTA POR EL LICENCIADO JOSÉ BLANDÓN EN SU PROPIO NOMBRE Y REPRESENTACION, PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL, LA ORDEN DICTADA POR EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPUBLICA EN LA NOTA N° 47 S. G. DE 14 DE MAYO DE 1997, Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADA PONENTE: MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA. PANAMÁ, CINCO (5) DE SEPTIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE (1997).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

VISTOS: