

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1389

Panamá, 29 de noviembre de 2017

**Proceso Contencioso Administrativo  
de Plena Jurisdicción.**

**Contestación de la demanda.**

La firma forense Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Service, en representación de **Publicuatro, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, su acto confirmatorio, y la Resolución TAT-RF-20 de 2 de marzo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario y para 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:** No es un hecho; por tanto, se niega.

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

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

**Cuarto:** No es un hecho; 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.

## II. Normas que se aducen infringidas.

La apoderada judicial de la sociedad demandante sostiene que el acto acusado de ilegal infringe las siguientes normas:

A. El artículo 720 del Código Fiscal, tal como estaba vigente al momento en que se dieron los hechos, el cual dispone:

**"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 se 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 fundamentales 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 fuere posible mediante el correspondiente edicto, sin perjuicio de las investigaciones a 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.

..." (Cfr. fojas 12 a 21 del expediente judicial).

B. El artículo 694, Parágrafo 1, literal e) del Código Fiscal, **tal como estaba vigente al momento en que se dieron los hechos, el cual establecía:**

"...

Artículo 1. El literal e del parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal queda así:

**Artículo 694. ...**

**PARÁGRAFO 1.** Se considerará renta gravable producida dentro del territorio de la República de Panamá:

**a...**

e). La recibida por personas naturales o jurídicas cuyo domicilio esté fuera 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 fábricas 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 esta y su erogación haya sido considerada como gastos deducibles por la persona que los recibió. No obstante, toda renta de fuente panameña, pagada o acreditada, por entidades de derecho público, sean estas del Gobierno Central, entidades autónomas, semiautónomas, gobiernos locales, empresas estatales o sociedades anónimas en las cuales el Estado sea propietario del 51 % o más de sus acciones, entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y/o contribuyentes que se encuentren en pérdida, a una persona natural o jurídica no residente en la República de Panamá, es objeto del impuesto y consecuentemente queda sujeta a la retención de que trata esta norma.

Para los efectos de este literal, la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, ubicada en el territorio de la República de Panamá que se beneficie con el servicio 2 o acto de que se trate, deberá aplicar las tarifas generales establecidas en los artículos 699 y 700 de este Código, sobre el 50 % de la suma a ser remitida.

Este deber de retención no aplicará en el evento de 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.

...” (Cfr. fojas 21 a 30 del expediente judicial) (Artículo fue reformado).

### **III. Descargos legales de la Procuraduría de la Administración en representación de los intereses de la institución demandada.**

Conforme está sentado en autos, la Dirección General de Ingresos realizó una auditoría integral por parte del Departamento de Fiscalización General a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, para los períodos 2007, 2008 y 2009 (Cfr. foja 43 del expediente judicial).

La auditoría realizada dio como resultado la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011 y la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015, ambas emitidas por la Directora General de Ingresos, mediante las cuales se le exigió a la contribuyente

**Publicuatro, S.A.**, el pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los dineros pagados al señor Gabriel Bonilla Picado referentes a las declaraciones de renta, por los períodos 2007, 2008 y 2009. Las resoluciones indicadas en su parte pertinente expresan:

Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011.

“...

**PRIMERO: EXIGIR** al contribuyente **PUBLICUATRO S.A.**, con R.U.C. 63942-78-356454, dirección fiscal en Calle 50 y 65, Edificio Publicuatro, corregimiento de San Francisco, Teléfono 264-3900 y Representado Legalmente por el señor **MARIO LUIS BARLETTA ARCE**, con cédula de identidad personal 8-159-1029, el pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los dineros pagados al señor **GABRIEL BONILLA PICADO** nacional de Costa Rica con pasaporte No.1-532-534, por la suma de **CUATRO MIL CIENTO VEINTICINCO BALBOAS CON 00/100 centésimos (B/.4,125.00)** incluyendo el recargo, tal como se detalla en la parte motiva de esta Resolución.

**SEGUNDO: INFORMAR** al contribuyente que los intereses serán liquidados a la presentación de esta Resolución para su pago.

...” (Cfr. fojas 35 y 36 del expediente judicial).

Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015.

“...

**PRIMERO: MANTENER** en todas sus partes la Resolución 201-9960, de 22 de septiembre de 2011, donde se resuelve **EXIGIR** al contribuyente **PUBLICUATRO S.A.**, con R.U.C. 63942-78-356454, representada legalmente por el señor **MARIO LUIS BARLETTA ARCE**, con cédula de identidad personal 8-159-1029, el pago de **C CUATRO MIL CIENTO VEINTICINCO BALBOAS CON 00/100 centésimos (B/.4,125.00)** incluyendo el recargo, en concepto de Impuesto Sobre la Renta, a los dineros remesados al señor **GABRIEL BONILLA PICADO, para el mes de julio-2007.**

**SEGUNDO: INFORMAR** al contribuyente que los intereses serán liquidados a la presentación de esta Resolución para su pago.

...” (Cfr. fojas 37 a 42 del expediente judicial).

Producto de su inconformidad, la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, a través de su apoderada especial, interpuso un recurso de apelación en contra de la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011, confirmada por la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de

2015, el cual fue decidido por medio de la Resolución TAT-RF-20 de 2 de marzo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario. Esta resolución fue notificada a la actora el 22 de junio de 2017, quedando agotada la vía gubernativa (Cfr. fojas 43 a 62 del expediente judicial).

A continuación, 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 pagados al señor **GABRIEL BONILLA PICADO**, por la suma total de **MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS BALBOAS CON SETENTA Y CINCO CENTÉSIMOS (B/.1,256.75) incluyendo el recargo** (Cfr. foja 5 del expediente judicial).

A juicio de la apoderada judicial de la demandante, la Dirección General de Ingresos se extralimitó en su actuación puesto que la Resolución 201-9960 por la que se expide 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 hacerlo en el plazo de tres (3) años a contar desde fecha de presentación de la Declaratoria de Renta. Añade que el artículo 720 del Código fiscal, establece las consecuencias de la prescripción; la nulidad absoluta de la Resolución emitida, y la inexistencia de la obligación de la actora de pagar tributo alguno frente al Fisco (Cfr. foja 13 y 19 del expediente judicial).

Igualmente, indica que es violatoria la actuación de la Administración Tributaria, ya que no existe elemento alguno que lleve a la conclusión que los servicios controvertidos han sido ejecutados dentro del territorio panameño, pues el contrato de mandato sobre el que gira el negocio jurídico bajo estudio, iba destinado a efectuar actuaciones tendientes a dar a conocer a Panamá en el extranjero y los servicios eran realizados en su totalidad por una empresa radicada en el extranjero; en consecuencia no existe ninguna actividad

realizada en el territorio panameño y los bienes utilizados en la prestación de los servicios, no se pueden considerar que tienen su origen en dicho territorio, teniendo en cuenta que nos encontramos con servicios de publicidad (Cfr. foja 25 del expediente judicial).

De igual manera, añade que no es hasta mayo de 2015, con la reforma dada al Código Fiscal por la Ley 27 de 4 de mayo de 2015, que se somete a las entidades estatales a la retención por las cantidades remesadas al extranjero (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

Este Despacho se opone a los cargos de ilegalidad planteados en la demanda, con sustento en lo señalado en la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015, el cual señala claramente en su parte motiva lo siguiente:

“... ”

La Cláusula tercera del Contrato 05/07, celebrado entre la sociedad Publicuatro, S.A., llamada en el mismo LA CONTRATISA, se establece que la misma contrataría a nombre de EL IPAT, todo lo relacionado a la actividad Publicitaria de Promoción, de Relaciones Públicas, de Mercadeo Relacional y de Trade Marketing, la cual sería la única responsable del control y cumplimiento de todas las contrataciones que se realizarán, debiendo verificar el exacto cumplimiento y de darse falla por parte de ella o de terceros sería la responsable por el pago, reclamo, recuperación y/o indemnización que deba realizarse para salvaguardar los recursos de EL IPAT...;

Que aunado a lo anterior, la cláusula séptima, del Contrato 05/07, la cual define el esquema de remuneración/honorarios profesionales, e indica que todas comisiones, descuentos y/o bonificaciones que los medios de comunicación, y/o productores de materiales y eventos, y/o prestadores de servicios reconozcan como práctica normal, ya sea de la industria en cada uno de los mercados objetivos o, como resultado de las negociaciones especiales o extraordinarias establecidas con éstos, las mismas deberían ser reintegradas en su totalidad al fondo de campaña a fin de reinvertirse en la misma...

Si bien es cierto, en la resolución recurrida, se hace mención a que ‘el contribuyente se dedujo el monto remesado como parte de los costos que integran los ingresos de Honorarios por Comisión, según prueba aportada por el contribuyente’, y al analizar la declaración de renta presentada por la empresa PUBLCUATRO S.A., se determina, tal como señala la recurrente que en los detalles que soportan los costos y gastos deducibles **no aparece pago alguno a nombre de GABRIEL BONILLA PICADO.**

Que lo contemplado en el Parágrafo 1B del 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 ha sido reportados como gastos en la Declaración Jurada de Rentas y mucho menos deducibles’, toda vez que, cuando determinó sus ingresos por honorarios por comisión, dedujo primero de sus ingresos brutos, los desembolsos realizados.

...” (Cfr. fojas 39 a 40 del expediente judicial).

En dicho acto administrativo también se señala, que: “...de acuerdo a este Parágrafo, al deducirse de sus ingresos brutos los desembolsos, PUBLICUATRO, S.A., estaba en la obligación de hacer las retenciones sobre las remesas a GABRIEL BONILLA PICADO, máxime cuando en la cláusula tercera del Contrato 05/07, era PUBLICUATRO, S.A., quien contrataría a su nombre y por cuenta del IPAT y en consecuencia, era el único responsable del control y cumplimiento de todas las contrataciones que se realizaron y en el caso de falla propia o de terceros respondería por el pago, reclamo, recuperación y/o indemnización, para salvaguardar los recursos del IPAT.”; “Que al no hacer la retención a los pagos realizados al señor GABRIEL BONILLA PICADO, la empresa PUBLICUATRO, S.A., está obligada a pagar la suma de CUATRO MIL CIENTO VEINTICINCO BALBOAS (B/.4,125.00).”; “Que lo establecido en el artículo 694 del Código Fiscal, contradice lo alegado por el recurrente al señalar, en el fundamento segundo, que su representada no tenía la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta por remesas al exterior, si dichos pagos no fueron reportados como gastos en la Declaración de Rentas y mucho menos deducidos. La norma es clara al indicar que sí se retiene el impuesto sobre las sumas remitidas, cuando tales rentas fueron producidas en el territorio panameño.” (Cfr. foja 41 del expediente judicial).

Lo anterior, trajo como consecuencia que la Directora General de Ingresos, expidiera la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015, por medio de la cual mantuvo en todas sus partes la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011, donde resuelve **EXIGIR** al contribuyente **PUBLICUATRO S.A.**, con R.U.C. 63942-78-356454,

representada legalmente por el señor **MARIO LUIS BARLETTA ARCE**, con cédula de identidad personal 8-159-1029, el pago de **CUATRO MIL CIENTO VEINTICINCO BALBOAS CON 00/100 centésimos (B/.4,125.00)** incluyendo el recargo, en concepto de Impuesto Sobre la Renta, a los dineros remesados al señor **GABRIEL BONILLA PICADO**, para el mes de julio-2007 (Cfr. foja 42 del expediente judicial).

En abono de lo expuesto, la actuación de la entidad demandada estuvo apegada a derecho y, en tal sentido, se observa que el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-20 de 2 de marzo de 2017, igualmente señaló que “...*Ahora bien, en cuanto al argumento del recurrente de no haber deducido dichos pagos remesados al exterior como gastos, queremos señalar que la Administración Tributaria manifestó que el contribuyente se dedujo el monto como parte de los costos que integran los ingresos de Honorarios por Comisión.*”; “*De lo anterior podemos concluir, que el contribuyente al deducir en el anexo 71 los desembolsos por pagos a terceros de los ingresos brutos por comisión, está afectando la renta gravable de su Declaración de Renta, es decir, que causa el mismo efecto tal como si se hubiese deducido el pago remesado como gasto, situación que obligaba al contribuyente a retener el Impuesto sobre la Renta conforme a lo establecido en el entonces vigente párrafo 1-B del artículo 694 del Código fiscal.*” (Cfr. foja 52 del expediente judicial).

En efecto, el párrafo 1-B del artículo 694 del Código Fiscal, tal como estaba vigente en aquel momento, al tenor señala:

“**Artículo 694.** Es objeto 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. Contribuyente, tal como se usa el término en éste Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto.

...  
**PARÁGRAFO 1-B:** Se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, la **renta recibida** por personas naturales o jurídicas domiciliada **fuera del territorio** de la República de Panamá, producto de cualquier servicio o acto, documentos 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, patente de invención, know how, conocimientos tecnológicos y científicos, secretos industriales o comerciales, **en la medida en que dicho servicio incida 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.** Para los efectos de este Parágrafo, la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, ubicada en el territorio de la República de Panamá que se beneficie con el servicio o acto de que se trate, deberá aplicar las tarifas establecidas en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal sobre el cincuenta por ciento (50%) de la suma a ser remitida.

...” (Cfr. la negrita es de este Despacho).

Por otra parte, en cuanto a las pruebas presentadas por el recurrente, el referido Tribunal manifestó lo siguiente: “... *observamos que no se aportaron elementos algunos para acompañar sus alegaciones, en cuanto a no haber deducido el pago realizado al señor Gabriel Bonilla Picado en su Declaración Jurada de Renta y en el caso especial que nos ocupa, es claro que tal presupuesto debió probarse en debida forma para demostrar que el contribuyente no tenía la obligación de retener y pagar el Impuesto sobre la Renta por la remesa enviada al exterior...*” (Cfr. foja 52 del expediente judicial).

En igual sentido, también señaló: “...*que la figura de 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...*”; “*Dejando entrever en este caso que el contratista (PUBLICUATRO, S.A.), es la única responsable por el pago, reclamo, recuperación y/o indemnización y que EL IPAT se encuentra expresamente liberado y exonerado totalmente de las responsabilidades para con terceros, incluyendo las fiscales.*” (Cfr. fojas 53 y 54 del expediente judicial).

También indicó en ese mismo orden de ideas “... *y con relación a lo que señala la cláusula vigésima correspondiente a los aspectos legales, y con el fin de pretender la agencia publicitaria de desligarse de sus responsabilidades como contribuyente, el artículo*

*735 del Código Fiscal, señala que tanto las personas naturales o jurídicas, están obligadas a realizar la retención de las sumas correspondientes al Impuesto sobre la Renta y si no lo hace, será solidariamente responsable con el contribuyente...” “... somos del criterio que el contribuyente PUBLICUATRO S.A., estaba obligado en realizar la retención del Impuesto sobre la renta por la remesa enviada al exterior y en su efecto (sic) su declaración y pago al fisco conforme a las normas anteriormente citadas y al no realizar la retención y pago es solidariamente responsable del pago del Impuesto.” (Cfr. fojas 54 y 55 del expediente judicial).*

Por otra parte en cuanto a la tarifa establecida por la entidad demandada al realizar el alcance del Impuesto sobre la Renta de remesas al exterior, este Despacho observa que la clasificación del pago realizado a Gabriel Bonilla Picado se ubicó como “otro” dentro del tipo de persona, lo que no permite verificar que se trata de persona natural, así como tampoco hay constancia de haber presentado pruebas orientadas a demostrar el tipo de persona a la cual se le envió la remesa.

En razón de lo anterior, la entidad tuvo que remitirse a los papeles de trabajo de la auditoría realizada por la propia Administración Tributaria en donde solo constaba factura 00011 remitida por el señor Gabriel Bonilla Picado, por el servicio prestado al contribuyente Publicuatro, S.A., con las generales de una persona natural y cheque No.30 girado por Publicuatro, S.A., a nombre del propio señor Bonilla y no de una empresa, tal y como se aprecia de las constancias procesales (Cfr. foja 55 del expediente judicial).

Todo lo expresado en los párrafos precedentes nos lleva a concluir que no le asiste razón a **Publicuatro, S.A.**, cuando indica que la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011, y su modificación a través de la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015, emitidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, han infringido las normas señaladas por la recurrente, por lo que esos cargos de infracción deben ser desestimados por la Sala Tercera.

En atención a las consideraciones previamente expuestas, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011, confirmada por la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015**, ambas emitidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; y, en consecuencia, se denieguen las restantes pretensiones de la demandante.

**IV. Pruebas:**

Se **aduce** como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, **la copia 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 demandante.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

  
Rigoberto González Montenegro  
**Procurador de la Administración**

  
Mónica I. Castillo Arjona  
**Secretaria General**

Expediente 621-17