



REPÚBLICA DE PANAMÁ

**ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO, ADMINISTRATIVO Y LABORAL**

Panamá, veintidós (22) de julio de dos mil veinticinco (2025).

VISTOS:

La firma forense HERRERA, PINZÓN Y ASOCIADOS, actuando en nombre y representación de la sociedad ADAMA REAL ESTATE, S.A., ha presentado ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, sus actos confirmatorios, y para que se hagan otras declaraciones (Cfr. fs. 3-16 del expediente).

Por cumplir con los presupuestos procesales respectivos, la Magistrada Sustanciadora dictó la Providencia fechada 20 de mayo de 2024, mediante la cual se admitió dicha demanda; se envió copia de la misma al Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; se le corrió traslado a la Procuraduría de la Administración; y se abrió la causa a pruebas (Cfr. f. 106 del expediente).

Evacuados los anteriores trámites y las demás etapas procesales correspondientes, se encuentra el presente proceso en estado de resolver el fondo; labor a la cual se aboca este Tribunal, no sin antes hacer una síntesis de los hechos y el Derecho que fundamentan las pretensiones de la parte actora, así como la posición que al respecto tienen el funcionario acusado y el Procurador de la Administración.

I. PRETENSIONES PROCESALES; HECHOS QUE FUNDAMENTAN LA DEMANDA; NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLADAS Y CÓMO LO HAN SIDO.

La parte actora solicita a este Tribunal que declare nula, por ilegal, la **Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017**, mediante la cual la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas rechazó la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, en adelante, CAIR, presentada por el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., (cuya principal actividad es la promoción y el desarrollo de apartamentos, los cuales son vendidos y/o alquilados), por pérdida por la suma de B/.207,031.18, para el período fiscal 2016; y en consecuencia, informó a dicho contribuyente que el Impuesto sobre la Renta correspondiente al período fiscal 2016 debe ser pagado conforme al CAIR (Cfr. f. 9 del expediente).

Igualmente, solicita que se declaren nulos, por ilegales, los actos confirmatorios, a saber, la **Resolución N°201-0331 de 8 de enero de 2020**, dictada por la Dirección General de Ingresos, y la **Resolución de Fondo N°TAT-RF-050 de 04 de julio de 2023**, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario, a través de las cuales se resolvieron, respectivamente, los recursos de reconsideración y apelación interpuestos contra la citada Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017 (Cfr. fs. 7-8 del expediente).

Entre los hechos en que se fundamenta esta demanda, se destacan los siguientes:

- Que la sociedad ADAMA REAL ESTATES, S.A., es una empresa que se dedica a la actividad de promoción y desarrollo de apartamentos, los cuales, en su mayoría, son alquilados, y otros vendidos, tanto a personas naturales como jurídicas;
- Que al presentar su declaración jurada de renta correspondiente al período fiscal 2016, la mencionada empresa declaró que había registrado pérdidas por el monto de B/.207,031.18;

- Que en virtud de lo anterior y con fundamento en el artículo 699 del Código Fiscal, dicho contribuyente presentó una Solicitud de No Aplicación del CAIR para el período fiscal 2016;
- No obstante, la Dirección General de Ingresos resolvió rechazar tal petición, decisión contra la cual interpuso los recursos de reconsideración y apelación, instancias en las cuales se confirmó el acto primario (Cfr. fs. 8-9 del expediente).

Con la emisión de la Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017 y sus actos confirmatorios, la parte actora estima que se han violado las siguientes normas:

1. El parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, según el cual, si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta, la persona jurídica incurriese en pérdidas, la misma podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 del citado artículo, que establece que las personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen B/.1,500,000.00 anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, la renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el 4.67%.

Al sustentar el concepto de violación de esta disposición jurídica, la apoderada judicial de la sociedad ADAMA REAL ESTATE, S.A., señala que, a pesar que su representada presentó una Solicitud de No Aplicación del CAIR, aportando las pruebas que demostraban una pérdida por la suma de B/.207,031.18, la Dirección General de Ingresos decidió rechazarla y, en su lugar, ordenó al contribuyente que pagara el impuesto sin considerar las pérdidas registradas en el 2016 (Cfr. f. 12 del expediente).

2. El artículo 51 del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, que dispone que la depreciación se determinará anualmente calculando el número de años de vida útil económica del bien depreciable, aplicando cualquiera de los siguientes métodos: a) el directo o de cálculo en línea recta; b) el de valor decreciente; y c) el de la suma de los dígitos de los años de vida útil.

La demandante considera que esta norma reglamentaria ha sido infringida, ya que su poderdante aplicó el método directo o de cálculo en línea recta, pues, con el mismo se generaron pérdidas por la suma de B/.207,031.18; sin embargo, la Dirección General de Ingresos no aceptó la elección de dicho método de depreciación, pese a que la norma reglamentaria permite la escogencia de cualquiera de los permitidos (Cfr. f. 13 del expediente).

3. El artículo 133-D del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, que señala que las personas jurídicas con ingresos gravables superiores a B/.1,500,000.00 anuales, podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones: 1) que al realizar el cálculo alternativo del impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, el contribuyente determine que ha incurrido en pérdidas; y 2) que al realizar el cálculo alternativo del impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, se produzca una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que exceda la tarifa vigente.

Al respecto, reitera la demandante que el contribuyente presentó toda la documentación requerida de manera adecuada, demostrando que su empresa había incurrido en pérdidas por el monto de B/.207,031.18; no obstante, la Dirección General de Ingresos decidió rechazar su solicitud de no aplicación del CAIR (Cfr. fs. 13-14 del expediente).

4. El artículo 133-E del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, que indica la documentación que debe aportarse con la solicitud de no aplicación del numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal, la cual, según expresa, presentó ante la Dirección General de Ingresos, sin embargo, ésta decidió no acoger la misma (Cfr. fs. 14-15 del expediente).

II. INFORME DE CONDUCTA REQUERIDO AL FUNCIONARIO ACUSADO

En atención al requerimiento realizado por este Tribunal, el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas remitió la Nota N°201-01-0787-

DGI de 29 de mayo de 2024, a través de la cual rindió su informe explicativo de conducta, en el cual se refirió a la Solicitud de No Aplicación del CAIR presentada por el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., y a cada uno de los actos administrativos que se dictaron en relación con la misma, el originario y los confirmatorios, destacando el fundamento de hecho y de Derecho que motivaron los mismos (Cfr. fs. 108-119 del expediente).

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA POR EL PROCURADOR DE LA ADMINISTRACIÓN

En cumplimiento de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley N°38 de 2000, la Procuraduría de la Administración remitió a esta Sala la Vista N°1448 de 5 de septiembre de 2024, a través de la cual contestó la demanda de plena jurisdicción que motivó el negocio jurídico bajo examen, solicitando a este Tribunal se sirva declarar que no es ilegal la Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ni sus actos confirmatorios y, en consecuencia, se desestimen las demás pretensiones procesales; petición que fundó en las consideraciones expuestas en la parte motiva de los actos administrativos impugnados y en el informe explicativo de conducta rendido por el funcionario acusado (Cfr. fs. 163-170 del expediente).

V. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reitera que, al presentar su Solicitud de No Aplicación del CAIR, el contribuyente cumplió con lo establecido en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993; y que el mismo estaba facultado por el artículo 51 del mismo cuerpo reglamentario para escoger uno de los tres métodos para calcular la depreciación de sus bienes inmuebles, sin embargo, la Dirección General de Ingresos decidió rechazarla (Cfr. fs. 192-196 del expediente).

Por su parte, la Procuraduría de la Administración aprovechó esta etapa procesal para reiterar los argumentos que dieron sustento a la posición vertida en su contestación de la demanda (Cfr. fs. 183-189 del expediente).

CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DE LA SALA TERCERA

Competencia del Tribunal

Luego de cumplidas las etapas procesales correspondientes, este Tribunal, en ejercicio de la atribución que le otorga el numeral 2 del artículo 206 de la Constitución Política de la República, el artículo 97 del Código Judicial, así como el artículo 42b de la Ley N°135 de 1943, modificada por la Ley N°33 de 1946, procederá a examinar la legalidad del acto administrativo que se impugna, esto es, la **Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017**, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, confirmada por la **Resolución N°201-0331 de 8 de enero de 2020**, emanada de la misma institución, y la **Resolución de Fondo N°TAT-RF-050 de 4 de julio de 2023**, dictada por el Tribunal Administrativo Tributario.

Antecedentes del caso

Consta en autos que, el 3 de marzo de 2017, el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., cuya principal actividad es la promoción y desarrollo de apartamentos para alquiler y venta a personas naturales y jurídicas, presentó una solicitud de prórroga para la presentación de su Declaración Jurada de Renta correspondiente al período fiscal 2016, la cual fundamentó en el párrafo 5 del artículo 710 del Código Fiscal.

El 2 de mayo de 2017, el mencionado contribuyente presentó su Declaración Jurada de Renta correspondiente al período fiscal 2016, manifestando su intención de presentar una Solicitud de No Aplicación del CAIR.

En virtud de lo anterior, el 8 de mayo de 2017, dicho contribuyente presentó tal Solicitud de No Aplicación del CAIR para el período fiscal 2016, y para los tres (3) años subsiguientes, con sustento en el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, debido a una pérdida fiscal por el monto de B/.207,031.18, y a que el CAIR había ascendido a la suma de B/.130,843.18.

Esa petición fue resuelta por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas a través de la **Resolución N°201-5660 de 18 de**

septiembre de 2017, acusada de ilegal, que resolvió rechazar la Solicitud de No Aplicación del CAIR para el período fiscal 2016, e informar al contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., que el Impuesto Sobre la Renta correspondiente a los períodos fiscales 2016 y 2017 debía ser pagado conforme al CAIR (Cfr. fs. 52-55 del expediente).

Disconforme con esa decisión, la sociedad ADAME REAL ESTATE, S.A., interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017, el cual fue resuelto mediante la **Resolución N°201-0331 de 8 de enero de 2020**, que mantuvo en todas sus partes el acto primario (Cfr. fs. 56-62 del expediente).

Posteriormente, el contribuyente promovió recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario, medio de impugnación que fue resuelto por medio de la **Resolución de Fondo N°TAT-RF-050 de 4 de julio de 2023**, que igualmente confirmó en todas sus partes la Resolución N°201-5660 de 18 de septiembre de 2017 y la Resolución N°201-0331 de 8 de enero de 2020, con lo cual se agotó la vía gubernativa, y el contribuyente pudo recurrir ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, interponiendo la demanda de plena jurisdicción que dio origen al presente proceso (Cfr. fs. 64-77 del expediente).

Litigio a desatar

La parte actora es del criterio que los citados actos administrativos infringen el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, así como los artículos 51, 133-D y 133-E del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, puesto que, a pesar de haber elegido uno de los métodos de depreciación que le permite la ley, mediante el cual se demostró que el contribuyente incurrió en pérdidas por el monto de B/.207,031.18, durante el período fiscal 2016; y de haber aportado todos los documentos requeridos, la Dirección General de Ingresos decidió rechazar su Solicitud de No Aplicación del CAIR y, en su lugar, ordenarle pagar el Impuesto sobre la Renta conforme al CAIR.

En consecuencia, le corresponde a esta Magistratura determinar si la Solicitud de No Aplicación del CAIR presentada por el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., para el período fiscal 2016, se ajustaba o no a los presupuestos previstos por las normas legales y reglamentarias que regulan esa materia.

Examen de legalidad

Tomando en consideración que el objeto litigioso del presente proceso está constituido por una Solicitud de No Aplicación del CAIR, lo primero que hay que señalar es que tal figura se encuentra regulada en el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, así como en el artículo 133-D del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, modificado por el artículo 91 del Decreto Ejecutivo N°98 de 2010, los cuales son del tenor siguiente:

"Artículo 699 ...

...

Las personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, a la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate de conformidad con el párrafo anterior, la suma mayor que resulte entre:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o
2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%).

El total de ingresos gravables para efectos del impuesto 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 I. 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 hacer el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda las tarifas establecidas en este artículo.

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

La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de la que trata este Parágrafo. Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección

General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa las tarifas establecidas en el presente artículo según sea el caso sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres años subsiguientes...”.

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

Las personas jurídicas con ingresos gravables superiores a un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) anuales podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos, **la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta** para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, determina que **incurriera en pérdidas**.
2. Si al momento de realizar el cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, produce una **tasa efectiva de impuesto sobre la renta que exceda la tarifa vigente**. 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.”

Conforme se advierte, podrán solicitar la no aplicación del CAIR, aquellos contribuyentes que, por razón del pago del Impuesto Sobre la Renta, **incurriesen en pérdidas o tuviesen una tasa efectiva del Impuesto Sobre la Renta que excediera las tarifas establecidas en la norma legal citada**.

Lo segundo que hay que destacar es que el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, modificado por el artículo 92 del Decreto Ejecutivo N°98 de 2010, enumera los documentos que el contribuyente está obligado a aportar con su Solicitud de No Aplicación del CAIR. En concordancia con lo cual el artículo 133-F del mismo texto reglamentario, modificado por el artículo 93 del Decreto Ejecutivo N°98 de 2010, dispone que la Dirección General de Ingresos recibirá toda Solicitud de No Aplicación del CAIR, siempre y cuando se cumpla con los requisitos que se establecen en el artículo 133-E; sin embargo, se hace la

aclaración que el hecho que se reciba una Solicitud de No Aplicación del CAIR, no significa que la misma vaya a ser aceptada por la Administración Tributaria.

Precisado lo anterior, esta Magistratura procede a revisar las constancias procesales y observa que la Solicitud de No Aplicación del CAIR presentada por el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., para el período fiscal 2016, se fundamentó en el párrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, esto es, en el hecho de haber incurrido en pérdidas. Véase la parte medular de esa petición:

"FUNDAMENTAMOS ESTA SOLICITUD EN LOS SIGUIENTES HECHOS:

PRIMERO: Para el período fiscal terminado al 31 de diciembre de 2016, ADAMA REAL ESTATE, S.A. **generó una pérdida fiscal de B/. (207,031.18)**, de acuerdo a los registros contables y según la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta debidamente presentada ante la Dirección General de Ingresos, y el Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta ascendió a B/.130,843.18.

...

RAZONES POR LAS CUALES EL CONTRIBUYENTE SOLICITA LA NO APLICACIÓN DEL CAIR:

...

QUINTO: Atendiendo a las explicaciones arriba indicadas, el Contribuyente se mantiene con un déficit en su utilidad, ya que los costos y gastos deducibles de la empresa ascienden al 101.85% de los ingresos totales de la empresa.

En atención a todas estas consideraciones, solicitamos se le autorice la no aplicación del CAIR para el período 2016 y para los tres (3) períodos subsiguientes." (Cf. fs. 9-14 del antecedente).

Dicha Solicitud de No Aplicación del CAIR presentada por el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., junto con la documentación a que hace referencia el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, modificado por el artículo 92 del Decreto Ejecutivo N°98 de 2010, fue analizada por la Unidad Evaluadora del CAIR, la cual concluyó que aquélla debía ser rechazada, por lo que a continuación se cita:

"Depreciación por la suma de B/.3,665,832.56:

Se verificó la prueba del gasto de depreciación por B/.3,665,832.56 que aporta al expediente como uno de los requisitos para la solicitud de No Aplicación CAIR y se observa que aplica un porcentaje fijo sobre el valor de los activos de mobiliarios y enseres determinándose que se excedió por la suma de B/.3,202,020.56, por lo que **no está dentro del tope máximo de la vida útil, tal cual lo**

establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993, por lo que se objeta la suma excedida.
...". (Cfr. f. 53 del expediente).

Con sustento en lo que antecede, la Dirección General de Ingresos resolvió rechazar la Solicitud de No Aplicación del CAIR presentada por el contribuyente para el período fiscal 2016, dictando para tal efecto la Resolución N°201-5660 del 18 de septiembre de 2017, acusada de ilegal.

Al interponer recurso de reconsideración contra el referido acto, el contribuyente adujo la práctica de una prueba pericial, la cual fue admitida y practicada con la participación de peritos designados tanto por aquél como por la Dirección General de Ingresos. Al resolver dicho medio de impugnación, la Administración Tributaria realizó un análisis de los informes periciales rendidos, puntualizando lo siguiente:

"Que, a las preguntas formuladas por el recurrente en la solicitud de la prueba pericial, los peritos por parte del contribuyente concluyen, luego del examen de los documentos, registros contables, auxiliares de activos fijos, contratos de arrendamiento, papeles de trabajo que sustentan las declaraciones juradas de renta para el período fiscal 2016, lo siguiente (v.fs. 165-183):

- Al cierre del período fiscal 2016, el contribuyente reportó gasto de depreciación en la declaración jurada de renta por un monto de B/.3,665,832.56, el cual estuvo compuesto por la depreciación de los mobiliarios y enseres y todos los apartamentos (mejoras).

El total de gastos de depreciación por la suma anterior, se establece por el desgaste del bien, por el uso y la función que les dan las personas que arriendan el inmueble, que no pueden ser compensados por reparaciones, mantenimiento e incluso reposición de todos sus componentes, sino que se compensan a través del gasto de depreciación.

- El examen se llevó sobre los activos fijos y la depreciación de los mismos. El gasto de depreciación, es sobre todos los apartamentos (mejoras) y los mobiliarios que se encuentran dentro de los apartamentos alquilados y los que se encontraban en proceso de firma de contratos de arrendamiento.
- **El contribuyente realiza las depreciaciones de sus bienes muebles e inmuebles en un rango de cuatro (4) años a quince (15) años, esto es la vida útil estimada de los mobiliarios y enseres de cuatro años y para los apartamentos (mejoras) es de quince años.**

- El método utilizado para depreciar sus activos fijos, es el método directo o el cálculo de línea recta, consistente en aplicar un porcentaje fijo sobre el valor del costo original. **En este sentido los apartamentos cuya vida útil estimada es de quince años, el porcentaje de depreciación es de 7% y los mobiliarios y enseres al calcular, el porcentaje es de 25%.**
- Los ajustes se producen, debido a que no todos los activos se deprecian los 12 meses, sin embargo, hay mobiliarios y enseres que son adquiridos en distintos meses del año, por tal motivo se debe aplicar la depreciación de manera proporcional.

Por su parte la perito del Fisco concluyó, luego del análisis de los registros contables, visita al edificio Yoo, para una inspección sobre los mobiliarios y demás enseres, el cual es el activo más importante de la empresa, ya que es la fuente de ingresos y por ende el gasto de depreciación en lo siguiente (v.fs.116-120):

- Que el gasto de depreciación por la suma de B/.3,665,832.56, fue calculado sobre la base de los activos fijos de la empresa, los cuales corresponden al edificio Yoo, apartamentos (mejoras) al igual que los mobiliarios y enseres y son utilizados en la producción de la renta gravable.
- El cálculo de depreciación realizado para el mobiliario y enseres, es de cuatro (4) años, considerada por el contribuyente como la vida útil, el cual se ajusta al artículo 52 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993; **sin embargo, para los bienes inmuebles, la depreciación la calcula sobre quince (15) años, el cual es contrario y no se ajusta con lo establecido en este artículo.** (Cfr. fs. 158-159 del antecedente).

En vista que ambos peritos coincidieron al indicar que los bienes inmuebles fueron depreciados por el contribuyente a quince (15) años, siendo ello contrario a lo establecido en el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, es por lo que la Dirección General de Ingresos resolvió confirmar su decisión de rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta presentada por el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., para el período fiscal 2016, tal como quedó expuesto en la Resolución N°201-0331 de 8 de enero de 2020 (Cfr. fs. 156-162 del antecedente).

El mismo criterio mantuvo el Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución de Fondo N°TAT-RF-050 de 4 de julio de 2023, que resolvió el recurso

de apelación interpuesto contra la Resolución N°201-5660 del 18 de septiembre de 2017, al indicar lo siguiente:

"En ese orden de ideas, observamos que las normas antes citadas, hacen referencia a que la depreciación se determinará anualmente calculando el número de años de vida útil económica del bien depreciable y **en ningún caso se permitirán vidas útiles económicas menores a treinta (30) años para bienes inmuebles; lo que es totalmente contrario a lo alegado por el contribuyente, puesto que al realizar la depreciación a quince (15) años como manifiesta que es la que realizan, estaríamos frente a una depreciación acelerada, y no conforme lo establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993**, antes citado.

Dicho esto, observamos que, de la prueba pericial de naturaleza contable, practicada por el perito por parte del contribuyente, al rendir su informe pericial indicó que al cierre del período fiscal 2016 el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., reportó gastos de depreciación por un monto de B/.3,665,832.56, menos la depreciación de los mobiliarios y enseres por el monto de B/.458,812.56 lo que hace un total de B/.3,207,020.00. También, menciona un descarte/ajuste por el monto de B/.386,967.00; no obstante, no tenemos certeza de este monto.

De igual forma manifestó, que el contribuyente realiza las depreciaciones de sus bienes muebles e inmuebles en un rango de cuatro (4) a quince (15) años; que los apartamentos tienen una vida útil estimada de quince (15) años; por tanto, el porcentaje de depreciación es de 7%, el cual se calcula dividiendo cien (100) entre la cantidad de años que en este caso son quince (15).

En este orden de ideas, observamos que **la depreciación que realiza el contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., sobre los bienes inmuebles a quince (15) años, no es acorde a lo que establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993**; por lo que, tomando como base el rango de depreciación que establece la norma relacionada a la vida útil económica de los bienes depreciables que indica que es a treinta (30) y la depreciación del mobiliario/enseres, que alega el perito del contribuyente, tenemos el siguiente resultado:

Activo: B/.53,910.360.00 multiplicado por 3.33333333333333 (que resulta de la división de 100 entre los 30 años de vida útil que establece el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993).

Mobiliario y enseres: según peritaje por el monto de B/.458,812.56.

Gastos de depreciación S/DJR: 3,665,832.56

Por lo que tenemos la siguiente ecuación:

$53,910,360.00 \times 3.33333333333333 / 100 = 1,797,12.00$ (Gastos de depreciación) + 458,812.56 (mobiliario) = 2,906,507.80 (Gastos de depreciación).

$3,665,832.56 - 2,906,507.80 = 1,569,325.19$ (exceso).

Por lo anterior, realizaremos el análisis con el monto del exceso calculado y de igual forma, realizaremos el cálculo de la tasa efectiva, con la finalidad de verificar si el contribuyente es candidato a uno de los dos supuestos que contempla la norma respecto al

derecho de solicitar la No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta, contemplado en el artículo 699 del Código Fiscal antes citado.

...

Tal y como se observa, se tomó en cuenta los montos reportados por parte del perito del contribuyente respecto a la depreciación del mobiliario/enseres, del contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., y **no resulta con pérdida; al contrario, tiene una renta gravable y por ende un impuesto CAIR a pagar; por lo que, al realizar el cálculo de la tasa efectiva, no tiene una tasa superior a 25% como establece el artículo 699 del Código Fiscal antes citado, por lo que, no nos queda otro camino que mantener la objeción de la entidad fiscalizadora.** (Cfr. fs. 199-200 del expediente) (Lo resaltado es de la Sala).

Conforme se advierte, tanto la Dirección General de Ingresos como el Tribunal Administrativo Tributario coincidieron al señalar que al contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., no le asiste el derecho a solicitar la no aplicación del CAIR, puesto que no concurre ninguno de los dos supuestos que, para tal efecto, establece el parágrafo primero del artículo 699 del Código Fiscal, es decir, no incurrió en pérdidas, ni se produjo una tasa efectiva superior a la tarifa establecida; situación que tiene su origen en la aplicación incorrecta, por parte del contribuyente, del artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, relativo a la vida útil económica de los bienes depreciables; disposición jurídica que es del tenor siguiente:

“Artículo 52. Vida útil económica de los bienes depreciables.

La depreciación se calculará tomando en cuenta la vida útil económica de los bienes, que dependerá de la actividad y condiciones en que se utilicen los bienes, los turnos normales de la actividad, la calidad de mantenimiento, las posibilidades de obsolescencia y las tablas de depreciación de reconocido valor técnico. **No obstante, en ningún caso se permitirán vidas útiles económicas menores de tres (3) años para bienes muebles y treinta (30) años para bienes inmuebles.**

...”

De conformidad con la norma reglamentaria citada, la depreciación de los bienes se calculará teniendo en cuenta la vida útil económica de los mismos, que **en el caso de los bienes inmuebles no podrá ser menor de treinta (30) años.** Sin embargo, para el Tribunal ha quedado claro que el contribuyente desatendió lo dispuesto en el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, porque la

depreciación de los bienes inmuebles fue calculada con base a quince (15) años y no a treinta (30) años, como exige el régimen impositivo.

Así, por ejemplo, en el informe rendido por el perito designado por el propio contribuyente, para la práctica de la prueba pericial aducida con el recurso de reconsideración, dicho experto contestó lo siguiente en relación con la aplicación del artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993:

"b. Diga el perito si Adama Real Estate, S.A., cumple con lo establecido en el Artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, en cuanto a la vida útil económica de los bienes depreciables.

El gasto de depreciables del contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., es sobre todos los apartamentos además de los mobiliarios que se encuentran dentro de los apartamentos alquilados y los que se encontraban en proceso de firma de contratos de arrendamientos.

Mi examen pericial se llevó a cabo sobre los activos fijos y la depreciación sobre los mismos...

El contribuyente ADAMA REAL ESTATE, S.A., realiza las depreciaciones de sus bienes muebles e inmuebles en un rango de cuatro (4) a quince (15) años.

La vida útil de los bienes se detalla a continuación:

Activos	Vida útil estimada en años
Apartamentos (mejoras)	15
Mobiliario y enseres	4

c. Realice un detalle resumido de los activos fijos de Adama Real Estate, S.A., y recalcule la depreciación de acuerdo a la vida útil establecida por el contribuyente. Sustente su respuesta.

...
Apartamentos: Los apartamentos tienen una vida útil estimada de quince (15) años, por lo tanto el porcentaje de depreciación es de 7%. Este porcentaje se calcula dividiendo cien (100), entre la cantidad de años, que en este caso son quince (15).

...
Mobiliario y enseres: Los mobiliarios y enseres de la compañía tienen una vida útil de cuatro (4) años. El porcentaje asignado es del 25%, que es el resultado de dividir cien (100), entre cuatro (4).
..." (Cfr. fs. 154-155 del antecedente).

De igual manera, el perito designado por la Dirección General de Ingresos para la práctica de esa prueba pericial, indicó que el cálculo de la depreciación realizado por el contribuyente para el mobiliario y enseres fue de cuatro (4) años, mientras que para los bienes inmuebles fue de quince (15) años.

Por lo tanto, se reitera que es evidente que el cálculo de la depreciación de los bienes inmuebles realizado por el contribuyente no se ajusta a lo establecido en el artículo 52 del Decreto Ejecutivo N°170 de 1993, ya que el mismo dispone que la vida útil económica de los bienes inmuebles no puede ser menor a treinta (30) años; no obstante, el contribuyente la estimó en quince (15) años.

Al realizar el cálculo de depreciación de bienes muebles e inmuebles, de conformidad con lo dispuesto en la norma reglamentaria citada, el contribuyente no resulta con pérdidas para el período fiscal 2016, sino con una renta gravable y, por ende, con un impuesto a pagar; tampoco se obtiene una tasa efectiva superior al 25%. Por consiguiente, no concurre ninguno de los supuestos que contempla el párrafo primero del artículo 699 del Código Fiscal, para solicitar la no aplicación del CAIR.

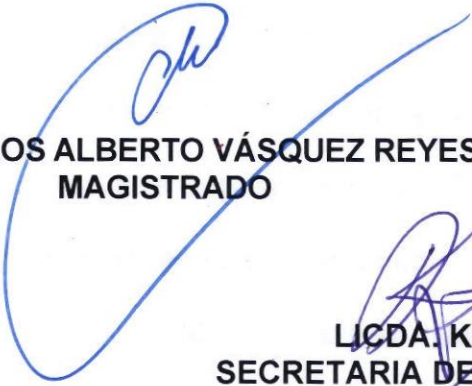
De manera tal que, en lugar de producirse la alegada violación de los artículos 699, párrafo 1, del Código Fiscal, 51, 133-D y 133-E, lo que esta Magistratura advierte en este caso es que las decisiones adoptadas por la Administración Tributaria, se han ceñido a lo dispuesto en estas normas legales y reglamentarias; de ahí que lo que corresponde es declarar que el acto acusado y sus confirmatorios no son ilegales.

PARTE RESOLUTIVA

Por las consideraciones previamente expuestas, la Sala Tercera 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 N°201-5660, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ni sus actos confirmatorios y, en consecuencia, **NIEGA** el resto de las pretensiones formuladas en la demanda.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,


MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA
MAGISTRADA


CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO


CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO


LICDA. KATIA ROSAS
SECRETARIA DE LA SALA TERCERA

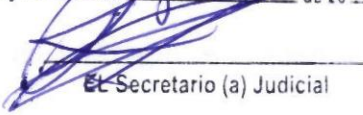
SALA III DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

NOTIFIQUESE HOY 4 DE agosto
DE 20 25 A LAS 8:05 DE LA mañana

A Procuraduría de la Administración


FIRMA

En la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia,
Para notificar a los interesados de la resolución que antecede,
se ha fijado el Edicto No. 1712 en lugar visible de la
Secretaría a las 4:00 de la tarde
de hoy 24 de julio de 20 25


El Secretario (a) Judicial