

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 260

Panamá, 7 de marzo de 2018

Proceso Contencioso Administrativo de
Plena Jurisdicción.

Alegato de Conclusión.

La firma forense Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Service, en representación de **Publicuatro, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, modificada por la Resolución 201-4910 de 17 de abril de 2012, ambas emitidas por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, su acto confirmatorio y para 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, para presentar el alegato de conclusión de la Procuraduría de la Administración dentro del proceso contencioso administrativo 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 razón a la actora en lo que respecta a su pretensión.

Antes de emitir nuestro alegato, consideramos prudente detallar los antecedentes del proceso.

I. Antecedentes.

Según consta en autos, la Dirección General de Ingresos realizó una auditoría de los ingresos obtenidos por la empresa **Publicuatro, S.A.**, para los períodos 2007, 2008 y 2009, por medio del cual se le hizo un selectivo de ingresos y se consideró como más representativo, los ingresos obtenidos de la Autoridad de Turismo de Panamá (ATP), ahora Instituto Panameño de

Turismo (IPAT), en virtud del Contrato 05/07 suscrito con esa institución (Cfr. foja 83 del expediente judicial).

La auditoría realizada dio como resultado la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011 y la Resolución 201-4910 de 17 de abril de 2012, ambas emitidas por la Directora General de Ingresos, mediante las cuales se le expidió liquidaciones de renta adicionales al contribuyente **Publicuatro, S.A.**, referentes a las declaraciones de renta, por los períodos 2007, 2008 y 2009. Las resoluciones indicadas en su parte pertinente expresan:

Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011.

“ ...

PRIMERO: EXPEDIR Liquidación Adicional a nombre del contribuyente PUBLICUATRO, S.A., con R.U.C. 63942-78-356454 y dirección en Calle 50 y 65, Edificio Publicuatro, corregimiento de San Francisco, representado Legalmente por MARIO LUIS BARLETTA ARCE, con cédula 8-159-1029, por deficiencia en sus Declaraciones del Impuesto sobre la Renta para los años 2007, 2008 y 2009 por las sumas de OCHOCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES BALBOAS CON 22/100 (B/.884,833.22); DOS MILLONES NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y OCHO BALBOAS CON 12/100 (B/.2,099,958.12) y DOS MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SIETE BALBOAS CON 69/100 (B/.2,534,857.69), respectivamente.

Por lo tanto se procede al cobro del impuesto dejado de pagar para estos períodos, tal como se detalla a continuación...

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

...” (Cfr. fojas 82 a 110 del expediente judicial).

Resolución 201-4910 de 17 de abril de 2012.

“ ...

PRIMERO: MODIFICAR la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, por la cual se expidió Liquidación Adicional al contribuyente PUBLICUATRO S.A., con R.U.C. 63942-78-356454 con domicilio fiscal corregimiento de San Francisco, en Calle 50 y 65, Edificio Publicuatro, para los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009, cuyo Representante Legal es el señor MARIO LUIS BARLETTA ARCE, con cédula 8-159-1029.

SEGUNDO: La Liquidación Adicional modificada a nombre del contribuyente PUBLICUATRO, S.A., con R.U.C. 63942-78-356454 por diferencias en las Declaraciones del Impuesto sobre la Renta para los años 2007, 2008 y 2009, es por las sumas de DOSCIENTOS VEINTISIETE MIL OCHOCIENTOS TREINTA BALBOAS CON 35/100 (B/.227,830.35); DOSCIENTOS SESENTA Y CINCO MIL TRESCIENTOS CUARENTA Y UN BALBOAS CON 84/100 (B/.265,341.84) y CUATROCIENTOS TREINTA Y DOS MIL NOVECIENTOS TREINTA Y SIETE BALBOAS CON 53/100 (B/.432,937.53), respectivamente.

Por lo tanto se procede al cobro del impuesto dejado de pagar para estos períodos, tal como se detalla a continuación..." (Cfr. fojas 111 a 120 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 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, modificada por la Resolución 201-4910 de 17 de abril de 2017, el cual fue decidido por medio de la Resolución TAT-RF-076 de 23 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario. Esta resolución fue notificada a la actora el 13 de enero de 2017, quedando agotada la vía gubernativa (Cfr. fojas 121 a 140 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 adicional exigido, correspondiente a los períodos 2007, 2008 y 2009 (Cfr. fojas 3 a 67 del expediente judicial).

En tal sentido, debemos recordar que a juicio de la apoderada judicial de la demandante, la Dirección General de Ingresos se extralimitó en su actuación puesto que se violenta el orden jurídico-fiscal al pretender mediante un documento accesorio extender un plazo vencido para cobrar impuestos adicionales, exigiendo a la demandante el pago de impuestos prescritos por la ley. Añade que la administración no puede invocar su propio reglamento para colocar al administrado en una situación de lesividad a sus intereses ya que el mismo cumplió con lo señalado por la ley (Cfr. foja 25 y 26 del expediente judicial).

Igualmente, indica que es violatoria la actuación de la Administración Tributaria, ya que reclasificó los ingresos de fuente extranjera, junto con los costos y gastos que la sostenían, a

ingresos de fuente local, sólo porque la facturación se giró a nombre del contribuyente del IPAT, que es entidad gubernamental de la República de Panamá, sin considerar los demás elementos que justificaban las anotaciones contables efectuadas por la actora en sus libros (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

De igual manera, señala que la Administración Tributaria no aportó prueba exacta que concluyera que quien demanda no había cumplido con sus obligaciones tributarias, al exigirle impuestos adicionales por sus costos financieros (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

II. Descargos de la Procuraduría de la Administración en defensa de la entidad demandada.

Luego de agotada la mayor parte de las etapas de este proceso, mantenemos sin mayor variante la opinión expresada en nuestra **Vista 752 de 18 de julio de 2017**, la cual contiene la contestación de la demanda, en cuanto a que, de las constancias procesales que reposan en autos, se observa que el acto administrativo objeto del presente análisis se dictó conforme a Derecho, por lo que los argumentos ensayados por la actora con la finalidad de demostrar su ilegalidad, carecen de sustento.

En efecto, tal como lo dijimos al contestar la demanda, este Despacho se opone a los cargos de ilegalidad, con sustento en el acto acusado de ilegal, el cual señala claramente en su parte motiva lo siguiente: "...Si bien en el Contrato 05/07 se estableció como contratista al Consorcio denominado 'Grupo Ogilvy', es claro que legalmente la contratación se dio con la empresa **Publicuatro, S.A.**, con R.U.C. 63942-78356454, según se puede advertir del propio contrato y de conformidad a los cargos reportados por la Autoridad de Turismo de Panamá (ATP)."; "La Cláusula Séptima del Contrato establece de forma clara, que el esquema único de remuneración a **Publicuatro, S.A.**, por parte de la hoy ATP, es a través de 'El pago del servicio por medio de honorarios profesionales'. Este pago por Servicios Profesionales fue pactado por un monto de treinta y nueve millones quinientos mil balboas (B/.39,500.000.00) a un período de 5 años."; "A pesar de que el Contrato 05/07 fue pactado por Honorarios por Servicios Profesionales, la empresa **Publicuatro, S.A.**, registró tales ingresos en su Declaración de Renta correspondiente a los

períodos 2007, 2008 y 2009 en el renglón correspondiente a 'Honorarios por Comisiones'..." (Cfr. foja 83 del expediente judicial).

En dicho acto administrativo también se señala, que "...A fin de corroborar los ingresos provenientes de la ATP, registrados por el contribuyente en su Declaración de Renta..., mediante Nota 114-DF-150-10 del 5 de octubre de 2010, el Administrador de dicha entidad, remite a la Dirección General de Ingresos un cuadro detallado, según consta a fojas 753 a 852 del expediente administrativo, en el que especifica los cheques girados a favor de PUBLICUATRO, S.A., para los períodos 2007, 2008 y 2009."; "Toda vez que el método de registro contable es bajo el sistema de devengado, es decir, registro contable contra emisión de factura, aún cuando se haya recibido o no el ingreso, se procedió a cotejar el informe de la ATP con las facturas emitidas por la empresa PUBLICUATRO, S.A., entregadas a la ATP, a fin de segregaras y poder determinar la fecha en que fueron emitidas y en consecuencia, clasificarlas según el período que debieron ser declaradas por el contribuyente." (Cfr. foja 84 del expediente judicial).

En igual sentido, manifiesta "...Que los ajustes realizados para los años 2007, 2008 y 2009, en los que se agrega a la Declaración de Renta de estos períodos, los ingresos no reportados según se determinó en la investigación, tiene su fundamento en el parágrafo 3 del artículo 699 del Código Fiscal, el cual antes de su reforma con la Ley 8 de 2010 y aún con esta, establece que la Dirección General de Ingresos sólo aceptará Declaraciones de Renta preparadas en base a registro de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs." (Cfr. fojas 86 y 87 del expediente judicial).

Lo anterior, trajo como consecuencia que la Directora General de Ingresos, expidiera la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, por medio de la cual resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, liquidación adicional por deficiencia en sus Declaraciones del Impuesto sobre la Renta para los años 2007, 2008 y 2009; y procede y así al cobro del impuesto dejado de pagar para estos períodos tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución (Cfr. foja 109 del expediente judicial).

Por otra parte, en la resolución emitida por la Dirección General de Ingresos que modificó la resolución acusada de ilegal, se establece:

“ ...

Que para un mejor análisis del Recurso esbozado, se requirió al Departamento de Fiscalización de esta Dirección General de Ingresos, una ampliación a la auditoría realizada a PUBLICUATRO, S.A., lo cual permitiría determinar con exactitud los alegatos presentados por el recurrente.

Que mediante Informe presentado por el Departamento de Fiscalización, de fecha 10 de abril de 2012, según Memo 210-266, en el mismo se realiza una ampliación de la auditoría e investigación de los hechos que motivaron la elaboración de la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011. En el informe se determinaron algunas consideraciones que pudiesen variar los criterios señalados en dicha resolución, como son disminuciones que arrojan nuevos montos a liquidar en el impuesto sobre la Renta para los períodos fiscales investigados, como veremos a continuación.

Que los ingresos provenientes de la Autoridad de Turismo de Panamá, según constan en la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, fueron considerados en base a la Certificación detallada emitida por esta entidad mediante Nota 114-DF-150-10 de 5 de octubre de 2010, en la que se especifican los cheques girados a favor de PUBLICUATRO, S.A., para los períodos 2007, 2008 y 2009.

...

Que adicional a esto, se procedió a comparar los ingresos tanto de PUBLICUATRO, S.A., como los ingresos de la Autoridad de Turismo de Panamá, lo que arrojó una diferencia de B/.32,168.76; B/.461,967.53 y B/.560,080.36 para los años 2007, 2008 y 2009 respectivamente...

Que de las diferencias determinadas para estos años, se pudo observar que están compuestas por ITBMS de Producción, notas de crédito y algunas otras facturas que la Autoridad de Turismo consideró para un año pero que el contribuyente PUBLICUATRO, S.A., lo facturó en otro...

Que de todo lo anterior, el informe de ampliación elaborado por el Departamento de Fiscalización, determinó que los Ingresos de Producción están compuestos una parte por los Honorarios e Ingresos destinados única y exclusivamente a la generación de aquella actividad necesaria para promocionar a Panamá como centro turístico a nivel internacional tal como lo establece el Contrato suscrito por el recurrente con la Autoridad de Turismo de Panamá.

...

Que de todo lo señalado por el recurrente en cuanto a los ingresos, gastos y desembolsos incurridos en los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009, las pruebas aportadas en la presentación del recurso motivo de la presente resolución, así como también el informe de ampliación elaborado por el departamento de Fiscalización, determinó que algunos montos contenidos en la Resolución 201-9507 del 12 de septiembre de 2011 disminuyeron y por tanto arrojaron nuevos montos a liquidar en impuestos.

...” (Cfr. fojas 112 a 120 del expediente judicial).

También debemos advertir que, el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-076 de 23 de noviembre de 2016, igualmente señaló que “...el contribuyente no presentó nuevas pruebas que desvirtuasen los señalamientos y objeciones realizadas por la Administración Tributaria...”; “que si bien la Administración Tributaria reconoció que el renglón denominado extranjeros guarda relación directa con el referido contrato (Foja 26 del expediente de antecedentes), así como los ingresos de medios (Foja 117 del expediente de antecedente) las objeciones realizadas se deben a la falta de documentación que permitiese corroborar el monto y concepto de los pagos efectuados, recordando que en materia de auditorías de desembolsos, costos y gastos, debe realizarse un análisis tanto cualitativo como cuantitativo, que depende de la documentación pertinente.”; “...si bien se constató la relación de los contratos con la actividad contractual, al no constar documentación de respaldo, no se pudo verificar que los montos deducidos fueron efectivamente pagados y su relación con la ejecución del referido contrato...” (Cfr. foja 134 y 135 del expediente judicial).

Por otra parte, en cuanto al tema señalado por la actora, sobre Ingresos y Gastos de Fuente Extranjera, el Tribunal Administrativo Tributario destacó, “...que la debida sustentación de los costos y gastos es esencial para su deducibilidad, y que no se trata de una simple falta administrativa, tal como señala la recurrente.”

En efecto cobra relevancia el artículo 697 del Código Fiscal, en su versión vigente en los respectivos períodos fiscales, el cual disponía:

“Artículo 697. Se entiende por gastos o erogaciones deducibles, los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la

conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generadas o provocadas en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. El Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este artículo.”

En este sentido, el Tribunal Tributario también manifestó que “el contribuyente no podía producir documento por documento, lo cual en primer lugar debe ser posible si se lleva una adecuada contabilidad, y segundo no fue el caso, ya que solo se solicitó información de las cuentas más significativas, y de forma reiterada, por lo que consideramos que este aspecto de la controversia, tampoco ha sido debidamente acreditado y por ende, mal podría ser revocado sin el respaldo probatorio correspondiente.”; “...tal como se ha señalado en forma reiterada a lo largo del expediente, quien pagaba por estas operaciones era el IPAT (hoy ATP), por lo que no se comparte el señalamiento respecto a la condición de los ingresos como fuente extranjera, cuando la fuente de pago es panameña, inclusive se trata de una entidad pública. Sin perjuicio de lo anterior, los montos reclasificados corresponden a servicios prestados por empresas locales que incluso pagaron ITBMS.” (Cfr. fojas 135 a 137 del expediente judicial).

De igual manera, en cuanto a la solicitud de crédito por pago indebido de remesas, el Tribunal Administrativo Tributario, señaló que “...las remesas debieron ser retenidas, tal como se hizo en este caso, y que la solicitud de crédito solicitada por la recurrente no es procedente, a la luz del fundamento legal fáctico expuesto por la recurrente.” (Cfr. fojas 137 y 138 del expediente judicial).

III. Actividad Probatoria.

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

En tal sentido, se observa que a través del **Auto de Pruebas 284 de 5 de septiembre de 2017**, se admitieron como pruebas, los siguientes documentos: original de la Declaración de Renta

para el periodo 2007 de la Sociedad **Publicuatro S.A.**, copia autenticada de la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos (fojas 82-110) entre otras.

De igual manera, se admitió la prueba pericial aducida por la parte actora, con base a lo dispuesto en el artículo 966 del Código Judicial, consistente en una serie de preguntas que constan en el expediente judicial que ocupa nuestra atención, diligencia que se efectuó el día 26 de febrero del 2018, y en la que comparecieron el señor William Orlando González Abrego, perito designado por la parte actora y el señor Froilán Becerra Jiménez, perito designado por el Tribunal, mismos que al ser cuestionados por este Despacho, específicamente; *“Preguntado: Con respecto a la segunda pregunta elaborada por el Magistrado, diga el perito si en el análisis que hizo pudo observar registros contables o relación comercial entre **Publicuatro S.A.**, y la Autoridad de Turismo de Panamá, anteriormente, Instituto Panameño de Turismo”*.

Así las cosas, con base la pregunta descrita en el párrafo anterior, el perito del Tribunal indicó que pudo observar en los registros contables proporcionados por la empresa **Publicuatro S.A.**, algunas transacciones relacionadas con el Instituto Panameño de Turismo; sin embargo, advirtió que en ninguna de las preguntas señaladas, se le consultó al respecto. Por su parte, el perito de la parte actora, también señaló, que no había puntos cuestionados relacionados con la existencia de relación entre **Publicuatro S.A.**, y la Autoridad de Turismo de Panamá.

En atención a lo anterior, es evidente que la prueba pericial diligenciada en nada aportó a la parte actora, en su sustento de los cargos de ilegalidad planteados en la demanda, toda vez que, la misma gira en torno a una auditoría realizada por la Dirección General de Ingresos a los ingresos obtenidos por la empresa **Publicuatro, S.A.**, para los periodos 2007, 2008 y 2009, por medio del cual se le hizo un selectivo de ingresos y se consideró como más representativo, los ingresos obtenidos de la Autoridad de Turismo de Panamá (ATP), ahora Instituto Panameño de Turismo (IPAT), en virtud del Contrato 05/07 suscrito con esa institución, no obstante, los peritos indicaron que en las preguntas proporcionadas no habían puntos relacionados entre Publicuatro S.A., y el Instituto Panameño de Turismo.

De las constancias procesales, se desprende que **las pruebas admitidas y aportadas al expediente, no logran acreditar de manera adecuada lo señalado por la Sociedad Publicuatro S.A., en sustento de su pretensión**, de ahí que este Despacho estima que la demandante no asumió en forma adecuada **la carga procesal a la que se refiere 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 esa alta Corporación de Justicia en su Sentencia 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.**

‘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 esta Sala).

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 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)...” (Lo resaltado es nuestro).

De la lectura de los precedentes judiciales reproducidos, **se infiere la importancia que tiene que la actora cumpla con su responsabilidad de acreditar su pretensión ante la Sala Tercera**, por lo que, en ausencia de mayores elementos de prueba que den sustento a la demanda presentada por la sociedad **Publicuatro S.A.**; por lo que esta Procuraduría solicita respetuosamente

al Tribunal se sirva declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-9507 de 12 de septiembre de 2011, modificada por la Resolución 201-4910 de 17 de abril de 2012 emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, y en consecuencia, se desestimen las demás pretensiones de la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Cecilia Elena López Cadogan
Secretaria General, Encargada

Expediente 146-17