



REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Panamá, veintidós (22) de febrero de dos mil diecinueve (2019).

VISTOS:

La firma forense PRICEWATERHOUSECOOPERS CORPORATE LEGAL SERVICES, actuando en nombre y representación de **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S-MECO-SANTAFE (IPETI I)**, interpone demanda contencioso-administrativa de plena jurisdicción ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, con la finalidad que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, expedida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (hoy Dirección General de Ingresos), su acto confirmatorio y que se hagan otras declaraciones.

Mediante el acto originario, Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, la entidad demandada resolvió lo siguiente:

PRIMERO: RECHAZAR la solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el período fiscal 2012, presentada por el contribuyente **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S –MECO-SANTAFE (IPETI I)**, con RUC. 8-NT-2-6453, con domicilio fiscal en Calle Dr. Alberto Navarro, Casa No. 47, El Cangrejo, Corregimiento de Bella Vista, Distrito y Provincia de Panamá; representada legalmente por **CARLOS GONZÁLEZ ZAMUDIO**, con cédula de identidad personal E-8-108556, quien otorgó Poder especial a la firma forense

PRICEWATERHOUSECOOPERS CORPORATE LEGAL SERVICES.

ADVERTIR: Al contribuyente, que está omiso en la presentación de los formularios de ITBMS, desde el año 2008 hasta el año 2012 y del Informe 43, desde el año 2009 hasta el año 2012.

SEGUNDO: INFORMAR al contribuyente **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S-MECO-SANTAFE (IPETI I)**, lo siguiente:

1. Que el impuesto sobre la Renta de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2012, debe ser pagado conforme al Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR)
2. Que el Impuesto Estimado de sus Declaraciones Estimadas de Renta para el período fiscal 2013, debe ser pagado conforme al Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), y
3. Que la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos se reserva el derecho de fiscalizar sus operaciones para corroborar que cumplan con las disposiciones de la Ley 8 de 2010 y el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, así como las demás disposiciones fiscales vigentes.

TERCERO: REMITIR al Departamento de Cuenta Corriente de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, copia de la presente Resolución, siempre y cuando la misma se encuentre debidamente ejecutoriada, para que se aplique en la cuenta corriente del contribuyente.

CUARTO: ADVERTIR al contribuyente que en contra de esta resolución proceden los siguientes recursos: a) Reconsideración y b) Apelación. El Recurso de Reconsideración deberá ser sustentado dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la presente resolución. El Recurso de Apelación deberá ser sustentado dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración.

..." (foja 36 a 38 del expediente judicial)

Este acto fue objeto de impugnación a través del Recurso de Reconsideración, y el Administrador Nacional de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, profiere la **Resolución No. 201-1316 de 13 de febrero de 2014, que mantiene la decisión**, y posteriormente, el Tribunal Administrativo Tributario, ante el recurso de apelación interpuesto, emite la **Resolución No. TAT-RF-064 de 9 de octubre de 2015, donde confirma la decisión de primera instancia.**

I. FUNDAMENTO DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S-MECO-SANTAFE (IPETI I)** manifiesta en los hechos que sustentan su demanda, que el 6 de mayo de 2013, solicitó ante la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ahora Dirección General de Ingresos), la NO aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la renta (CAIR) para que el período fiscal 2012, y que dicha autorización se extendiese por un período de tres años.

Sostiene el actor que cuando sustentó su petición cumplía con las condiciones para que no se le aplicara el CAIR, sin embargo, la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos decide rechazar la solicitud presentada, indicando que "el contribuyente no cumple con la conciliación de ingresos reportados en la declaración de renta y la declaración de ITBMS y/o timbre; pues aún y cuando la misma fue presentada con la solicitud de no aplicación de CAIR, **se advirtió que dicha conciliación mostraba discrepancias entre los ingresos reportados en la declaración de impuesto sobre la renta y los ingresos reportados a través de las declaraciones de ITBMS por una cantidad que asciende a B/. 15,401.38;** ya que se aduce que nuestra representada no presentó oportunamente formularios de ITBMS desde el año 2008 hasta el año 2012, sino únicamente dos formularios correspondientes a los períodos de mayo y junio de 2009, rechazando a partir de estos alegados la solicitud realizada por nuestra mandante." (foja 6 y 7)

Asimismo advierte el actor que "la Dirección General de Ingresos tomó una decisión desfavorable para ella, basándose en una realidad errónea sin tan siquiera haber requerido información complementaria o aclaratoria previo a emitir la resolución en cuestión, cuando ésta perjudicaría considerablemente su patrimonio."

Igualmente señala el actor, a pesar de haber impugnado la decisión a través del recurso de reconsideración, la Dirección General de Ingresos concluye mantener la decisión de rechazar la solicitud de no aplicación de CAIR, basándose en que la autoridad no requería de información adicional por parte del contribuyente, e insistió que nuestra representada fue quien omitió presentar en tiempo oportuno las declaraciones de ITBMS relacionadas, así como incumplió con el requisito de presentar la conciliación de ingresos que establece el punto del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

En atención a lo antes señalado, el demandante considera que la "Ley fiscal le asiste al CONSORCIO CORPORACIÓN M&S – MECO-SANTAFE (IPETI I), razón por la cual resultan ilegales las resoluciones y actuaciones administrativas que pretenden ignorar esta realidad."

II. NORMAS QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN:

El actor enuncia como normas que estima infringidas y el concepto de su violación las siguientes:

1. **El artículo 133-E del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993**, hace referencia a los documentos que debe acompañar la solicitud de no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta.

De allí que considera el actor que esta norma se ha violado, de forma directa por comisión, porque **cumplió con todos los requisitos establecidos en dicha normativa**, es decir, "no hubo omisión de presentación de la conciliación entre los ingresos reportados en renta con los ingresos reportados en ITBMS, la misma se presentó oportunamente cumpliendo con el requisito; no como lo manifiesta la Administración Tributaria que sin fundamento objetivo y careciendo de certeza absoluta sobre los ingresos de nuestra representada, decidió desechar dicha conciliación así como la documentación en la que se encuentra

su sustento, denegando así la solicitud de no aplicación de CAIR.”; sin embargo, la Administración le rechazó la solicitud de No Aplicación del CAIR.

2. El numeral 3 del artículo 155 de la Ley 8 de 2010 y el numeral 3 del artículo 171 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, los mismos se refieren, al derecho de los obligados tributarios a que las actuaciones de la Administración Tributaria resulte menos gravosa al contribuyente.

Manifiesta el actor que dichos artículos han sido violados directamente por omisión, toda vez que la tasa efectiva de renta que se le impuso a la asociación accidental fue establecida, **basada en la declaración de impuesto sobre la renta del año 2012, es de 82.89%, lo que, a su juicio, es un acto confiscatorio que afecta directa y considerablemente el patrimonio del CONSORCIO CORPORACIÓN M&S – MECO-SANTAFE (IPETI I)**, por tanto, se vulnera el principio de proporcionalidad que pretende evitar actos administrativos confiscatorios.

Contrario a lo dispuesto en el artículo 699 del Código Fiscal, que establece dos supuestos para determinar si en materia de CAIR le asiste o no el derecho a un contribuyente de la no aplicación del mismo y estos son: 1) cuando por razón del pago del impuesto sobre la renta la persona jurídica incurriese en pérdidas y 2) en caso que el contribuyente tenga como resultado una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que supere el 25%, siendo esta última la situación que le es aplicable al **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S – MECO-SANTAFE (IPETI I)**

3. El artículo 17 del Decreto de Gabinete No. 109 de 18 de mayo de 1970, establece que el personal de la DGI, en ejercicio de las funciones fiscalizadoras, tendrá facultades y poderes que aseguren la real y verdadera tributación de los contribuyentes.

Considera el demandante que este artículo ha sido violado directamente por omisión, toda vez que la entidad demandada “debe asegurarse de que su decisión además de estar basada en el derecho, se sustente en una realidad inequívoca respecto al patrimonio del contribuyente a quien le afectará o beneficiaría, pues de lo contrario **esa decisión está viciada y fundamentada en supuestos erróneos e inciertos, vulnerando derechos fundamentales de los contribuyentes...**” (foja 19)

4. **El artículo 130 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993**, que establece los requisitos de las declaraciones juradas.

Arguye el actor que el artículo ha sido violado directamente por omisión, pues **la Administración Tributaria no consideró que la declaraciones de renta se encuentran refrendadas por un Contador Público Autorizado**, y así se confirma que la información contenido en dichos documentos, consta en los registros de contabilidad de la empresa.

5. **Los artículos 154 y 164 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000**, que han referencia, el primero, al contenido de la resolución que decida una instancia o recurso, y el segundo, a la facultad de la autoridad de resolver lo planteado en el proceso, hayan sido o no alegados por los interesados.

El actor considera que dichos artículos han sido violados por omisión, por parte de la Dirección General de Ingresos, ya que **“tenía la obligación de solicitar toda la documentación que requiera antes de emitir una decisión...”**; considera que “la Administración Tributaria al no considerar la solicitud de rectificativa para las declaraciones de ITBMS correspondientes a mayo y junio de 2009, está transgrediendo el patrimonio de nuestra representada de manera arbitraria, puesto que previo a emitir su resolución denegatoria en la que se agotó la vía Administrativa, debió haber resuelto la

solicitud antes referida, en aras de garantizar una decisión basada en montos fidedignos y consistentes que no se encuentren sujetos a discusión..." (foja 23)

6. **El artículo 140 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000**, la cual establece los diversos medios de prueba. Indica el actor que esta norma ha sido vulnerada por omisión, pues **la Administración podía considerar como elementos probatorios válidos las facturas incluidas en los procesos que se desarrollaron en sede administrativa, con el fin de verificar su autenticidad.**

III. **INFORME DE CONDUCTA DE LA ENTIDAD DEMANDADA:**

Mediante Auto de 22 de enero de 2016, el Magistrado Sustanciador de la Sala de lo Contencioso Administrativo y Laboral de la Corte Suprema de Justicia, admite la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción promovida por la firma forense PRICEWATERHOUSECOOPERS CORPORATE LEGAL SERVICES, actuando en nombre y representación de **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S-MECO-SANTAFE (IPETI I)**, con la finalidad que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, expedida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (hoy Dirección General de Ingresos), su acto confirmatorio y que se hagan otras declaraciones

De igual manera, envía copia de la demanda a dicha administradora tributaria para que rinda informe explicativo de conducta, dentro de término de cinco (5) días de acuerdo a lo contemplado en el artículo 33 de la Ley N°33 de 1946; además, corre traslado al Procurador de la Administración para los fines legales, por un término de cinco (5) días y se, abre a pruebas la presente causa, por igual término.

Dicha actuación se promueve a través del Oficio No. 425 de 22 de enero de 2016, sin embargo, la entidad demandada no presenta el informe explicativo de conducta solicitado, en el término correspondiente.

IV. OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN:

Mediante la Vista Número 389 de 14 de abril de 2016, visible a fojas 88 a 97, la Procuraduría de la Administración emite concepto, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, y solicita al Tribunal que declare que **NO ES ILEGAL**, la Resolución número 201-7664 de 27 de junio de 2013, emitida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, sus actos confirmatorios, y en consecuencia, se nieguen las demás pretensiones, en virtud de las siguientes consideraciones.

En primer lugar, el Procurador de la Administración sostiene que “la entonces Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas se ciñó a los parámetros establecidos en el Código Fiscal y en el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, según el texto vigente al momento de presentarse la petición de la contribuyente; ya que como hemos indicado, el rechazo a su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta obedeció, entre otras cosas, al hecho que el consorcio recurrente no presentó la “conciliación de ingresos”, y también porque de una verificación hecha por la entidad recaudadora se determinó que quien demanda tampoco había presentado “... el informe de compras desde el año 2009, toda vez que para el año 2008, sus ingresos superaron el millón de balboas (B/. 1,000,000.00)” (Cfr. fojas 37 y 38 del expediente judicial)” (foja 92).

Otro aspecto que resalta el representante del Ministerio Público, es que el contribuyente presentó de forma tardía los formularios declarativos de ITBMS correspondiente a los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, y dicha omisión duró hasta el año 2013, cuando presentó la Solicitud de No Aplicación de CAIR, además de “la carencia de una conciliación entre los ingresos plasmados en el

formulario correspondiente al impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), y el formulario declarativo de renta, toda vez que no concordaban. (Cfr. foja 49 del expediente judicial)”(foja 93).

Dicha conciliación es uno de los presupuestos establecidos en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 para solicitar la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, no obstante, ésta no fue presentada en tiempo oportuno, y además “solicitó en fecha posterior correcciones por incongruencias en sus declaraciones de ITBMS de mayo y junio del período fiscal 2009...”, por lo que estima el Procurador que no puede sustentar el actor que cumplió con dicho requisito.

Ahora bien, en relación al argumento de la valoración de los documentos aportados por el consorcio, el Procurador de la Administración sostiene que **“constituye un principio rector de la Administración Tributaria, el que en su función fiscalizadora se circunscribe a la verificación de la información suministrada por el contribuyente, cuando se trata de acoger o no a las solicitudes de no aplicación del CAIR, siendo el peticionario el responsable de aportar el caudal probatorio que respalde su pretensión. El contribuyente y su apoderado especial deben crear conciencia de que una vez decide acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal, debe ceñirse a las reglas procesales y probatorias establecidas en el Código Fiscal, la Ley 38 de 2000 y el Código Judicial....”** (foja 94)

Otro aspecto que resalta el Procurador de la Administración es que, el actor incumplió con lo que preceptúa el artículo 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005, que establece dos supuestos para presentar la solicitud del CAIR, la primera, si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas y la segunda, en aquellos casos en los

que su tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda el 30%, y del análisis realizado por la entidad demandada, el CONSORCIO M&S- MECO-SANTAFE (IPETI I) no cumplía ninguno de ellos.

Finalmente el Procurador de la Administración advierte que, si bien es cierto, la ley dispone que la Dirección General de Ingresos debe recibir toda solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, esto no implica que la entidad tenga que aceptarlo, toda vez que ella debe efectuar el análisis técnico correspondiente, por ende, "la entidad demandada actuó conforme a Derecho al momento de emitir el acto administrativo acusado de ilegal y, en consecuencia, **solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013**, emitida por la anterior Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, sus actos confirmatorios y, por ende, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante." (foja 96)

V. DECISIÓN

Cumplidos los trámites previstos para estos procesos, corresponde a los integrantes de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia pasar a dirimir el fondo del presente litigio.

Competencia de la Sala:

En primer lugar, resulta relevante señalar que esta Sala de la Corte Suprema de Justicia es competente para conocer de la acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción promovida por la firma forense PRICEWATERHOUSECOOPERS CORPORATE LEGAL SERVICES, quien actúa en nombre y representación de **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S – MECO-SANTA FE (IPETI I)**, con fundamento en lo que dispone el artículo 206, numeral 2, de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 97,

numeral 1, del Código Judicial y el artículo 42B de la Ley No. 135 de 1943, conforme fue reformado por la Ley No. 33 de 1946.

Legitimación Activa y Pasiva:

En el caso que nos ocupa, el acto demandado es de carácter individual, por lo que comparece a obtener la reparación por la supuesta lesión de derechos subjetivos que sufrió, el CONSORCIO CORPORACIÓN M&S-MECO – SANTA FE- (IPETI I), en virtud de la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, emitida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos, sus actos confirmatorios, y para que se hagan otras declaraciones.

En ese mismo orden de ideas, el acto demandado fue emitido por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos, de conformidad con el Código Fiscal, el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, adicionado por el Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005 y modificados por el Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005; la Ley 8 de 15 de marzo de 2010; Ley 33 de 2010, Ley 31 de 2011 y Ley 38 de 31 de julio de 2000, por lo que interviene como sujeto pasivo en el presente proceso contencioso-administrativo de plena jurisdicción.

Y por último, la Procuraduría de la Administración, en la demanda de plena jurisdicción, por disposición del artículo 5, numeral 2 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, actúa en defensa de los intereses del Estado.

Problema Jurídico:

Como se encuentra plasmado en párrafos anteriores, la parte actora demanda la nulidad de la **Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013**, sus actos confirmatorios contenidos en la Resolución No. 201-1316 de 13 de febrero de 2014 proferida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, y Resolución

No. TAT-RF-064 de 9 de octubre de 2015, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario.

De lo antes planteado, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativa, a **la luz del principio de estricta legalidad de las actuaciones administrativas**, determinará si la actuación de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos al rechazar la solicitud de no aplicación del CAIR que presentó el **CONSORCIO CORPORACIÓN M&S-MECO-SANTAFE (IPETI I)**, se ajustó a lo dispuesto en las normas tributarias.

Así las cosas, la Sala considera que para abordar lo planteado por la parte actora, es necesario hacer mención sobre **el alcance del principio de estricta legalidad en las actuaciones administrativas**, en ese sentido, el autor Roberto Dromi en su obra titulada "**Derecho Administrativo**", ha señalado que el principio de la legalidad es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. Agrega que el mismo se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1) delimitación de su aplicación (reserva de ley); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración. (DROMI, Roberto. 2009. **Derecho Administrativo**. Argentina. Libro 12 Edición. Hispania – Libros 2009.página 1111)

Por su parte, el **Doctor Jaime Orlando Santofimio Gamboa**, en su "**Tratado de Derecho Administrativo**", ha indicado que:

"El principio de legalidad se estructura en el cabal sometimiento de la administración y de sus actos a las normas superiores – bloque de la legalidad – previamente proferidas como garantía ciudadanía y para la estabilidad estatal. Debemos agregar a lo anterior, que la legalidad así entendida no es simple presupuesto de la actuación administrativa; todo lo contrario, en

nuestro concepto, la legalidad de los actos se proyecta tanto en su procedimiento formativo como en la vigencia de los mismos. Se caracteriza de manera consecuente por su naturaleza previa, concomitante y subsiguiente a la manifestación del órgano administrativo." (SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime Orlando. **Tratado de Derecho Administrativo. Acto Administrativo, Procedimiento, Eficacia y Validez**, 2007. 4ta edición. Tomo II, Universidad Externado de Colombia. Página 54).

Además, este principio de legalidad de las actuaciones administrativas está contemplado expresamente en los artículos 34 y 36 de la Ley No. 38 de 31 de julio de 2000, que regula el procedimiento administrativo general, que establecen lo siguiente:

“Artículo 34. Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad. Los Ministros y las Ministras de Estado, los Directores y las Directoras de entidades descentralizadas, Gobernadores y Gobernadoras, Alcaldes y Alcaldesas y demás Jefes y Jefas de Despacho velarán, respecto de las dependencias que dirijan, por el cumplimiento de esta disposición.

Artículo 36. Ningún acto podrá emitirse o celebrarse con infracción de una norma jurídica vigente, aunque éste provenga de la misma autoridad que dicte o celebre el acto respectivo. Ninguna autoridad podrá celebrar o emitir un acto para el cual carezca de competencia de acuerdo con la Ley o los reglamentos.”
(Lo resaltado es de la Sala Tercera)

Así pues, de una lectura de las disposiciones legales anteriores, se puede concluir que la finalidad del principio de estricta legalidad, es garantizar que la actuación de las autoridades públicas se sujete a un conjunto de reglas y normas previamente establecidas, de forma tal que se evite toda arbitrariedad o abuso de poder que pueda afectar a los administrados.

Habiendo aclarado lo anterior, pasamos a plantear los antecedentes del caso en examen.

167

EL CONSORCIO CORPORACIÓN M&C MECO SANTA FÉ (IPETI I) solicita a la Dirección General de Ingresos, a través de Memorial, la No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) correspondiente al período fiscal 2012 y los tres períodos subsiguientes 2013, 2014 y 2015, acompañada de una serie de documentos. (Cfr. fojas 9 a 12 del expediente administrativo).

Posteriormente, la Unidad de Evaluación del CAIR, realiza un análisis de la solicitud presentada, y elabora un informe, visible a fojas 146 a 150, suscrito por el Fiscalizador y Supervisor, quienes determinan lo siguiente:

“III. CONCLUSIÓN:

Toda vez que nuestra función fiscalizadora se remite a la verificación de la información suministrada por el contribuyente, para su solicitud de no aplicación del CAIR, basándonos en el análisis recomendamos lo siguiente:

1. Rechazar la solicitud de No Aplicación CAIR, basados en la revisión practicada a los documentos requeridos al contribuyente en base al fundamento del artículo 133 “f” del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, conforme fue adicionada por el artículo 43 del Decreto Ejecutivo No. 143 de 2005 y modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005.”

De allí entonces, la entidad demandada emite la Resolución N°201-7664 de 27 de junio de 2013, rechazando la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta, denominada CAIR, para el período fiscal 2012, según consta en el expediente administrativo a fojas 151 a 153; y dicho acto administrativo se fundamentó en los siguientes motivos, luego de las investigaciones y análisis de rigor llevadas a cabo por la Unidad Evaluadora del CAIR, que determinó lo siguiente:

“PUNTO 6: CONCILIACIÓN ENTRE LOS INGRESOS REPORTADOS EN LA DECLARACIÓN DE RENTAS Y LAS DECLARACIONES DE ITBMS Y/O TIMBRES

Todo contribuyente que solicite la No aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta CAIR, está en la obligación de incluir ocho (8) requerimientos que de carácter

obligatorio establece el Artículo 133 "e" del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, dentro de los cuales está incluido el punto No. 6.

El punto No. 6, establece lo siguiente:

"Con la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente está obligado a incluir lo siguiente:

...

6) Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda." (Lo resaltado es nuestro).

Al efectuar la verificación de lo que el contribuyente aporta como sustentación del punto No. 6 del Artículo 133 "e" del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, observamos un papel de trabajo simple que tiene como contenido un detalle de:

- Ingresos Gravados al 7%, según formulario 430, por un monto total de B/. 11,561,479.99, desde marzo de 2008 hasta diciembre de 2012.
- Operaciones No Gravadas y Exentas de ITBMS, por un total de cero (0) para cada concepto, de marzo de 2008 hasta diciembre de 2012.
- Un total de Ingresos Neto reportados en el Formulario 430 de ITBMS, por un total de B/. 11,561,479.99 de marzo 2008 hasta diciembre de 2012.
- Un gran total de Ingresos según Declaración Jurada de Renta del período 2012 por B/.11,546,078.61, determinándose una diferencia de menos en renta por B/. 15,401.38

Tomando en cuenta que según la Lengua Española, el término "CONCILIACIÓN" es sinónimo de "Acuerdo, Concordancia" y que el artículo 133 "e" del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 establece como requisito en el punto No. 6:

Conciliación entre los Ingresos reportados en la Declaración Jurada de Rentas e Ingresos reportados en la Declaración de ITBMS y Timbres.

Y que al revisar el Sistema Informático de la Administración Tributaria, el mismo refleja única y exclusivamente dos formularios 430 de ITBMS, correspondientes a los períodos mayo y junio de 2009 y no refleja declaraciones de Timbres para ningún periodo.

Esta última información discrepa con la sustentación del contribuyente quien manifiesta que concilia los ingresos con los formularios 430 de ITBMS, que no fueron aportados y hasta la fecha en que se emite esta resolución, se encuentra omiso en la presentación del formulario 430.

Esta situación deja en desventaja a la Administración Tributaria, ya que a pesar de que no existe la obligación de suministrar estos documentos, los mismos no fueron presentados en su oportunidad.

En nuestra opinión y luego de haber revisado la prueba presentada por el solicitante y demás documentos que reposan en el expediente, se determina que el contribuyente no ha cumplido con la presentación de la Conciliación de Ingresos.

Adicional se verifica en el sistema E-Tax de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos en la cual se observa que no ha presentado el informe de compras desde el año 2009, toda vez que para el año 2008, sus ingresos superaron el Millón de Balboas, tal como está establecido en el Decreto No. 201-420 de 19 de febrero de 2008.

“3. Las personas naturales y jurídicas que exploten con ánimo de lucro, en y desde oficinas establecidas en el territorio de la República de Panamá, actividades que generen renta que, de acuerdo con las normas fiscales correspondientes, no se considerarán producidas dentro del territorio de la República de Panamá, actividades que generen renta que, de acuerdo con las normas fiscales correspondientes, no se considerarán producidas dentro del territorio nacional y que estén obligadas a presentar Declaración Jurada de Renta; que durante el año anterior hayan tenido Ingresos Brutos iguales o superiores a Un Millón de Balboas (B/ 1,000,000.00) y/o a diciembre 31 del mismo año, tuvieron Activos Totales iguales o superiores a los Tres Millones de Balboas (B/ 3,000,000.00)” (Lo subrayado es nuestro).”

De la motivación de la propia resolución demandada, así como de la revisión del expediente administrativo se logra corroborar, que el **CONSORCIO CORPORACIÓN M & S MECO SANTA FE (IPETI I)**, al formalizar su solicitud de no aplicación del CAIR, si bien es cierto, adjunto la mayoría de los requisitos que prevé el artículo 133 “e” del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, éste **omitió la inclusión del requisito distinguido con el número seis (6) del referido artículo**, es decir, la conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/ o timbre cuando corresponda, constituyéndose, a juicio de la entidad demandada una obligación

del contribuyente y no de la Administración Tributaria de aportarlo, a fin de determinar si accede o no a la solicitud presentada.

Al respecto, la Sala estima que le asiste la razón a la entidad demandada, toda vez que, como bien dispone el artículo 133 E del Decreto Ejecutivo 170 arriba referido, la conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/ o timbre cuando corresponda, constituye uno de los **ocho (8) requisitos que el contribuyente “está obligado a incluir”**, esto quiere decir, que **la carga de la prueba de su petición recae en el administrado** y no en la Administración, como pretende afirmar el actor, de allí que la infracción del artículo antes referido, debe ser desestimado.

Sumado a lo anterior, debemos señalar que de la lectura de los hechos en que su fundamenta la presente demanda, la Sala advierte que el mismo contribuyente **reconoce que los formularios de declaración de ITBMS correspondientes a los períodos de 2008, 2009, 2010, 0211 y 2012, fueron presentados con posterioridad (Cfr. Hecho cuarto (foja 7) a la presentación de la solicitud de no aplicación del CAIR, inclusive, afirma que presentó una solicitud de rectificación de las declaraciones correspondientes a los meses de mayo y junio de 2009 después de haber formalizado su solicitud,** este corolario de eventos permiten al Tribunal concluir que la decisión proferida por la entidad administrativa, **se produjo de conformidad con lo dispuesto en la normativa fiscal,** pues, como bien hemos indicado previamente, **la carga de la prueba de su pretensión recae en el contribuyente, no en la Administración Tributaria** como pretende argüir, en consecuencia, no se acreditan los cargos de ilegalidad relacionados con el numeral 3 del artículo 155 de la Ley 8 de 2010, el artículo 171 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el artículo 17 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970 y el artículo 140 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000.

En este punto es pertinente acotar, lo que nos manifiesta la autora Purificación Peris García, en su obra *La Prueba en la Reclamación Económico Administrativa y en el Recurso Contencioso*, con relación a la prueba en materia tributaria, quien sostiene que en esta materia, rige el principio general **de que quien alega debe probar los hechos constitutivos de su derecho**, por lo tanto, en el caso bajo examen, **es el contribuyente, quien tiene el deber de demostrar que cumplió con todos los requisitos que prevé la ley para que en su momento, la Administración tributaria pudiese realizar el análisis, revisión y verificación necesaria para acceder o no a la solicitud de no aplicación del CAIR**, no obstante, el expediente administrativo nos indica todo lo contrario. (PERIS GARCÍA, Purificación. La prueba en la Reclamación Económico Administrativa y el Recurso Contencioso. Editorial Aranzadi. Segunda Edición, página 119, 1998. Carlos III, Pamplona, España)

En esa misma línea de pensamiento, debemos indicar que la carga de la prueba se ha de ajustar a las reglas según la cual, cada parte soporta la obligación de producir la prueba de los hechos que constituyen el supuesto de la norma que invoca a su favor, por tanto, **ante el hecho evidente de la omisión por parte del CONSORCIO CORPORACION M & S MECO SANTA FE (IPETI I), de su deber legal de entregar a la entidad demandada**, la conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y declaraciones de itbms y/o timbres, además de la entrega tardía de las declaraciones mensuales de ITBMS correspondientes a los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, no se produce la infracción de las normas alegadas ut supra.

Finalmente, este Tribunal Contencioso estima tampoco se ha logrado demostrar la vulneración de los artículos 154 y 164 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que invoca el actor como infringidos, toda vez que en el expediente administrativo se constata, que la parte actora recurrió en la vía gubernativa ante

la DGI, y como juez de segunda instancia, al Tribunal Administrativo Tributario, resolviéndose las impugnaciones formuladas lo que le permitió acudir ante esta instancia jurisdiccional, por ende, lo consecuente es desestimar los cargos de ilegalidad señalados.

Por las consideraciones anteriores, estima el Tribunal que la demandante no ha logrado desvirtuar la actuación de la Administración, razón por la cual los cargos de violación esgrimidos deben ser desestimados, y en ese sentido nos pronunciamos.

En consecuencia, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL**, la Resolución No. 201-7664 de 27 de junio de 2013, ni su acto confirmatorio, dentro de la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción interpuesta por los apoderados judiciales del **CONSORCIO CORPORACIÓN M & S MECO SANTA FE (IPETI I)**, y se niegan las demás pretensiones.

NOTIFIQUESE,


ABEL AUGUSTO ZAMORANO
MAGISTRADO


CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO


LUIS RAMÓN FÁBRIGA S.
MAGISTRADO


KANA ROSAS
SECRETARIA

Sala III de la Corte Suprema de Justicia

NOTIFIQUESE HOY 27 DE febrero DE 20 19

A LAS 4:10 p.m. DE LA tarde

A Procurador de la Administración

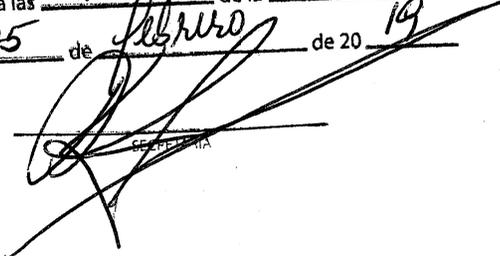

Firma

Para notificar a los interesados de la resolución que antecede,

se ha fijado el Edicto No. 578 en lugar visible de la

Secretaría a las 4:00 de la tarde

de hoy 25 de febrero de 20 19


SECRETARÍA