



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL**

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**

Panamá, veintidós (22) de junio de dos mil dieciocho (2018).

VISTOS:

La sociedad **PUBLICUATRO, S.A.**, a través de su apoderada judicial Pricewaterhousecoopers Corporate Legal Services, (sociedad civil de abogados, que está debidamente registrada como persona jurídica en el Registro Público, en el folio C-12548) ha presentado demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción para que se declare nula, por ilegal, la Resolución No. 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, proferida por la Dirección General de Ingresos, sus actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

A. Acto impugnado

El acto impugnado lo constituye la Resolución No. 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, que resolvió en lo medular **EXIGIR** al contribuyente **PUBLICUTRO, S.A.**, con RUC 6394-78-35-64, con dirección fiscal en Calle 50 y 65 Edificio Publicuatro, corregimiento de San Francisco, el pago de 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 91/100 (B/.9,704.91)** incluyendo el recargo, según se detalla en la parte motiva de dicha resolución.

B. Hechos que sustentan la demanda

Los hechos que sustentan la presente demanda los podemos sintetizar así:

- 1) Que la motivación del acto acusado de ilegal, la Resolución No. 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, se basa en que el contribuyente se dedujo del monto remesado como parte de los costos que integran los ingresos de Honorarios por Comisión, de acuerdo a las pruebas aportadas por el propio contribuyente, refiriéndose aquí a las facturas 8084, 8311, 8438, 8549, 8659, 8193 y 9070 todas dirigidas a Publicuatro, S.A., por un monto total de cincuenta y ocho mil ochocientos diecisiete balboas con 66/100 (B/. 58,817.66).
- 2) Se añade como hecho que a esa resolución se presentó recurso de reconsideración con apelación en subsidio argumentando que en los detalles que soportan los costos y gastos deducibles no aparece pago alguno a nombre de la entidad El Día Directo Inc., y que los pagos realizados por Publicuatro, S.A., a la empresa El Día Directo, Inc., fueron reportados en el Anexo 71 del año 2009, en la sección de Ingresos, atendiendo las obligaciones derivadas de la Resolución No. 201-2969 de 15 de agosto de 2007, que exige que en el caso de los Agentes Comisionistas, se registren los cobros recibidos de terceros y los pagos a cuenta en el referido anexo.
- 3) También, se indicó que la resolución recurrida contraviene el artículo 694 del Código Fiscal en materia de lineamientos a seguir en la retención del Impuesto sobre la Renta por remesas exterior, causados por la prestación de servicios por no formar parte de sus gastos operativos no existe

obligación formal de retener. Y en virtud del contrato No. 05/17 de 19 de abril de 2007, suscrito entre el Instituto Panameño de Turismo (IPAT) y Publicuatro, S.A., con el objeto de promover internacionalmente a Panamá como destino turístico, se configura un contrato de mandato, en atención a la cláusula contractual que dice que la contratista contrataría a su nombre y por cuenta del IPAT, todo lo referente a la actividad Publicitaria, de Promoción, de Relaciones Públicas, de Mercado Relacional y de Trade Marketing en coordinación con dicha entidad estatal; y que todas las actividades deberían realizarse en estrecha coordinación y previa autorización del IPAT, lo que evidencia que los pagos se dan en atención a esa relación contractual, por lo cual mal podría la autoridad tributaria exigir el pago del impuesto sobre la renta en concepto de cantidades remesadas, puesto que las erogaciones se vinculan a los resultados operativos de dicha entidad.

- 4) Señala la demandante que lo anterior deja evidenciado que los pagos se dieron en atención a la relación laboral existente de mandato entre Publicuatro, S.A., y el antiguo Instituto Panameño de Turismo (IPAT), razón por la cual no puede la administración tributaria exigir el pago de impuesto sobre la renta en concepto de cantidades remesadas, no habiendo efectuados los reembolsos con ocasión de una contraprestación por los beneficios obtenidos por la actividad de mandato.
- 5) De igual manera, se establece entre los hechos de la demanda que la entidad demandada centra exclusivamente su interpretación, en el hecho de las obligaciones dimanantes del contenido del contrato, obviando la situación que del contrato se desprenden obligaciones entre las partes.
- 6) Que la Resolución demandada y sus actos confirmatorios no se encuentran debidamente motivadas en cumplimiento de la ley 38 de

2000, porque al hacer las argumentaciones se refiere al periodo fiscal 2007, cuando lo controvertido en el proceso es por las cantidades remesadas en el 2009, al señalarse que como consta en el Anexo 71 del Periodo Fiscal 2007, y que se estaba en la obligación de hacer la retención del dinero remesado, con lo cual se hace una interpretación errónea del artículo 694 del Código Fiscal.

- 7) Que el Tribunal Administrativo Tributario, ante la interposición del recurso de apelación, mediante la Resolución No. TA-RF-085 de 2 de diciembre de 2016, confirma en todas sus partes la resolución recurrida, utilizando entre sus argumentos que no consta prueba de que la empresa Publicuatro, S.A., no tenía la obligación de retener el impuesto sobre la renta por la remesa realizada, desconociendo con ello lo contenido en el artículo 694 del Código Fiscal.

C. Pretensiones de la sociedad demandante.

Las pretensiones de la parte actora consisten en que se declare la nulidad de la Resolución No.201-9968 de 22 de septiembre de 2011, y sus actos confirmatorios, y como consecuencia de ello, se declare que la sociedad **Publicuatro, S.A.**, 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 (B/. 9,704.91).

D. Norma que se estima infringida con el concepto de infracción.

La única norma que la parte actora estima infringida, corresponde al artículo 694 del Código Fiscal, indicándose que es según redacción dada antes de la reforma realizada por la Ley 27 de 4 de mayo de 2015. De dicho artículo se cita concretamente lo siguiente:

“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.

Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural jurídica, nacional o extranjera que percibe la renta gravable objeto del impuesto.

PARÁGRAFO 1. Se considerará renta gravable producida dentro del territorio de la República de Panamá:

- a)
- b)
- c)
- d)

e) La recibida por personas naturales o jurídicas cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá producto de cualquier servicio o acto, documento 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 del autor, regalías, derecho de llave, marcas de fábrica o de comercio, patentes de inversión, 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 a la conservación de ésta y su erogación haya sido considerada como gastos deducibles por la persona que los recibió.

Para los efectos de este literal, la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, ubicada en el territorio de la República de Panamá que se beneficie con el servicio o acto de que se trate deberá aplicar para las tarifas generales establecidas en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, sobre el cincuenta por ciento (50%) de la suma de ser remitida.

Este deber de retención no aplicará, en el evento de que la persona natural o jurídica cuyo domicilio este fuera de la República, se haya registrado como contribuyente del Impuesto sobre la Renta ante la Dirección General de Ingresos.

Las personas naturales o jurídicas que, por razón de sus actividades de negocios, 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 deberán considerarse como renta gravable.”

El extracto de la norma citada, dice haberse infringido en forma directa por interpretación errónea, resaltando primero que el fondo de la controversia del asunto se centró en las cantidades remesadas por la sociedad Publicuatro, S.A., a la empresa El Día Directo Inc., ubicada en San Juan Puerto Rico, sin realizar la correspondiente retención y pago del impuesto sobre la renta, en el sentido de que no configura una obligación para la empresa Publicuatro S.A., por el origen de las cantidades remesadas, y se explica en los puntos que citamos a continuación:

“1° Con ocasión de la celebración de la Licitación Pública No. 2006-1-45-0-08-0001-1 convocada por el Instituto Panameño de Turismo, la cual tenía como finalidad “la contratación de empresas especializadas en comunicación que brinde, 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”, nuestra representada PUBLICUATRO resulta ser adjudicataria de la misma en dicha convocatoria.

2° Posteriormente, y a la luz de dicha adjudicación, en fecha de 19 de abril de 2007, PUBLICUATRO, S.A., y El IPAT, suscriben contrato No. 05/07, cuyo objeto es la promoción internacional de Panamá, como destino turístico, existiendo dicho contrato bajo la figura de un mandato comercial, según se desprende así de todo el clausurado del mismo.

3° La cláusula tercera del Contrato de mandato, establece que PUBLICUATRO, S.A., “*contrata a su nombre y por su cuenta de El IPAT, todo lo referente a la actividad Publicitaria, Promoción, de Relaciones Públicas, de Mercadeo Relacional y Trade Marketing (...)*”

4° Toda vez que el citado contrato, se establece que las contrataciones relativas a las actividades, se desarrollaran **por cuenta de EL IPAT**, es ésta quien, una vez el contribuyente PUBLICUATRO efectúa los pagos por la prestación de los servicios de Publicidad, Promoción, Relaciones Públicas, Mercado Relacional y Trade Marketing, reembolsa al

contribuyente las erogaciones efectuadas por dicho concepto.”

Expresado lo anterior, se sostiene que las manifestaciones de la Administración quedan desvirtuadas, porque no existe el alegado incumplimiento de nuestra representada de realizar las retenciones y pago del impuesto sobre la renta, y seguidamente se refiere a los siguientes puntos: a) territorialidad de los servicios prestados, b) pagos vinculados a los resultados operativos de la empresa y Contribuyente Sustituto, c) Carácter público o privado de las obligaciones que los contribuyentes tienen frente al Fisco y d) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, antes de la reforma efectuada por la Ley 27 de mayo de 2015.

Dentro del punto de la territorialidad de los servicios prestados, se manifiesta que atendiendo que el carácter del contrato de mandato de los servicios de publicidad y otros desarrollados, es de índole internacional, a razón de que los mismos tenían como única finalidad la promoción de Panamá en el extranjero como un destino turístico, lo que consta en el expediente administrativo al constar el contrato de mandato. Añade aquí, que el parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, **exceptúa de la obligación de efectuar retención, a la persona jurídica que realice pagos en concepto de bienes y servicios que se financien, contraten o ejecuten totalmente fuera del territorio panameño**, lo cual queda acreditado con el acto de licitación pública y el contrato de mandato.

En el mismo punto de la territorialidad el apoderado judicial de la actora, cita un extracto de una sentencia de 19 de diciembre de 2011, de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, de la se observa resaltado lo siguiente: **“...que si bien la renta se produjo por la actividad de servicio prestada por la empresa Altrix Internacional, ubicada en Miami, la renta pagada a esta empresa, fue generada por bienes que tuvieron origen en**

actividades llevadas a cabo en Panamá, es decir, que sin actividad realizada por INDUSTRIAS ACUIMAR, S.A., en territorio panameño no se hubiera producido la renta para Altrix Internacional, razón por la cual se considera renta producida en territorio panameño...

Sobre ese criterio jurisprudencial, se manifiesta que contrario sensu a lo que sucede en el presente caso, no existe elemento alguno que permita concluir que los servicios controvertidos se ejecutaron dentro del territorio panameño, y considerar que las erogaciones efectuadas por la sociedad Publicuatro, S.A., y rembolsadas por el Instituto Panameño de Turismo con posterioridad tienen la consideración de renta gravable para quien las reciba.

Se añade también, que otro criterio jurisprudencial que permite entender que los servicios son prestados en el territorio panameño, radica en que el pago realizado por la prestación de los servicios, no figura en el expediente de que el mismo se hubiera originado a una subsidiaria o a cualquiera que fuera derivación de la persona jurídica radicada en el extranjero, como ha quedado establecido en la sentencia de 20 de septiembre de 2001 de este Tribunal, donde señaló en lo medular que como las empresas contratadas son extranjeras, y aunque tenía sucursales registradas en Panamá, al no tener las mismas oficinas físicas instaladas en el país, no eran de domicilio panameño. De ahí, que se considera que como las remesas se dieron en ocasión de varias facturas emitidas por El Día Directo, INC., que tiene oficinas radicadas en Puerto Rico, es de donde presta los servicios, y esta sociedad tampoco tiene sucursal radicada en Panamá.

Dentro del segundo punto incluido dentro del concepto de infracción en referencia, bajo la denominación de **pagos vinculados a los resultados operativos de la empresa y contribuyente sustituto**, se manifiesta que de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, para que resulte

obligatorio el impuesto sobre la renta, se requiere que los servicios prestados y los de la persona beneficiaria estén ubicados dentro del territorio de la República de Panamá, incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de ésta; y las ganancias obtenidas por el contribuyente **Publicuatro, S.A.**, provienen de los honorarios que percibe por el contrato de mandato, y no de aquellos derivados de los servicios de publicidad en el extranjero, y ello, queda acreditado con que las ganancias obtenidas por el contribuyente Publicuatro, S.A., se hubieran obtenido igualmente sin la actividad realizada por El Día Directo INC., por cuanto que el contribuyente no hubiera tenido que realizar una actuación adicional.

Se indica también, que de conformidad con el párrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, la persona ubicada en el territorio de la República de Panamá que se beneficie del servicio o acto que se trate, se encuentra obligada a realizar las retenciones correspondientes, sobre el 50% de las sumas remitidas, y bajo ese tenor el obligado tributario sustituto por las remesas realizadas a la persona es la persona radicada en territorio panameño beneficiaria de los servicios, esto es quien recibe el servicio requerido.

Sobre el punto que sigue incluidas dentro de la sustentación del concepto de infracción del artículo 694 del Código Fiscal, denominado **carácter público o privado de las obligaciones que los contribuyentes tienen frente al fisco**, se sostiene en lo medular que la acción recaudadora únicamente puede pedirse y dirigirse contra el sujeto pasivo determinándose así por una norma con rango de ley, en virtud del principio de reserva de ley, lo que implica que sólo una ley puede determinar una obligación tributaria, y por ello, no puede un contrato establecer el sujeto pasivo frente al fisco o del hecho imponible que se origine el contrato.

Siguiendo el orden, en un último punto denominado **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, antes de la reforma efectuada por la Ley 27 de mayo de 2015**, se indica si la Administración tributaria pretende someter a gravamen la actuación de la empresa demandante, en el caso de que por el contrato existiere la obligación de Publicuatro, S.A., de realizar retenciones a nombre del IPAT (mandante) y por ello obligado, obviando el principio de reserva legal, en materia de derechos tributarios, se debe recordar que no es hasta mayo de 2015, por la Ley 27 de 2015, que los entes estatales se someten a la obligación del pago de impuesto sobre la renta y realizar los entes estatales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta y realizar las retenciones correspondientes.

E. Informe de conducta de la Entidad Demandada

De la demanda instaurada se corrió traslado al Director General de Ingresos, con el fin de que rindiera su informe explicativo de conducta, el cual fue aportado mediante Nota No. 201-01-0642-DGI de 10 de mayo de 2017, legible de fojas 90 a 95 del expediente.

El informe inicia con los antecedentes del caso, dentro de lo cual se sustenta que de acuerdo con el artículo 720 del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos está facultada para expedir liquidaciones adicionales dentro de los 3 años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración jurada de las rentas; y Publicuatro, S.A., es un contribuyente dedicado al negocio de publicidad y estrategias publicitarias con facturación digitalizada que utiliza para sus registros de contabilidad el método devengado.

Se añade, que de un examen minucioso hecho por la Dirección General de Ingresos a las declaraciones juradas del contribuyente Publicuatro, S.A., para los periodos 2007, 2008 y 2009, para verificar la verdadera renta de tales períodos, dentro de lo cual en examen de los libros y documentos contables, del

cual resultó el informe del auditor de 9 de septiembre de 2011, determinándose que el cliente más representativo del contribuyente Publicuatro, S.A., era el Instituto Panameño de Turismo, ahora Autoridad de Turismo de Panamá, la cual se encontraba amparada bajo el contrato No. 05/07, suscrito el 19 de abril de 2007.

De igual manera, que en virtud de uno de los hallazgos se procedió a analizar los desembolsos, se realizó un selectivo de los montos más representativos, determinándose que el contribuyente Publicuatro, S.A., realizó desembolsos para los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009 a la empresa El Día Directo, Inc., que se encuentra en San Juan Puerto Rico, por la suma de B/ 58,817.66 por servicios prestados, pero sin realizar la retención correspondiente.

En el informe se sostiene también, que el artículo 697 del Código Fiscal, dispone expresamente que son gastos o erogaciones deducibles, aquellos que ocasionan producción de la rentas o en la conservación de su fuente, por lo cual no son deducibles entre otros, los gastos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, pensiones, actividades o inversiones cuya renta haya sido fuente extranjera o exenta; y en este caso, quedó indicado que se comprueban las transferencias y facturas de servicios que fueron emitidos por una empresa extranjera a Publicuatro, S.A., y del parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, y el literal k del artículo 733, se entiende que el contribuyente por las sumas remesadas estaba obligado a hacer la retención por las sumas remesadas.

F. Contestación de la Procuraduría de la Administración

Mediante Vista No. 755 de 18 de julio de 2017, el Procurador de la Administración solicita a la Sala se sirva declarar que no es ilegal, la Resolución 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, emitida por el Director General de

Ingresos, y en consecuencia se denieguen las pretensiones de la demandante, con sustento en que en el acto acusado de ilegal queda establecido que del examen ordenado a libros de contabilidad, que durante los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009, la contribuyente Publicuatro, S.A., realizó remesas a una empresa ubicada en Puerto Rico, por los servicios prestados sin hacer la retención correspondiente.

Sostiene el funcionario en comentario también, que es evidente que lo establecido en la cláusula tercera del contrato 05/07 de 19 de abril de 2007, contradice lo manifestado por el apoderado judicial de la actora en cuanto que es ilegal exigir impuesto con fundamento en un favor que se le realiza a la Autoridad, porque no existe ni un costo sino el cumplimiento de una formalidad orientada a facilitar la labor de fiscalización, lo que tiene respaldo en el hecho de que Publicuatro, S.A., para determinar su ingreso bruto y de los desembolsos que consta en el Anexo 71 del período fiscal 2007, se encontraba en la obligación de retener del dinero remesado a la empresa El Día Directo Inc., en razón de lo acordado en dicha cláusula del contrato, máxime que en ella se señaló que la contratista era la única responsable del control y cumplimientos de las contrataciones.

De igual manera, sostiene que el hecho de que Publicuatro, S.A., contratara a nombre del IPAT no lo exonera de efectuar las retenciones por razón de pagos efectuados a la empresa El Día Directo INC., y declararlos a la Dirección General de Ingresos, lo que es claro debido a que la cláusula tercera señala claramente que Publicuatro, S.A., era responsable del pago, reclamo, de la recuperación y/o de la indemnización para salvaguardar los recursos y los intereses del Instituto Panameño de Turismo, por lo cual al haber efectuado el pago, debía aplicarse lo dispuesto en el literal K, del artículo 733 del Código Fiscal.

G. Consideraciones y decisión de la Sala

Una vez 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.

1. Competencia

Esta Sala de la Corte Suprema de Justicia es competente para conocer de la acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción promovida por la sociedad Publicuatro, S.A., a través de apoderada legal, 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.

2. Legitimación activa y pasiva.

En el presente caso, la demandante es **Publicuatro, S.A.**, como persona jurídica que comparece en defensa de sus derechos e intereses en contra de la Resolución No.201-9968 de 22 de septiembre de 2011, emitida por la Dirección General Ingresos, que le fue desfavorable, razón por la cual se encuentra legitimada para promover la acción examinada.

Por su lado, el acto demandado fue emitido en la Dirección General de Ingresos, entidad estatal, como sujeto pasivo en el presente proceso contencioso-administrativo de plena jurisdicción.

3. Problema jurídico

La disconformidad de la parte actora con el acto administrativo, es que a su consideración no existe obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta, por las cantidades remesadas de una empresa ubicada en San Juan Puerto Rico. De ahí, que deducimos como problema jurídico a resolver central, a determinar si la empresa actora Publicuatro, S.A., tenía o no la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta por las cantidades remesadas para

los meses enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009, a la empresa El Día Directo INC., ubicada en Puerto Rico.

A consideración de la parte actora, el acto demandado es ilegal, porque de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal, se exceptúa de la obligación de efectuar retención a aquella persona jurídica que realice pagos en concepto de bienes y servicios que se financien, contraten o ejecuten totalmente fuera del territorio nacional, y en este caso las cantidades remesadas se dieron en ocasión de varias facturas emitidas por la sociedad El Día Directo, Inc., con oficinas radicadas en el extranjero que es donde presta sus servicios, en razón de un contrato de mandato suscrito entre la empresa Publicuatro, S.A., y el Instituto Panameño de Turismo, ahora Autoridad de Turismo de Panamá.

Consta de fojas 1 a 19 del expediente administrativo, el informe de auditoría calendado 9 de septiembre de 2011, resultado de la investigación que se realizara al contribuyente Publicuatro, S.A., por los periodos fiscales 2007, 2008 y 2009, verificando los ingresos, costos y gastos.

Según queda manifestado en el acto acusado de ilegal, con la auditoría se determina que el contribuyente Publicuatro, S.A., para los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009, realizó **Remesa al Exterior** a favor de la sociedad extranjera denominada **El Día Directo INC.**, ubicada en San Juan Puerto Rico; así mismo; que esas remesas se dieron en ocasión de las facturas 8084, 8311, 8438, 8549, 8659, 8193 y 9070, todas dirigidas a Publicuatro, S.A., por un monto total de ciento cincuenta y ocho mil ochocientos diecisiete balboas con 66/100 (B/.58,817.66), y que el contribuyente se dedujo el monto remesado como parte de los gastos que conforman los ingresos de Honorarios por Comisión, de acuerdo a las pruebas aportadas por el propio contribuyente.

Según el informe de auditoría, en el análisis de los ingresos por servicios para los periodos 2007, 2008 y 2009 se destaca que el cliente más

representativo era el Instituto Panameño de Turismo, ahora Autoridad de Turismo de Panamá, en virtud del contrato No. 05/07 suscrito el 19 de abril de 2007, con la finalidad de brindar los servicios integrados de promoción, publicidad, relaciones públicas, mercado relacional y trade-marketing, para promover a Panamá como destino turístico.

Para el caso que nos ocupa, precisa resaltar de ese informe de auditoría que se indicó que el contribuyente reportó en las declaraciones de rentas de ingresos, en el renglón de ingresos por comisión para los periodos 2007, 2008 y 2009 la empresa de los ingresos por comisión reporta como Brutos por Servicios de la Autoridad de Turismo de Panamá, la suma de B/. 1,482.783.65, B/.7,830,729.18 y B/.3,167,735.18, pero cuando se solicitó mediante una nota certificar lo relacionado con el contrato 05-07 de 19 de abril de 2007, se determinó que de lo presupuestado en el año 2007, se facturan algunos ingresos en el año 2007 mientras que en lo presupuestado del año 2007, se facturó a la Autoridad del Turismo en el año 2008, situación que se repitió en el año 2008 y 2009, de lo cual se determinó que el total de las facturas presentadas en los periodos fiscales 2007, 2008 y 2009 revelaban diferencias no presentadas.

Según el apoderado judicial su representada, no estaba obligada a hacer la retención y el subsiguiente pago de impuestos sobre la renta, debido a que el origen de las cantidades remesadas primero, surgen en ocasión de la celebración de un contrato de mandato con el Instituto Panameño de Turismo, para servicios de publicidad en el exterior, contrato en el que se acordó que el contribuyente Publicuatro, S.A., contrata a nombre de dicha institución, y es a esta que se efectuaban los pagos por las prestación de los servicios de publicidad, siendo ésta institución la que rembolsaría al contribuyente las erogaciones efectuadas.

Y que como ese contrato, es de índole internacional porque tenía como única y exclusiva finalidad promover a Panamá en el extranjero, como destino turístico, por tanto, los servicios prestados se ejecutaron en el extranjero, y no en el territorio nacional, razón por la cual no estarían sujetos a las retención sobre los pagos que efectuaban, conforme lo prevé el parágrafo 1 del artículo 694 del Código fiscal.

El jurista panameño Elías Solís González en su obra Fundamentos de Derecho Tributario señala: "La obligación Tributaria implica el correspondiente pago del tributo previamente establecido por la Ley (obligación material) y el cumplimiento de los deberes formales de informar y documentar las operaciones gravadas, entre otros (obligaciones formales)." SOLÍS GONZÁLEZ, Elías. Fundamentos de Derecho Tributario. Primera Edición 2017, Editorial Barrios & Barrios, Panamá. Pág. 11.

De acuerdo con el artículo 694 del Código Fiscal es objeto de 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.

En cuanto al contribuyente, la legislación tributaria señala que este es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que perciba la renta gravable objeto del impuesto.

Ahora bien, ese contribuyente, quien tiene la obligación de pagar el impuesto sobre la renta de sus ingresos gravables, en algunas ocasiones, de acuerdo a la legislación es un agente retenedor, que lo obliga a retener el impuesto sobre la renta, que debe pagar esa persona jurídica que no se encuentra en territorio panameño.

Según el parágrafo 1B del artículo 694 del Código Fiscal, señala que: "Se considera renta producida dentro del territorio panameño, 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 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 inversión, Know-how, conocimientos tecnológicos y conflictos 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 las persona que los recibió.”

Por su parte, el artículo 733 del Código Fiscal, obliga a que “..Toda persona natural o jurídica que deba remitir a una persona natural o jurídica no residente en la República de Panamá sumas provenientes de cualquier clase producidas en el territorio panameño, excepto dividendos o participantes deberá deducir y retener, al momento de remitir dichas sumas en cualquier forma, la cantidad que establece el artículo 699 y 700 de este Código a la tarifa general...”

En ese mismo orden de ideas, el artículo 148 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que reglamenta la normativa en referencia, establece lo siguiente:

“Artículo 148: Toda persona natural o jurídica que pague o acredite en cuenta a beneficiarios radicados en el exterior o a otras persona a cuenta de aquellos, renta neta gravable de cualquier clase o la distribución de utilidades a las 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.”

Lo antes expuesto permite señalar que, por los dineros correspondientes a las remesas a El Día Panamá, INC., ubicada en Puerto Rico, de acuerdo a la normativa aplicable sí daría lugar a una obligación de retener el impuesto sobre la renta y su correspondiente pago, de ahí, que Publicuatro, S.A., estaba en la obligación de hacer retenciones.

El artículo 735 del Código Fiscal señala que la persona que está obligada a hacer la retención de las sumas correspondientes al impuesto sobre la renta, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones aplicables, será responsable solidariamente con el contribuyente respectivo del pago de impuesto sobre la renta de que versa. Dicho en otras palabras la persona obligada a hacer la retención también se obliga a pagar el impuesto, y en este caso, como el demandante no acredita de manera fehaciente que las cantidades remesadas a una sociedad extranjera no corresponden a las actividades que generan renta, no queda probado el cargo de ilegalidad del artículo 694 del Código Fiscal.

Bajo ese marco de ideas, se aprecia en el acto acusado de ilegal, que debido a que el contribuyente en los meses de enero, febrero, marzo, mayo y julio de 2009 realizó remesas al Exterior, por un monto de ciento cincuenta y ocho mil ochocientos diecisiete balboas con 66/100 (B/. 58,817.66) por servicios prestados, sin realizar retención del impuesto sobre la renta, es la razón por la cual se exige al contribuyente Publicuatro, S.A., el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a los dineros remesados en dichos meses a la empresa El Día Directo Inc., por la suma de nueve mil setecientos cuatro balboas con 91/100 (B/. 9,4704.91) incluyendo el recargo.

En cuanto a las alegaciones que hace la parte actora, relacionada con el Contrato No.05/07 de 19 de abril de 2007, precisa señalar que se aprecia dentro de las constancias que en una de las cláusulas contractuales, concretamente la vigésima se acordó que el contratista exonera y libera totalmente al Instituto Panameño de Turismo con respecto a responsabilidad fiscal.

Frente a lo señalado y atendiendo que en este caso no se aportan pruebas que acrediten que las actividades correspondientes a los dineros remesados a la empresa El Día Directo INC, para los meses de enero, febrero,

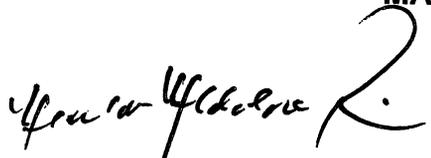
marzo, mayo y julio de 2009, no corresponden a aquéllos que quedan exceptuados de la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta, por no estar domiciliada esa empresa en la República de Panamá, conlleva a que este Tribunal descarte el cargo de ilegalidad del texto del artículo 694 del Código Fiscal, alegado como infringido.

En consecuencia, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL**, la Resolución No. 201-9968 de 22 de septiembre de 2011, de la Dirección General de Ingresos, y en consecuencia, se niegan las demás pretensiones.

Notifíquese,



**ABEL AUGUSTO ZAMORANO
MAGISTRADO**



**CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO**



**EFRÉN C. TELLO C.
MAGISTRADO**



**KATIA ROSAS
SECRETARIA**

Sala III de la Corte Suprema de Justicia
NOTIFIQUESE HOY 20 DE Julio
DE 2,018 A LAS 10:00 a.m.

DE LA mañana Procurador de la Administración.


FIRMA

Para notificar a los interesados de la resolución que antecede,
se ha fijado el Edicto No. 1484 en lugar visible de la
Secretaría a las 4:00 de la tarde
de hoy 18 de Julio de 2018


SECRETARIA