

(fdo.) ARTURO HOYOS (fdo.) ADÁN ARNULFO ARJONA L. (fdo.) WINSTON SPADAFORA F.
(fdo.) JANINA SMALL
Secretaria

==n==n==n==n==n==n==n==n==n==n==

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN INTERPUESTA POR LA FIRMA TILE Y ROSAS EN REPRESENTACIÓN DE PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL LA RESOLUCIÓN N° 213-154 DE 27 DE ENERO DE 1999, DICTADA POR LA ADMINISTRADORA REGIONAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADO PONENTE: ADÁN ARNULFO ARJONA L. PANAMÁ, SIETE (7) DE MAYO DE DOS MIL DOS (2002).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

VISTOS:

La firma Tile y Rosas en nombre y representación de PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A. ha propuesto demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción para que se declare nula por ilegal la Resolución N 213-154 de 27 de enero de 1999, dictada por la Administradora Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, los actos confirmatorios caracterizados como Resolución N 213-646 de 9 de agosto de 1999 (Reconsideración), Resolución N 205-030 de 13 de abril de 2000 (Comisión de Apelaciones), y para que se hagan otras declaraciones.

ACTO IMPUGNADO

El acto impugnado lo constituye la Resolución N 213-154 de 27 de enero de 1999 dictada por la Administradora Regional de Ingreso, a través de la cual se le exigió a PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A. el pago de la suma de B/.11, 404.42 desglosados de la siguiente manera: B/.10, 376.65.51 en concepto de impuesto de dividendo causados y B/.1, 036.77 por el 10% de recargo, todo esto con fundamentos en dividendos declarados por la suma B/.103, 676.51.

Según la parte recurrente, la Resolución de marras viola los artículos 699-a y 733 del Código Fiscal.

ARGUMENTOS DE LA PARTE DEMANDANTE

De foja 17 a 26 milita el libelo de demanda propuesto por PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A. en la cual la empresa deja sentado su criterio, y expresa que los argumentos vertidos por la Administradora Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, para cobrar el impuesto de utilidades, se apoyó en dos consideraciones:

1. que las ganancias o pérdidas se determinan al final del período fiscal y/o contable correspondiente; y
2. que por tanto, la distribución de dividendos efectuada el 31 de agosto de 1996 por parte de la empresa, estaba sujeta a lo dispuesto en la Ley 62 de 1996 que derogó el Artículo 699-a del Código Fiscal, es decir al pago de impuesto de dividendos.

Continúa expresando la parte recurrente, que el artículo 699-a fue adicionado al Código Fiscal, mediante el artículo 8 de la Ley 31 de 31 de diciembre de 1991, publicada en la G.O. N 21,943 de 31 de diciembre de 1991. En este orden de ideas afirma la parte afectada que, la Ley 56 de 25 de julio de 1996 derogó el parágrafo primero del artículo 699-a del Código Fiscal, tal como consta en el artículo 11 del cuerpo legal citado.

Explica además la empresa demandante, que por medio de la Ley 62 de 1996, se modifica nuevamente el artículo 699-a del Código Fiscal, el cual había sido modificado por el artículo 11 de la Ley 56 de 1996, restituyéndose el texto de la citada norma en su primer párrafo, de lo que resultó que el texto quedara tal y como había sido adicionado por la Ley 31 de 1991.

Finalmente expone la actora que, PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A. se encontraba para el período fiscal de 1996, amparada por lo establecido por la Ley 62 de 1996 y 733 del Código Fiscal, que exonera del pago del Impuesto de Dividendos a las

empresas, que como la demandante son consideradas pequeñas o medianas empresas (ver fs. 21-27).

El Magistrado Sustanciador, luego de admitida la demanda, le solicitó a la Administradora Regional de Ingresos que, rindiera informe explicativo de conducta en relación a la petición incoada por PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A.

INFORME EXPLICATIVO DE CONDUCTA

La Administradora Regional de Ingresos, a través de la Nota No.213-L-2748 de 31 de julio de 2000, respondió el requerimiento que hiciera el Tribunal Contencioso Administrativo. Posterior a la enunciación del orden cronológico del trámite surtido en la vía gubernativa, y reiteró que, "nuestro ordenamiento jurídico tributario, el que plasma el criterio de que sí existe la obligación de pagar el impuesto de Dividendos ya que tanto para el momento en que la empresa distribuyó utilidades, carecía del beneficio de la exención al tenor de la Ley 56 de 25 de julio de 1996, igualmente estaba desprovisto de tal beneficio para el cierre del período fiscal al 31 de marzo de 1997, con la Ley 62 de 19 de septiembre de 1996. Para mejor comprensión de nuestro planteamiento, traemos a colación el Decreto Ejecutivo No.136 de diciembre de 1996 publicado en Gaceta Oficial No.23.200 el viernes 10 de enero de 1997; el cual derogó los artículos 87, 88 y 89 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 que reglamenta el impuesto de renta.

...

No queda duda alguna, que la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. para el mes de agosto de 1996 en que distribuyó utilidades a sus socios o accionistas, no estaba bajo el amparo de ley alguna que le permitiera el no pago del impuesto de dividendos. Por otro lado, no debe entenderse que el contribuyente pertenece al Régimen de Micro, pequeña y Mediana, las cuales sí mantienen el beneficio que le otorga la legislación fiscal vigente, tales como el artículo 699-a del Código Fiscal, en su primer párrafo, y el artículo 86 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1999, reglamentario del Impuesto sobre la Renta; beneficio que perdió la empresa de la referencia, desde el 29 de julio de 1996, fecha en que se promulgó la Ley 56 de 25 de julio de 1996 en Gaceta Oficial" (ver fs. 31-36)

Cumpliendo con lo establecido en artículo 58 de la Ley 135 de 1943, reformado por el artículo 37 de la Ley 33 de 1946 y en concordancia con el artículo 5 numeral 3 de la Ley 38 de 2000, se le corrió en traslado la demanda a la Procuradora de la Administración, quien de manera puntual solicitó se desestimaran los cargos endilgados a la Resolución N 213-646 de 27 de enero de 1999, expedida por la Administradora Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá.

CRITERIO JURÍDICO DE LA PROCURADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

Efectivamente, a través de la Vista N 491 de 19 de septiembre de 2000, la Colaboradora de la Instancia indicó que, la Resolución impugnada por el demandante cumplía con los lineamientos establecidos en la ley por lo que, PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A. estaba obligada a realizar el pago del Impuesto de Dividendos para el período fiscal 1996. Esboza la Representante del Ministerio Público que, el examen practicado a los documentos de contabilidad de la empresa, por parte de los funcionarios del Departamento de Auditoría Integral de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, evidenció que la contribuyente mantiene un período fiscal calendario, el cual inicia el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre de cada año, por lo que, al completarse cada año debe computarse las ganancias o utilidades generadas en ese año, lo cuales deben ser declaradas de conformidad con el artículo 710 del Código Fiscal, a más tardar el 31 de marzo.

Finaliza indicando la Procuradora en apoyo a la Administradora Regional de Ingreso que, el impuesto de dividendos que se le exige a PRODUCTOS DE PRESTIGIO S.A., está determinado en la Ley 62 de 19 de septiembre de 1996, el cual modifica el artículo 699-a del Código Fiscal. Que de igual manera, en lo que concierne al artículo 733 del mismo Cuerpo Legal, esta exención fue eliminada mediante Ley 56 de 1996 antes que concluyera el período fiscal de 1996 (ver fs. 37-47).

Surtidos y agotados los trámites pertinentes, los Magistrados que integran la Sala Tercera se aprestan a resolver la presente controversia administrativa fiscal.

DECISIÓN DE LA SALA

Tal y como se expuso en líneas precedentes, el caso que nos ocupa trata de un reclamo por parte de la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., dado que en su concepto la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, de manera ilegal, le está exigiendo el pago de la suma de B/.11,404.42 en razón del Impuesto de Dividendos, no retenidos, ni pagados para el año 1996.

Las normas que utiliza el contribuyente afectado para sustentar su disconformidad, y que según han sido violadas por la Administración Regional de Ingresos al emitir el alcance tributario, son los artículos 699-a, y el artículo 733, ambos del Código Fiscal. Estas disposiciones en su parte pertinente dicen:

"699-a. Con sujeción al régimen previsto en este artículo, a partir del año fiscal 1991, la persona jurídica considerada micro, pequeña y mediana empresa, pagará el impuesto sobre la renta, de acuerdo a la tarifa y las normas aplicables a las personas naturales, sobre aquella parte de su renta neta gravable atribuible a sus ingresos brutos anuales que no excedan de cien mil balboas (B/.100.000); y de acuerdo con la tarifa y las normas aplicables a las personas jurídicas, sobre aquella parte de su renta neta gravable atribuible a sus ingresos brutos anuales que excedan de cien mil balboas (B/.100.000), sin sobrepasar los doscientos mil balboas (B/.200.000). Además, dicha persona jurídica quedará exenta del pago del impuesto complementario.

Para los efectos de este artículo, se reputa micro, pequeña y mediana, la empresa en que concurran las siguientes circunstancias:

1. Que ella no resulte, de manera directa o indirecta, del fraccionamiento de una empresa en varias personas jurídicas; o que no se afiliada, subsidiaria o controlada por otras personas jurídicas;
2. Que perciba ingresos brutos anuales que no excedan de doscientos mil balboas (B/.200.000); y
3. Que las acciones o cuotas de participación de las personas jurídicas de que se trate sean nominativas y que sus accionistas o socios sean personas naturales.

Estas circunstancias deberán comprobarse anualmente, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro.

El Organismo Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda y Tesoro, determinará los requisitos formales que debe llenar la persona jurídica que desee acogerse a este régimen especial en beneficio de la micro, pequeña y mediana empresa, así como el procedimiento para calcular la proporción de la renta neta gravable sujeta a las tarifas correspondientes."

"733. Con excepción de los dividendos o cuotas de participación de utilidades derivadas de las actividades contempladas en el Parágrafo 2 del Artículo 694, en el literal b del Artículo 702, en los literales e, f, l, m y o del Artículo 708 y en el Artículo 699- de este Código, las personas jurídicas retendrán el diez por ciento (10%) de las sumas que distribuyan a sus accionistas o socios como dividendos o cuotas de participación. En el caso que no haya distribución de dividendos o de la suma total distribuida como dividendo o cuota de participación, sea menor del cuarenta por ciento (40%) del monto de las ganancias netas del período fiscal correspondiente, menos los Impuestos pagados por la persona jurídica ésta deberá cubrir el diez por ciento (10%) de la diferencia. Las sumas así retenidas serán remitidas al funcionario recaudador de impuesto dentro de diez (10) días siguientes a la fecha de retención. Tales deducciones y retenciones serán definitivas."...

Se colige del examen de las constancias procesales en que descansa la pretensión de la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. que, la misma se circunscribe al hecho que, no se le debe cobrar el impuesto sobre dividendos del

año 1996, que asciende a la suma de B/.10, 376.65.51 más el diez por ciento (10%) de intereses, por dos razones:

1. Explica la parte actora que la distribución de utilidades que llevó a cabo la empresa, se verificó el 28 de agosto de 1996, antes de que la Ley 62 del mismo año reformara el artículo 699-a del Código Fiscal, lo que a su vez se traduce, a que no se le puede gravar por hechos tributarios acaecidos con anterioridad a la promulgación de la Ley; y

2. Plantea la sociedad comercial que, se encontraba exonerada del impuesto de utilidades dado que ella estaba acogida y beneficiada por al régimen de incentivos que prodigó la Ley Fiscal a las micro, pequeña y mediana empresa.

Frente a lo señalado por la parte demandante, estima el Tribunal que antes de emitir un criterio sobre la petición deprecada es importante hacer una reseña cronológica de las reformas tributarias que incidieron directamente en las normas que hoy corresponde cotejar con el acto impugnado.

Mediante la Ley 31 de 26 de diciembre de 1991 (Reforma Tributaria de 1991, G.O. N 21.943 de 31 de diciembre de 1991), el artículo 699 del Código Fiscal fue adicionado por el 699-a, con el propósito de prodigarle un tratamiento especial, en lo que a materia fiscal se refiere, a las micro, pequeña y medianas empresas.

Este artículo 699-a en su momento, estableció la manera de cómo la micro, pequeña y mediana empresa, dependiendo de sus ingresos (menos de B/.100.000.00 o arriba de esta suma sin sobrepasar los B/.200.000.00), pagarían sus impuestos, además que, enumeraba los elementos que debía reunir la sociedad comercial para ser tratadas fiscalmente, como tales. También formaba parte de esta disposición, entre otro, el parágrafo 1, el cual regulaba de manera especial el tratamiento tributario que se le prodigaba a la mediana empresa. Este parágrafo decía:

"Parágrafo 1. Siempre que con respecto a las personas jurídicas concurren las circunstancias anotadas en el numeral 1 anterior, éstas pagarán por su renta neta gravable que no exceda de Treinta Mil Balboas (B/.30,000.00) anuales el Impuesto sobre la Renta a una tarifa de veinte por ciento (20%). La renta gravable en lo que exceda de esta suma quedará sujeta a las tarifas generales del artículo 699 de este Código".

En tiempo ulterior, el artículo 699-a fue reglamentado por el Decreto Ejecutivo N 170 de 27 de octubre de 1993 (G.O. 22,412 de 12 de noviembre de 1993), tal como se desprende del Capítulo VII, Regímenes Especiales, artículos que van de 83 a 90 de este Cuerpo Reglamentario.

Luego, a través de la Ley 56 de 25 de julio de 1996 (G.O. 23,089 de 29 de julio de 1996) se derogó el parágrafo 1 antes reproducido, tal como se expuso en el párrafo final de la misma Ley, sin que se entrara a considerar mayores detalles al respecto.

Posteriormente, se promulgó la Ley 62 de 19 de septiembre de 1996 (G.O. 23,128 de 23 de septiembre de 1996) la cual reprodujo parte del texto del artículo 699-a, pero no contempló definitivamente el procedimiento para el cálculo de renta de las medianas empresas, es decir mantuvo eliminado el parágrafo antes citado.

Como consecuencia de la reforma tributaria anterior, el Ejecutivo expidió el Decreto Ejecutivo N 136 de 31 de diciembre de 1996 (G.O. 23,200 de 10 de enero de 1997), el cual modificó el artículo 85 del Decreto Ejecutivo de 170 de 27 de octubre de 1993, y adicional a ello, derogó los artículos 87, 88 y 89 de éste último Decreto, los cuales reglamentaban el parágrafo 1 del artículo 699-a. El artículo 89, en particular, del Decreto Ejecutivo N 170 de 1996, establecía la exoneración del pago del impuesto de dividendos a la mediana empresa.

La evolución detallada de las reformas tributarias, sirve de base para el análisis que lleva a cabo la Sala del caso bajo examen, y de acuerdo a ello señala que:

Acontece en este caso que la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., mediante decisión adoptada por la Junta Directiva de esta Sociedad Comercial, distribuyó dividendos por la suma B/.140,000.00 entre sus accionistas el día 28 de agosto

de 1996. Esta distribución correspondía a las utilidades no distribuidas al 31 de diciembre de 1995 y las obtenidas de 1 de enero a 31 de agosto de 1996. Las utilidades de 1995 consistían en B/.36, 223.49; y las de 1996, respondían a B/.103, 676.51.

PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. al presentar su declaración de renta, señaló que la distribución que hiciera de esas utilidades lo hacía bajo el amparo del párrafo 1 del artículo 699-a del Código Fiscal (ver informes periciales que militan a fs.12-14 del antecedente administrativo). Toda esta información económica de la empresa contribuyente, dio lugar que la Administración Regional de Ingresos expidiera la Resolución N 213-154 de 27 de enero de 1999, a través de la cual le exigía el pago del impuesto de dividendos de esta manera:

	1996
Dividendos Distribuidos	B/.103, 676.51
Impuesto Causado	B/.--10, 367.51
10% Recargo	B/----1,036.77
Total a Pagar	B/--- 1 1 , 404.42

Esta decisión administrativa fue recurrida mediante recurso de reconsideración, con apelación en subsidio, por lo que la Administración Regional de Ingresos al volver sobre su criterio primario, y a raíz de la petición de pruebas que hiciera la empresa en su recurso, ordenó un peritaje sobre los libros de PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., y designó peritos tanto del fisco, como de la empresa para que llevaran a cabo el estudio de los registros contables.

La información que resultó de tal investigación técnica por parte de los peritos, coincidieron en lo relativo a la distribución de dividendos, cuantía, fecha de partición de las ganancias, y períodos que comprendía. En este mismo informe se señala que PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., se amparó bajo el párrafo 1 del artículo 699-a del Código Fiscal, al computar el impuesto a pagar. Veamos exactamente lo que determinaron los contadores:

"La empresa presentó sus declaraciones juradas de rentas, con período fiscal calendario, amparándose bajo el Párrafo 1 del artículo 699-a del Código Fiscal, hasta el año 1995, por lo que no estaban sujetos a impuestos los pagos que, en concepto de dividendos o distribución de utilidades, recibían los accionistas o socios de dicha empresa. Esta disposición fue derogada con la Ley No.62 de 19 de septiembre de 1996.

El Contribuyente registró en su Libro de Actas N 1 en el Folio No.17 el Acta de Junta Directiva celebrada el 28 de agosto de 1996, donde se somete a consideración la distribución de dividendos por la suma de B/.140,000.00 (Ciento Cuarenta Mil solamente), correspondiente a Utilidades No Distribuidas del año 1995 y Utilidades No Distribuidas del 1 de enero de 1996 hasta el 31 de agosto de 1996. Siendo aprobado por unanimidad dicha distribución." (Subrayado es de la Sala)

"RESPUESTA PREGUNTA ÚNICA: De acuerdo a la información recabada de los registros de los libros de contabilidad, específicamente del mayor general, Folio 15, Cuenta de Ganancia Retenida, registro con fecha de 31 de agosto de 1996, pudimos determinar fehacientemente que el contribuyente PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., efectivamente llevó a cabo distribución de dividendos sobre las utilidades del período 1996 hasta 31 de agosto de ese año, como lo hace constar en Acta de Junta Directiva de fecha 28 de agosto de 1996, de la cual se adjunta copia de la original.

Esta distribución ascendió a la suma de B/.140,000.00 (CIENTO CUARENTA MIL BALBOAS), correspondientes a las Utilidades no Distribuidas del año 1995 y Utilidades no Distribuidas del 1 de enero de 1996.

El contribuyente objeto del presente peritaje distribuyó sus dividendos bajo el régimen especial de micro, pequeña y mediana empresa amparado bajo el párrafo 1 del artículo 699-a en vigencia

en aquel entonces" (Subrayado es de la Sala)

Como resultado inequívoco de las investigaciones periciales realizada, la Administración Regional de Ingreso confirmó lo decidido en primera instancia en la Resolución N 213-645 de 9 de agosto de 1999, destacando que efectivamente, a la contribuyente no le era aplicable la exención del pago del impuesto de dividendos, debido a la derogación del parágrafo 1 del artículo 699-a por parte de la Ley 62 de 1996, y elevó el expediente a la Comisión de Apelaciones, cuerpo administrativo colegiado que mantuvo, por medio de la Resolución N 205-030 de 13 de abril de 2000, los criterios fiscales antes resumidos.

En estas condiciones, la Sala conceptúa que PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. estaba amparada, en un tiempo determinado, bajo el parágrafo 1 del artículo 699-a del Código Fiscal, correspondiente al tratamiento fiscal a la mediana empresa, y de esta circunstancia cardinal parte el análisis jurídico del Tribunal Contencioso Administrativo.

Uno de los argumentos planteados por la empresa es que, la Ley 62 de 1996 no le es aplicable, a efectos de cobrarle el Impuesto de Dividendos, dado que a su criterio la nueva legislación fue dictada con posterioridad al 28 de agosto de 1996, fecha ésta en que se distribuyó los dividendos entre los accionistas de la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., en agosto de 1996. En su concepto la ley precitada no tiene efectos retroactivos, por lo que era viable acogerse al incentivo fiscal.

Discrepa la Sala con lo aseverado por la empresa demandante, ya que las normas jurídicas dictadas en materia tributaria, en apego irrestricto a la Ley y confirmado por la jurisprudencia patria, tiene aplicación en el periodo fiscal dentro de la cual se dicten. Esto significa que, independientemente del tiempo que surja la norma tributaria, sus efectos recaen sobre el hecho imponible suscitado, ya sea en el pasado y sobre los que se verifiquen en el futuro, pero con la limitante, que las consecuencias jurídicas que de ella emanen deben producirse en el periodo fiscal correspondiente. En este caso particular, el periodo fiscal en que se verificó el hecho generador del Impuesto de Dividendos, para PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., correspondía al año 1996.

La Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, llegó a la misma conclusión indicando:

"En cuanto a la posible irretroactividad de la aplicación de la ley fiscal en el caso que nos ocupa, al anotar el contribuyente que, la Administración le pretende aplicar a la distribución de dividendos realizada por PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., el 31 de agosto de 1996, la Ley 62 de 19 de septiembre de 1996, aplicando retroactivamente sus efectos, es oportuno recalcar que la Administración no ataca la distribución de dividendos en esa fecha, sino que del examen fiscal de los libros y documentos de contabilidad de la empresa se desprende la distribución de utilidades, imputables a las ganancias netas obtenidas al 31 de diciembre de 1996, cuando ya estaba en vigencia la Ley 62 de 19 de septiembre de 1996, por lo que la distribución de esas ganancias causan el impuesto de dividendos, que el contribuyente no declaró oportunamente en el periodo fiscal señalado." (Ver fs.14 del expediente de demanda)

En apoyo a lo anotado, traemos a colación lo estatuido en el artículo 705 del Código Fiscal, el cual consigna dos situaciones de relevancia:

1. el período fiscal de las personas naturales y jurídicas corre generalmente de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año; y
2. la aplicación del impuesto anual se aplicará desde su vigencia por todo el período fiscal en el curso del contribuyente.

Esto es lo que exactamente dice la excerta legal:

"705. Para los efectos del impuesto anual, el año gravable comprende un período de doce (12) meses así:

- 1) Período calendario general que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.
- 2) Período especial, que solicitado por el contribuyente, comienza

el primer día del respectivo mes solicitado, hasta completar el período de doce (12) meses.

A los efectos de la aplicación del impuesto anual, éste se aplicará desde su vigencia por todo el período fiscal en el curso del contribuyente." (Subrayado es de la Sala)

La jurisprudencia de la Sala y del Pleno de la Corte al abordar el tema de la aplicación de la normativa fiscal al período completo, en que nace jurídicamente, ha sido enfática sobre lo siguiente:

"No obstante, el problema se plantea frente a dos aspectos: en primer lugar, si la disposición legal, que es de orden público, cumple con el mandato constitucional en el cual es obligante, para producir efectos retroactivos, consignarlo en la misma ley; en segundo lugar, en caso de considerarse que no existe expresamente la retroactividad, si efectivamente esta ley, que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1991, es aplicable a la renta gravable que se extiende del 1 de enero al 31 de diciembre de 1991, por efectos retroactivos, o si, por el contrario, su vigencia se inicia el 31 de diciembre de 1991, y el cobro de la tarifa allí señalada se realiza en función de que el impuesto de renta se produce al finalizar el año, esto es, a las doce de la noche de ese día 31 de diciembre, por lo que nada tiene que ver con la retroactividad.

El texto de la norma expresamente establece Las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1991. De su redacción pudiera surgir la duda si el legislador le da a esta norma el carácter retroactivo a que se refiere el artículo 43 de la carta fundamental. La verdad es que el legislador le está dando carácter retroactivo a esta disposición, ya que no, en otra forma, pudiera entenderse la transcripción anterior que ordena a las personas jurídicas pagar su renta gravable del año fiscal de 1991, de acuerdo a la tarifa allí establecida. Como anteriormente se ha expresado, la retroactividad no es más que la aplicación de la norma a hechos pasados cuando ella no existía y, por lo tanto, si en la disposición atacada se ordena que se aplique al año fiscal de 1991 sin distinción, se cumple con el mandato del artículo 43 constitucional cuando se expresa que tendrá efecto o vigencia sobre una situación que se inicia el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de 1991.

La norma atacada como inconstitucional, por infractora del artículo 43 de la Constitución Política de la República, tal como sostiene la demandante, no lo es por las razones valiosas que exponen el señor Procurador General de la Nación y el Dr. Mario J. Galindo H., sino porque se está frente a una norma de orden público en donde se expresa su alcance al año fiscal de 1991. No es menester, como aparentemente se esboza en las alegaciones formuladas por quienes han argumentado en este negocio, el uso de la palabra retroactiva como indispensable para considerar la aplicación a casos anteriores a su vigencia de una disposición legal de orden público o interés social, cuando, en caso como en el presente, el legislador, en forma precisa e indubitable, se refiere al período sobre el cual recae el gravamen establecido en la nueva ley. El mandato de aplicación de la ley al período fiscal iniciado el 1 de enero de 1991, es expreso, por lo que, consecuentemente con lo expuesto, se desestima la violación del artículo 43 de la Constitución Política de la República." (Fallo del Pleno de 25 de septiembre de 1992)

"En materia de impuesto sobre la renta, es conveniente indicar que se trata de un impuesto correspondiente al período que de conformidad con el artículo 705 del Código Fiscal comprende el período general que comienza el 1° primero de enero y termina el 31 de diciembre del año fiscal en curso. El legislador fue claro en señalar a qué período se refiere el artículo 5 de la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, y dispuso que "el contribuyente no podrá deducir las siguientes partidas sino en el período fiscal en que efectivamente las pague". Por lo tanto, no necesita la Ley 31 enunciar su carácter retroactivo, puesto que implícitamente está señalando el período en que debe ser deducida la suma pagada -en los

casos señalados-, y no es otro que en el período que sean efectivamente pagados.

Dado lo expuesto, debe entenderse entonces que la Administración Regional de Ingresos, al emitir una liquidación adicional del impuesto sobre la renta a la demandante y no permitir la deducibilidad solicitada, fue porque aplicó la ley vigente al correspondiente período fiscal, puesto que los hechos económicos se rigen por la ley vigente al momento que concluye dicho período, en este caso la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, que en su artículo 40 estableció que entraría a regir a partir del 31 de diciembre de 1991, y su artículo 5° dispuso que el período en que se debe hacer la deducción reclamada por el actor es cuando se haga efectivo el pago que se desea deducir" (Fallo de la Sala de 27 de junio de 1996)

Sobre este punto controvertido, y contrario a lo que sostiene la parte demandante, se pronuncia la Sala estableciendo que, la Ley 62 de 19 de septiembre de 1996 no ha sido aplicada a PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. de manera retroactiva, tal como lo afirma la afectada. La aplicación de la normativa obedece a que la misma surgió a la vida jurídica dentro del período de 1 de enero a 31 de diciembre de 1996, y en este lapso se verificó la distribución de dividendos.

Si bien es cierto, la empresa distribuyó dividendos el 28 de agosto de 1996, y no llevó a cabo otra distribución en el resto del año, esta repartición se considera como la definitiva y total, correspondiente al año fiscal 1996.

En esta línea de pensamientos, debe aclararse, a propósito del argumento de la parte demandante en el sentido que, la Ley no prohíbe el adelanto en la distribución de las utilidades, lo cual es cierto, que este no es el tema en discusión en esta controversia tributaria; lo que se dilucida es si la Ley 62 de 1996, la cual reforma el artículo 699-a del Código Fiscal, le es aplicable o no a la distribución de dividendos que hiciera la empresa en agosto de 1996.

El artículo 699-a del Código Fiscal, tal y como lo mencionáramos anteriormente, fue una norma introducida por la Ley 31 de 1991, estableciendo una reforma tributaria que, incorporó un régimen especial para las denominadas, micro, pequeñas y medianas empresas.

De acuerdo, al contenido mandatorio de la norma *ut supra*, antes de las reformas de 1996, podían distinguirse dos clasificaciones de empresas dentro de la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas.

Las primeras, micro y pequeña empresa, actualmente vigentes, son aquellas que cumplen con los requisitos establecidos en los numerales 1 a 3 del artículo 699-a, los cuales pasamos a enumerar de forma individualizada:

1. que sean empresas que no resulten del fraccionamiento, de manera directa o indirecta, de una empresa;
2. que sus ingresos brutos anuales no excedan de B/.200.000.00;
3. que las acciones u cuotas sean nominativas; y
4. que sus accionista o socios sean personas naturales.

Estas empresas a partir del año fiscal 1991 determinarían su impuesto de la siguiente forma:

1. si los ingresos no exceden de B/.100.000.00 se aplicará sobre la totalidad de la renta neta gravable la tarifa de persona natural de acuerdo a lo previsto en el artículo 700 del Código Fiscal; y

2. si los ingresos exceden de B/.100.000.00, sin sobrepasar los B/.200.000.00 las tarifas se computa de esta manera:

a. debe hacerse una relación porcentual entre la renta neta gravable del año fiscal y los ingresos brutos del mismo año;

b. esa relación porcentual se multiplica por B/.100.000.00 y sobre el producto obtenido se aplica la tarifa del artículo 700 *ibidem*; y

c. la misma relación porcentual se multiplica por el monto de los ingresos brutos del año fiscal que excedan de B/.100.000.00 y sobre el producto obtenido se grava así:

c-1. por los primeros B/.30,000.00 del producto obtenido, una tasa del 20%; y

c-2. por el excedente de B/.30,000.00, la tarifa de personas jurídicas.

Estas sociedades anónimas comerciales están exentas del pago del Impuesto de Dividendo, en concordancia con lo permitido en el artículo 733 del Código Fiscal.

La otra clase de empresa, era la que disciplinaba el párrafo 1 del artículo 699-a, mediana empresa, bajo el cual se encontraba amparada la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. Este párrafo fue reglamentado por los artículos que van del 87 al 89 del Decreto Ejecutivo N 170 de 1993. Las características que la distinguían eran:

1. no podían ser filiales o subsidiarias de otra personas jurídicas, ni estar controladas por otras personas jurídicas; y
2. debían ser propietarias de empresas no fraccionadas.

Estas compañías comerciales, a partir del año 1991, pagaban un impuesto sobre la renta así.

1. el 20% sobre la renta neta gravable hasta B/.30,000.00; y

2. por el excedente de B/.30,000.00 pagarán de acuerdo con la tarifa de las personas jurídicas.

Estas medianas empresas no pagaban el impuesto de dividendo, tal como lo estipulaba claramente el artículo 89 del Decreto Ejecutivo N 170 de 1993. En otras palabras PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., no pagaba impuesto de dividendos hasta el año de 1995, tal como lo señaló la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá. Esto último debido a que, la Ley 56 de 25 de julio de 1996, derogó el párrafo 1 del artículo 699-a, y la Ley 62 de 1996 no lo restableció, contrariándose ostensiblemente el argumento de la empresa, quien aseguró que la Ley 62 restituyó el citado párrafo. De igual forma, el Decreto Ejecutivo N 136 de 1996, derogó las disposiciones que van del 87 al 89 del Decreto Ejecutivo N 170 de 1993, normas éstas que precisamente contemplaban la exoneración del pago del Impuesto de Dividendos para esta categoría de empresa..

Ciertamente al derogarse el Parágrafo 1 del artículo 699-a del Código Fiscal, la empresa PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A., debió cancelar el Impuesto sobre los Dividendos repartidos a los accionistas, en agosto de 1996, dado que el artículo 89 perdió vigencia, y dejaba desprovista a la contribuyente del beneficio fiscal, que consistía en la exención del pago del Impuesto de Dividendos.

La Ley 62 de 1996, sólo reiteró el criterio esbozado en el artículo 699-a, para el cálculo de la renta gravable de las micro y pequeñas empresa, no así las de la mediana empresa, pues éstas estaban regladas precisamente por el párrafo 1 y por el Decreto Ejecutivo N 170 de 1993, como de manera sostenida lo hemos venido comentando.

Otra circunstancia que debe atenderse es que, la empresa demandante comete lamentable confusión de conceptos impositivos: Impuesto de Dividendo e Impuesto Complementario.

El impuesto de dividendos o de utilidades, es aquel que tasa las ganancias obtenidas o las cuotas de participación, que corresponden a los accionistas o socios de una sociedad, tal como se desprende, sin mayor dificultad, del artículo 733 del Código Fiscal (que se estima de igual manera quebrantado por la Administración Regional de Ingresos) y de los artículos 106, 107, 108 del Decreto Ejecutivo N 170 de 1993.

De la simple lectura de la pauta legal contenida en las normas mencionadas,

el Impuesto de Dividendos está estrechamente relacionado al concepto de ganancia, ya que se refiere a dividendos o cuotas de participación, y las mismas tienen como base las ganancias netas del período fiscal respectivo. Legalmente el dividendo o cuota de participación representa la cuota proporcional que le corresponde a un accionista o socio, al distribuirse las ganancias de la persona jurídica determinada.

Por su lado, el Impuesto Complementario debe pagarse cuando no se han distribuido dividendos o utilidades, y si se han distribuido, se ha realizado por debajo del 40% del saldo resultante, que es lo que queda luego de restar la renta neta gravable del impuesto de la persona jurídica.

El impuesto complementario, es el impuesto que se paga en razón del adelanto que haga la empresa de la distribución de sus utilidades el cual será deducido de la totalidad del impuesto a pagar a final del período fiscal. Y el impuesto de dividendos, es el aplicable a la totalidad de la distribución de las utilidades dentro de una empresa.

Aplicado el análisis conceptual al caso que nos ocupa, la recta inteligencia del artículo 699-a no prevé la exoneración del pago de dividendos, tal y como lo pretende hacer ver la demandante, sino, la exención del pago del impuesto complementario, y este tributo no es el que está bajo discusión en este negocio jurídico.

Reiteramos que, la distribución de dividendos que hiciera PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. entre los accionistas el 28 de agosto de 1996, no constituyó un adelanto de dividendos, pues al terminarse el período fiscal de la empresa. es decir el 31 de diciembre de 1996, no se llevó a cabo ninguna otra distribución de utilidades, de lo que se infiere que en solo espacio de tiempo se verificó tal repartición de ganancias.

Concluye la Sala Tercera que, al aplicarse las reformas de 1996 a dicho período fiscal y al sostener el artículo 733 del Código Fiscal que, las empresas que están comprendidas en el artículo 699-a no retendrán el 10% de las sumas que distribuyan a sus accionistas o socios como dividendos o cuotas de participación, es evidente que este beneficio no le es aplicable a PRODUCTOS DE PRESTIGIO, S.A. ya que al eliminarse el parágrafo 1 (mediana empresa) y al derogarse los artículos 87, 88, y 89 del Decreto de Gabinete N 170 de 1993, la sociedad comercial demandante no estaba incluida en el tratamiento especial de las micro y pequeña empresa.

No encuentra pues, el Tribunal fundados motivos para considerar que en el caso planteado en la demanda, la Resolución N 213-154 de 27 de enero de 1999, dictada por la Administradora Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá y actos confirmatorios, quebrante el contenido jurídico recogido en los artículos 699-a y 733, ambos del Código Fiscal, y por consiguiente desestima los cargos formulados.

En mérito de lo expuesto la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley DECLARAN QUE NO ES ILEGAL la Resolución N 213-154 de 27 de enero de 1999, dictada por la Administradora Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, y los actos confirmatorios.

Notifíquese.

(fdo.) ARTURO HOYOS (fdo.) ADÁN ARNULFO ARJONA L. (fdo.) WINSTON SPADAFORA F.
(fdo.) JANINA SMALL
Secretaria

==x==x==x==x==x==x==x==x==x==

DEMANDA CONTENCIOSA-ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN INTERPUESTA POR EL LICENCIADO ARISTIDES FIGUEROA, EN REPRESENTACIÓN DE NINCHSTKA IRASEMA BENÍTEZ ADAMES, PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN N 2-07-225-312, DE 17 DE OCTUBRE DE 2001, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADO PONENTE: WINSTON SPADAFORA FRANCO. PANAMÁ, SIETE (7) DE MAYO DEL AÑO DOS MIL DOS (2002).