

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 664

Panamá, 30 de mayo 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 201-9967 de 22 de septiembre de 2011, modificada por la Resolución 201-5339 de 27 de marzo de 2015, ambas emitidas por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, su acto modificatorio 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, el acto acusado en la presente controversia es la Resolución 201-9967 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Directora 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 en concepto de servicios prestados por el señor **Daniel Eduardo Aisemberg**, correspondiente al mes de julio de 2008, por la suma de veinticuatro mil quinientos cincuenta

balboas con 68/100 (B/.24,550.68), incluyendo el recargo, tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución (Cfr. fojas 26-27 del expediente judicial).

Producto de su inconformidad, 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 201-5339 de 27 de marzo de 2015, dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa. Esta resolución fue notificada a la actora el 18 de junio de 2015 (Cfr. fojas 28-31 del expediente judicial).

Con posterioridad, la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, sustentó la 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-063 de 8 de agosto de 2017, la cual dispuso modificar la Resolución 201-9967 de 22 de septiembre de 2011, y en la cual se exigió el pago del Impuesto sobre la Renta en concepto de servicios prestados por el señor Daniel Eduardo Aisemberg, correspondiente al mes de julio de 2008, por la suma de dieciocho mil trescientos sesenta y un balboas con 11/100 (B/. 18,361.11), incluyendo el recargo, la cual fue notificada a la recurrente el 3 de octubre de 2017, agotando con ello la vía gubernativa (Cfr. fojas 32 a 42 del expediente judicial).

A continuación, la apoderada judicial de la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el 4 de diciembre de 2017, 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, en concepto de los servicios prestados por el señor Daniel Eduardo Aisemberg, correspondiente al mes de julio de 2008, por la suma de dieciocho mil trescientos sesenta y un balboas con 11/100 (B/.18,361.11), incluyendo el recargo (Cfr. fojas 6-7 del expediente judicial).

A juicio de la apoderada judicial de la demandante, la Dirección General de Ingresos, al emitir la Resolución 201-9967 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 en concepto de servicios prestados por el señor **Daniel Eduardo Aisemberg**, correspondiente al mes de julio de 2008, por la suma de veinticuatro mil quinientos cincuenta balboas con 68/100 (B/.24,550.68), incluyendo el

recargo vulneró el artículo 694 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 15 del expediente judicial).

La contribuyente **Publicuatro, S.A.**, por medio de su abogada, sostiene que le fue adjudicada la Licitación Pública 2006-1-45-0-08-00001-1 convocada por el Instituto Panameño de Turismo, hoy Autoridad de Turismo de Panamá, cuya finalidad era *“la contratación de empresas especializadas en comunicación que brinden, 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”* (Cfr. foja 15 del expediente judicial).

Añade la accionante, **Publicuatro, S.A.**, 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 (Cfr. foja 15 de expediente judicial).

La demandante se refiere, de manera particular, a la cláusula tercera del contrato, 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 (...)”* (Cfr. foja 15 de expediente judicial).

También incluye entre sus cargos de ilegalidad, lo establecido en la cláusula cuarta del contrato que puntualiza que las contrataciones se desarrollarán **por cuenta de EL IPAT**, por lo que estima que, una vez que **Publicuatro, S.A.**, efectúa los pagos por la prestación de los servicios de “Publicidad, Promoción, Relaciones Públicas, Mercadeo Internacional y Trade Marketing, a fin de promover a la República de Panamá como destino turístico”, es a esa institución a la que le corresponde reembolsar a la contribuyente las erogaciones efectuadas en dicho concepto (Cfr. foja 16 del expediente judicial).

Según colige la recurrente, el carácter del contrato de mandato antes descrito, por razón de los servicios de “Publicidad, Promoción, Relaciones Públicas, Mercadeo Internacional y Trade

Marketing”, es de índole internacional, ya que el mismo tiene como propósito “promover a la República de Panamá como destino turístico”; situación que en su opinión no requiere de prueba debido a que ello consta en los archivos de la entidad (Cfr. foja 16 del expediente judicial).

En esa línea de pensamiento, la actora cita el contenido del Parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, el cual señala que: *“Las personas naturales o jurídicas que, (...) desarrollen operaciones fuera del territorio nacional que les sean requeridas para la generación de renta declarada en la República de Panamá no estarán sujetas a efectuar la retención sobre los pagos que efectúen por aquellos bienes y servicios que se financien, contraten o ejecuten totalmente fuera del territorio nacional, los cuales no se considerarán renta gravable.”* (Cfr. foja 16 del expediente judicial).

En opinión de la demandante, 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 el señor **Daniel Eduardo Aisemberg**, no existe la obligación de **Publicuatro, S.A.**, de efectuar retención alguna (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

II. Reiteración de 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 278 de 12 de marzo de 2018**, 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 ilegalidad planteados en la demanda, lo que hacemos con sustento en el acto acusado de ilegal, toda vez que, una vez el Departamento de Fiscalización ordenó el examen de los libros y los documentos de contabilidad de **Publicuatro, S.A.**, para los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009, el cual permitió a los funcionarios fiscales establecer

que durante el mes de julio de 2008, la contribuyente realizó un pago en concepto de honorarios por comisión al señor **Daniel Eduardo Aisemberg**, nacional de Costa Rica, con pasaporte 405-193741001092, por un total de ciento cuarenta y ocho mil setecientos noventa y dos balboas (B/.148,792.00), a través de remesa para el mes de julio y un pago a través del cheque 20 del Banco, según facturas del servicio prestado y emitidas por el propio señor Aisemberg a nombre de **Publicuatro, S.A.**, sin efectuar la retención correspondiente en concepto de impuestos sobre la renta (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

Tal como se aprecia, en dicho acto administrativo también se señala, que no siendo el señor Daniel Eduardo Aisemberg residente en el República de Panamá, correspondía al contribuyente realizar las retenciones en concepto del Impuesto sobre la Renta; además que el contribuyente **Publicuatro, S.A.**, se dedujo el monto remesado como parte de los costos que integran los ingresos de honorarios por comisión, según las pruebas aportadas por ella (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

Lo anterior, trajo como consecuencia que la Directora General de Ingresos, expidiera la Resolución 201-9967 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, toda vez que la remesa y el pago a través del cheque fue realizado sin retener ni pagar al Tesoro Nacional el Impuesto sobre la Renta correspondiente, tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución (Cfr. fojas 26-27 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, pero que estaba 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. fojas 28-29 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 29 del expediente judicial).

Nuestra afirmación, 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 período fiscal 2007, estaba en la obligación de hacer la retención del dinero remesado como parte de los costos que integran los ingresos de honorario por Comisión; máxime que en la cláusula tercera del Contrato 05/07 se señaló que era la contratista quien contraría a su nombre y por cuenta del IPAT y en

consecuencia, era el único responsable del control y cumplimiento de todas las contrataciones (Cfr. foja 29 y 33 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 al señor Daniel Eduardo Aisemberg, 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 reiterar, 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 29 del expediente judicial)

En la resolución emitida por la Dirección General de Ingresos que resolvió el recurso de reconsideración, **Resolución 201-5339 de 27 de marzo de 2015**, se establece:

“Que consta en el Informe del Auditor, que reposa en el expediente, que el desembolso por Ingresos de Comisión reportados para el periodo fiscal 2008, se determinó, que el contribuyente Publicuatro S.A., desembolsó pago de **ciento cuarenta y ocho mil setecientos noventa y dos balboas (B/.148,792.00)**, al señor **Daniel Eduardo Aisemberg**.

Que la obligación tributaria del pago del impuesto sobre la renta por remesas al exterior, resulta del giro o transferencia a exterior de las rentas de fuentes panameñas, con independencia de quien sea el destinatario del giro o transferencia, siempre y cuando se radicado en el extranjero.

Que el Parágrafo 1-B, artículo 694, del Código Fiscal, derogado por el artículo 3 de la Ley 8 de 5 de marzo de 2010, norma aplicable para el caso que nos ocupa establecía lo siguiente:

‘Se entiende producida en territorio nacional, la renta recibida de personas naturales o jurídicas domiciliada fuera del territorio de la República de Panamá, como resultado de cualquier servicio o acto, documentado o no, que beneficie a personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras...’

Que por otro lado, la norma reglamentaria contenida en el artículo 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, establece lo siguiente:

‘Toda persona natural o jurídica que pague o acredite en cuenta a beneficiario radicados en el exterior o a otras personas a cuenta de aquellos, renta gravable de cualquier clase o distribución de utilidades de los accionistas o socios de una persona jurídica deberá deducir y retener la cantidad que resulte de aplicar la tarifas establecidas en los artículo 699 y 700 del Código Fiscal’.

Que el artículo 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, establece en qué momento se produce el acreditamiento, es decir la obligación de pagar impuesto y el mismo es *‘desde el momento que la persona dispone de las rentas correspondientes por cuenta del beneficiario radicado en el exterior, para realizar operaciones de cualquier naturaleza por cuenta de aquel, ya sea en el país extranjero’*.

Que la norma reglamentaria, de igual modo establece que en el caso de que no se hiciera retención al momento de pago o acreditamiento, sin perjuicio de las sanciones que correspondan a la persona que pagó o acreditó la renta, el apoderado o representante seguirá siendo responsable del impuesto y deberá pagar al Tesoro Nacional, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de pago o acreditación, una suma igual al monto del impuesto.

Que el artículo 146 y 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, indica; que el agente de retención, que estando obligado no lo haga, será solidariamente responsable con el contribuyente respectivo del pago del impuesto sobre las cantidades que se debió practicar la retención

“... (Cfr. foja 29 del expediente judicial).

Por su parte, debemos recordar que el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución **TAT-RF-063 de 8 de agosto de 2017**, señaló que en virtud del Contrato 05/07, se estableció como modalidad de contratación, que el contribuyente realizaría la negociación y contratación directamente con las empresas encargadas de prestar los servicios correspondientes (pautas publicitarias y servicios relacionados), previa autorización del Instituto Panameño de Turismo, hoy Autoridad de Turismo de Panamá, de modo que coincidió con la posición del fisco, toda vez que contratar por cuenta el Estado, no exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en este caso la retención del impuesto sobre la renta en el caso de las remesas pagadas a sujetos no residentes que se encuentren en el extranjero (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

Por su parte, agregó la citada Resolución, que si bien, la recurrente manifestó que no se trataba de costos ni gastos por lo que no debía aplicarse a retención; sin embargo los desembolsos objetados, así como todos los declarados en el anexo 71, se restan de los Ingresos Brutos por servicios, que dan como resultado el renglón 2 de la Declaración Jurada de Renta, por lo que este argumento no sería viable, al tener incidencia en la determinación de la renta gravable del contribuyente, por lo que le correspondía a este aplicar el artículo 733 del Código Fiscal, norma que establece lo siguiente:

“Artículo 733.

...

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...

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."

Además, indicó, que en concordancia con el artículo 733 mencionado, el artículo 735 del Código Fiscal, establece la responsabilidad solidaria del agente de retención, misma que establece lo siguiente:

"Artículo 735. La persona natural o jurídica que, estando obligada a ello, no haga la retención de las sumas correspondientes al impuesto sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones que rigen la materia, será responsable solidariamente con el contribuyente respectivo del pago del impuesto de que se trata.

Si dicha persona, así como la que habiendo efectuado la retención, no remiten el fisco en la fecha correspondiente de pago por las cantidades retenidas e este concepto, no podrán considerar deducibles los pagos que generaron la obligación de retener, salvo que el pago se haga dentro del mismo período fiscal."

Así las cosas, el Tribunal Administrativo Tributario añade que en virtud de lo dispuesto en las normas citadas, quedó claro el deber que tiene el contribuyente de realizar la retención de los montos correspondientes al denominado impuesto de remesas (Cfr. foja 38 y 39 del expediente judicial).

Dentro del contexto anteriormente expresado, **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 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.

Por otra parte, la Resolución **TAT-RF-063 de 8 de agosto de 2017**, indicó que distinto al cálculo efectuado por la Dirección General de Ingresos, y en la que determinó el impuesto exigido, se debió aplicar la tarifa progresiva correspondiente a la persona natural, tomando como referencia la tarifa progresiva contenida en el artículo 700 del Código Fiscal vigente al momento de efectuar el pago, tal como fuese modificado por la Ley 29 de 2008, al haber sido una persona natural la que recibió los dineros remesados, siendo ésta la que soporta la carga económica del impuesto, por lo que en virtud de dichas consideraciones, se modificó el acto impugnado, y se aplica la tarifa correspondiente a las personas naturales, a la base imponible producto de los dineros remesados (Cfr. foja 40 el expediente judicial).

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 **201-9967 de 22 de septiembre de 2011**, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, ha infringido el artículo 694 del Código Fiscal, por lo que ese cargo de infracción debe ser desestimado 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 148 de 16 de abril de 2018**, se admitieron como pruebas, los siguientes documentos: el certificado de Registro Público de Panamá 1255469 de 7 de noviembre de 2017, donde consta la existencia, vigencia, representación legal entre otros datos de la sociedad Publicuatro, S.A.; el certificado de Registro Público de Panamá 1254298 de 7 de noviembre de 2017, donde consta la existencia, vigencia, representación legal,

entre otros datos, de la sociedad civil Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Services; la Resolución 201-9967 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; la copia autenticada de la Resolución 201-5339 de 27 de marzo de 2015, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; la copia autenticada de la Resolución TAT-RF-063 de 8 de agosto de 2017, emitida por el Pleno del Tribunal Administrativo Tributario; la copia autenticada del Oficio de Notificación TAT-ST-1894 de 3 de octubre de 2017, emitido por la Secretaría de Trámites del Tribunal Administrativo Tributario (fojas 3-4, 26 a 42 del expediente judicial).

De igual manera, se admitió la prueba de informe dirigida **Tribunal Administrativo a través del Oficio 928 de 25 de abril de 2018**, para que remitiera copia autenticada del expediente administrativo, mismo que fue remitido **mediante Oficio ST.928 de 30 de abril del 2018** (Cfr. fojas 57 y 58 del expediente judicial).

En esa misma línea, también se admitió la prueba de informe dirigida a **Ministerio de Economía y Finanzas mediante Oficio 1027 de 7 de mayo de 2018**, mismo que no ha sido remitido al tiempo de elaboración de este escrito (Cfr. foja 59 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 201-9967 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