

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 755

Panamá, 18 de julio de 2017

Proceso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción.

La firma forense Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Service, en representación de **Publicuatro, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, sus actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

Contestación de la demanda.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción descrita en el margen superior.

I. Los hechos en que se fundamenta la demanda, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: No es un hecho como se expresa; por tanto, se niega.

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

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

Cuarto: No es un hecho como se expresa; por tanto, se niega.

Quinto: No es un hecho como se expresa; por tanto, se niega.

Sexto: No es un hecho como se expresa; por tanto, se niega.

Séptimo: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. 29-30: 31-38; 39-45; 46-55; y 56-71 del expediente judicial).

II. Normas que se aducen infringidas.

La apoderada judicial de la sociedad demandante sostiene que el acto acusado de ilegal infringe el **artículo 694** del Código Fiscal, en su texto vigente a la fecha en que se dieron los hechos, el cual señalaba que era objeto del impuesto sobre la renta, la renta gravable que se produjera, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se percibiera; que contribuyente era la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibiera renta gravable objeto del impuesto; y que se consideraría renta gravable la recibida de personas naturales o jurídicas cuyo domicilio estuviera fuera del Estado, producto de cualquier servicio o acto, documentado o no, que beneficiara a personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, ubicadas dentro de la República de Panamá, en la medida en que dichos servicios incidieran sobre la producción de la renta de fuente panameña, la conservación de ésta; y su erogación hubiese sido considerada como gasto deducible por la persona que lo recibió (Cfr. fs. 11-24 del expediente judicial).

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

El acto acusado en la presente controversia es la Resolución 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Directora General de Ingresos, a.i., que resolvió exigir a la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a los dineros remesados a la empresa **El Día Directo Inc.**, para los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009, por la suma de nueve mil setecientos cuatro balboas con noventa y un centésimos (B/.9,704.91), incluyendo el recargo, tal como se detalla en la parte motiva de dicha resolución, la cual fue notificada a la interesada el 11 de octubre de 2011 (Cfr. fojas 29-30 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 201-16068 de 16 de septiembre de 2015, dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa. Esta resolución fue notificada a la actora el 14 de octubre de 2015 (Cfr. fojas 31-38 y 39-45 del expediente judicial).

Inmediatamente, 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-085 de 2 de diciembre de 2016, confirmatoria de las dos (2) anteriores, la cual fue notificada a la recurrente el 8 de febrero de 2017 y que agotó la vía gubernativa (Cfr. fojas 46-55 y 56-71 del expediente judicial).

A continuación, la apoderada judicial de la contribuyente **Publicuatro, S.A.**, el 7 de abril 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, correspondiente a los dineros remesados a la empresa **El Día Directo Inc.**, para los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009, por la suma de nueve mil setecientos cuatro balboas con noventa y un centésimos (B/.9,704.91), incluyendo el recargo (Cfr. fojas 4-5 del expediente judicial).

A juicio de la apoderada judicial de la demandante, la Directora General de Ingresos, a.i., al emitir la Resolución 201-9968 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 a los dineros remesados a la empresa **El Día Directo Inc.**, para los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009,

por la suma de nueve mil setecientos cuatro balboas con noventa y un centésimos (B/.9,704.91), 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 12 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 12 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 13 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 13 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 13 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 13 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. fojas 13-14 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 Día Directo Inc.**, no existe la obligación de **Publicatro, S.A.**, de efectuar retención alguna (Cfr. foja 14 del expediente judicial).

Este Despacho se opone a los cargos de ilegalidad planteados en la demanda con sustento en el acto acusado de ilegal, el cual señala que 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.**, para los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009, el cual permitió a los funcionarios fiscales establecer que durante los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009, la contribuyente realizó remesas a la empresa **El Día Directo Inc.**, ubicada en San Juan, Puerto Rico, por la suma de nueve mil setecientos cuatro balboas con noventa y un centésimos (B/.9,704.91), incluyendo el recargo, por los servicios prestados sin efectuar la retención correspondiente (Cfr. foja 29 del expediente judicial).

En dicho administrativo también se señala, que los funcionarios fiscales aclararon que las remesas se dieron con ocasión de las facturas 8084, 8311, 8549, 8659, 8193 y 9070 todas dirigidas a **Publicuatro, S.A.**, por un monto total de cincuenta y ocho mil ochocientos diecisiete balboas con sesenta y seis centésimos (B/.58,817.66) (Cfr. foja 29 del expediente judicial).

En ese documento se añade, 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 29 del expediente judicial).

Lo anterior, trajo como consecuencia que la Directora General de Ingresos, a.i., expidiera la Resolución 201-9968 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 29-30 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 41-42 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 42 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 a la empresa **El Día Directo Inc.**, 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 42 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 **El Día Directo Inc.**, 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 señalar, 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).

En la resolución emitida por la Dirección General de Ingresos que resolvió el recurso de reconsideración, se establece:

“Que se observa, en el Anexo 71 de la declaración de renta, período fiscal 2009, los ingresos brutos por servicios y los desembolsos o deducciones de los ingresos para este período, el cual detalla el pago que realizó a la empresa El Día Directo Inc., por la suma de B/.58,817.66 y al final reflejan los honorarios por comisión de Publicuatro, S.A.

Que la empresa Publicuatro, S.A., al haber **restado o rebajado de forma directa el ingreso gravable de fuente panameña**, correspondiente al período fiscal 2007, 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 retenidas a la empresa El Día Directo Inc.

Que se observa en foja 492 del expediente, de las hojas de trabajo, las facturas que emite la empresa El Día Directo Inc., a la empresa Publicuatro, S.A., por la suma de B/.58,817.66.

Que la obligación de realizar la retención de la suma pagada a El Día Directo Inc., era de la empresa Publicuatro, S.A., toda vez 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 retenidas, cuando tales rentas son consideradas producidas dentro del 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., estaba obligada a pagar la suma de Nueve Mil Setecientos Cuatro Balboas Con 91/100 (B/.9,704.91), tal como se detalla a continuación:

...

Una vez analizadas 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 42-43 del expediente judicial).

Lo citado en los párrafos precedentes, dio lugar a la expedición de la Resolución 201-16068 de 16 de septiembre de 2015, dictada por el Director General de Ingresos, que confirmó la decisión previa (Cfr. fojas 39-45 del expediente judicial).

Por su parte, el Tribunal Administrativo Tributario en su Resolución TAT-RF-085 de 2 de diciembre de 2016, señaló que la actora debió probar que el gasto no se había producido por la persona que recibió el servicio; sin embargo, en el caso que ocupa nuestra atención, resultó claro que la contribuyente no le presentó

a la autoridad de segunda instancia las pruebas tendientes a acreditar que **Publicuatro, S.A.**, no tenía la obligación de retener ni de pagar el impuesto sobre la renta por las remesas enviadas al exterior, por lo que ese Tribunal indicó que: “las alegaciones del contribuyente por medio de su apoderado legal, deben estar acompañadas de pruebas, de los datos, constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables.” (Cfr. foja 65 del expediente judicial).

El Tribunal Administrativo Tributario añade que en el procedimiento fiscal ordinario, además del principio de presunción de veracidad de los actos administrativos, también opera la fe pública con la que se deben revestir las actuaciones del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos, como es el caso de lo manifestado mediante la Resolución 201-9957 de 22 de septiembre de 2011, la Resolución 201-16064 de 16 de septiembre de 2015 y el Informe de Auditoría del Departamento de Fiscalización, de acuerdo a lo establecido en el artículo 18 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, el cual expresa:

“Artículo 18. ...

Toda actuación del personal fiscalizador de la Dirección General de Ingresos en ejercicio de sus funciones, hace fe pública **mientras no se pruebe lo contrario.**” (Lo subrayado es nuestro).

En ese sentido, el Tribunal Administrativo Tributario sostiene en la Resolución TAT-RF-085 de 2 de diciembre de 2016, que la exigencia del pago del impuesto sobre la renta por causa de las remesas al exterior surge de la realización de una Auditoría Integral llevada a cabo por la Sección General de Fiscalización de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, sobre los libros y documentos de contabilidad de **Publicuatro, S.A.**, y que en las fojas de la 1 a la 19 del expediente administrativo se observan los cuadros de trabajo elaborados por esa sección y que reflejan que la contribuyente no aportó formularios declarativos, documentos u otros detalles que ayudaran a la

convicción del juzgador, en el sentido que la actora no tenía la obligación de retener ni pagar el mencionado impuesto, a excepción del Contrato 05/07 de 19 de abril de 2007 (Cfr. foja 65 del expediente judicial).

El Tribunal Administrativo Tributario destacó que 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 algunos casos en una especie de responsable o 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 (Cfr. fojas 65-66 del expediente judicial).

En este contexto, el Tribunal Administrativo Tributario cita el artículo 148 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que puntualiza:

“Artículo 148. Toda persona natural o jurídica que pague o acredite en cuenta a beneficiarios radicados en el exterior o a persona a cuenta de aquéllos, renta gravable de cualquier clase o la distribución de utilidades a los accionistas o socios de una persona jurídica deberá deducir y retener la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal.”

Según advierte este Despacho, el Tribunal Administrativo Tributario manifiesta que 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 (Cfr. fojas 66-67 del expediente judicial).

Como complemento, el Tribunal Administrativo Tributario citó el artículo 976 del Código Civil, según el cual: *“Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse al tenor de los mismos.”*

Dado que en el proceso que ocupa nuestra atención, se produjo el hecho generador de la obligación de retener y pagar dicho impuesto como contribuyente sustituto; y, además, se incurrió en mora, lo que conllevó que la recurrente dispusiera de un dinero que le corresponde al Estado y que es vital para atender la deuda social y pública del mismo, es que el Tribunal Administrativo Tributario expidió la Resolución TAT-RF-085 de 2 de diciembre de 2016, en la que confirmó las decisiones emitidas por la Dirección General de Ingresos (Cfr. fojas 56-71 del 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 201-9968 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.

En atención a las consideraciones previamente expuestas, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-9968 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.

IV. Pruebas: Se **aduce** como prueba documental de la entidad demandada, la copia autenticada del expediente administrativo que guarda relación con este caso y que reposa en los archivos de la Dirección General de Ingresos y en el Tribunal Administrativo Tributario.

V. Derecho: No se acepta el invocado por la demandante.

Del Honorable Magistrado Presidente,



Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General

Expediente 284-17