

2. ¿De 1980 hasta la fecha, recibía el asegurado la pensión que más favorecía o la que menos le favorecía, en el caso de que la jubilación especial y la jubilación normal por vejez fueran inferiores o superiores entre si?

3. ¿De qué manera se resolvían los casos mencionados antes de 1980, cuando las jubilaciones especiales las pagaba la Contraloría General de la República en nombre del Estado; con relación a la devolución por parte del Seguro Social en los casos de jubilaciones por ley especial y las jubilaciones por vejez normal?

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, ORDENA que por Secretaría se requiera a la Caja de Seguro Social que, preveía la investigación documental pertinente rinda un informe en el término de diez (10) días, acerca de las decisiones tomadas por esa institución en los siguientes casos:

1. ¿Cómo se ha aplicado el derecho a escoger la prestación más beneficiosa, con fundamento en el artículo 16 de la Ley N° 16 de 1975, desde 1980 hasta la fecha, en los casos en que una persona que está disfrutando de una jubilación por Ley Especial pagada por el Fondo Complementario, tiene derecho a recibir una pensión superior por vejez normal en razón a las cuotas que la misma continuó cotizando a la Caja de Seguro Social?

2. ¿De 1980 hasta la fecha, recibía el asegurado la pensión que más favorecía o la que menos le favorecía, en el caso de que la jubilación especial y la jubilación normal por vejez fueran inferiores o superiores entre si?

3. ¿De qué manera se resolvían los casos mencionados antes de 1980, cuando las jubilaciones especiales las pagaba la Contraloría General de la República en nombre del Estado; con relación a la devolución por parte del Seguro Social en los casos de jubilaciones por ley especial y las jubilaciones por vejez normal?

Fundamento de Derecho: artículo 62 de la Ley 135 de 1943 y el artículo 880 del Código Judicial.

Notifíquese.

(fdo.) MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA
 (fdo.) ARTURO HOYOS (fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA
 (fdo.) ANAIS BOYD DE GERNADO
 Secretaria Encargada

=====
 =====
 =====

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA FIRMA GALINDO, ARIAS Y LÓPEZ, EN REPRESENTACIÓN DE NATIONAL UNION FIRE INSURANCE, CO., PARA QUE SE DECLAREN NULAS POR ILEGALES, LAS RESOLUCIONES N° 213-1759 DE 16 DE MARZO DE 1988 Y 213-1684 DE 9 DE MAYO DE 1990, DICTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, ACTO CONFIRMATORIO Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADO PONENTE: EDGARDO MOLINO MOLA. PANAMÁ, DIECIOCHO (18) DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO (1995).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

VISTOS:

La firma Galindo, Arias y López, en representación de **NATIONAL UNION FIRE INSURANCE, CO.**, ha interpuesto demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción, para que se declaren nulas por ilegales, las Resoluciones N° 213-1759 de 16 de marzo de 1988 y 213-1684 de 9 de mayo de 1990, dictadas por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, acto confirmatorio y para que se hagan otras declaraciones.

Señala el demandante que el acto administrativo acusado de ilegal, es violatorio de los artículos 697 y 720 del Código Fiscal, y 29, 38 y 71 del Decreto 60 de 1965.

La parte actora sustenta su pretensión argumentando básicamente, que la Liquidación Adicional como contribuyente del impuesto sobre la renta por supuestas deficiencias fiscales incurridas en la declaración de dicho impuesto correspondiente al año de 1984, expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá es ilegal, en razón de que siendo la **NATIONAL UNION FIRE INSURANCE, CO.**, una sociedad que se dedica a la actividad de seguros y reaseguros, constituida de conformidad con las leyes de los Estados Unidos de América y habilitada para efectuar negocios en la República de Panamá, es decir, una empresa sucursal cuya Casa Matriz radica en el exterior las deficiencias fiscales consistentes en los gastos de oficina principal, deben ser consideradas como gastos deducibles del Impuesto Sobre la Renta, en atención a la inexistencia de normas legales y reglamentarias que establezcan que a los fines de la determinación de la renta gravable de la sucursal de una empresa extranjera, los gastos de la casa matriz tienen que ser deducibles en Panamá.

Señalando también que el hecho de que la sucursal panameña depende de las operaciones de la casa matriz, los gastos en que esta incurra para atender sus operaciones tienen relación directa con la producción de la renta gravable de la sucursal panameña o con la conservación de la fuente de esa renta, siendo todos estos gastos deducibles a tenor de nuestra legislación fiscal.

Además sostiene que tales reclamaciones están prescritas por cuanto a tenor del artículo 720 del Código Fiscal, han transcurrido más de 3 años desde la fecha en que el contribuyente presentó la declaración de renta y la notificación de la resolución recurrida.

De la demanda encausada se le dio traslado a la entidad demandada a fin de que rindiera su informe explicativo de conducta, legible el mismo a fs. 52-57 del expediente, la cual adujo que las actuaciones seguidas por la Administración a la contribuyente (**NATIONAL UNION FIRE INSURANCE, CO.**), correspondiente a su declaración de renta del año 1984, se dieron por razón de que algunos gastos ubicados en el rubro de "gastos de oficinas principal" que dedujo el contribuyente fueron considerados como no deducibles a la luz de la legislación fiscal panameña, porque sólo pueden considerarse como tales aquellos gastos operacionales relacionados con los artículos 697 del Código Fiscal y el artículo 29 del Decreto 60 de 1965.

Argumentando también que no se ha dado la prescripción alegada por la contraparte respecto de la expedición de las resoluciones contentivas de la liquidación adicional, ya que la misma se dio dentro de los tres años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración de Impuesto Sobre la Renta, puesto que no se requiere la notificación dentro de dicho plazo. Sólo basta que se expida dentro del mismo, como en efecto se hizo.

Igualmente se le corrió traslado al señor Procurador de la Administración, quien, en su Vista Fiscal N° 149 de 20 de marzo de 1992, solicitó a esta Sala denegar las pretensiones de la parte actora por considerar que no es cierto que todos los gastos en que incurrió la casa matriz de el contribuyente revisten las características exigidas en el artículo 697 del Código Fiscal para reputar una enajenación como deducible. Así como tampoco el contribuyente **NATIONAL UNION FIRE INSURANCE, CO.** no comprobó ni sustentó ciertos gastos que a su juicio, eran considerados como deducibles, muchos de los cuales nuestra legislación no contempla como gastos deducibles, situación que impidió corroborar el lleno de los presupuestos establecidos en la ley, a efecto de reconocerle su deducibilidad.

Aunado a que la resolución contentiva de la Liquidación Adicional se dictó en término por cuanto en el artículo 720 del Código Fiscal, "no existe ninguna frase de la cual se infiera la necesidad de que las liquidaciones adicionales, no solamente se expidan dentro del término aludido sino que

también deban notificarse dentro de esté".

Cumplidos los trámites legales instituidos para estos procesos, procede esta Superioridad a resolver la controversia planteada.

En vista que los artículos 697 del Código Fiscal, 29, 38 y 71 del Decreto 60 de 1965, se encuentran relacionados entre sí esta Superioridad considera pertinente analizarlas en su conjunto.

Sobre el concepto de la violación la parte actora sostiene que los gastos en que incurrió la casa matriz de el contribuyente, que fueron objetados por la Administración como no deducibles, revisten las características exigidas en las precitadas disposiciones legales para reputarlos como deducibles, y por lo tanto, la Administración Regional de Ingresos al no permitir la deducción del monto total de los gastos en que incurrió durante el ejercicio fiscal a que se contrae la liquidación adicional librada en su contra infringió las referidas normas, puesto que hizo recaer sus efectos sobre unas erogaciones que por constituir gastos deducibles no llevaba tal aplicación, ya que tales gastos fueron ocasionados en la conservación de la fuente.

Considera esta Sala que no le asiste razón a la demandante en virtud de que a la luz de nuestra legislación fiscal, sólo pueden ser considerados como deducibles aquellos gastos que tienen necesariamente incidencia en la producción de renta panameña o en la conservación de su fuente; no así, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generadas en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. Por tanto, mal puede pretender el recurrente que los gastos objetados por la referida entidad tales como: gravámenes misceláneos; cargos A. I. S.; seguros; amortización-mejoras al bien arrendado; impuestos locales y del Estado; impuestos de desempleados del Estado; impuesto de desempleados federal; otros y contribuciones incurridos por la casa matriz ubicada en el extranjero pueden ser considerados como deducibles de la sucursal establecida en Panamá, dado que independientemente de la dependencia existente entre dicha sucursal con la casa matriz dichos gastos, para que puedan ser considerados como deducibles, de conformidad con los preceptos fiscales establecidos en los artículos 697 del Código Fiscal y el Artículo 29 del Decreto 60 de 1965, deben tener incidencia en la producción de la renta o en la conservación de la fuente de ingreso de la sucursal establecida en Panamá.

Las precitadas normas son del siguiente texto:

"Artículo 697. Se entiende por gastos o erogaciones deducibles, los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta" ...

"Artículo 29. Además de los mencionados en el Parágrafo uno del artículo 697 del Código Fiscal, los gastos o erogaciones cuya deducción de la renta bruta se autoriza son aquellos gastos de conservación o de producción de renta de fuente panameña, efectivamente pagados o incurridos en el año fiscal.

Se entiende por gasto de conservación de una fuente de renta, aquel en que se tenga que incurrir necesariamente para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que adquiera aumento de valor por razón del gasto.

Se entiende por gastos de producción de la renta, las demás erogaciones indispensables para obtener los productos o para percibir la ganancia.

Cuando el gasto o erogación sea pagado e incurrido para obtener indistintamente renta sujeta al impuesto e ingresos de fuente extranjera y/o ingresos exentos, sólo será admisible su deducción

en la proporción respectiva, conforme a los comprobantes y contabilidad del contribuyente. A falta de éstos o en el caso de que la contabilidad no reflejara un resultado acorde con la realidad o por cualquier otro motivo las proporciones no pudieran determinarse con claridad según tales comprobantes, la porción deducible se establecerá proporcionalmente a los ingresos totales de ambos tipos de rentas.

Conforme a las disposiciones de este Artículo, no serán deducibles aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones de capital cuya renta sea de fuente extranjera o esté exenta. Tampoco serán deducibles los gastos en que incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida, ni los gastos incurridos o pagados para mantener o desarrollar actividades de entretenimiento, recreo o expansión del contribuyente".

Además de que el contribuyente no comprobó que tales gastos no aceptados como deducibles por la Administración, efectivamente correspondían a ingresos de fuente panameña, o utilizados en su conservación pese a que aduce haber acompañado la respectiva documentación hecha ante el cónsul panameño, como prueba única de la deducibilidad de los gastos operacionales a la que alude el artículo 6 del Decreto 60 de 1965, ya que de acuerdo con esta excerta legal, en concordancia con el artículo 5, la Administración Regional de Ingresos puede llevar a cabo investigaciones de contribuyentes cuyos ingresos sean de fuente panameña y de fuente extranjera para establecer correctamente la renta gravable cuando los elementos probatorios aportados por el contribuyente, su contabilidad y documentación no revelare claramente la proporción o el monto de los ingresos y gastos que corresponda atribuir a una u otra fuente, como lo hizo en el presente caso, gozando su actuación de presunción de certeza. Correspondiendo entonces al contribuyente probar lo contrario, a fin de invalidar la actuación administrativa, y de no hacerlo, la Dirección General de Ingreso no aceptará como deducibles aquellos gastos que éste no pueda comprobar como ingresos de fuente panameña o utilizados en su conservación.

Por las razones anteriores, estima la Sala que al no existir en los expedientes tanto contencioso como gubernativos, elementos probatorios de que los gastos operacionales de la Casa Matriz incidieron en la producción de la renta de la sucursal panameña, el contribuyente, mal puede considerar como deducible, a la luz de las leyes fiscales vigentes, por consiguiente, no prospera la violación alegada por el demandante.

También sostiene el recurrente que el acto administrativo acusado de ilegal, ha violado en forma directa por omisión, el artículo 720 del Código Fiscal, por cuanto esta disposición legal establece claramente, que la resolución que contenga una liquidación adicional deberá expedirse y notificarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración de renta so pena de nulidad. Por lo que al haber presentado el contribuyente su declaración de renta correspondiente al año fiscal 1984, el 28 de marzo de 1985, y la resolución cuestionada, notificada el 5 de mayo de 1988, caducó el plazo dentro del cual la Administración podía expedir y notificar la liquidación adicional.

Sobre este punto se ha pronunciado la jurisprudencia de la Sala Tercera desde 1971, de la siguiente manera:

"Por otra parte conceptúa la Sala que la resolución que contiene la liquidación adicional se dictó en término. Nada autoriza para interpretar extensivamente el precitado artículo, como lo hace el recurrente, en su afán de dar a entender que la resolución no sólo debe expedirse dentro de tres años, sino que debe estar notificada dentro de ese término. El inciso segundo del artículo 720 es del siguiente tenor:

`La resolución de que trata el párrafo anterior y que contendrá la

liquidación adicional correspondiente deberá expedirse dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de presentación de la declaración y será notificada al interesado personalmente y si ello no fuere posible mediante el correspondiente edicto, sin perjuicio de las investigaciones a que haya lugar en caso de fraude .

Distinto fuera si dicho inciso dijere así:

`La resolución de que trata el párrafo anterior y que contendrá la liquidación adicional correspondiente deberá expedirse y notificarse dentro de los tres años siguientes. Por lo expuesto, se concluye que la resolución fue dictada dentro del término de los tres años ". (Sentencia de 8 de enero de 1971).

Este criterio ha sido reiterado en Sentencia de 17 de septiembre de 1980.

A pesar de lo expuesto, consideramos que es oportuno revisar dicha jurisprudencia, ya que en nuestra opinión es indudable que la resolución sobre la liquidación adicional expedida a NATIONAL UNION FIRE INSURANCE, CO., **existe** desde el 16 de marzo de 1988 fecha de su **expedición**, que la liquidación adicional era **válida** desde el momento de su firma, aún sin haber sido notificado al interesado, pero los **efectos** de esa liquidación adicional, **su fuerza vinculante, su obligatoriedad**, comienzan desde el momento de su **notificación**, en el presente caso, el 5 de mayo de 1988, antes de esta fecha, el conocimiento de dicha liquidación le era desconocida a la empresa afectada, que frente a ese hecho estaba en presencia de un acto oculto. De lo expuesto se concluye que la liquidación adicional era válida desde el 16 de marzo de 1988, pero su fuerza vinculante, su obligatoriedad, su eficacia, comenzaba desde el día de la notificación, el 5 de mayo de 1988.

Al tenor literal del artículo 720 del Código Fiscal, debe entenderse que la resolución que contendrá la liquidación adicional correspondiente, deberá expedirse y notificarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la presentación. En relación a los medios establecidos en el Código Fiscal para dar por notificada dicha resolución, debe entenderse que ésta puede ser personalmente y si ello no fuere posible mediante el correspondiente edicto, y no en el sentido de que puede ser notificada posterior a los tres años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, por el simple hecho de haber sido expedida dentro de los tres años siguientes a su presentación, interrumpiéndose de esta manera, la causal de nulidad que conlleva la no expedición y notificación de la liquidación adicional dentro de dicho plazo.

Ello es así, en razón de que no debe interpretarse extensivamente el artículo 720 como lo hace la Administración, porque tal actuación podría dar lugar a que por el simple hecho de ser expedida dichas resoluciones en cualquier momento, dentro de los tres años, las mismas podrían serles notificadas al interesado cuando la Administración lo tenga a bien, siendo lo importante para la Administración la fecha de su expedición y no la fecha de notificación. Interpretación que llevaría a pensar que las resoluciones administrativas surten efectos legales aún antes de haberse notificado legalmente a la parte interesada, lo cual es contrario a lo dispuesto en los artículos 1237, en concordancia con el 721 del Código Fiscal, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 1237. **Sin el cumplimiento de los requisitos expresados en los artículos anteriores no se tendrán por bien hechas las notificaciones ni producirán efectos legales**, a menos que la parte interesada se dé por suficientemente enterada de la resolución o del acto administrativo, o utilice en tiempo y forma el recurso procedente.

No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, producirán efectos legales las notificaciones a que se refiere el artículo 1230 de este Código, hechas con posterioridad al término máximo allí señalado". (Resaltado es de la Sala).

Artículo 721. No podrá cobrarse el impuesto contenido en la resolución de que trata el artículo anterior ni expedirse los recibos correspondientes a éste sino cuando la misma esté ejecutoriada".

De esta manera, la omisión de dicha notificación, que fue hecha posteriormente de manera personal el 5 de mayo de 1988, afecta **la eficacia** del acto administrativo en estudio, es decir, que mal puede producir efectos jurídicos la decisión contentiva de la liquidación adicional, cuya notificación se dio posterior a los tres años siguientes a la fecha de presentación. Actuación que da lugar a que el contribuyente, y como bien lo señala el artículo 720, no esté obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución.

Una cosa es la **validez** del acto administrativo y otra cosa es su **obligatoriedad**, eficacia o fuerza vinculante. La validez significa que el acto **existe** desde su expedición conforme a la ley, pero su **obligatoriedad** frente a los afectados, sus efectos, su fuerza vinculante, sólo comienza a partir de su notificación. El acto administrativo obligatorio es el que tiene la eficacia de modificar, crear, extinguir o alterar las situaciones jurídicas.

En este orden de ideas el ilustre tratadista colombiano Gustavo PENAGOS, nos dice que "el Acto Administrativo existe desde el momento en que se profiere, pero, no produce efectos jurídicos, es decir fuerza vinculante, sino después de su publicación, notificación, o comunicación, según los casos ... La notificación marca el punto de partida para que el acto **surta efectos** y sea obligatorio u oponible a los administrados". (PENAGOS, Gustavo. "El Acto Administrativo, Cuarta Edición, Ediciones Librería del Profesional, Colombia, Bogotá, 1987, págs. 795 y 863).

Por lo expuesto prospera el cargo de violación en forma directa por omisión alegado.

Dado todo lo expuesto, la Sala Tercera, Contencioso Administrativo de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA QUE SON ILEGALES, las Resoluciones N° 213-1759 de 16 de marzo de 1988 y 213-1684 de 9 de mayo de 1990, expedidas por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, acto confirmatorio, y en consecuencia ORDENA al Ministerio de Hacienda y Tesoro devolver la suma de Dieciséis Mil Seiscientos Trece con Cincuenta Centésimos (B/.16,613.50) a la empresa NATIONAL UNION FIRE INSURANCE CO. que había consignado en concepto del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Complementario del Año Fiscal de 1984, según recibos N° 185.833.21 y 185.833. 97, visibles a foja 26.

Notifíquese.

(fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA
 (fdo.) MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA (fdo.) ARTURO HOYOS
 (fdo.) ANAIS DE GERNADO
 Secretaria Encargada

=====
 =====
 =====

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR EL LCDO. EMILIO DE LEÓN, EN REPRESENTACIÓN DE EFRAÍN STAFF SÁNCHEZ, PARA QUE SE DECLARE NULO POR ILEGAL, EL RESUELTO N° 022 DE 7 DE NOVIEMBRE DE 1994, EXPEDIDO POR EL DIRECTOR GENERAL DEL INSTITUTO DE SEGURO AGROPECUARIO, Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. MAGISTRADO PONENTE: EDGARDO MOLINO MOLA. PANAMÁ, DIECINUEVE (19) DE MAYO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CINCO (1995).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

VISTOS:

El licenciado **Emilio De León Lokee** en representación de **EFRAÍN STAFF**