



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL**

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Panamá, siete (7) de julio de dos mil diecisiete (2017).

VISTOS:

La firma **SERVICIOS LEGALES Y ASOCIADOS**, actuando en nombre y en representación de la Sociedad **PICADILLY CENTER, S.A.**, interpone demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, con la finalidad que se declare nula, por ilegal, la Resolución No. 201-5805 del 31 de mayo de 2011, proferida por la Dirección General de Ingresos y se realicen otras declaraciones.

I. FUNDAMENTO DE LA DEMANDA.

Manifiesta el recurrente que mediante la Resolución 201-5805 de 31 de mayo de 2011, el Ministerio de Economía y Finanzas, dispuso un alcance por la suma de B/ 48,356.82 para el año 2007 y de B/ 18,425.58 para el año 2008, para **PICADILLY CENTER, S.A.**, por mercancía que vendió a otras sociedades (**GEA CARGO, CIF EXPRESS, FASHION CONSULT, LIDICE INVESTMENTS, y otras**) que operan en la Zona Libre de Colón, las cuales se dedican a la importación y reexportación de mercancías.

En su parte resolutive, el acto impugnado señala lo siguiente:

“**PRIMERO:** EXPEDIR Liquidación Adicional a nombre del contribuyente **PICADILLY CENTER, S.A.**, con R.UC. 71247-57-79155, con dirección fiscal en Barrio Norte, Edificio Komatsu, Zona Libre de Colón, teléfono 433-0244, cuyo Representante Legal es el

señor: ORI SASSON ZBEDA LEVY, con cédula de identidad personal No. 8-304-52, por deficiencias en sus Declaraciones del Impuesto sobre la Renta, para los años 2007 y 2008, tal como sigue:

	2007	2008
Renta Neta Declarada por Operac. Interiores	0.00	0.00
Aumento según Investigación	14,429.32	56,175.55
Renta Neta Gravable Determinada	147,429.32	56,175.55
Impuesto Básica según Tarifa	44,228.80	16,856.66
Menos: Impuesto según Declaración Original		0.00
SUB-TOTAL	44,228.80	16,852.66
Más: Impuesto Complementario	4,128.02	1,572.92
TOTAL IMPUESTO A PAGAR	B/ 48,356.82	B/ 18,425.58

Indica el actor que el acto impugnado no identifica ninguna venta realizada a Panamá que justifique el alcance, y la ley dispone que no estarán sujetos a impuesto sobre la renta los traspasos de mercancías entre personas naturales y jurídicas establecidas en la Zona Libre de Colón. De igual manera, alega el demandante, que el parágrafo 2 del artículo 710 del Código Fiscal obliga a los comerciantes de Zona Libre de Colón, llevar separadamente sus operaciones interiores y exteriores, sin embargo, el literal d del parágrafo del artículo 701 considera que las operaciones exteriores que no producen renta gravable, están los traspasos de mercancía entre personas naturales o jurídicas establecidas en dicha zona franca.

En consecuencia, estima el actor que no existe disposición legal que obligue al contribuyente a tributar por las operaciones que se realicen cuando se ha materializado la transferencia de su mercancía a persona natural o jurídica establecida en la Zona Libre de Colón.

II. NORMAS QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN:

El apoderado judicial de la sociedad PICADILLY CENTER, S.A., señala que la Resolución No. 201-5805 del 31 de mayo de 2011, violan cuatro normas

legales que a continuación pasamos a referirnos; así como el concepto de violación alegado, en los siguientes términos:

1. **El artículo 156 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000**, se refiere al término que tiene el interesado para denunciar la mora ante la entidad pública a la que le ha formulado alguna petición. Señala el demandante que esta norma ha sido violada de forma directa por omisión, al no dar respuesta el recurso de reconsideración promovido, en el término que preceptúa la ley.

2. **El párrafo 2 del artículo 694 del Código Fiscal** establece que no generan renta del territorio aquellas actividades producidas dentro del territorio de la República de Panamá. El demandante explica que esta norma ha sido trasgredida en forma directa por omisión al pretender, la entidad demandada, realizar el cobro de un impuesto no previsto en la ley, pues las ventas que realizaron las sociedades dentro de la Zona Libre de Colón no es gravable con el impuesto sobre la renta.

3. **El artículo 710 del Código Fiscal** el cual se refiere a la obligación que tienen las personas jurídicas establecidas o que se establezcan en cualquier zona libre que existe o sea creada en el futuro, de presentar separadamente sus declaraciones juradas de renta, relativas a sus operaciones interiores y exteriores. Señala el recurrente que la decisión proferida por la Dirección General de Ingresos, infringe el ordenamiento jurídico, toda vez que PICADILLY CENTER, S.A. ha presentado las declaraciones juradas a que hace referencia la norma, y pese a ello, el acto impugnado dispone gravar operaciones que han sido declarada como exteriores, en virtud que las mismas fueron realizadas por compañías dentro de la Zona Libre de Colón.

4. **El literal d del artículo 701 del Código Fiscal** hace referencia a las operaciones exteriores que se realizan en una zona libre que exista o sea creada y qué sobre la renta gravable obtenida de dichas operaciones no

pagarán impuesto sobre la renta. Alega el actor que la venta de la mercancía fue realizada a empresas que operan dentro de la Zona Libre de Colón, por tanto, dicha actividad estaba exenta al pago del impuesto.

III. INFORME DE CONDUCTA DE LA ENTIDAD DEMANDADA:

De la demanda instaurada se le corrió traslado al Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, quien mediante la Nota No. 201-01-2294-DGI de 12 de octubre de 2016, visible a fojas 68 – 71, remite el informe explicativo de conducta, que en lo medular señala que el día 10 de septiembre de 2010, se ordenó realizar auditoría integral para el contribuyente PICADILLY CENTER, S.A., con RUC 7124-57-79155, quien tiene como actividad principal la venta al por mayor de productos textiles, prendas de vestir y calzados.

Producto de la auditoría realizada por la entidad, esta pudo establecer que “las Declaraciones de Renta para los períodos 2007 y 2008, tienen deficiencias comprobadas que aumentan la Renta Neta Gravable” (foja 69). Señala la entidad en su informe explicativo de conducta que “Se llevó a cabo la revisión de documentos que sustentaban las ventas, entiéndase formularios de salidas y trasposos, en donde se pudo observar que dicho contribuyente realizó trasposos de mercancía a varias consolidadoras que se encuentran ubicadas dentro de la Zona Libre de Colón, la cuales se dedican a la realización de trámites de liquidaciones, permisos, transporte, entre otros”.

Del análisis realizado por la entidad demandada, le permite concluir lo siguiente:

“De lo anterior, cabe indicar que los consolidadores envían la mercancía del cliente a Panamá, por lo tanto dichas empresas no venden ni compran mercancía, solo deben actuar como intermediarios para que la carga llegue a su destino.

Luego al momento de realizar la respectiva verificación, se determinó que el contribuyente realizó la venta de mercancía a empresas ubicadas e identificadas en el territorio de la provincia de Panamá, utilizando a las consolidadoras como intermediarias, y no efectuó la declaración de las mismas.

En vista de lo anterior, el fiscalizador determinó que la Renta gravable Declarada por Operaciones Interiores, estaba sujeto a llevar a cabo un alcance, en cuanto al Impuesto sobre la Renta, para los períodos que corresponde al 2007 y 2008.” (foja 69)

IV. OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN:

Mediante la Vista Número 1355 de 13 de diciembre de 2016, visible a fojas 73 a 79, la Procuraduría de la Administración acude a la Sala, en atención a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000.

En el caso sujeto a discusión, el Procurador de la Administración, niega los hechos en que fundamenta el recurrente su demanda, excepto el hecho primero, que consiste en la existencia de la Resolución No. 201-5805 de 31 de mayo de 2011, objeto de impugnación en esta vía jurisdiccional.

Expresa el Ministerio Público en su vista que:

“Luego de analizar los argumentos expuestos por la sociedad accionante con el objeto de sustentar los cargos de ilegalidad formulados en contra del acto acusado, este Despacho advierte que no le asiste la razón, puesto que la Dirección General de Ingresos efectuó un análisis producto de la investigación y diligencias realizadas que determinan deficiencias comprobadas que aumenta la Renta Neta Gravable (Cfr. foja 11 del expediente administrativo).”(foja 76)

En este orden de ideas sustenta su opinión la Procuraduría de la Administración, del informe explicativo de conducta proferido por la Dirección General de Ingresos, de la siguiente manera:

“El Informe Explicativo de Conducta de la Dirección General de Ingresos expresa que la resolución atacada resolvió expedir Liquidación Adicional a nombre del contribuyente **Picadilly Center, S.A.**, por deficiencia en sus declaraciones del impuesto sobre la renta para los años 2007 y 2008. El fiscalizador determinó que la renta gravable declarada por operaciones interiores, estaba sujeto a llevar a cabo un alcance. Ello evidenció un aumento en la renta

neta gravable, que de acuerdo a la normativa fiscal trae como consecuencia expedir una liquidación adicional para que el impuesto sea pagado. (Cfr. 69-70 del expediente judicial).

Dicho eso, este Despacho es del criterio que los argumentos de hecho y de Derecho expuestos en la demandan carecen de validez jurídica, pues, se pretende sustentar la ilegalidad de un acto administrativo sobre aspectos que han sido evaluados, explicados y debidamente superados en la vía administrativa, **como es el caso de las deficiencias en sus declaraciones del impuesto sobre la renta para los años 2007 y 2008 en que incurrió la sociedad Picadilly Center, S.A.**; por lo tanto estimamos que no guardan relación con algún vicio de nulidad del acto administrativo impugnado sino con aspectos interpretativos que debieron ser dirimidos en la vía gubernativa." (foja 78-79)

Por lo anterior, la Procuraduría solicita al Tribunal se sirva declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-5805 de 31 de mayo de 2011, emitida por la Dirección General Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cumplidos los trámites previstos para estos procesos, corresponde a los integrantes de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia pasar a dirimir el fondo del presente litigio.

Competencia de la Sala:

En primer lugar, resulta relevante señalar que esta Sala de la Corte Suprema de Justicia es competente para conocer de la acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción promovida por la firma **SERVICIOS LEGALES Y ASOCIADOS**, en nombre y representación de la sociedad **PICADILLY CENTER, S.A.**, con fundamento en lo que dispone el artículo 206, numeral 2, de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 97, numeral 1, del Código Judicial y el artículo 42B de la Ley No. 135 de 1943, conforme fue reformado por la Ley No. 33 de 1946.

Legitimación Activa y Pasiva:

En el caso que nos ocupa, la acción es de carácter individual, por lo que comparece a obtener la reparación por la supuesta lesión de sus derechos

subjetivos que sufrió la sociedad denominada PICADILLY CENTER, S.A., en virtud de la Resolución No. 201-5805 de 31 de mayo de 2011, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, el silencio administrativo y para que se hagan otras declaraciones.

En ese mismo orden de ideas, el acto demandado fue emitido por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, como sujeto pasivo en el presente proceso contencioso-administrativo de plena jurisdicción.

Y por último, la Procuraduría de la Administración, en la demanda de plena jurisdicción, por disposición del artículo 5, numeral 2 de la Ley No.38 de 31 de julio de 2000, actúa en defensa de los intereses del Estado.

Problema Jurídico:

De lo expuesto por las partes, y habiéndose cumplido los trámites legales correspondientes esta Colegiatura procede al análisis para determinar si los cargos de violación alegados por el actor, proceden o no entorno a la legalidad del acto demandado.

En primer lugar, observa la Sala que la disconformidad del demandante radica en la decisión de la Dirección General de Ingresos, de expedir una liquidación adicional a nombre del contribuyente PICADILLY CENTER, S.A., con R.U.C. 71247-57-79155, indicándole que debido a deficiencias en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente a los años 2007 y 2008. Alega el actor que la actuación de la administración no se ajusta al ordenamiento jurídico vigente, toda vez que las ventas realizadas en la Zona Libre de Colón, no generan tributación, por ende, la entidad está imponiendo un impuesto sobre los traspasos de mercancías entre personas naturales y jurídicas establecidas en esa zona franca, carga tributaria que no se encuentra expresamente señalada en la ley.

Al adentrarse en el estudio del expediente, de las constancias procesales este Tribunal se percata que la parte actora no ha logrado desvirtuar la legalidad del acto administrativo acusado, en base a las consideraciones que detallamos en las líneas siguientes.

La primera supuesta infracción del artículo 156 de la Ley 38 de 2000, la Sala considera que el mismo debe desestimarse, toda vez que, contrario a lo que indica la parte actora este artículo no señala que la no resolución de un recurso administrativo dentro del período establecido en esa norma es motivo para pedir la ilegalidad del acto original. Lo que dicho artículo claramente establece que cuando se formule una petición o se instaure un recurso ante una autoridad pública y ésta no lo resuelve en el término de dos meses, la misma se entiende desestimada, a efecto de deducir frente a esta denegación presunta el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional disponible.

Es en virtud de lo antes expuesto la Sala concluye que no se ha infringido el artículo 156 de la Ley 38 de 2000, pues la recurrente actuó conforme a uno de los supuestos que contempla la norma en mención para agotar la vía gubernativa y recurrir ante la jurisdicción Contencioso-Administrativa, y por esta razón se está analizando el presente caso, en consecuencia, la infracción al artículo antes referido, debe ser desestimado.

Las siguientes normas que se alegan infringidas son el artículo 694, 710 y 701 del Código Fiscal, las cuales se refieren a que no se considerará producida dentro de la República de Panamá, la renta que sea facturada de una oficina en Panamá contra una oficina establecida en Panamá, siempre que esas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior, así como la obligación que tienen las personas jurídicas establecidas o que se establezcan en la Zona Libre de Colón, para presentar declaraciones juradas de renta,

relativas a sus operaciones interiores y exteriores, y que la renta gravable obtenida de operaciones exteriores no pagarán impuesto sobre la renta.

Ante la situación planteada, el apoderado judicial alega que las ventas que consideró la Dirección General de Ingresos para determinar una liquidación adicional a la empresa PICADILLY CENTER, S.A., fueron cumplidas en la Zona Libre de Colón y con sociedades que operan en esa zona franca, y no ha realizado ventas para la República de Panamá, por ende, no existe norma que imponga una tributación sobre ventas realizadas en la Zona Libre de Colón, pues las operaciones realizadas están exentas del impuesto sobre la renta..

En ese sentido, la entidad demandada, establece tanto en el parte motiva del acto impugnado como en su informe de conducta, que la decisión tomada en la Resolución No. 201-5805 de 31 de mayo de 2011, surge de la auditoría realizada a la empresa PICADILLY CENTER, S.A. le permitió determinar que el contribuyente realizó la venta de mercancía a empresas ubicadas e identificadas en el territorio de la Provincia de Panamá, utilizando a las consolidadoras como intermediarias, y no efectuó la declaración correspondiente, lo cual motivó que si el impuesto no fue liquidado de la forma correcta, debe expedirse la liquidación adicional. Además, el contribuyente declaró Gastos por Operaciones Exteriores, en el período correspondiente a los años 2007 y 2008, y la entidad pudo determinar que realmente sus actividades u operaciones se realizaron en el territorio de la República de Panamá, distinguidas como operaciones interiores, las cuales si son objeto de renta gravable. Ante tal deficiencia, la Dirección General de Ingresos, y conforme lo dispuesto en la normativa fiscal, procede a expedir la liquidación adicional para que el impuesto sea pagado.

Haciendo un breve análisis de las normas del Código Fiscal que regulan el impuesto sobre la renta en Panamá, permiten apreciar que se trata de un

gravamen directo con características particulares como las que se detallan a continuación:

1-Se fundamenta en el principio territorial o de fuente; en consecuencia, se gravan las rentas que se producen en el territorio nacional;

2-Se trata de un gravamen global sobre la renta neta anual, y para los efectos de la aplicación del impuesto, se considera renta todos los ingresos en dineros, especie, o valores que reciba el contribuyente.

3-La ley establece el procedimiento para determinar la renta del contribuyente del impuesto sobre la renta, considerando los ingresos gravables menos los gastos deducibles.

4-La ley señala que es contribuyente del impuesto sobre la renta, la persona natural o jurídica que perciba renta gravable.

5-La ley determina cuáles son los contribuyentes del impuesto sobre la renta que han obtenido renta gravable, de acuerdo con los procedimientos y las normas también establecidas en la ley.

6- De acuerdo con la ley, toda persona natural o jurídica sujeta al pago del impuesto sobre la renta, está obligada a presentar declaración de renta.

Hecha la anterior observación, el impuesto sobre la renta es un gravamen de carácter territorial y se aplica a las operaciones realizadas por la persona natural o jurídica dentro de la República de Panamá. Siendo así las cosas este Tribunal observa que la auditoría realizada por la Dirección General de Ingresos, que dio como resultado el acto impugnado contenido en la Resolución 201-5805 de 31 de mayo de 2011, refleja que la sociedad PICADILLY CENTER, S.A., no pagó el impuesto sobre la renta en relación a las transacciones comerciales que se llevaron a cabo en el territorio de la República de Panamá, las que son denominadas operaciones interiores, y no como alega el actor, que fueron

operaciones realizadas en la Zona Libre de Colón, donde la actividad comercial está exenta al pago de impuesto, ni en el expediente administrativo, ni ante esta instancia jurisdiccional, la sociedad PICADILLY CENTER, S.A. ha aportado pruebas que desvirtúe el contenido de la decisión de la entidad demandada.

Resulta oportuno en este momento, destacar la importancia de la prueba por parte del contribuyente en estos procesos, el cual fue abordado por la autora Purificación Peris García en su obra, **“La prueba en la reclamación económico-administrativa y en el recurso contencioso”**, y la misma advierte que “Desde esa perspectiva la actividad probatoria en el procedimiento administrativo cumple la misma finalidad que la actividad probatoria en los procesos judiciales, **convencer al juzgador de la realidad de los hechos**, lo que unido a los principios de objetividad y neutralidad y el hecho de que la Administración actúe al servicios de los intereses generales va a suponer una garantía para el ciudadano.” (PERIS GARCIA, Purificación. La prueba en la reclamación económico – administrativa y en el recurso contencioso. Editorial Aranzadi, S.A., Segunda edición. Año 1998. Página 40)

De allí entonces, este Tribunal concluye que el recurrente ha sido deficiente en la producción de la prueba que logre desvirtuar el acto administrativo objeto de impugnación, por tanto, las supuestas trasgresiones al párrafo del artículo 694, el literal d del artículo 701 y el artículo 710 del Código Fiscal, alegadas por el actor, que se refieren a que sus ventas o traspasos de mercancías fueron realizadas en la Zona Libre de Colón, y en consecuencia no son objeto de imposición de tributo alguno, se concluye que no consta en autos que el demandante, haya desarrollado alguna actividad probatoria con el fin de esclarecer lo alegado y así corroborar que dichas operaciones realizadas debe ser consideradas exentas del pago del impuesto sobre la renta.

Por todo los motivos antes señalados, podemos concluir que no están llamados a prosperar las violaciones alegadas por la parte actora de los artículos 156 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, y el párrafo 2 del artículo 694, el artículo 710 y el literal d del artículo 701 del Código Fiscal, toda vez que se evidencia en el expediente que la sociedad PICADILLY CENTER, S.A. no realizó la actividad probatoria que pudiese desvirtuar el contenido del acto impugnado, no resultando procedente declarar la nulidad del acto ni las consecuentes declaraciones solicitadas.

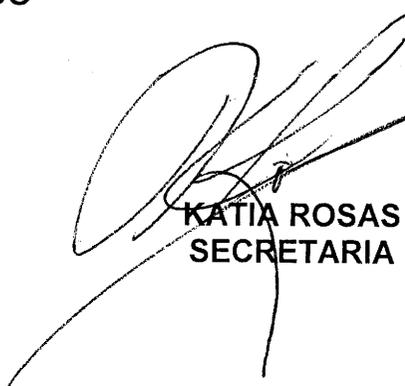
En mérito de lo anteriormente expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, dentro de la demanda contencioso-administrativa de plena jurisdicción interpuesta por la firma **SERVICIOS LEGALES Y ASOCIADOS**, actuando en nombre y representación de la Sociedad **PICADILLY CENTER, S.A. DECLARA QUE NO ES NULA, POR ILEGAL**, la Resolución No. 201-5805 de 31 de mayo de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos de la Provincia de Panamá, el silencio administrativo y se desestiman las demás declaraciones.

NOTIFIQUESE,


ABEL AUGUSTO ZAMORANO
MAGISTRADO


CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO


LUIS RAMÓN FÁBREGA S.
MAGISTRADO


KATIA ROSAS
SECRETARIA

Sala III de la Corte Suprema de Justicia
 NOTIFIQUESE HOY 17 DE Julio DE 20 17
 A LAS 2:40 DE LA Tarde
 A Presentar al Administrador

 Firma