

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 879

Panamá, 10 de mayo de 2022

**Proceso Contencioso Administrativo
de Plena Jurisdicción.**

Contestación de la demanda.

Exp. 667192020.

El Licenciado Jair Montúfar Barrera, actuando en nombre y representación de la sociedad **Pricesmart Panamá, S.A.**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución No. 201-2548 de 25 de abril de 2017, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, su acto confirmatorio, 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 numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con el propósito 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; por tanto, se niega.

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

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

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

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

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

Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

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

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

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

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

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

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

Décimo Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

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

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

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

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

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

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

Vigésimo Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

II. Acto Acusado de Ilegal.

De acuerdo a la información que consta en autos, el acto acusado de ilegal lo constituye la Resolución No 201-2458 de 25 de abril de 2017, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, la cual dispuso lo siguiente:

“ ...

RESUELVE:

PRIMERO: NEGAR POR IMPROCEDENTE la devolución de la suma de **CIENTO DIEZ MIL OCHENTA BALBOAS CON CUARENTA Y TRES CENTÉSIMOS (B/. 110, 080.43)**, a la Sociedad **PRICESMART PANAMA, S.A.**, con R.U.C N°. **898-241-102416**, en concepto de Impuesto de

(sic) Complementario, pagado de más correspondiente a los años 2007 a 2009.

SEGUNDO: SE ADVIERTE al contribuyente que de conformidad al artículo 12378-A del Código Fiscal, contra la presente resolución caben los siguientes recursos:

1. El recurso de reconsideración, que deberá ser sustentado dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la presente Resolución.
2. El recurso de apelación en contra de la resolución de primera instancia y su acto confirmatorio, que deberá ser sustentado dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Con la apelación interpuesta en término contra la resolución que decide el recurso de reconsideración, se tendrá igualmente recurrida la resolución original que fue motivo de reconsideración, aun cuando el escrito de apelación no lo expresa de forma directa

...” (Lo destacado es de la fuente) (Cfr. foja 32 del expediente judicial).

III. Disposiciones que se aducen infringidas.

El apoderado judicial de la demandante manifiesta que el acto acusado de ilegal vulnera las siguientes disposiciones:

A. Los artículos 733, 737 y 1193 (numerales 3 y 4) del Código Fiscal, que en su orden establecen entre otras cosas que en el caso de que no haya distribución de dividendos o que la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación sea menor del cuarenta por ciento (40%) del monto de las ganancias netas del periodo fiscal correspondiente, menos los impuestos pagados, esta deberá cubrir el diez por ciento (10%) de la diferencia; que el derecho del fisco a cobrar el impuesto a que este Título se refiere prescribe a los siete (7) años, contados a partir del último día del año en que el impuesto debió ser pagado; y por otra parte, señala que las resoluciones que se dicten en negocios administrativos fiscales deben expresar entre otras cosas, la exposición clara de los hechos en que se fundamenta la resolución

y se deberá citar los preceptos legales aplicables al caso (Cfr. fojas 21-25 y 27 del expediente judicial).

B. El artículo 112 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, que se refiere a que en un año fiscal se distribuyan utilidades que provengan de ganancias sobre las cuales haya incidido el impuesto complementario en un año fiscal, al impuesto del diez por ciento 10% o del veinte (20%), según el caso, aplicable sobre el monto total de la distribución, se acreditará proporcionalmente el impuesto complementario pagado o que se haya de pagar en un año fiscal (Cfr. fojas 25-26 del expediente judicial);

C. El artículo 37 de la Ley 32 de 26 de febrero de 1927, que indican que a los accionistas podrán pagársele dividendos de las utilidades netas de la compañía o del exceso de su activo sobre su pasivo, pero no de otra manera. Agrega que la compañía podrá declarar o pagar dividendos sobre la base de la cantidad actualmente pagada por acciones que han sido parcialmente sufragadas (Cfr. fojas 26-27 del expediente judicial);

D. Los artículos 52 y 264 de la Constitución Política, que señala que nadie está obligado a pagar contribución ni impuestos que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes; y que la Ley procurará hasta donde sea posible que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica (Cfr. fojas 28-29 del expediente judicial).

IV. Cargos de ilegalidad formulados por la sociedad demandante.

Al sustentar el concepto de violación de las disposiciones que se aducen infringidas, el apoderado especial de la actora señala que el acto acusado de ilegal, vulneró los numerales 3 y 4 del Código Fiscal, por las siguientes consideraciones: *“La resolución que se demanda de ilegal carece de un elemento de importancia plasmado en el artículo supracitado, en donde se establecen los requisitos fundamentales que deben cumplir los actos de negocios administrativos fiscales, como lo es la obligación de*

motivar la **Resolución No. 201-1829 de 2 de marzo de 2020**, realizando una **exposición clara de los hechos sobre los cuales se sustenta la resolución, así como una cita pertinente de los preceptos legales aplicables**, lo que no le permite al contribuyente defenderse de manera integral sobre su derecho vulnerado" (La negrita es de la cita) (Cfr. fojas 21-22 del expediente judicial);

De igual manera, indica que el referido acto administrativo viola el artículo 733 del Código Fiscal, por lo que a seguidas se copia: "**PRICESMART PANAMÁ, S.A.**, al presentar oportunamente sus Declaraciones Juradas de Renta para los periodos en referencia, pagó el Impuesto Complementario que se le generó en la Renta Jurídica de ambos periodos fiscales. Dicho monto calculado y pagado debidamente de acuerdo a lo que establece el artículo 733 del Código Fiscal en concepto de Impuesto Complementario para el período 2007-2008 asciende a la suma de **B/.12,915.12**, mientras que el monto generado y pagado para el periodo fiscal 2008-2009 asciende a la suma de **B/.97,165.31.**" (La negrita es de la cita) (Cfr. foja 24 del expediente judicial).

V. Breves Antecedentes.

Según observa este Despacho, el 13 de noviembre de 2012, la sociedad **Pricesmart Panamá, S.A.**, actuando por medio de su apoderado especial, presentó ante la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, una solicitud para la devolución de Impuestos Complementarios pagados de mas, los cuales corresponden a los años 2007 a 2009; monto que asciende a ciento diez mil ochenta balboas con cuarenta y tres centésimos (B/.110,080.43) (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

En ese sentido, mediante la Nota N° 207-B-2-01-1367 de 7 de octubre de 2015, la Sección de Auditoría de Devolución del Departamento de Fiscalización de la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, realizó un análisis técnico de la solicitud efectuada por la sociedad **Pricesmart Panamá, S.A.**, la cual arrojó como resultado que la misma tiene derecho al reconocimiento del diez por

ciento (10%) calculado como Impuesto Complementario y pagado en su momento, en los períodos, 2008 y 2009, debido a que el contribuyente generó renta neta gravable sujeta al pago de este Impuesto, producto de sus ganancias operacionales y que en base al Decreto Ejecutivo 98 de septiembre de 2010, el impuesto complementario pagado en un año no se devuelve, se acredita proporcionalmente cuando se distribuyan utilidades que provengan de ganancias sobre las cuales haya incidido el impuesto complementario pagado en un año fiscal (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

Como consecuencia de lo anterior, la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, emitió la Resolución No 201-2458 de 25 de abril de 2017, que negó por improcedente la devolución de la suma de ciento diez mil ochenta balboas con cuarenta y tres centésimos (B/. 110,080.43), solicitada por la sociedad **Pricesmart Panamá, S.A.** (Cfr. fojas 31-33 del expediente judicial).

Debido a su disconformidad con el mencionado acto administrativo, la recurrente interpuso un recurso de reconsideración, el cual fue negado de manera tácita por parte de la entidad demandada (Cfr. foja 40 del expediente judicial).

No conforme con el mencionado acto administrativo, la accionante interpuso un recurso de apelación, el cual fue decidido a través de la Resolución No. TAT-RF-035 de 16 de julio de 2020, que mantuvo en todas sus partes lo dispuesto en la Resolución No. 201-2458 de 25 de abril de 2017; pronunciamiento que le fue notificado a la actora el 4 de agosto de 2020, quedando así agotada la vía gubernativa (Cfr. foja 53 del expediente judicial).

Posteriormente, se observa que el 1 de octubre de 2020, la sociedad **Pricesmart Panamá, S.A.**, actuando por medio de su activador judicial, presentó ante la Sala Tercera la demanda que dio origen al proceso que ocupa nuestra atención, en los siguientes términos:

“LO QUE SE DEMANDA

Solicitamos a la Honorable Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia que formule, mediante sentencia final, definitiva y obligatoria, la siguiente declaración:

1. Que es **ILEGAL** y, por tanto, **NULA**, la Resolución No.201-2458 de 25 de abril de 2017, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resuelve **NEGAR POR IMPROCEDENTE** la devolución de la suma de **CIENTO DIEZ MIL OCHENTA BALBOAS CON CUARENTA Y TRES CENTÉSIMOS (B/. 110, 080.43)**, a la sociedad **PRICESMART PANAMÁ, S.A.**, en concepto de Impuestos Complementarios, pagado de más correspondiente a los años 2007 a 2009 y su acto confirmatorio.
2. Que se **ORDENE** al Director General de Ingresos **REVOCAR** la Resolución No.201-2458 de 25 de abril de 2017, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resuelve **NEGAR POR IMPROCEDENTE** la devolución de la suma de **CIENTO DIEZ MIL OCHENTA BALBOAS CON CUARENTA Y TRES CENTÉSIMOS (B/. 110.080.43)**, a la sociedad **PRICESMART PANAMA, S.A.**, en concepto de Impuesto Complementario, pagado de más correspondiente a los años 2007 a 2009 y su acto confirmatorio; en consecuencia, se devuelva la suma de **CIENTO DIEZ MIL OCHENTA BALBOAS CON CUARENTA Y TRES CENTÉSIMOS (B/. 110.080.43)**, a la empresa **PRICESMART PANAMÁ, S.A.**, en concepto de Impuestos Complementario, pagado de más correspondiente a los años 2007 a 2009” (Lo destacado es de la fuente) (Cfr. foja 5 del expediente judicial).

En este punto cabe señalar, que luego de admitida la demanda por el Magistrado Sustanciador, mediante el Auto de diecisiete (17) de agosto de dos mil veintiuno (2021), tal como lo hemos indicado anteriormente, este Despacho apeló tal decisión, toda vez que a nuestro juicio, la misma, entre otras cosas, incumplió con el requisito establecido en el numeral 3 del artículo 43 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 28 de la Ley 33 de 1946, ya que la actora, no cumple con la finalidad descrita en el apartado “hechos u omisiones de la demanda”, toda vez que realizó apreciaciones subjetivas y relatos sobre las supuesta lesiones de normas

jurídicas dirigidas a cuestionar la legalidad del acto demandado (Cfr. fojas 80 y 82-88 del expediente judicial).

No obstante, el resto de los Magistrados mediante Resolución de once (11) de marzo de dos mil veintidós (2022), confirmaron su admisión por lo que procederemos a emitir nuestras consideraciones en defensa de la entidad.

VI. Descargos de la Procuraduría de la Administración, en representación de los intereses de la entidad demandada.

Luego de examinar los cargos de infracción, debemos indicar que la actora cita normas de rango constitucional que no puede ser analizada en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, ya que a la Sala Tercera sólo le está atribuido el control de la legalidad de los actos administrativos, no así el examen de constitucionalidad de los mismos; materia cuyo conocimiento le corresponde privativamente a la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, a la luz de lo que dispone el numeral 1 del artículo 206 del propio Texto Fundamental y el artículo 2554 del Código Judicial; por lo tanto, es claro que no se cumple con el apartado correspondiente a las disposiciones infringidas y el concepto de la violación, por lo que el Tribunal no podrá emitir un criterio en relación a los cargos de infracción que invoca la recurrente (Cfr. fojas 28-29 del expediente judicial).

En esa misma línea de pensamiento, este Despacho observa que el resto de las normas invocadas se encuentran estrechamente relacionadas entre sí, por lo que las analizaremos de manera conjunta, advirtiendo que, conforme se demostrará, **no le asiste la razón a la demandante.**

En ese sentido, estimamos oportuno realizar algunas consideraciones antes de emitir nuestro concepto a efecto de lograr una mejor aproximación al tema objeto de estudio. Veamos.

6.1 Del Debido Proceso.

Así las cosas, como quiera que en la acción ensayada, quien demanda denuncia una supuesta violación al debido proceso legal, consideramos oportuno realizar una sucinta anotación sobre esta importante garantía constitucional y legal, a fin de poder corroborar que, efectivamente, la autoridad demandada no omitió su cumplimiento.

En este sentido, tenemos que en la esfera administrativa, la salvaguarda del debido proceso se encuentra contemplada en el artículo 36 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, mismo que manifiesta lo siguiente:

“Artículo 36. Ningún acto podrá emitirse o celebrarse con infracción de una norma jurídica vigente, aunque éste provenga de la misma autoridad que dicte o celebre el acto respectivo. **Ninguna autoridad podrá celebrar o emitir un acto para el cual carezca de competencia de acuerdo con la ley o los reglamentos.**”
(El resaltado es nuestro).

Así mismo, el numeral 31 del artículo 201 de la ley recién aludida nos brinda la definición del “Debido Proceso Legal”, en los términos citados a continuación:

“Artículo 201. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme este glosario:

...
31. Debido proceso legal. Cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales en materia de procedimiento, que incluye los presupuestos señalados en el artículo 32 de la Constitución Política: el derecho a ser juzgado conforme a los trámites legales (dar el derecho a audiencia o ser oído a las partes interesadas, el derecho a recurrir) y el derecho a no ser juzgado más de una vez por la misma causa penal, policiva, disciplinaria o administrativa.”
(El resaltado es nuestro).

En igual sentido, el ex-magistrado Arturo Hoyos¹ señala que: *“el debido proceso legal es una institución instrumental que engloba una amplia gama de protecciones y dentro de la cual se desenvuelven diversas relaciones, por lo que decimos que es compleja, sirve de medio de instrumento para que puedan defenderse efectivamente y satisfacerse los derechos de las personas, las cuales, en ejercicio de su derecho de acción,*

¹ Obra: El Debido Proceso, Editorial Temis, S. A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1996, Pág. 55

formula pretensiones ante el Estado para que éste decida sobre ellas conforme a derecho”.

Vale la pena además, destacar lo anotado al respecto por el autor Ossa Arbeláez², quien nos anota que: *“el debido proceso administrativo tiene por objeto garantizar a través de la evaluación de las autoridades administrativas competentes y de los tribunales contenciosos, si los actos proferidos por la administración, se ajustan al ordenamiento jurídico legal previamente establecido para ellos, con el fin de tutelar la regularidad jurídica y afianzar la credibilidad de las instituciones del Estado, ante la propia organización y los asociados y asegurar los derechos de los gobernantes”.*

Podemos complementar lo previamente expuesto, señalando que el debido proceso legal para no convertirse en un mero enunciado formalista, se nutre de diversos derechos, como por ejemplo: el derecho a ser juzgado por un juez natural, el derecho de defensa, el principio de legalidad, el derecho a pruebas, el derecho a una sentencia justa, y la cosa juzgada, entre otros.

6.2 De la competencia del Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, para emitir el acto acusado de ilegal.

Al respecto, debemos indicar que mediante la Ley 97 de 21 de diciembre de 1988, se creó el **Ministerio de Economía y Finanzas** como resultado de la fusión de los Ministerio de Hacienda y Tesoro y Planificación.

A través del Decreto Ejecutivo No. 435 de 2014, se incorporo la estructura administrativa de la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, con todas sus funciones, facultades y prerrogativas al **Ministerio de Economía y Finanzas**; de ahí que mediante la Resolución N° MEF-RES-2019-589 de 20 de marzo de 2019, se aprueba la estructura orgánica que se establece en el Manual de Organización y Funciones de la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**.

² Obra: Derecho Administrativo Sancionador. Una aproximación dogmática. Editorial Legis. Segunda Edición. 2009. página 239.

Al respecto, debemos destacar que el manual citado en el párrafo anterior, determina entre las funciones otorgadas al Director General de ingreso, las siguientes:

“DIRECCIÓN GENERAL

...

Funciones

...

- Resolver en primera instancia administrativa los recursos impuestos por los contribuyentes, concediendo los recursos de apelación y dando cumplimiento a las resoluciones del Tribunal Administrativo Tributario y, en su caso a las del Poder Judicial.

- ...” (Lo destacado es nuestro).

En ese sentido, estimamos oportuno resaltar que la **Competencia** a la luz de la Ley de Procedimiento Administrativo General, se define así:

“Artículo 200. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme a este glosario:

....

21. Competencia. Conjunto de atribuciones que la Constitución Política, la ley o el reglamento asignan a una dependencia estatal o a un cargo público.” (Lo subrayado es nuestro).

En esa misma línea de pensamiento, el jurista Jaime Orlando Santofimio, señala en su obra “Acto Administrativo. Procedimiento de Eficacia y Validez”, lo que nos permitimos transcribir a fin de sustentar nuestra opinión legal sobre el caso en estudio:

“La Competencia.

Tratándose de la función administrativa, **la competencia de los órganos para proferir y ejecutar los actos administrativos, es sinónimo de capacidad, en cuanto aquélla es la aptitud que otorga la Constitución, la ley o el reglamento al ente administrativo, para que éste manifieste y ejecute válidamente su voluntad.** Señala precisamente el profesor brasileño Themisticles Brandao Cavalcanti, que ‘...la capacidad para la práctica del acto administrativo, se traduce también en el derecho administrativo en términos de competencia... será así capaz, la autoridad que tiene competencia para el ejercicio de un asunto, **siendo en consecuencia nulo el acto proferido por**

aquella que no tenga competencia, por lo tanto que carezca de capacidad legal para la práctica del acto... es por lo tanto capaz aquella autoridad que ha sido investida legalmente, para la práctica de un acto o el ejercicio de una función ...'

La competencia se mide por la cantidad de poder depositado en un órgano y su posibilidad de realizar el acto administrativo. Por tanto no es absoluta; debe en todos los casos aparecer cierta y limitada, de manera que facilite al administrado la seguridad requerida para salvaguardar su vida honra y bienes.

El acto administrativo es válido, cuando el órgano que ejerce las funciones administrativas actúa dentro de los linderos de la competencia asignada. La determinación del grado de competencia que corresponde a cada organismo, como lo advertimos corresponde al derecho positivo; **sin embargo, existen importantes criterios doctrinales que permiten delimitar con precisión el ámbito del poder o la capacidad de actuación de un ente administrativo, son los conocidos como los determinantes de la competencia en razón del grado, territorio, tiempo.** La primera determinante es aquella que corresponde a un órgano de la administración pública en razón al lugar que ocupa dentro de la estructura de la administración; corresponde al grado jerárquico administrativo de la autoridad. La segunda determinante corresponde a **la clase o tipo de funciones que de acuerdo con las normas superiores o legales debe cumplir la entidad.** La tercera se refiere al ámbito espacial dentro del cual el órgano administrativo puede ejercer las funciones que le corresponden. La última determinante corresponde a las oportunidades temporales que tiene un organismo administrativo para proferir determinados actos.

La competencia reviste algunas otras características especiales; tales como que, debe ser expresa, irrenunciable, improrrogable, o indelegable. No puede ser negociable por la administración. Es estricta, en cuanto emana del orden impuesto por el poder constituyente y legal.

Lo anterior nos permite concluir que la competencia, resulta connatural al principio de la legalidad... pues ella determina las obligaciones, derechos y facultades a los que la administración se encuentra invariablemente ligada y constituye el sendero o cauce del actuar administrativo (Cfr. Santofimio. J. "Acto Administrativo. Procedimiento de Eficacia y Validez". Colombia. Página 71-79).

Lo expresado hasta aquí, nos lleva a afirmar que el **Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, estaba plenamente facultado** para emitir el acto objeto de reparo (Cfr. fojas 31-32 del expediente judicial).

6.3 Del acto acusado de ilegal y su alcance.

Una vez resaltado lo anterior, corresponde a este Despacho examinar las razones por las cuales se evidencia que el acto administrativo acusado, fue emitido conforme y en debida forma, por una autoridad competente, cumpliendo todos los trámites y formalidades inherentes al debido proceso legal y administrativo, respetando además todos los derechos de la demandante.

Primeramente, observamos que el acto acusado de ilegal, es decir la Resolución No 201-2458 de 25 de abril de 2017, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, nace como consecuencia de una solicitud realizada por la sociedad **Pricesmart Panamá S.A.**, el día el 13 de noviembre de 2012, cuya finalidad era que se le reconociera y devolviera un crédito fiscal en virtud de las sumas pagadas de más del Impuesto Complementario por la suma de doce mil novecientos quince balboas con doce centésimos (B/.12,915.12), para el periodo fiscal 2007-2008 y por la suma de noventa y siete mil ciento sesenta y cinco balboas con treinta y un centésimos (B/.97,165.31) para el periodo comprendido en los años 2008-2009) (Cfr. foja 63 del expediente judicial).

En ese sentido, observamos de las constancias procesales que reposan en autos, que el abogado de la sociedad **recurrente**, fundamentó su solicitud de impuestos complementario en el hecho de que para los años 2007-2008 y 2008-2009, la empresa no distribuyó dividendos a Pricesmart Inc, empresa tenedora de **Pricesmart Panamá S.A.**, por cuanto, que a pesar de haber tenido ingresos gravables e impuestos a pagar, registraba un déficit acumulado de ocho millones doscientos ochenta y seis mil seiscientos ochenta y seis balboas con tres centésimos

(B/.8,286,686.03) para los años 2007-2008 y una suma de dos millones doscientos noventa y nueve mil ciento dos balboas con setenta y nueve centésimos (B/.2,299,102.79) para el año 2008-2009 (Cfr. foja 64 del expediente judicial).

Ahora bien, esta Procuraduría discrepa de los argumentos planteados por la sociedad accionante respecto al derecho que aduce tener en cuanto a la devolución de los impuestos complementarios, toda vez que **tal como se desprende de la parte motiva del acto acusado de ilegal, es decir la Resolución No. 201-2458 de 25 de abril de 2017, el impuesto pagado en un año no se devuelve, sino, que se acredita proporcionalmente cuando se distribuyan utilidades que provengan de ganancias sobre las cuales haya incidido el Impuesto complementario.**

Veamos:

“Mediante análisis a los documentos soporte se comprobó que la empresa **PRICESMART PANAMA, S.A.**, tiene derecho al RECONOCIMIENTO DEL 10%, calculado como Impuesto Complementario y pagado en su momento, en los períodos, 2008 y 2009, debido a que el contribuyente generó renta neta gravable sujeta al pago de este Impuesto, producto de sus ganancias operacionales y que en base al Decreto Ejecutivo 170, 28 de octubre de 1993 y el Decreto Ejecutivo 98 de septiembre de 2010, el Impuesto Complementario pagado en un año **no se devuelve**, se acredita proporcionalmente cuando se distribuyan utilidades que provengan de ganancias sobre las cuales haya incidido el Impuesto Complementario pagado en un años fiscal. A tal efecto las personas jurídicas deberán llevar un registro desglosado del origen de las ganancias obtenidas en cada año fiscal.

Análisis del monto solicitado:

Año	Boleta múltiple de pago	Impuesto Complementario Pagado Según Contribuyente	Impuesto Complementario Reconocido según investigación	Monto a devolver
2008	3972098,3972053,40769,144638	12,915.12	12,915.12	0.00
2009	4081899,4393040,4393080	97,165.31	97,165.31	0.00
	TOTALES	B/.110.080.43	B/.110,080.43	B/.0.00

..." (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

Sobre este punto, estimamos pertinente destacar lo indicado por el Tribunal Administrativo Tributario, mediante la Resolución TAT-RF-035 de 16 de julio de 2020. Veamos.

" ...
Además, indica la autoridad fiscalizadora que, del análisis del monto de la devolución solicitada, no le asiste el derecho al contribuyente, ya que el impuesto complementario determinado en la investigación concuerda con el impuesto complementario pagado por el contribuyente. Sobre este punto, observa el Tribunal que de conformidad con la normativa aplicable al presente caso y de los medios probatorios que forman parte del expediente fiscal, **demuestran que no existe crédito alguno objeto de devolución, toda vez que no hubo suma pagada de más ni indebidamente por parte del contribuyente, ya que la sociedad se encontraba sujeta a la retención y pago del Impuesto Complementario, por la no distribución de utilidades para los períodos fiscales objeto controversia.** (Véase foja 119 del expediente de la DGI).

..." (La negrita es nuestra) (Cfr. foja 49 del expediente judicial)

Al respecto, debemos señalar que el Impuesto Complementario es un adelanto al impuesto de dividendos, y el mismo se causa cuando el contribuyente no distribuya al menos cuarenta por ciento (40%) de su ganancia del año que está reportando, en otras palabras, que el impuesto complementario es considerado como un anticipo o adelanto del impuesto de dividendos que debe pagarse cuando la sociedad no reparte las utilidades en un periodo fiscal que se generen o en su defecto se repartan utilidades inferiores al límite fijado en la ley.

En ese contexto el Tribunal Administrativo de Contrataciones Públicas, a través de la Resolución TAT-RF-035 de 16 de julio de 2020, establece lo siguiente:

" ...
El licenciado Bustamante, explica la forma de su cálculo y funcionamiento de la siguiente manera:

'El Impuesto Complementario se calcula y paga sobre las utilidades del periodo fiscal actual, por lo tanto, la distribución de dividendos sobre utilidades retenidas de periodos anteriores no incide en el cálculo del Impuesto Complementario del periodo actual.

Esto es, el impuesto de dividendos que se pague en el ejercicio actual (2013) por la distribución de utilidades de ejercicios anteriores, no puede en ninguna circunstancia rebajar el impuesto de complementario del ejercicio fiscal actual. Así por ejemplo al Impuesto Complementario determinado en 2013 no se le puede rebajar el impuesto de dividendos que se pague por la distribución de utilidades correspondientes por ejemplo al periodo 2012 y anteriores.

El Impuesto Complementario pagado en el ejercicio actual, bien sea porque no hubo ningún reparto de dividendos o porque se repartieron por debajo del límite exigido por ley, se convierte en un crédito al impuesto de dividendos que se pagara en el futuro sobre las utilidades del mismo año, que debe rebajarse proporcionalmente.

Lo anterior significa que el impuesto complementario pagado con respecto a las utilidades obtenidas, por ejemplo, en 2013, solo puede acreditarse al impuesto de dividendos que se ocasione por la distribución de utilidades de dicho periodo fiscal en ejercicios posteriores.

En conclusión, el impuesto complementario de un año fiscal está amarrado con las utilidades de dicho año y viceversa'

De lo expuesto por el autor se deja claro y así lo establece la norma que: cuando en un año fiscal se distribuyan utilidades que provengan de ganancias sobre las cuales haya incidido el impuesto complementario en

un año fiscal, al impuesto del 10% o 20%, según el caso, aplicable sobre el monto total de la distribución, se acreditará proporcionalmente el impuesto complementario pagado o que se haya de pagar en dicho año fiscal. A tal efecto, las personas jurídicas deberán llevar un registro desglosado del origen de las ganancias obtenidas en cada año fiscal" (La subraya es de la cita) (Cfr. foja 45 del expediente judicial).

En ese sentido, transcribiremos la normativa que trata sobre el impuesto complementario, referente a las ganancias obtenidas de las enajenaciones sujetas al régimen de ganancias de capital, consagradas en el literal "g" del artículo 733 del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 110 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993:

-Código Fiscal.

"Artículo 733. Se establecen las siguientes reglas sobre los dividendos: a. ... g. En el caso de que no haya distribución de dividendos o de que la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación sea menor del cuarenta por ciento (40%) del monto de las ganancias netas del periodo fiscal correspondiente, menos los impuestos pagados por la persona jurídica, esta deberá cubrir el diez por ciento (10%) de la diferencia. En todos los casos en los que incida la retención del Impuesto de Dividendo a la tarifa del cinco por ciento (5%) y no se distribuyan dividendos o que la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación sea menor del veinte por ciento (20%) del monto de las ganancias netas del periodo fiscal correspondiente, se deberá cubrir el diez por ciento (10%) de la diferencia..."

- **Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993.**

"Artículo 110. Determinación del impuesto complementario.

De acuerdo con lo dispuesto por el literal g) del artículo 733 del Código Fiscal, en el caso de que la persona jurídica no distribuya sus utilidades, o de que la suma total distribuida sea menor del cuarenta por ciento (40%) o del veinte por ciento (20%), según sea el caso, del monto de las ganancias netas del año fiscal correspondiente, menos el impuesto sobre la renta pagado por la misma, la persona jurídica deberá retener y pagar al Fisco, en concepto de impuesto complementario, el diez por ciento (10%) de la diferencia. A los efectos de

la determinación del impuesto complementario, la persona jurídica procederá de la siguiente forma: a) A la renta neta gravable declarada se le adicionarán, además de las rentas obtenidas de fuentes extranjeras, de exportación y las exentas mencionadas en los literales f), l) y n) del artículo 708 del Código Fiscal las utilidades de las enajenaciones sujetas al régimen de ganancias de capital a las que se refieren los literales a) y e) del artículo 701 del Código Fiscal y se le restará tanto el impuesto sobre la renta causado, como el impuesto sobre la renta producto de las operaciones sujetas al régimen de ganancias de capital. La diferencia se denominará saldo resultante;...”.

Del extracto normativo, se desprende con claridad que si la distribución de dividendos es mayor al cuarenta por ciento (40%) se procederá a liquidar el impuesto de dividendo correspondiente al diez por ciento (10%) o veinte (20%) si son acciones nominativas o al portador respectivamente; así mismo, se establece que en el caso de que no haya distribución de dividendos o de que la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación sea menor de cuarenta por ciento (40%) del monto de las ganancias netas del periodo fiscal correspondiente, menos el impuesto pagado por la persona jurídica, este deberá cubrir el 10% de la diferencia.

En esa misma línea de pensamiento, el profesor Edison Gnazzo Lima, en su obra *Impuestos y Gastos Públicos*, lleva a cabo un análisis con relación al Impuesto Complementario, indicando que:

“En el caso que no haya distribución de dividendos o participaciones o de que la suma total distribuida sea menor del 40% del monto de las ganancias netas del período fiscal menos el impuesto sobre la renta pagado por la persona jurídica, ésta deberá retener y pagar el 10% sobre la diferencia (primer párrafo del art. 733 CF y art. 110 D170). Se considera que no hay distribución de utilidades y en consecuencia se debe pagar el impuesto complementario, si después de los tres meses siguientes al cierre del año fiscal, las autoridades de la sociedad no han resuelto la distribución de las utilidades o su capitalización (párrafo final art. 110 D 170).

En la práctica el impuesto complementario es un verdadero anticipo o pago a cuenta del impuesto sobre

dividendos y participaciones, como aparece en el artículo 112 del D 170, aun cuando ambos se aplican sobre diferentes bases gravables” (Cfr. Gnazzo Lima, Impuestos y Gastos Públicos, Editora Sibauste, páginas 173 y 174)

Con referencia a lo anterior, atendiendo a los medios probatorios idóneos que reposan en el infolio, quedo demostrado que la sociedad **Pricesmart, S.A.**, efectivamente, no mantenía **crédito alguno objeto de devolución, toda vez que no hubo suma pagada de más ni indebidamente por parte del contribuyente**, ya que durante los años 2008 y 2009, la hoy demandante pago una suma total de ciento diez mil ochenta balboas con cuarenta y tres centésimos (B/.1110.080.43) en concepto de Impuesto Complementario, y de acuerdo a la investigación realizada por la **Dirección General de Ingresos de Ministerio de Economía y Finanzas**, esa misma cantidad fue reconocida como impuesto complementario; motivo por el cual en ese momento no existía un monto a devolver (Cfr. 31 del expediente judicial).

Así mismo cabe señalar que tal y como lo indicó la entidad demandada en el acto acusado de ilegal, el reconocimiento del diez por ciento (10%) calculado como Impuesto Complementario y pagado en su momento, en los períodos, 2008 y 2009, se acreditará proporcionalmente cuando se distribuyan utilidades que provengan de ganancias sobre las cuales haya incidido el Impuesto Complementario pagado en un año fiscal (Cfr. foja 31 del expediente judicial).

Al respecto, la Sala Tercera en la Sentencia de dieciocho (18) de mayo de dos mil (2000), expreso lo siguiente:

“A juicio de la Sala, la empresa Servicios de Abastos Latino Americano, S. A., estaba obligada como contribuyente persona moral, a hacer la retención de dividendos percibidos por sus socios producto de la venta de una finca de su propiedad, por monto de B/. 1,200,000.00, que al acogerse a la opción que le otorga el parágrafo 2 del artículo 1 de la Ley 106 de 1974, tal cual quedó al ser modificado por el artículo 35 de la Ley 31 de 1991, comúnmente conocida como reforma tributaria, pagó el 5% del valor catastral de la finca enajenada, o sea, 5% de B/. 12,111.40, que equivale a B/. 605.00, en concepto de impuesto, con lo cual es claro que quedó

saldado al Fisco sólo lo que a tributo en materia de renta se refiere, por la enajenación de ese bien, con respecto exclusivamente a la empresa Servicios de Abastos Latino Americano, S. A.

Sin embargo, esta operación no eximía a la citada persona jurídica de hacer la retención correspondiente de las ganancias que obtuvieron los socios producto del traspaso a título oneroso de la finca No. 128216, inscrita al código 8717, rollo 14402, de la Sección de la Propiedad, Provincia de Panamá del Registro Público, propiedad de Servicios de Abastos Latino Americano, S. A., que vendió a la empresa Inversiones El Arenal, S. A. por la cifra antes indicada.

El artículo 735 del Código Fiscal, señala al respecto 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 (sic) en la fecha correspondiente de pago por las cantidades retenidas e este concepto (sic), no podrán considerar deducibles los pagos que generaron la obligación, salvo que el pago se haga dentro del mismo período fiscal’.

Como se aprecia, entre otros efectos jurídicos que genera la no retención por parte de la empresa de las sumas debidas en concepto de impuesto sobre la renta que incluye el conocido ‘complementario’, ésta resulta solidariamente responsable con el Contribuyente respectivo por dicho pago.

’ (Cfr. Resolución No. 213-4137, de 15 de julio de 1997, foja 49). Es claro que esta afirmación se desprende de lo que preceptúa el artículo 733 antes copiado en su primer inciso” (La negrita es nuestra).

En conclusión, podemos señalar que el impuesto complementario se paga cuando la persona jurídica no distribuye sus utilidades o cuando la suma tal distribuida es menor del 40% del monto de las ganancias netas del año fiscal

correspondiente menos el impuesto sobre la renta pagado, por la misma, este impuesto no es más que un adelanto que deben pagar los accionistas de una sociedad por las ganancias obtenidas acreditará proporcionalmente el impuesto complementario pagado o que se haya de pagar en dicho año fiscal.

Por último, es importante anotar que a la accionante **se le respetaron las garantías del debido proceso y derecho de defensa, tal como consta en expediente judicial.**

Así las cosas, debemos resaltar en la esfera administrativa también **se cumplió con el principio de debida motivación**, y es que, tal como se aprecia en el acto objeto de reparo, y su acto confirmatorio, se indicaron claramente las razones por las cuales se emitió el acto acusado de ilegal, y el fundamento de derecho que amparaba tal decisión, cumpliéndose de esta forma lo establecido en el artículo 155 (numeral 1) de la Ley 38 de 2000, que establece:

“Artículo 155. Serán motivados, con sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho, los siguientes actos:

- 1. Los que afecten derechos subjetivos;**
2. Los que resuelvan recursos;
3. Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes de idéntica naturaleza o dictamen de organismos consultivos; y
4. Cuando así se disponga expresamente por la ley.”

Por tanto, reiteramos que en el expediente judicial puede constatar que en la esfera administrativa, se motivó en debida forma y se consignaron las razones por las cuales el **Director General de Ingresos de Ministerio de Economía y Fianzas** emitió la Resolución No. 201-2458 de 25 de abril de 2017, mediante la cual que negó por improcedente la devolución de la suma de ciento diez mil ochenta balboas con cuarenta y tres centésimos (B/.110,080.43), solicitada por la sociedad **Pricesmart Panamá, S.A.** (Cfr. fojas 31-32 del expediente judicial).

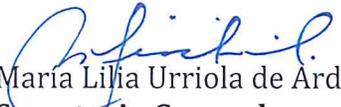
En el marco de lo expuesto en los párrafos precedentes, este Despacho solicita al Tribunal se sirva declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución No. 201-2458 de 25 de abril de 2017**, emitida por **Director General de Ingresos de Ministerio de Economía y Fianzas**, así como su acto confirmatorio, y, se desestimen las demás pretensiones de la demandante.

VII. Pruebas: Se **aduce** como prueba documental de la Procuraduría de la Administración, la copia autenticada del expediente administrativo que guarda relación con este caso y que reposa en los archivos de la institución demandada.

VIII. Derecho: No se acepta el invocado por la accionante.

Del Señor Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


María Lilia Urriola de Árdila
Secretaría General