REPÚBLICA DE PANAMÁ

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

Vista Número 170

Panamá, 25 de abril de 2014

Proceso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción

Alegato de conclusión.

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.

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, con el propósito de presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción descrito en el margen superior, momento procesal que nos permite reiterar lo ya expresado en nuestra contestación de la demanda, en cuanto a la carencia de sustento que se advierte en la tesis planteada por la recurrente, CMA Ingenieros, S.A., en el sentido de que lo actuado por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas al emitir la Resolución 201-9140 de 20 de octubre de 2010, es contrario a Derecho.

De acuerdo con las constancias procesales, la controversia que nos ocupa tuvo su origen en la solicitud hecha por la sociedad CMA Ingenieros, S.A., para la no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta (CAIR) que aparecía en su declaración de rentas para el año 2009, pues, en su opinión, de no aceptarse tal solicitud pagaría una tasa efectiva de 93%, es decir, un porcentaje

superior al 30% exigido por la ley para ser excluido de la aplicación del mencionado cálculo (Cfr. fojas 9 y 10 del expediente judicial).

En relación con lo expuesto, conforme lo indicamos en nuestra Vista 013 de 16 de enero de 2014, a través de la cual contestamos la demanda, la entidad fiscal, en estricto cumplimiento de la normativa aplicable, rechazó la solicitud de la actora, al objetarle la suma de B/.933,433.87, en su declaración de renta correspondiente al período fiscal 2009, la que había sido incluida en el concepto de "otros costos", dada la ausencia de una relación detallada de los mismos (Cfr. fojas 14 y 15 del expediente judicial).

En tal sentido, debemos insistir en que, según consta en autos, la contribuyente declaró ingresos por servicio de construcción y señaló que en los estados financieros utilizaba el sistema de avance de obra, lo que impidió que al momento de realizarse la respectiva evaluación, la entidad pudiera determinar la vinculación de los costos reportados para la producción de la renta ni a cuánto ascendía su resultado por cada obra. De igual manera, para establecer la renta neta gravable y la tasa efectiva del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta, la sociedad recurrente debía aportar unos documentos descritos en el acto acusado, sin embargo, la misma no cumplió a cabalidad con su entrega (Cfr. foja 58 del expediente judicial).

Al respecto, debemos recordar que frente a la anterior omisión, la autoridad tributaria objetó el monto ya indicado, actuando con fundamento en lo dispuesto en el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, el cual establece la forma en que se determina el importe del Impuesto Sobre la Renta en el caso de construcciones, pues, no se pudo fijar con precisión su monto (Cfr. fojas 14, 15, 58 y 59 del expediente judicial).

De igual manera, reiteramos 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 los ingresos de esta última se generaron 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 (Cfr. fojas 19 y 20 del expediente judicial).

Del acuerdo de voluntades antes indicado resulta importante destacar su cláusula sexta, en la que, en términos generales, las partes acordaron que CMA Ingenieros, S.A., debía presentar a la contratante un estado de cuenta los 15 de cada mes, en el cual se reflejarían tres aspectos, a saber: ***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 la contratista cobraría por la administración del proyecto, el que fue pactado en un 9% sobre la base de los dos rubros indicados anteriormente, es decir, sobre los reembolsos por los costos asumidos y por los gastos de planilla (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

En este orden de ideas, insistimos en que, 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., para el año 2009, la Dirección General de Ingresos verificó el anexo 94, correspondiente a ese rubro, percatándose que la suma más representativa del mismo correspondía a un desembolso hecho a favor de la empresa Desarrollo Istmeño, S.A., la cual aparecía como subcontratista (Cfr. foja 20 del expediente judicial).

Sobre este aspecto, debemos puntualizar que al revisar en detalle los documentos presentados por la sociedad recurrente para sustentar el desembolso

antes indicado, la Dirección General de Ingresos determinó que la misma no había reportado sus ingresos conforme a la facturación emitida, ya que 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, resulta conveniente reiterar 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).

Actividad probatoria.

En relación con la actividad procesal desarrollada por las partes en esa sede jurisdiccional, resulta necesario destacar la nula o escasa efectividad de los medios probatorios ensayados por la demandante para demostrar al Tribunal la existencia de las circunstancias que constituyen el supuesto de hecho en que sustenta su pretensión; puesto que mediante el Auto 67 de 6 de marzo de 2014 el Tribunal dispuso no admitir los testimonios de Roger Guerra y Mireya Chong, aducidos por la recurrente, debido a que al formularlos se incumplió con lo establecido en el artículo 948 del Código Judicial, ya que no se especifica los

hechos que se pretendía acreditar con estas declaraciones (Cfr. fojas 85 a 87 del expediente judicial).

Así mismo, conviene resaltar que tampoco se admitieron dentro de la prueba pericial contable aducida por la actora, los puntos 3.14 y 3.16 que, de manera respectiva, pretendían que los peritos determinaran*: "Si para el período fiscal 2009, CMA estaba dentro de las posibilidades de exclusión o no aplicación del CÁLCULO ALTERNO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ("CAIR")* y *"Qué efectos causaría en CMA pagar el impuesto sobre la renta calculado sin excluirlo de la aplicación del CAIR"*, puesto que se consideró que tales aspectos constituían materia objeto de fondo que debía analizar el Tribunal (Cfr. foja 87 del expediente judicial).

En lo que atañe al resto de los puntos que conformaban la prueba pericial antes indicada, los que sí fueron admitidos por el Tribunal, resulta relevante indicar la escasa eficacia de los mismos para lograr los fines perseguidos por la actora, puesto que en su desarrollo los peritos designados en representación de la autoridad tributaria pudieron corroborar que para el período fiscal 2009 la recurrente obtuvo ingresos por valor de B/.12,559,901.01; cantidad muy superior a la suma de B/.4,043,259.78 estimada por el perito de la actora (Cfr. fojas 108 y 123 del expediente judicial).

También resulta importante indicar que, contrario a lo indicado por el perito de CMA Ingenieros, S.A., quien en su informe expresó que la renta gravable de la referida empresa para el período fiscal 2009 ascendía a la suma de B/.60,157.85; los peritos designados por la entidad demandada pudieron corroborar que la renta gravable de la recurrente para el referido período fiscal, ascendía a la cantidad de B/.1,037,184.01, es decir, a un monto significativamente superior (Cfr. foja 108, 123 y 124 del expediente judicial).

Por otra parte, los peritos de la parte demandada le dieron razón a la Dirección General de Ingresos en cuanto a la objeción efectuada con respecto a la

suma de B/.933,433.87, que la contribuyente había incluido como "otros costos" para su declaración de renta para el período fiscal 2009, habida cuenta de que en el cuadro comparativo que plasmaron en su informe pericial, estos últimos también excluyeron esa cantidad (Cfr. foja 122 del expediente judicial).

Al ser interrogados con respecto a los motivos de dicha exclusión, los peritos explicaron que: "*De acuerdo con el contrato en su cláusula quinta, se establece claramente que el dueño reembolsará (sic) todos los costos en que incurra CMA INGENIEROS para la construcción del proyecto, tales como los subcontratos, personal idóneo, ingenieros, técnicos. Al revisar la documentación o sea este expediente, anexo 94 de la declaración de renta, se determinó que la suma de B/.933,433.87, correspondía a subcontratos con la empresa Desarrollo Istmeño (sic) donde estaban ingenieros, personal idóneo, técnicos, materiales y suministros que claramente representan costos del proyecto y no representan gastos administrativos tal como lo estableció el contribuyente en su declaración de renta."* (Cfr. fojas 131 y 132 del expediente judicial).

En estrecha relación con lo anterior, se tiene que al ser cuestionados sobre el por qué habían incluido dentro de la renta neta gravable de CMA Ingenieros, S.A., tal suma, correspondiente al monto cancelado a la subcontratista Desarrollo Istmeño S.A., los peritos fueron claros en expresar que la cantidad pagada a esa empresa: "…*por la supervisión y administración de la obra…**debieron ser reembolsados por el dueño, tal como lo establece la cláusula quinta** que dice que el contratista por cuenta del dueño comprará todos los materiales y equipos necesarios, los técnicos, personal calificado, obreros en general, alquilará los equipos adecuados que sean requeridos y celebrará subcontratos. Igualmente la cláusula sexta establece con lujos y detalles todos los costos que representen salarios y prestaciones sociales del personal contratados por el contratista para realizar la obra al Colegio Javier, incluyendo los salarios de los profesionales idóneos **y esta suma representa un costo reembolsable que debieron ser***

pagado por el dueño y no un costo administrativo asumido por CMA Ingenieros*…"* (Cfr. fojas 132 y 133 del expediente judicial) (El subrayado es nuestro).

En atención a lo expuesto, quedó acreditado que el monto pagado al subcontratista Desarrollo Istmeño, S.A., no era un costo administrativo de la recurrente que pudiera deducir en su declaración de renta, sino que el mismo era un costo reembolsable a CMA Ingenieros S.A., por el dueño de la obra, el cual también sería tomado en cuenta para la determinación de su ganancia, tal como lo habían pactado contractualmente, de manera tal que resultaba lógico que dicha cantidad formara parte de la renta neta gravable de la hoy actora, como en efecto, lo consideró la entidad demandada.

Como consecuencia de lo antes indicado, este Despacho estima que en la situación bajo examen la recurrente no cumplió con la carga procesal a la que se refiere el artículo 784 del Código Judicial y que obliga a quien demande a acreditar su pretensión; deber al que se refirió la Sala en su 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... Adicional a ello, consta en el expediente, que la actora no ha demostrado interés real de suministrar y/o practicar las pruebas por ellos solicitadas, que pudieran reflejar resultados a su favor, contrario a lo expresado en el artículo 784 del Código Judicial.
>
> …
>
> 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 el jurista colombiano Gustavo Penagos, quien dice en relación a la carga de la prueba que: *'en las actuaciones administrativas se debe 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 Fé, Bogotá, D. C. Colombia, 1997. Pág. 399)…"

De la lectura del precedente judicial reproducido, se infiere la importancia que tiene que la parte actora cumpla con su responsabilidad de acreditar su pretensión ante el Tribunal, por lo que en ausencia de mayores elementos de prueba que fundamenten la demanda presentada por CMA Ingenieros S.A., esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la Resolución 201-9140 de 20 de octubre de 2010, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas ni sus actos confirmatorios y, en consecuencia, se desestimen las pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Doctor Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Licenciado Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 677-13