

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1259

Panamá, 07 de noviembre de 2017

Proceso Contencioso Administrativo
de Plena Jurisdicción.

La firma forense Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Service, en representación de **Publicuatro, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, su acto confirmatorio y para que se hagan otras declaraciones.

Alegato de Conclusión.

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 artículo 61 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 39 de la Ley 33 de 1946, para presentar, en tiempo oportuno, el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción descrito en el margen superior.

I. **Antecedentes y reiteración de descargos.**

Mediante la Vista Fiscal 753 de 18 de julio de 2017, la Procuraduría de la Administración emitió su contestación de la demanda, de la cual nos permitimos reiterar muchos de los aspectos contenidos en ella:

En efecto, en la situación que ocupa nuestra atención, el acto acusado es la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a los dineros remesados a la empresa **National Geographic Society**, para los meses de septiembre y octubre de 2007, por la suma de mil ciento cuarenta y dos balboas con cuarenta y cinco centésimos (B/.1,142.45), incluyendo el recargo, tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución, la cual fue notificada a la interesada el 11 de octubre de 2011 (Cfr. fojas 35-36 del expediente judicial).

Tal como lo mencionamos en la Vista de traslado, la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, a través de su apoderada especial, interpuso un recurso de reconsideración en contra del acto administrativo descrito en el párrafo anterior, el cual fue decidido por medio de la Resolución 201-16064 de 16 de septiembre de 2015, dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa. Esta resolución fue notificada a la actora el 14 de octubre de 2015 (Cfr. fojas 38-43 y 44-48 del expediente judicial).

En esa misma Vista, hicimos referencia al hecho que la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, sustentó una apelación a través de su apoderada especial; medio de impugnación que fue objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-077 de 24 de noviembre de 2016, confirmatoria de las dos (2) anteriores, la cual fue notificada a la recurrente el 1 de febrero de 2017 y que agotó la vía gubernativa (Cfr. fojas 49-58 y 59-76 del expediente judicial).

En ese momento, mencionamos que la apoderada judicial de la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, acudió a la Sala Tercera a interponer la acción contencioso administrativa bajo análisis, en la que solicita que se declaren nulas, por ilegales, las resoluciones antes mencionadas y que, como consecuencia de ello, se establezca que no está obligada al pago del impuesto sobre la renta, correspondiente a los dineros remesados a la empresa **National Geographic Society**, para los meses de septiembre y octubre de 2007, por la suma de mil ciento cuarenta y dos balboas con cuarenta y cinco centésimos (B/.1,142.45), incluyendo el recargo (Cfr. fojas 3-5 del expediente judicial).

En tal sentido dijimos en aquella oportunidad, que a juicio de la apoderada judicial de la demandante, la Dirección General de Ingresos emitió la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, por medio de la cual resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a los importes remesados a la empresa **National Geographic Society**, para los meses de septiembre y octubre de 2007, por la suma de mil ciento cuarenta y dos balboas con cuarenta y cinco centésimos (B/.1,142.45), incluyendo el recargo, vulnerando los artículos artículo 694 y 720 del Código Fiscal, de acuerdo con el texto vigente a la

fecha en que se dieron los hechos, de manera directa, por interpretación errónea (Cfr. foja 12 del expediente judicial).

Recordamos lo que señalamos respecto de los argumentos que, en esa etapa, expresó la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, por medio de su abogada, cuando indicó que le fue adjudicada la Licitación Pública 2006-1-45-0-08-00001-1 convocada por el Instituto Panameño de Turismo, cuya finalidad era *"la contratación de empresas especializadas en comunicación que brinde, a nivel internacional, los servicios de: Publicidad, Promoción, Relaciones Públicas, Mercadeo Internacional y Trade Marketing, a fin de promover a la República de Panamá como destino turístico"*; y que, el 19 de abril de 2007, a la luz de la mencionada adjudicación, suscribió el contrato 05/07 con el Instituto Panameño de Turismo, mismo que también tenía como objeto la promoción internacional de la República de Panamá como destino turístico, existiendo dicho contrato bajo la figura de un mandato comercial, según se desprende de todas sus cláusulas; entre éstas, la tercera, la cual dispone que **Publicuatro, S.A.**, *"contrata a su nombre y por cuenta de EL IPAT, todo lo referente a la actividad Publicitaria, de Promoción de Relaciones Públicas, de Mercadeo Internacional y de Trade Marketing..."*, por lo que estima que, una vez que efectúa los pagos por la prestación de los servicios de Publicidad, Promoción, Relaciones Públicas, Mercadeo Internacional y Trade Marketing, es a esa institución a la que le corresponde reembolsar a la contribuyente las erogaciones efectuadas en dicho concepto (Cfr. fojas 22 y 23 del expediente judicial).

Según colige la accionante, no existe elemento alguno que nos lleve a la conclusión que los servicios controvertidos han sido ejecutados dentro del territorio panameño, ya que el contenido del pliego de la licitación pública se establece que la finalidad de la licitación es promover a la República de Panamá como destino turístico, por lo que el contrato de mandato iba destinado a efectuar actuaciones tendientes a dar a conocer a Panamá en el extranjero, los servicios eran realizados en su totalidad por una empresa radicada en el extranjero; no existe ninguna actividad realizada en territorio panameño que haya coadyuvado a ejecutar los servicios en el extranjero; y los bienes utilizados en la prestación de los servicios, no se pueden considerar que tienen su origen en territorio

panameño, teniendo en cuenta que nos encontramos con servicios de publicidad (Cfr. foja 25 del expediente judicial).

En esa línea de pensamiento, la actora establece que el Parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, establece que la persona ubicada en territorio de la República de Panamá que se beneficie del servicio o acto que se trate, se encuentra obligada a realizar las retenciones correspondientes, sobre el 50% de las sumas remitidas. (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

En opinión de la recurrente, la Dirección General de Ingresos ha pasado por alto el contenido de la norma citada. Añade que la discusión que surge es si dichos servicios han sido ejecutados en el extranjero, para llegar al entendimiento que por las cantidades remesadas en concepto de los servicios prestados por la empresa **National Geographic Society**, no existe la obligación de **Publicuatro, S.A.**, de efectuar retención alguna (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

Entre las normas de ilegalidad la demandante, alega que se infringió el artículo 720 del Código Fiscal, cuyo contenido literal es el siguiente:

“Artículo 720. Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que trate el artículo anterior el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación de que trata el artículo 718, y sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no haya liquidado. La resolución mencionada contendrá el detalle de los hechos investigados, las sumas sobre las cuales debe liquidarse el impuesto, el monto de la liquidación adicional y los anexos, fundamentos legales y demás detalles que estime convenientes el funcionario investigador.

La resolución de que trata el párrafo anterior y que contendrá la liquidación adicional correspondiente deberá expedirse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración y será notificada al interesado personalmente y si ello no fuera posible mediante el correspondiente que haya lugar en caso de fraude.

Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución...”

Indica la demandante, que la Resolución N° 201-9957 por la que se expide la liquidación adicional al contribuyente **Publicuatro, S.A.**, es emitida bajo un manifiesto criterio de inobservancia de la obligación que se le impone a la Administración Tributaria de dictar, en el plazo de tres años a

contar desde la fecha de presentación de la declaración de renta, la Resolución de instancia, tal como preceptúa el artículo 720 del Código Fiscal (Cfr. foja 13 del expediente judicial).

Lo antes expuesto, lo sustenta la recurrente cuando indica que el tiempo transcurrido entre la fecha de presentación de la Declaración de Renta y la fecha de notificación de la Resolución 201-9957 de 11 de octubre de 2011, se tradujo en la inactividad de la Administración Tributaria, que deviene por la inobservancia de las disposiciones contenidas en el artículo 720 del Código Fiscal, el cual le exige a la Administración Tributaria dictar, en el transcurso de tres (3) años, las resoluciones que afecten a su derecho recaudatorio.

En esta oportunidad procesal, **este Despacho reitera su oposición a los cargos de ilegalidad planteados en la demanda con sustento en el acto acusado de ilegal**, el cual señala que el Departamento de Fiscalización, con fundamento en el artículo 719 del Código Fiscal, ordenó el examen de los libros y los documentos de contabilidad de **Publicuatro, S.A.**, para los períodos fiscales 2007 y 2008, permitiéndole a los funcionarios fiscales establecer que durante los meses de septiembre y octubre de 2007, la contribuyente realizó remesas a la empresa **National Geographic Society**, ubicada en Baltimore, Maryland, Estados Unidos, por la suma de mil ciento cuarenta y dos balboas con cuarenta y cinco centésimos (B/.1,142.45), incluyendo el recargo, por los servicios prestados sin efectuar la retención correspondiente (Cfr. foja 35 y 36 del expediente judicial).

Lo anterior, trajo como consecuencia que la Directora General de Ingresos, a.i., expidiera la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, por medio de la cual resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente, tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución (Cfr. fojas 35-36 del expediente judicial).

Esa decisión de la Dirección General de Ingresos se fundamentó en el texto del artículo 694 del Código Fiscal, modificado por el artículo 13 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, y derogado por el artículo 3 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, vigente a la fecha en que se dieron los hechos, cuyo texto señalaba:

“Artículo 694. Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba...

Parágrafo 1-B. Se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, la renta recibida por personas naturales o jurídicas domiciliadas fuera del territorio de la República de Panamá, producto de cualquier servicio o acto, documentado o no, que beneficie a personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, ubicadas dentro de la República de Panamá lo que incluye, pero no se limita a honorarios e ingresos por derechos de autor, regalías, derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, patentes de invención, know-how, conocimientos tecnológicos y científicos, secretos industriales o comerciales, en la medida en que dichos servicios incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de ésta y su valor haya sido considerado como gastos deducibles por la persona que los recibió.

...

Aunado a lo indicado, la Dirección General de Ingresos tomó en consideración que las funciones y las responsabilidades de la sociedad contratista, **Publicuatro, S.A.**, de acuerdo con lo dispuesto en la cláusula tercera del Contrato 05/07 de 19 de abril de 2007, celebrado con el Instituto Panameño de Turismo, hoy Autoridad de Turismo de Panamá, estuvieron relacionadas con la actividad publicitaria de promoción, relaciones públicas y mercadeo, veamos:

"CLÁUSULA TERCERA: ALCANCES DEL SERVICIO

LA CONTRATISTA contratará a su nombre, por cuenta de **EL IPAT**, todo aquello referente a la actividad Publicitaria, de Promoción, de Relaciones Públicas, de Mercadeo Relacional y de Trade Marketing a desarrollarse en coordinación estrecha con **EL IPAT** y será por consiguiente el único responsable del control y cumplimiento de todas las contrataciones que se realicen, debiendo verificar el exacto cumplimiento, y en caso de falla propia o de terceros, **LA CONTRATISTA** será responsable por el pago, reclamo, recuperación y/o indemnización que debe realizarse para salvaguardar los recursos e intereses de **EL IPAT**." (Lo resaltado y subrayado es de la Dirección General de Ingresos) (Cfr foja 46 del expediente judicial).

Es evidente que lo establecido en la cláusula tercera del Contrato 05/07 de 19 de abril de 2007, contradice lo manifestado por la apoderada judicial de la recurrente cuando señala: *"que es ilegal exigir impuesto con fundamento en un favor que su representada realiza a la Autoridad..., toda vez que no existe un ingreso ni un costo sino el cumplimiento de una formalidad orientada a facilitar la labor de fiscalización"* (Cfr. foja 46 del expediente judicial).

En efecto, el anterior argumento encuentra respaldo en el hecho que **Publicuatro, S.A.**, para determinar su ingreso bruto y de los desembolsos, tal como consta en el Anexo 71 del periodo fiscal 2007, estaba en la obligación de hacer la retención del dinero remesado a la empresa **National Geographic Society**, por lo contemplado en la cláusula citada; máxime que en ella se

señaló que la contratista sería la única responsable del control y del cumplimiento de todas las contrataciones (Cfr. foja 46 del expediente judicial).

Además, el hecho que **Publicuatro, S.A.**, tuviera que contratar a nombre de **EL IPAT**, no la exoneraba de efectuar las mencionadas retenciones por razón de los pagos efectuados a la empresa **National Geographic Society**, y declararlos ante la Dirección General de Ingresos.

Ello es así, ya que la cláusula tercera, citada, es clara al señalar que **Publicuatro, S.A.**, era la responsable del pago, del reclamo, de la recuperación y/o de la indemnización para salvaguardar los recursos y los intereses del Instituto Panameño de Turismo, hoy Autoridad de Turismo de Panamá, por lo que, al haber efectuado el pago, debía aplicarse lo dispuesto en el literal k, del artículo 733 del Código Fiscal, relativo al deber de hacer la retención, como a seguidas se copia:

"Artículo 733. ...

...

k. Toda persona natural o jurídica que deba remitir a una persona natural o jurídica no residente en la República de Panamá sumas provenientes de rentas de cualquier clase producidas en el **territorio panameño**, excepto dividendos o participaciones, deberá deducir y retener, al momento de remitir dichas sumas en cualquier forma, **la cantidad que establece el artículo 699 ó 700 de este Código, a la tarifa general**, y entregará lo así retenido al funcionario recaudador del impuesto dentro de los diez días siguientes a la fecha de la retención, en la medida en que dichos servicios incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de ésta y su erogación haya sido considerado como gastos deducibles por la persona que los recibió. Este deber de retención no aplicará en el evento en que la persona natural o jurídica cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá se haya registrado como contribuyente del Impuesto sobre la Renta ante la Dirección General de Ingresos.

Para calcular el monto de la retención, deberán sumarse al monto que se pague, gire o acredite las sumas que se hubieran pagado, girado, acreditado o abonado al contribuyente durante el año y sobre el cincuenta por ciento (50%) de este total se **aplicará la tasa del artículo 699 ó 700 de este Código a las tarifas generales**. Del importe así establecido se deducirán las retenciones ya efectuadas en el año gravable." (Lo resaltado y subrayado es de la Dirección General de Ingresos).

Además debemos señalar, que el literal d) de la cláusula vigésima indica que La Contratista (**Publicuatro, S.A.**) exoneraba y liberaba expresa y totalmente a **EL IPAT**, con respecto de terceros, de toda responsabilidad, tal como se copia a continuación:

"d) LA CONTRATISTA exonera y libera expresa y totalmente a **EL IPAT** con respecto a terceros de toda responsabilidad civil, **fiscal** o de cualquier naturaleza que pudiese surgir con motivo de la ejecución del presente Contrato, con excepción de aquellos que se derivan por falta de pago de **EL IPAT** o

decisión unilateral de **EL IPAT.**" (Lo destacado es de la Dirección General de Ingresos) (Cfr. foja 46 foja expediente judicial)

En la resolución emitida por la Dirección General de Ingresos que resolvió el recurso de reconsideración, se establece:

"Que se observa, en el Anexo 71 de la declaración de renta, período fiscal 2007, los ingresos brutos por servicios y los desembolsos o deducciones de los ingresos para este período, el cual detalla el pago que Publicuatro, S.A., a la empresa **National Geographic Society**, por la suma de B/6,923.96 y al final reflejan los honorarios por comisión de Publicuatro S.A.

Que la empresa Publicuatro, S.A., al haber **restado o rebajado de forma directa el ingreso gravable de fuente panameña**, correspondiente al período fiscal 2007, y haber declarado sólo el ingreso neto, afectó la renta gravable de fuente panameña y en consecuencia afectó el impuesto sobre la renta que debió retener.

Que por otro lado, al ser la empresa Publicuatro, S.A., una empresa que reporta honorarios por comisión, ya que la misma se dedica a la publicidad en general, la misma debió hacer la retención correspondiente de las sumas retenidas a la empresa **National Geographic Society**.

Que se observa en foja E-166 del expediente, de las hojas de trabajo, la factura que emitió **National Geographic Society**, a la empresa Publicuatro S.A.

Que la obligación de realizar la retención de la suma pagada a la empresa **National Geographic Society**, era de la empresa Publicuatro, S.A., toda vez que fue quien contrajo contrato de forma directa con la citada empresa y quien realizó el desembolso.

Que lo contemplado en el Parágrafo 1-B, artículo 694, del Código Fiscal, norma aplicable al caso que nos ocupa, contradice lo alegado por el recurrente al señalar: *'mal puede exigirse a nuestra mandante la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta por remesas al exterior, si dichos pagos no han sido reportados como gastos en la Declaración Jurada de Rentas y mucho menos deducidos'*, toda vez que, cuando determinó sus ingresos por honorarios por comisión, dedujo primero de sus ingresos brutos, los desembolsos realizados.

Que la norma citada anteriormente es clara, al indicar que se retiene el impuesto sobre las sumas retenidas, cuando tales rentas son consideradas producidas dentro del territorio panameño.

Que el artículo 735 del Código Fiscal, al igual que los artículos 146 y 148 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, indican que la persona natural o jurídica, que estando obligada no haga la retención de las sumas remitidas, será solidariamente responsable con el contribuyente respectivo del pago del impuesto sobre las cantidades que se debió practicar la retención, por lo tanto Publicuatro, S.A., estaba obligada a pagar la suma de Mil Ciento cuarenta y Dos Balboas Con 45/100 (B/.1,142.45), tal como se detalla a continuación:

...

Que una vez analizadas las pruebas que reposan en el expediente, esta Dirección no encuentra elementos que puedan desvirtuar la resolución recurrida, por lo tanto, debe mantener la misma.” (Cfr. fojas 46-47 del expediente judicial).

Lo citado en los párrafos precedentes, dio lugar a la expedición de la Resolución 201-16064 de 16 de septiembre de 2015, dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa (Cfr. fojas 44-48 del expediente judicial).

Por su parte, el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-077 de 24 de noviembre de 2016, señaló que la actora debió probar que el gasto no se había producido por la persona que recibió el servicio; sin embargo, en el caso que ocupa nuestra atención, resultó claro que la contribuyente no le presentó a la autoridad de segunda instancia las pruebas tendientes a acreditar que **Publicuatro, S.A.**, no tenía la obligación de retener ni de pagar el impuesto sobre la renta por las remesas enviadas al exterior, por lo que ese Tribunal indicó que: “las alegaciones del contribuyente por medio de su apoderado legal, deben estar acompañadas de pruebas, de los datos, constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables.” (Cfr. foja 68 del expediente judicial).

El Tribunal Administrativo Tributario añadió que en el procedimiento fiscal ordinario, además del principio de presunción de veracidad de los actos administrativos, también opera la fe pública con la que se deben revestir las actuaciones del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos, como es el caso de lo manifestado mediante la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, la Resolución 201-16064 de 16 de septiembre de 2015 y el Informe de Auditoría del Departamento de Fiscalización, de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, el cual expresa:

“Artículo 18. ...

Toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de sus funciones, hace fe pública **mientras no se pruebe lo contrario.**” (Lo subrayado es nuestro).

En ese sentido, el Tribunal Administrativo Tributario sostiene en la Resolución TAT-RF-077 de 24 de noviembre de 2016, que la exigencia del pago del impuesto sobre la renta por causa de las remesas al exterior surge de la realización de una Auditoría Integral llevada a cabo por la Sección

General de Fiscalización de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, sobre los libros y documentos de contabilidad de **Publicuatro, S.A.**, y que en las fojas de la 1 a la 19 del expediente administrativo se observan los cuadros de trabajo elaborados por esa sección y que reflejan que la contribuyente no aportó formularios declarativos, documentos u otros detalles que ayudaran a la convicción del juzgador, en el sentido que la actora no tenía la obligación de retener ni pagar el mencionado impuesto, a excepción del Contrato 05/07 de 19 de abril de 2007 (Cfr. foja 68 del expediente judicial).

El Tribunal Administrativo Tributario, destacó que la obligación tributaria por remesa al exterior es aquella que resulta del giro o la transferencia al exterior de rentas de fuente panameña, con independencia de quién sea el destinatario del giro o de la transferencia, siempre y cuando se encuentre radicado en el extranjero; lo que quiere decir que el contribuyente, quien paga el impuesto sobre la renta de sus propios ingresos gravables en Panamá, se convierte en algunos casos en una especie de responsable o agente de retención, como lo ha llamado nuestra legislación, que lo obliga a efectuar la retención del mencionado impuesto, que debe pagar esa persona que no esté domiciliada en Panamá. Por tanto, la retención es un mecanismo de pago del impuesto sobre la renta que le corresponde pagar a un contribuyente cuyo domicilio está fuera de Panamá y que para todos los efectos, se perfecciona a través de la retención que hace otro contribuyente en nuestro país (Cfr. fojas 68-69 del expediente judicial).

En este contexto, el Tribunal Administrativo Tributario citó el artículo 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que puntualiza:

"Artículo 148. Toda persona natural o jurídica que pague o acredite en cuenta a beneficiarios radicados en el exterior o a persona a cuenta de aquéllos, renta gravable de cualquier clase o la distribución de utilidades a los accionistas o socios de una persona jurídica deberá deducir y retener la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal."

Según advierte este Despacho, el Tribunal Administrativo Tributario manifiesta que la retención no es un tributo, sino que constituye un mecanismo establecido por la ley para asegurar, acelerar y facilitar el recaudo del impuesto sobre la renta y quien interviene como responsable de la obligación tributaria de retener es la empresa pagadora denominada agente de retención y que tiene

un plazo de diez (10) días para cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto deducido y retenido del total de la remesa al exterior (Cfr. fojas 69-70 del expediente judicial).

Como complemento, el Tribunal Administrativo Tributario citó el artículo 976 del Código Civil, según el cual: "*Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse al tenor de los mismos.*" (Cfr foja 71 del expediente judicial).

Dado que en el proceso que ocupa nuestra atención, se produjo el hecho generador de la obligación de retener y pagar dicho impuesto como contribuyente sustituto; y, además, se incurrió en mora, lo que conllevó que la recurrente dispusiera de un dinero que le corresponde al Estado y que es vital para atender la deuda social y pública del mismo, es que el Tribunal Administrativo Tributario expidió la Resolución TAT-RF-077 de 24 de noviembre de 2016, en la que confirmó las decisiones emitidas por la Dirección General de Ingresos (Cfr. fojas 59-73 del expediente judicial).

En cuanto al artículo 720 del Código Fiscal, que el recurrente alega como infringido, y que se refiere a la prescripción, se debe destacar que este tema fue agotado en la vía gubernativa, y muestra de ello es que el Tribunal Administrativo Tributario, especialistas en estos casos, a través de la Resolución TAT-RF-077 de 24 de noviembre de 2016, confirmó en todas sus partes la Resolución 201-9957 de 22 de noviembre de 2011 y el acto confirmatorio 201-16064 de 16 septiembre de 2015, ambos emitidos por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas. Por lo que retomar nuevamente este tema, sería solicitarle a la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, **que actúe como una tercera instancia.**

Los elementos de hecho y de Derecho que hemos expresado en los párrafos precedentes nos llevan a concluir que no le asiste razón a **Publicuatro, S.A.**, cuando indica que la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ha infringido el artículo 694 y 720 del Código Fiscal, por lo que ese cargo de infracción debe ser desestimado por la Sala Tercera.

II. **Actividad Probatoria.**

El Tribunal emitió el Auto de Pruebas número 296 de 14 de septiembre de 2017, en el que admitió, a favor de la sociedad recurrente, el original del Certificado de Registro Público en el que

consta la existencia de la sociedad civil Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Service (firma de abogados); el original del Certificado de Registro Público en el que se evidencia la existencia de **Publicuatro, S.A.**, y las copias autenticadas de las resoluciones acusadas (Cfr. fojas 104-105 del expediente judicial).

De igual forma la Sala Tercera admitió, como prueba aducida por la accionante y la Procuraduría de la Administración, la copia autenticada del expediente administrativo relacionado con este proceso (Cfr. foja 105 del expediente judicial).

En adición, la Corte admitió la prueba documental aducida por la Procuraduría de la Administración en beneficio de la institución demandada, el expediente administrativo que guarda relación con la Resolución TAT-RF-077 de 24 de noviembre de 2016, expedida por el Tribunal Administrativo Tributario (Cfr. foja 105 del expediente judicial).

Como puede observarse, **Publicuatro, S.A.**, se ha limitado a aducir como medios de prueba aquéllos que son requeridos por la Ley para la admisión de la demanda, sin que añadiera algún otro elemento probatorio tendiente a confirmar que los actos acusados carecen de validez; por consiguiente, somos de la firme convicción que en el negocio jurídico bajo examen, la accionante no asumió en forma adecuada 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... 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.

...

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).

De la lectura del precedente judicial reproducido, se infiere la importancia que tiene que la actora cumpla con su responsabilidad de acreditar su pretensión ante el Tribunal, por lo que, **en ausencia de mayores elementos probatorios que fundamenten la misma**, esta Procuraduría reitera a la Sala Tercera su solicitud respetuosa para que se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**; y, en consecuencia, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente 261-17