

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1391

Panamá, 19 de diciembre de 2016

Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena Jurisdicción.

Alegato de conclusión.

La firma forense Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Services, actuando en representación del **Consortio M&S-Meco-Santa Fe (Ipeti I)**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, dictada por la anterior **Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos**, los actos confirmatorios y que se haga otra declaración.

Honorable 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 artículo 61 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 39 de la Ley 33 de 1946, para presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción descrito en el margen superior; oportunidad procesal que nos permite reiterar lo expresado en nuestro escrito de contestación de la demanda, al afirmar que no le asiste la razón al **Consortio M&S-Meco-Santa Fe (Ipeti I)**, en lo que respecta a su pretensión dirigida fundamentalmente a lograr que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, dictada por la anterior **Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos**.

En tal sentido, mediante la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, **la entidad antes indicada rechazó una solicitud efectuada por la recurrente para la No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta para el período fiscal 2012**, que hizo aduciendo que la aplicación del referido cálculo le causaría una Tasa Efectiva de ochenta y dos punto ochenta y nueve por ciento (82.89%).

Sobre este aspecto, **debemos recordar** que tal como lo dijimos en la **Vista 389 de 14 de abril de 2016**, mediante la cual contestamos la demanda, **la entidad de recaudación adoptó la medida antes indicada sobre la base que la recurrente no había presentado la conciliación de**

ingresos, tal como lo exige el numeral 6 del artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993; de igual manera, la entidad tributaria verificó en el sistema **E-Tax** de la institución **que el consorcio recurrente no presentó el informe de compras desde el año 2009**, toda vez que para el año 2008, sus ingresos superaron un millón de balboas (B/.1,000,000.00) (Cfr. fojas 36 a 38 del expediente judicial).

En tal sentido, **tal como lo indicamos en aquella oportunidad**, el consorcio accionante sustenta su acción en la supuesta infracción de los artículos 130, 133-E y el numeral 3 del artículo 171 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993; el numeral 3 del artículo 155 de la Ley 8 de 2010; el artículo 17 del Decreto de Gabinete 109 de 1970; y los artículos 140, 154 y 164 de la Ley 38 de 2000, cuyos contenidos normativos fueron descritos al contestar la demanda.

En efecto, debemos **reiterar** que el recurrente manifiesta en su escrito de demanda, que la Dirección General de Ingresos no debió emitir el acto acusado, puesto que ella cumplió con todos los requisitos para solicitar la No Aplicación del Calculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta; **al respecto, reconoce que se encontraba omisa en la presentación de las declaraciones mensuales del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)**, correspondiente a los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012; sin embargo, éstas fueron presentadas con posterioridad para sustentar los ingresos reales que percibió durante el año 2012 (Cfr. fojas 12 a 18 del expediente judicial).

La actora también **expresó** que, según su declaración de renta del año 2012, la tasa efectiva que se le estaría imponiendo sería de ochenta y dos punto ochenta y nueve por ciento (82.89 %), lo que según expresa constituye un acto confiscatorio por parte de la administración tributaria, pues, excede el porcentaje permitido por la ley (Cfr. fojas 18 y 19 del expediente judicial).

Igualmente **manifestó** que antes de negar una solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta, la entidad tributaria debía asegurarse que su decisión además de ajustarse a Derecho debe reflejar la realidad inequívoca del contribuyente a quien le afectará o beneficiará; igualmente, tiene que solicitar las aclaraciones y la documentación pertinentes, así como valorar de manera integral todas las pruebas presentadas; también indica que la entidad demandada

debía tomar en cuenta que la declaración de renta está refrendada por un Contador Público Autorizado. Finalmente cuestiona que la entidad recaudadora no valoró que las facturas aportadas en la sede administrativa, puesto que, a pesar de haber sido presentadas en copia simple, estima que las mismas podrían considerarse como elementos probatorios válidos y de no ser así, debió solicitar su confrontación con los originales dentro de un período razonable (Cfr. fojas 19 a 21 del expediente judicial).

Visto lo anterior, **en esta oportunidad procesal debemos reiterar** que contrario a lo indicado por la apoderada judicial del accionante, este Despacho observa que al emitirse la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013 y la Resolución 201-1316 de 13 de febrero de 2014, 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 Alterno 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).

También debemos **insistir** en que como parte del análisis de los recursos presentados en la vía gubernativa en contra del acto administrativo original, el Tribunal Administrativo Tributario al emitir la Resolución TAT-RF-064 de 9 de octubre de 2015, precisó que la contribuyente presentó: *"...los formularios declarativos de ITBMS correspondiente a los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, de manera tardía, en el año 2013. Es decir, se mantuvo omiso de esta obligación tributaria hasta ese momento, con excepción de los formularios declarativos de ITBMS de los meses de mayo y junio de 2009, presentados el 15 de junio y julio de 2009 respectivamente por medios electrónicos. De las constancias procesales, el Tribunal constató que el contribuyente se encontraba omiso en las*

declaraciones de ITBMS (presentadas en el 2013) en la fecha de presentación de la Solicitud de No Aplicación de CAIR, arrojando diferencias entre los ingresos reportados en renta con respecto a los ITBMS." (La negrita es nuestra) (Cfr. foja 49 del expediente judicial).

En este orden de ideas, **debemos recordar** que como consecuencia de lo indicado el tribunal de apelación estimó que la referida corrección de los meses de mayo y junio de 2009, y la presentación de las declaraciones tardías por parte de la actora *"fueron extemporáneas y por ello no cumplió con el numeral 6 del Decreto Ejecutivo de 1970"*, **debido a 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).

Sobre este punto, debemos volver sobre lo dicho en el sentido que contrario a lo indicado por el recurrente, **la presentación de la conciliación entre los ingresos reportados y las declaraciones de Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)**, constituye uno de los **presupuestos establecidos** en el artículo 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, para solicitar la No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta.

Al respecto, la norma en referencia es del tenor siguiente:

"Artículo 133e. Solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

Con la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del Impuesto Sobre la Renta, el contribuyente está obligado incluir lo siguiente:

1...

...

6. Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda.

..." (La negrita es nuestra).

Sobre lo anterior, **reiteramos** lo indicado por la entidad demandada en el sentido que: *"... en el artículo 133 'e' se establece en el punto número 6 conciliación de los ingresos reportados en las declaraciones de ITBMS versus Declaración de Renta, situación que no consiste en información adicional, ya que se evidencia por el propio contribuyente que no presentó en tiempo oportuno las declaraciones de ITBMS, además solicitó en fecha posterior correcciones por incongruencias en*

su declaraciones de ITBMS de mayo y junio del periodo fiscal 2009...”, en consecuencia, **coincidimos** con la institución en el sentido que **mal puede sustentar que cumplió con la conciliación de ingresos que establece el numeral 6 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993** (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

También **resulta de importancia recordar** que la entidad tributaria, luego del análisis de las declaraciones del **Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)**, estimó que existía una diferencia de seis millones doscientos setenta y cuatro mil ciento noventa y cinco balboas con cuarenta y seis centésimos (B/.6,274,195.46) de más en dichas declaraciones; razón por la cual la institución **consideró dicha diferencia como una omisión de ingresos por lo que se adicionó a la renta gravable** (Cfr. foja 42 del expediente judicial).

En lo que respecta al cuestionamiento del consorcio recurrente en cuanto a la valoración de los documentos aportados por ella **repetimos** lo indicado por la entidad demandada cuando manifiesta que: *“... las facturas aportadas como pruebas por el contribuyente para sustentar los ingresos reportados en la renta por la suma de B/.11,546,978.61, todas a nombre del MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS, las mismas se encuentran impresas en papel simple, por lo que incumplen con lo que señala el Artículo 844 (Corresponde en realidad al artículo 857) del Código Judicial.”* (Cfr. foja 42 del expediente judicial).

En este contexto, conviene **reiterar** a lo manifestado por el Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución TAT-RF-064 de 9 de octubre de 2015, en el sentido 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.

En ese sentido, debemos acotar que en el procedimiento fiscal ordinario impera el principio de presunción de legalidad del acto administrativo, tal como lo ha establecido la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de la Corte Suprema de Justicia en distintos fallos” (Cfr. foja 49 del expediente judicial).

En esta ocasión, también **debemos rechazar** la indicación del consorcio accionante en el sentido que la aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta le acarrearía una Tasa Efectiva de ochenta y dos punto ochenta y nueve por ciento (82.89%); pues, del **análisis desarrollado por la entidad demandada se desprendió que dicha tasa sería por el orden del tres punto veinte tres por ciento (3.23%)** (Cfr. fojas 42 y 43 del expediente judicial).

En efecto, una vez analizada la información aportada por el contribuyente, la entidad demandada realizó el siguiente cálculo:

	SEGÚN RENTA	S/ INVEST. RECURSO
TOTAL DE INGRESOS	11,546,078.61	11,546,078.61
INGRESOS DE MAS EN ITBMS		6,274,195.46
TOTAL DE INGRESOS GRAVABLES		17,820,274.07
TOTAL DE COSTOS DEDUCIBLES	11,016,292.49	11,016, 292.49
TOTAL DE GASTO DEDUCIBLES	367,619.51	367,619.51
RENTA GRAVABLE	162,166.61	6,436,362.07
IMPUESTO CAUSADO CAIR	134,800.47	208,051.70
TASA EFECTIVA	82.89%	3.23%

(Cfr. foja 43 del expediente judicial).

Lo anterior permite advertir, tal como lo hicimos al contestar la demanda, que contrario a lo expresado por la apoderada judicial de Consorcio M&S-Meco-Santafe (IPETI I), la misma mantiene un tasa efectiva inferior al treinta por ciento (30%).

Producto de ello, debemos **insistir** en que mal podría solicitar el consorcio que su petición fuera aceptada por la entidad fiscal, cuando es evidente **que incumplió con lo que preceptúa el artículo 699 del Código Fiscal, modificado por la Ley 6 de 2005**, en el sentido que este tipo de solicitudes sólo puede presentarse en alguno de estos dos supuestos: a) si por razón del pago del Impuesto Sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas; o b) **en aquellos casos en los que su tasa efectiva del Impuesto Sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%);** cuando

resulta claro que no cumplía ninguno de los dos (2) supuestos, de ahí la legalidad del acto acusado.

Actividad Probatoria.

En cuanto a la actividad probatoria del presente proceso, es necesario destacar **la nula o escasa efectividad de los medios ensayados por el consorcio demandante** para demostrar al Tribunal la existencia de las circunstancias que constituyen el supuesto de hecho en que sustenta su acción de plena jurisdicción.

Al respecto, en el Auto de Pruebas 230 de 27 de mayo de 2016, la Sala Tercera admitió a favor de la recurrente los originales de los certificados de Registro Público de las sociedades que conforman el consorcio demandante; la copia autenticada del acto acusado y de sus confirmatorios, así como la constancia de la notificación de la Resolución TAT-RF-064 de 9 de octubre de 2015, emitida por el Pleno del Tribunal Administrativo Tributario (Cf. fojas 99 y 100 del expediente judicial).

No obstante, en dicho auto **no se admitió** la copia del Contrato AL-1-153-07 de 1 de julio de 2011, suscrito entre el Ministerio de Obras Públicas y el Consorcio Corporación M & S Meco-Santa fe (Ipeti-1), y la adenda 3, visibles a fojas 53 a 63 del expediente judicial, **toda vez que fueron cotejados por un Notario Público, cuando debió ser autenticada por el funcionario público encargado de la custodia de sus originales, de conformidad con lo establecido en los artículos 833, 835 y 842 del Código Judicial** (Cfr. foja 101 del expediente judicial).

En este punto, resulta de importancia añadir **que como producto de un recurso de apelación que promovimos** en contra del Auto de Pruebas 230 de 27 de mayo de 2016, el resto de la Sala Tercera emitió la Resolución de 28 de octubre de 2016, **mediante la cual reformó el mencionado auto y no admitió** la copia de la Escritura Pública 16,068 de la Notaría Primera del Circuito Judicial de Panamá; pues, si bien la misma tenía un sello fresco del Notario Público Tercero del Circuito Judicial de Panamá, ésta **no cumplía con lo establecido en el artículo 834 del Código Judicial; puesto que dicha copia debió ser compulsada de la Notaría en la que se protocolizó el documento, lo que no había ocurrido** (Cfr. fojas 115 y 116 del expediente judicial).

También resulta de importancia precisar que con motivo de nuestro recurso de alzada, el resto de la Sala Tercera **tampoco admitió los documentos privados** aportados por el recurrente en sustento de su pretensión, consistentes en diversas las **facturas** que se encontraban visibles en las fojas 64 a 84 del expediente judicial, **puesto que las mismas fueron presentadas sin cumplir con los presupuestos consignados en el artículo 857 del expediente judicial, para este tipo de medios probatorios**; de manera que no se logró acreditar lo que se pretendía probar con las mismas (Cfr. foja 117 del expediente judicial).

En adición, debemos advertir que ni en la demanda ni en el período probatorio correspondiente, el actor adujo algún otro medio de prueba adicional, ya sea de informe, testimonial o pericial tendiente acreditar su pretensión.

En atención a lo expuesto, somos de la convicción que en el negocio jurídico bajo examen, la actividad probatoria de la recurrente **no logró revertir la presunción de legalidad que le asiste al acto acusado**; en consecuencia **no cumplió con la carga procesal que establece el artículo 784 del Código Judicial, que obliga a quien demanda a acreditar los hechos que dan sustento a su pretensión**; deber al que se refirió la Sala Tercera en el Auto de 30 de diciembre de 2011, señalando en torno al mismo lo siguiente:

“La Corte advierte que, al adentrarse en el análisis del proceso, **la parte actora no ha llevado a cabo los esfuerzos suficientes para demostrar los hechos plasmados en sus argumentos...** que pudieran reflejar resultados a su favor, contrario a lo expresado en el artículo 784 del Código Judicial.

‘Artículo 784. Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables...’ (El subrayado corresponde a la Sala Tercera).

Al respecto del artículo transcrito, **es la parte actora quien debe probar que la actuación surtida por la Entidad emisora de la Resolución recurrida, así como sus actos confirmatorios, carecen de validez jurídica.**

Es oportuno en esta ocasión hacer alusión al jurista colombiano Gustavo Penagos, quien dice en relación a la carga de la prueba que: ‘en las actuaciones administrativas se deben observar los principios de la carga de la prueba, la cual corresponde a los acusadores’. (PENAGOS, Gustavo. Vía Gubernativa. Segunda Edición. Ediciones Ciencia y Derecho. Bogotá, Colombia, 1995. Pág. 14).

En este mismo sentido, Jairo Enrique Solano Sierra, dice que *‘la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la acción corresponden al actor’*. (SOLANO

SIERRA, Jairo Enrique. Derecho Procesal Administrativo y Contencioso. Vía Administrativa- Vía Jurisdiccional- Jurisprudencia-Doctrina. Primera Edición. Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Santa Fe, Bogotá, D. C. Colombia, 1997. Pág. 399)...” (La negrilla es nuestra).

En atención a las anteriores consideraciones, esta Procuraduría **reitera** a la Sala Tercera su solicitud respetuosa para que se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-7664 de 27 de junio de 2013, dictada por la anterior Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos** y, por tanto, se desestimen las demás pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente 40-16