

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 013

Panamá, 16 de enero de 2014

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.**

**Contestación
de la demanda.**

La firma forense Kuzniecky & Co., actuando en representación de **CMA Ingenieros, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9140 de 20 de octubre de 2010, emitida por el **Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, los actos confirmatorios y que se hagan otras declaraciones.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción descrita en el margen superior.

I. Los hechos en que se fundamenta la demanda, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 2 y 15 del expediente judicial).

Segundo: No consta; por tanto, se niega.

Tercero: No consta; por tanto, niega.

Cuarto: No consta; por tanto, se niega.

Quinto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Sexto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo: No consta; por tanto, se niega.

Undécimo: No es cierto; por tanto, se niega (Cfr. fojas 14, 15, 19, 20 y 39 del expediente judicial).

Duodécimo: No es cierto; por tanto, se niega (Cfr. fojas 14, 15, 19, 20 y 39 del expediente judicial).

Décimo tercero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo cuarto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo quinto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo sexto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo primero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo segundo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo tercero: No es cierto; por tanto, se niega.

Vigésimo cuarto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

Vigésimo quinto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 30 y 31 del expediente judicial).

Vigésimo sexto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Trigésimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

II. Normas que se aducen infringidas.

La apoderada judicial de la parte actora manifiesta que se han infringido las siguientes disposiciones legales:

A. El artículo 699 del Código Fiscal, modificado y adicionado por la Ley 6 de 2005, que establecía, entre otras cosas, que las personas jurídicas podían solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, en caso de pérdidas o si la tasa efectiva del impuesto excediera el treinta por ciento (Cfr. fojas 8 a 10 del expediente judicial);

B. El artículo 133 ch del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, de acuerdo con el texto que estaba vigente al momento en que se presentó la solicitud de la contribuyente, que describía el concepto de ingresos gravables para el Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (Cfr. foja 10 del expediente judicial);

C. El artículo 1408 del Código Civil, el cual dispone que cuando el mandatario obra en su propio nombre, el mandante no tiene acción contra las personas con quienes aquél ha contratado, ni éstas tampoco contra el mandante, caso en el cual el mandatario es el obligado directamente a favor de la persona con quien ha contratado como si el asunto fuera personal suyo (Cfr. fojas 10 y 11 del expediente judicial); y

D. El artículo 145 de la Ley 38 de 2000, según el cual, las pruebas se apreciarán según las reglas de la sana crítica, sin que esto excluya la solemnidad documental que la Ley establezca para la existencia y validez de ciertos actos o contratos (Cfr. foja 11 del expediente judicial).

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

Conforme observa este Despacho, la acción contencioso administrativa de plena jurisdicción que ocupa nuestra atención se dirige a obtener la declaratoria de nulidad, por ilegal, de la Resolución 201-9140 de 20 de octubre de 2010, emitida

por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, por cuyo conducto se resolvió rechazar la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) que aparece en la declaración jurada de rentas de la sociedad CMA Ingenieros, S.A., para el período fiscal 2009, por objetarse el monto B/. 933,433.87, incluido como "otros costos", por la falta de una relación detallada de los mismos (Cfr. fojas 13 a 16 del expediente judicial).

Debido a su inconformidad, la empresa interpuso un recurso de reconsideración en contra del mencionado acto administrativo, que fue decidido mediante la Resolución 201-6345 de 15 de junio de 2011, a través de la cual se mantuvo en todas sus partes lo dispuesto anteriormente (Cfr. fojas 17 a 21 del expediente judicial).

Al ser notificada de la decisión mencionada en el párrafo precedente, la accionante promovió un recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario, lo que dio lugar a la expedición de la Resolución TAT-RF-090 de 17 de julio de 2013, por medio de la cual dicho Tribunal confirmó en todas sus partes el acto recurrido, luego de constatar la inconsistencia existente en los métodos de reembolso utilizados por la contribuyente, así como también una incongruencia entre los documentos fuentes que los sustentaban, su contabilización y la información enunciada en el formulario declarativo de renta (Cfr. fojas 22 a 40 del expediente judicial).

Dentro de este contexto, CMA Ingenieros, S.A., ha concurrido ante la Sala mediante la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción en estudio, aduciendo la infracción de los artículos 699 del Código Fiscal y 133 ch del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, ambos de la forma vigente al año 2009; 1408 del Código Civil; y 145 de la Ley 38 de 2000, cuyos cargos de ilegalidad procedemos a analizar de la siguiente manera:

1. En lo que concierne al cargo de infracción que la actora formula en relación con el artículo 145 de la Ley 38 de 2000, consideramos que tal disposición legal no resulta aplicable al negocio jurídico que nos ocupa, habida cuenta de que el procedimiento a seguir por la autoridad tributaria para el trámite de las Solicitudes de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta se encuentra específicamente regulado por las disposiciones especiales contenidas en los Decretos Ejecutivos 170 de 1993, 143 de 2005 y 185 de 2005, a las que igualmente le resultan aplicables las normas del procedimiento fiscal ordinario contenidas en el Código Fiscal.

Al respecto, debemos recordar que el artículo 1194 de este último cuerpo normativo, de la forma como estaba vigente al momento de la solicitud de la recurrente, establecía la supletoriedad del Código Judicial dentro del procedimiento fiscal ordinario, lo que posteriormente cambió con la entrada en vigencia de la Ley 8 de 2010, en la cual se dispuso que los vacíos en el mencionado procedimiento serían llenados por las disposiciones de la Ley 38 de 31 de julio de 2000. No obstante y, en atención a que la solicitud de CMA Ingenieros, S.A., se hizo cuando todavía no había entrado a regir esta última excerpta legal, los vacíos que pudieran haberse dado dentro del procedimiento llevado a cabo por la Dirección General de Ingresos tenían que llenarse por las disposiciones del citado código procesal, de ahí la inaplicabilidad del 145 de la de Ley que regula el procedimiento administrativo general.

2. También descartamos de nuestro análisis el cargo de infracción relativo al artículo 1408 del Código Civil, ya que el mismo regula ciertos efectos derivados de la relación entre mandatario y mandante, lo que no resulta pertinente para el procedimiento fiscal empleado por la autoridad tributaria al momento de evaluar la viabilidad de la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta que en su momento formuló CMA Ingenieros, S.A.

3. Por otra parte, la sociedad recurrente aduce la infracción de los artículos 699 del Código Fiscal y 133 ch del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, de la forma como estaban vigentes al momento de presentar su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, señalando que la entidad fiscal rechazó su petición a pesar de haber demostrado que con la aplicación de dicho cálculo pagaría una tasa efectiva de 93%, es decir, un porcentaje superior al 30% exigido en la Ley para ser excluido de la aplicación del mencionado cálculo (Cfr. fojas 9 y 10 del expediente judicial).

Igualmente, expresa que al existir una relación de mandato entre CMA Ingenieros, S.A., y la Organización para la Enseñanza Católica, para la adquisición de materiales y equipos para la construcción de las nuevas instalaciones del Colegio Javier, el gasto hecho en nombre de su mandante y a favor de terceros no integraba su renta gravable, de conformidad con lo establecido el artículo 133 "ch" de Decreto Ejecutivo 170 de 1993, vigente en aquel momento, por lo que cuestiona que en la situación en estudio la autoridad fiscal no lo haya considerado de esa manera, rechazando su solicitud (Cfr. foja 10 del expediente judicial).

Contrario a lo indicado por la apoderada judicial de la actora, este Despacho observa que al emitirse las Resoluciones 201-9140 de 20 de octubre de 2010 y 201-2345 de 15 de junio de 2011, la 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 disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, ya que, como hemos indicado, el rechazo a su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta obedeció a que la autoridad tributaria objetó en la declaración de renta correspondiente al período fiscal 2009, la suma de B/.933,433.87, en concepto de "otros costos", dada la ausencia de una relación detallada de los mismos.

Según se desprende del informe de conducta remitido al Magistrado Sustanciador, la contribuyente declaró ingresos por servicio de construcción y señaló que en los estados financieros utilizaba el sistema de avance de obra, razón por la que al momento de realizarse la respectiva evaluación, la entidad no pudo determinar la vinculación de los costos reportados para la producción de la renta ni a cuánto ascendía su resultado por cada obra. Por otra parte, el consolidado de los proyectos terminados que conformarían la renta neta gravable y la tasa efectiva del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta, requería que la sociedad recurrente aportara una serie de documentos consistentes en: **1) los saldos de los proyectos que vinieran del año anterior; 2) los proyectos en ejecución del año 2009; 3) los costos por conceptos imputables a cada proyecto; 4) los proyectos terminados en el período 2009; 5) los costos imputados a dichos proyectos; 6) el saldo de los proyectos que pasan para el período siguiente; 7) los desembolsos o erogaciones incurridos durante el período 2009; 8) un desglose de cada subcontratista con nombre, RUC o cédula y servicio que prestó con su respectivo monto y 9) un desglose de los honorarios profesionales con nombre, RUC o cédula y servicio que prestó con su respectivo monto;** requerimientos que no fueron satisfechos por la sociedad contribuyente (Cfr. foja 58 del expediente judicial).

Frente a la omisión de la actora en presentar la relación detallada a la que hemos hecho referencia, la entidad tributaria objetó el monto que ya hemos indicado, fundamentando su decisión en lo establecido en el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 que es del siguiente tenor:

“Artículo 123. Determinación del impuesto en el caso de construcciones:

En el caso de empresas de construcción o de empresas que realicen trabajos sobre inmuebles y cuyas operaciones generadoras de renta afecten a más de un año fiscal, el contribuyente podrá, a su juicio, aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

a) asignar a cada año fiscal la renta gravable que resulte, de aplicar sobre los importes efectivamente recibidos en dicho año, el porcentaje de ganancia neta calculado para toda la obra, Este porcentaje podrá ser modificado por la parte correspondiente a los años fiscales siguientes, en caso de evidente modificación del cálculo efectuado.

b) asignar al valor de la obra ejecutada en cada año fiscal, el porcentaje de ganancia calculado sobre el total de la obra y de ese resultado deducir los costos y gastos efectivamente incurridos en el respectivo año fiscal.

c) asignar al año fiscal en que se termine la obra la totalidad de las rentas brutas y los costos respectivos.

En los casos de lo literales a) y b), la diferencia que se obtenga en definitiva al comparar la ganancia neta al final de la obra con la establecida mediante cualquiera de los procedimientos indicados en dichos literales, incidirá en el año fiscal en que la obra concluya. En caso del literal c), la renta gravable que se tomará en cuenta será la que corresponda a la totalidad de la obra." (Cfr. fojas 14 y 15 del expediente judicial).

De acuerdo con lo que se desprende de la lectura del texto reglamentario reproducido, el mismo establece con claridad la forma en que se determina el Impuesto Sobre la Renta en el caso de empresas de construcción o que realicen trabajos sobre inmuebles; no obstante, en el negocio jurídico en estudio no fue posible hacer tal determinación dada las circunstancias previamente anotadas.

En otro orden de ideas, se advierte que cuando la Dirección General de Ingresos analizó la documentación aportada por CMA Ingenieros, S.A., al sustentar el recurso de reconsideración que presentó en contra del acto original, pudo determinar que sus ingresos se generaban por la administración de la construcción del nuevo Colegio Javier, ubicado en la Avenida Clayton, corregimiento de Ancón, ciudad de Panamá, único proyecto realizado por la empresa en el período 2009, el cual ejecutó conforme a los términos del contrato celebrado entre ella y la Organización para la Enseñanza Católica, dueña del proyecto, del que destacamos la cláusula sexta que era del siguiente tenor:

"SEXTA: Declara el CONTRATISTA y así lo acepta EL DUEÑO, que para dar cumplimiento a este contrato de

Administración basado en costo más porcentaje se trabajara de la siguiente forma: EL CONTRATISTA por cuenta de EL DUEÑO, comprara todos los materiales y equipos requeridos, celebrará contratos de alquileres de equipos que considere adecuados y contratará a los profesionales y personal requerido. De todo esto llevando un debido control y mensualmente presentará a EL DUEÑO un detalle pormenorizado respaldando con facturas o comprobantes de cada pago que se realice, para ello EL CONTRATISTA presentará un estado de cuenta los días 15 de cada mes, dicho estado de cuenta se subdivida en tres partes: la primera parte se denominará REEMBOLSO de facturas y contendrá la suma de todas las facturas que EL CONTRATISTA ha incurrido o contratado por cuenta de EL DUEÑO, usando su crédito o recursos propios, la segunda parte se denominará planilla y contendrá con lujo de detalles, todos los costos que representen los salarios y prestaciones sociales que el personal contratado por EL CONTRATISTA para realizar las obras del Colegio incluyendo el salario de los profesionales idóneos. Al total de los salarios y prestaciones sociales se le cargara el ITBM estipulado por ley. La tercera parte de la cuenta representara los honorarios o porcentaje que EL CONTRATISTA cobrara por ADMINISTRAR el proyecto, estos honorarios o porcentaje se fija, según lo acordado entre ambas partes en un nueve (9%) por ciento sobre el total que arroje la suma de la primera y segunda parte de la cuenta que mensualmente se presente al monto de esta tercera parte u honorarios también se le cargará el ITBM reglamentario; una vez recibida la cuenta, El DUEÑO dispondrá de cinco días hábiles para su verificación y pago correspondiente.” (Cfr. fojas 33 y 34 del expediente judicial) (El subrayado es nuestro).

De la lectura de la cláusula antes indicada, se infiere que CMA Ingenieros, S.A., debía presentar al contratante un estado de cuenta los 15 de cada mes, en el cual se reflejarían tres aspectos: **a)** el reembolso de los gastos en los que la contratista había incurrido por cuenta del dueño, usando su crédito o recursos propios, según se refleja en las facturas correspondientes; **b)** los costos de planilla, relativos a los salarios y a las prestaciones sociales del personal contratado por CMA Ingenieros, S.A., para la construcción del Colegio Javier; y, **c)** los honorarios o el porcentaje que cobraría por la administración del proyecto, el que fue pactado en un 9% sobre la base de las dos rubros indicados anteriormente, es decir, sobre los reembolsos por los costos asumidos y por los gastos de planilla.

En este contexto, dado que la objeción formulada en el acto acusado se enmarcó en la falta de una relación exacta y detallada de los “otros costos” por la suma de B/.933,433.87, reportados en la declaración de rentas de CMA Ingenieros, S.A., la Dirección General de Ingresos, tal como lo explica en la Resolución 201-6345 de 15 de junio de 2011, verificó el anexo 94, correspondiente a ese rubro, percatándose que la suma más representativa del mismo correspondía a un desembolso por el monto de B/.900,742.56, hecho a favor de la empresa Desarrollo Istmeño, S.A., la cual aparecía como subcontratista (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

Así mismo, consta que cuando la Dirección General de Ingresos procedió a revisar en detalle los documentos presentados por la sociedad recurrente para sustentar el desembolso antes indicado, pudo determinar que la misma no había reportado sus ingresos conforme la facturación emitida, pues, no incluyó entre sus rentas “...la porción correspondiente a los materiales comprados sobre los cuales cobró un porcentaje de utilidad y presenta únicamente los reembolsos por Mano de Obra y los servicios de administración y supervisión”. (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

Frente a tal circunstancia, coincidimos con lo expresado por la entidad demandada en el sentido de que: “*El método utilizado para el reporte de sus ingresos debe ser coherente con los costos, ya que si bien es cierto que todo ingreso tiene su costo, igualmente los costos generan un ingreso. Además la porción correspondiente a los costos de los materiales aumentan los ingresos gravables por lo que impide determinar con exactitud la renta gravable del período y la aplicación del método Tradicional solicitado por la contribuyente*”, de ahí el rechazo de su petición, puesto que no reflejaba de forma adecuada la proporción de su renta correspondiente a la utilidad que recibió producto del reembolso del costo por los referidos materiales, a pesar de que, como hemos advertido, éste

era uno de los renglones que servirían para el cálculo de los honorarios de CMA Ingenieros, S.A (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

En relación con lo anterior, tampoco compartimos el argumento de la demandante en el sentido de que la entidad fiscal no consideró que entre ella y la Organización para la Enseñanza Católica existía una relación de mandato con respecto a la adquisición de materiales y equipos para la construcción de la obra, desconociendo con ello la aplicación del artículo 133 ch del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 que establecía que el gasto hecho en nombre del mandante y a favor de terceros no integraba la renta gravable hasta el monto del pago realizado por cuenta ajena, ya que como bien lo expresó el Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución TAT-RF-090 de 17 de julio de 2013, esa misma norma disponía que tal señalamiento sería aplicable: *"...siempre y cuando, los mencionados montos se encontraran debidamente respaldados con la documentación legal correspondiente..."*, lo que, como hemos visto, no ocurrió en este caso, debido a que la empresa CMA Ingenieros, S.A., incurrió en incongruencias al momento de emitir su facturación, imposibilitando con ello la determinación de su renta para el período fiscal 2009, razón por la que la Dirección General de Ingresos rechazó su Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (Cfr. 10, 35, 37 y 39 del expediente judicial).

Sobre la base de lo antes expuesto, esta Procuraduría es del criterio que no se ha producido la violación de los artículos 699 del Código Fiscal y 133ch del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, según alega la parte actora, por lo que solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la Resolución 201-9140 de 20 de octubre de 2009, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas ni sus actos confirmatorios y, en consecuencia, se denieguen las pretensiones de la demandante.

IV. Pruebas. Con el propósito que sea solicitado por ese Tribunal e incorporado al presente proceso, se aduce como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, la copia debidamente autenticada del expediente administrativo que guarda relación con este caso y que reposa en los archivos de la institución demandada.

V. Derecho: No se acepta el invocado por la sociedad demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Doctor Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Licenciado Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 677-13