

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 342

Panamá, 27 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 201-9960 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.

**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 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).

Con posterioridad, 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 solicitó 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).

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 al violentar el orden jurídico-fiscal al pretender mediante un documento accesorio extender un plazo vencido para cobrar impuestos adicionales, que incluso estaban prescritos por 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 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 1389 de 29 de noviembre 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.

Este Despacho se opone a los cargos de infracción 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 recurso 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 PUBLICUATRO 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 señaló, 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 resolvió **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).

Al respecto, debemos insistir en que 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, señalaba:

**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 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.

### 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 83 de 7 de febrero de 2018**, se admitieron como pruebas, los siguientes documentos: poder especial otorgado por el

representante legal de Publicuatro, S.A., a la sociedad civil Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Services; la certificación original extendida el 28 de julio de 2017, por el Registro Público de Panamá, que hace constar la existencia jurídica de la sociedad Publicuatro, S.A.; la certificación original extendida el 28 de julio de 2017, por el Registro Público de Panamá, que hace constar la existencia de la sociedad civil Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Services; la copia autenticada de la Resolución 201-9960 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos, con la respectiva constancia de su notificación; la copia autenticada de la Resolución 201-5338 de 27 de marzo de 2015, expedida por la Dirección General de Ingresos, con la correspondiente constancia de su notificación; la copia autenticada de la Resolución TAT-RF-020 de 2 de marzo de 2017, expedida por el Tribunal Administrativo Tributario y la copia autenticada del oficio de notificación TAT-ST-1101 de 21 de junio de 2017, emitido por la Secretaría de Trámites del Tribunal Administrativo (fojas 1-2, y 33 a 62 del expediente judicial).

De igual manera, se admitió la prueba de informe dirigida a la entidad demandada **a través del Oficio 431 de 2 de marzo de 2018**, para que remitiera copia autenticada del expediente administrativo, mismo que no ha sido remitido al tiempo de elaboración de este escrito (Cfr. foja 88 del expediente judicial).

De las constancias procesales, se desprende que **las pruebas admitidas y aportadas al expedientes, 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.**

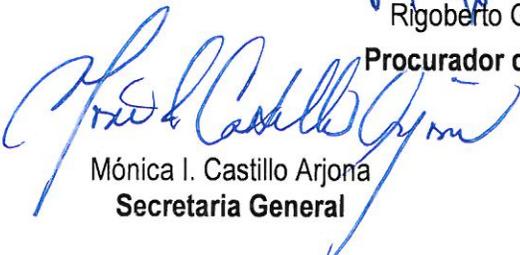
Es oportuno en esta ocasión hacer alusión al jurista colombiano Gustavo Penagos, quien dice en relación a la carga de la prueba que: '*en las actuaciones administrativas se debe observar los principios de la carga de la prueba, la cual corresponde a los acusadores*'. (PENAGOS, Gustavo. Vía Gubernativa. 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 201-9960 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.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

  
Rigoberto González Montenegro  
Procurador de la Administración

  
Mónica I. Castillo Arjona  
Secretaría General