

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 191

Panamá, 20 de febrero 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 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, su acto confirmatorio, el modificatorio 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 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, el cual nos permite reiterar lo ya planteado en nuestra contestación de la demanda, en el sentido que no le asiste la razón a la recurrente en cuanto a su pretensión que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Tal y como indicamos en nuestra Vista de contestación, a través del acto objeto de reparo, la Directora General de Ingresos, A.I., resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro**,

**S.A.**, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a los dineros remesados a la empresa Google Adwords, para los meses de septiembre, noviembre y diciembre de 2009, por la suma de dieciocho mil ochocientos sesenta balboas con cincuenta y ocho centésimos (B/.18,860.58), incluyendo el recargo, tal como se detalla en la parte motiva de la resolución acusada de ilegal (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 201-3275 de 6 de julio de 2016, dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa. Esta resolución fue notificada a la actora el 2 de agosto de 2016 (Cfr. fojas 28 - 32 del expediente judicial).

Inmediatamente, la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, sustentó un recurso de 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-044 de 19 de junio de 2017, a través de la cual se dispuso modificar el artículo primero de la Resolución 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, en el sentido de disminuir el monto exigido a la recurrente, constituyéndose este ahora en once mil trescientos cuatro balboas con dos centésimos (B/.11,304.02), en razón del pago del impuesto sobre la renta correspondiente a los dineros pagados a la empresa Google Adwords, para los meses de septiembre, noviembre y diciembre de 2009. Dicha decisión fue

notificada a la actora el 19 de julio de 2017 (Cfr. fojas 33 - 41 del expediente judicial).

Así las cosas, la apoderada judicial de la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el 19 de septiembre de 2017, acudió a la Sala Tercera a interponer la acción contencioso administrativa bajo análisis, en la que solicitó que se declararan nulas, por ilegales, las resoluciones antes mencionadas y que, como consecuencia de ello, se estableciera que no está obligada al pago del impuesto sobre la renta, correspondiente a los dineros remesados a la empresa Google Adwords, para los meses de septiembre, noviembre y diciembre de 2009, por la suma de once mil trescientos cuatro balboas con dos centésimos (B/.11,304.02), incluyendo el recargo (Cfr. fojas 6-7 del expediente judicial).

En este marco conceptual, y atendiendo al momento procesal en el que nos encontramos, esta Procuraduría reitera que no le asiste la razón a la actora; ya que, de acuerdo con las constancias procesales, el Departamento de Fiscalización, con fundamento en el artículo 719 del Código Fiscal, ordenó el examen de los libros y los documentos de contabilidad de **Publicuatro, S.A.**, el cual permitió a los funcionarios fiscales establecer que durante los meses de septiembre, noviembre y diciembre de 2009, la contribuyente realizó remesas a la empresa Google Adwords, ubicada en Estados Unidos, por la suma de ciento catorce mil cuatrocientos treinta y seis balboas con cincuenta y dos centésimos (B/.114,436.52) (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

A través del acto objeto de reparo también se señaló, que los funcionarios fiscales aclararon que las remesas se dieron con ocasión de las facturas 234528581815 y 247458956815, ambas dirigidas a **Publicuatro, S.A.**, por el monto arriba indicado (Cfr. foja 26 del expediente judicial).

En ese documento se señaló, que la 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).

Tal y como lo indicamos en su momento, lo anterior trajo como consecuencia, que la Directora General de Ingresos, a.i., expidiera la Resolución 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, por medio de la cual resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente, tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución (Cfr. fojas 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 expresado, la Dirección General de Ingresos tomó en consideración que las funciones y las responsabilidades de la sociedad contratista, **Publicuatro, S.A.**, de acuerdo con lo dispuesto en la cláusula tercera del Contrato 05/07 de 19 de abril de 2007, celebrado con el Instituto Panameño de Turismo, hoy Autoridad de Turismo de Panamá, estuvieron relacionadas con la actividad publicitaria de promoción, relaciones públicas y mercadeo, veamos:

**"CLÁUSULA TERCERA: ALCANCES DEL SERVICIO**

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

**EL IPAT.**" (Lo resaltado y subrayado es de la Dirección General de Ingresos) (Cfr. foja 30 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 30 del expediente judicial).

Nuestra afirmación, **reiteramos**, encuentra respaldo en el hecho que **Publicuatro, S.A.**, para determinar su ingreso bruto y de los desembolsos, tal como consta en el Anexo 71 del periodo fiscal 2009, estaba en la obligación de hacer la retención del dinero remesado a la empresa Google Adwords, por lo contemplado en la cláusula citada; máxime que en ella se señaló que la contratista sería la única responsable del control y del cumplimiento de todas las contrataciones (Cfr. foja 30 del expediente judicial).

En este punto **resulta necesario resaltar** que, la empresa **Publicuatro, S.A.**, al haber restado o rebajado de forma directa el ingreso gravable de fuente panameña, correspondiente al período fiscal 2009, y haber declarado solo el ingreso neto, afectó de esta manera la renta gravable de fuente panameña y en consecuencia afectó el impuesto sobre la renta que debió retener (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

Además, el hecho que **Publicuatro, S.A.**, tuviera que contratar a nombre de **EL IPAT**, no la exoneraba de efectuar las

mencionadas retenciones por razón de los pagos efectuados a la empresa Google Adwords, 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."

En adición a lo antes expuesto, **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 31 del expediente judicial).

En este sentido, en la resolución emitida por la Dirección General de Ingresos que resolvió el recurso de reconsideración, se estableció lo siguiente:

" Que la empresa Publicuatro, S.A., al haber **restado o rebajado de forma directa el ingreso gravable de fuente panameña**, correspondiente al período fiscal 2009, y haber declarado **sólo el ingreso neto**, afectó la renta gravable de fuente panameña y en consecuencia afectó el impuesto sobre la renta que debió retener.

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

Que la obligación de realizar la retención de la suma pagada a GOOGLE ADWORDS, era la de empresa Publicuatro, S.A., en función que fue quien contrajo contrato de forma directa con la citada empresa y quien realizó el **desembolso**.

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

Que la norma citada anteriormente es clara, al indicar que se retiene el impuesto sobre las sumas remitidas, cuando tales rentas fueron producidas en el territorio panameño.

Que el artículo 735 del Código Fiscal, al igual que los artículos 146 y 148 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, indican; que la persona natural o jurídica, que estando obligada no haga la retención de las sumas remitidas, será solidariamente responsable con el contribuyente respectivo del pago del impuesto sobre las cantidades que se debió practicar la retención. Por lo tanto Publicuatro, S.A., está obligada a pagar la suma de Dieciocho Mil Ochocientos Sesenta Balboas con 58/100 (B/.18,860.58).

...  
Que una vez analizada (sic) las pruebas que reposan en el expediente, esta Dirección no encuentra elementos que puedan desvirtuar la resolución recurrida, por lo tanto, debe mantener la misma." (Cfr. fojas 31 - 32 del expediente judicial).

Lo citado en los párrafos precedentes, dio lugar a la expedición de la Resolución 201-3275 de 6 de julio de 2016,

dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa (Cfr. fojas 28 - 32 del expediente judicial).

Por su parte, el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-044 de 19 de junio de 2017, señaló lo siguiente:

"Al respecto, el Contrato 05/07 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 ATP), incluyendo las obligaciones fiscales dimanantes de la ejecución del mismo, por lo cual coincidimos con la posición del fisco en este sentido, toda vez que el hecho de contratar por cuenta del 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 remesas pagadas a sujetos no residentes que se encuentran en el extranjero." (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

El Tribunal Administrativo Tributario añadió, que en el caso que nos ocupa, si bien los montos a los que se ha hecho referencia, no constituyen técnicamente un gasto, 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 Rentas, por lo cual este argumento **no sería viable**, al tener incidencia en la determinación de la renta del contribuyente (Cfr. foja 38 del expediente judicial).

En lo que respecta al argumento de la actora consistente en que las sumas remesadas no fueron deducidas como gasto por parte de quien las recibió, motivo por el cual no procede su

retención en virtud de lo establecido en el artículo 694 (1-B); constituye una conclusión que no fue acompañada por documentación alguna que permitiera corroborar dicha afirmación, razón por la que el Tribunal Administrativo Tributario consideró que la sola referencia a este supuesto hecho no puede tenerse como elemento suficiente para revocar la decisión (Cfr. fojas 38 del expediente judicial).

Por otro lado, tal y como indicamos en nuestra contestación a la demanda, compartimos el criterio del Tribunal Administrativo Tributario, al indicar este que la suma base que debió tomarse como referencia para el cálculo del impuesto aplicable debió haber sido el monto de sesenta y ocho mil quinientos nueve balboas con quince centésimos (B/.68,509.15) en vez de ciento catorce mil cuatrocientos treinta y seis balboas con cincuenta y dos centésimos (B/.114,436.52), ya que, en atención a una nota explicativa 1, a la que se hace referencia en dicha Resolución, se indicó lo siguiente:

“LA EMPRESA PUBLICUATRO, S.A., REPORTÓ COMO DESEMBOLSOS LA SIMA DE B/.68,509.15 PARA EL PERÍODO 2009 PAGADOS A GOOGLE INC ... DURANTE LA INVESTIGACIÓN SE EXAMINARON LOS DOCUMENTOS SOPORTES DE ESTOS DESEMBOLSOS (SIC) LOS CUALES ESTÁN COMPUESTOS DE TRES FACTURAS, A LA VEZ SE PUDO CONSTATAR INFORMES RELACIONADOS CON EL TRÁFICO DE VISITAS A LA PÁGINA ANTES MENCIONADA (VISITAPANAMA.COM) Y LAS CUALES SE ADJUNTAN AL EXPEDIENTE. (FOJA 452 DEL TOMO II - EXPEDIENTE DE AUDITORÍA” (cfr. Foja 39 del expediente judicial).

A través de lo antes mencionado, el Tribunal Administrativo Tributario pudo constatar que hubo una equivocación en lo que respecta a la base impositiva aplicada a la actora, motivo por el cual, luego de un nuevo cálculo,

tomando ahora en consideración el monto al que arriba hacemos referencia, se pudo arribar a las siguientes cifras:

”

Tabla 2. Nuevo Cálculo del Impuesto sobre la Renta en base al análisis de segunda instancia.

HONORARIOS PROFESIONALES 2009							
MESES	REMESAS POR HONORARIOS	BASE IMPONIBLE	IMPUESTO CAUSADO	IMPUESTO PAGADO	DIFERENCIA	RECARGO (10%)	TOTAL A PAGAR
Noviembre	22,711.78	11,355.89	3,406.77	0.00	3,406.77	340.68	3,747.45
Diciembre	23,236.98	11,618.49	3,485.55	0.00	3,485.55	348.55	3,834.10
Diciembre	22,560.39	11,280.19	3,384.06	0.00	3,384.06	338.41	3,722.47
TOTAL	68,509.15	34,254.57	10,276.38	0.00	10,276.38	1,027.64	11,304.02

” (Cfr. foja 40 del expediente judicial).

Así las cosas, tomando como base los elementos de hecho y de derecho a los que hemos hecho referencia en los párrafos que anteceden, **reiteramos que no le asiste razón a** la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, cuando indica que la Resolución 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el acto confirmatorio y el modificatorio, han infringido el artículo 694 del Código Fiscal.

#### **Actividad Probatoria.**

Con el objeto de acreditar las razones de hecho sobre las cuales descansa su demanda, la recurrente adujo durante la etapa correspondiente, entre otras pruebas, la copia autenticada de la Resolución 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, entre otras.

Producto de lo antes indicado, y en consecuencia del escaso material probatorio aportado, este Despacho estima que en el presente proceso la accionante **no cumplió con su**

obligación de probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas en que sustenta su pretensión, tal como lo exige el artículo 784 del Código Judicial; deber al que se refirió la Sala Tercera en su Auto de 30 de diciembre de 2011, señalando en torno al mismo lo siguiente:

"La Corte advierte que, al adentrarse en el análisis del proceso, **la parte actora no ha llevado a cabo los esfuerzos suficientes para demostrar los hechos plasmados en sus argumentos...** Adicional a ello, consta en el expediente, que la actora no ha demostrado interés real de suministrar y/o practicar las pruebas por ellos solicitadas, que pudieran reflejar resultados a su favor, contrario a lo expresado en el artículo 784 del Código Judicial.

'Artículo 784. Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables...' (La negrita corresponde a la Sala Tercera).

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-

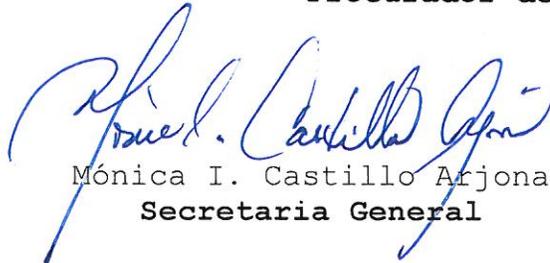
Jurisprudencia-Doctrina. Primera Edición.  
Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Santa Fe,  
Bogotá, D. C. Colombia, 1997. Pág. 399)..."

En atención a las consideraciones previamente expuestas, esta Procuraduría reitera respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-9969 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas; ni su acto confirmatorio y su modificatorio.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**



Rigoberto González Montenegro  
Procurador de la Administración



Mónica I. Castillo Arjona  
Secretaria General

Expediente 686-17