

CONTENIDO:

correspondiente a la concesión, ya existía relleno en toda el área de la ocupación.

En relación al Lote "B" los peritos designados tanto por la parte interventora, como los designados por el señor Procurador Auxiliar de la Nación, coinciden en que ese globo de terreno es tierra firme, y siendo ello así, no es posible que el Gobierno Nacional, lo conceda como playa.

Al comprobarse que gran parte de esos lotes es tierra firme y fueron concedidas mediante dicho contrato como si fuesen playas se incurrió en un caso típico de **desviación de poder**, ya que el Estado con el propósito de estimular la actividad privada para promover el desarrollo de la industria naviera, pesquera y del turismo, según el artículo 10. de la Ley 25 de 1963, puede conceder a particulares el uso de playas, pero no tierra firme, como se trata en este caso, en que el uso, ocupación, arrendamiento o adjudicación a título oneroso se regulan por las disposiciones del Código Fiscal y mediante los trámites de licitación pública.

Ante la situación planteada precisa someter la actuación de la Administración a la legalidad, declarando nula dicha contratación. La administración al efectuar tal concesión, fue más allá de lo que podía conceder, ya que incluyó tierra firme, apartándose así de la finalidad estricta de las normas legales sobre concesión de playas, ya que como anteriormente se ha expresado que solo 11.000.-00 M² del Lote A es la playa y el resto (9.000.00 M²) no lo es y del Lote B, la parte donde se instaló la llamada **Oficina de la Gerencia** es tierra firme.

Por ello concluye la Sala que el Contrato 55 celebrado entre el Gobierno Nacional y el Señor Carlos Raúl Morales, el 30 de septiembre de 1968, violó el artículo 10. de la Ley 35 de 1963.

Por las razones anteriores, la Corte Suprema, Sala Tercera (Contencioso-Administrativo) administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE ES NULO** por ilegal el Contrato que celebró el Gobierno Nacional, representado por el señor Ministro de Hacienda y Tesoro, y el Señor Carlos Raúl Morales, el día 30 de septiembre de 1968.

Cópiese y notifíquese.

(fdo.) Pedro Moreno C., (fdo.) Ricardo Valdés, (fdo.) Juan Materno Vásquez, (fdo.) Julio Lombardo, (fdo.) Jorge E. Macías, (fdo.) Carlos V. Chang, Secretario.

Demanda interpuesta por Arias, Fábrega y Fábrega en representación de Kodak Panamá Limitada, Laboratorios Kodak y Kodak Export Limited, solicitando Declaratoria de Nulidad de unas resoluciones.

Ponente: J. M. VASQUEZ

La Corte sostiene que la declaratoria de nulidad del artículo 116 del Decreto 60 de 28 de junio de 1965, mediante sentencia de 31 de enero de 1968 "sólo afecta el procedimiento para el cobro del Impuesto Complementario a las Sucursales de Personas Jurídicas Extranjeras".

De acuerdo con el acápite c) del párrafo 2o. del artículo 694 del Código Fiscal, se entiende que los dividendos que reparte la casa matriz por las ganancias obtenidas de las sucursales que tiene en Panamá son gravables.

Por tal razón el fundamento del cobro del impuesto sobre dividendos de las sociedades extranjeras no se basa en que su distribución se haga o no, en Panamá, sino que se deriva de las ganancias producidas en territorio panameño aún cuando sean repartidas en el extranjero.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA TERCERA.- (CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO). Panamá, cuatro de Agosto de mil novecientos setenta.

VISTOS:

Las Sociedades Anónimas denominadas Kodak Panamá Limitada, Laboratorios Kodak y Kodak Limited, representadas por la sociedad de abogados Arias, Fábrega y Fábrega demandaron ante esta Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera, la declaratoria de nulidad de las Resoluciones No. 8-ARI-69-1598 de 11 de junio de 1969; No. 8-ARI-69-3646 de 21 de agosto de 1969; No. 69-103-JDA de 29 de septiembre de 1969; y No. 209 de 5 de noviembre de 1969; y a consecuencia de la nulidad de dichas resoluciones las sociedades mencionadas no están obligadas a retener o a satisfacer el impuesto mínimo o complementario de dividendos sobre la remesa que efectúan sobre su carácter de sucursales o sus respectivas casas matrices, pues dichas relaciones no constituyen distribución de dividendos o cuotas de participación. Igual pidieron la declaratoria de que no están obligados a presentar el cuadro No. 04 referente al Impuesto Mínimo o Complementario de Dividendos.

Al corrersele traslado de la demanda al Sr. Procurador Auxiliar se opuso a que se hicieran las declaraciones pedidas.

Las peticiones formuladas por las Sociedades recurrentes la fundamentaron en los siguientes hechos:

HECHOS DE ESTA DEMANDA

1. Las sociedades denominadas KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, son sociedades anónimas extranjeras debidamente inscritas en el Registro Público de Panamá.

Las mencionadas sociedades operan dentro del territorio de la República de Panamá desde hace un buen número de años y poseen la respectiva Patente Comercial para dedicarse a las actividades propias de su ramo.

2. Como sucursales de casas ó sociedades extranjeras, KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, al final de cada período fiscal, y luego de cubrir el correspondiente Impuesto Sobre la Renta sobre las utilidades obtenidas dentro del territorio de la República de Panamá, remiten o transfieren el saldo restante a sus respectivas casas matrices.

3. Hasta el año de 1968. KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, retenían el impuesto Mínimo o Complementario de Dividendos sobre cada remesa o transferencia que efectuaban a sus respectivas Casas Matrices. Esta retención se hacía por exigirlo así el Artículo 116 del Decreto No. 60 de 28 de Junio de 1965.

4. Por sentencia dictada por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, con fecha 31 de enero de 1968, se declaró nulo por ilegal el mencionado Artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 del 28 de junio de 1965.

En virtud de dicha decisión nuestras representadas KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, suspendieron las operaciones de retención del Impuesto Mínimo Complementario de Dividendos sobre cada remesa enviada o transferida a sus respectivas casas matrices.

5. En el año de 1969, al presentar Declaración Jurada los recurrentes KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, la Administración Regional de Ingresos, Zona Oriental, les exigió la presentación del Cuadro No. 04 como anexo a su Declaración Jurada, que hace referencia a las sumas distribuidas en concepto de Dividendos y el impuesto que debe cubrirse cuando la distribución de dividendos es inferior al 40% de las utilidades obtenidas en un año determinado o cuando, según la Dirección General de Ingresos, se han obtenido utilidades y no se ha hecho distribución de suma alguna.

6. A dicho requerimiento KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK y KODAK EXPORT LIMITED contestaron mediante carta concebida en los siguientes términos:

"Tenemos conocimiento que la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia del 31 de enero de 1968, declaró nulo por ilegal el Artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 del 28 de junio de 1965.

Según el Artículo 116 de dicho Decreto, las sucursales de personas jurídicas extranjeras que operan en la República están obligadas a retener y pagar al Fisco, el ocho por ciento del cuarenta por ciento de las ganancias netas de la sucursal panameña que resulten después de deducir el impuesto sobre la renta. Amparados por la sentencia antes mencionada, KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA en la Ciudad de Panamá y KODAK EXPORT LIMITED en la Zona Libre de Colón, sucursales de Eastman Kodak Company de Rochester, Nueva York, que represento como Apoderado Legal, no están obligadas a presentar el cuadro 04 (Impuesto Mínimo o Complementario) anexo a la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta.

Atentamente,

KODAK PANAMA, LTD.
LABORATORIOS KODAK LIIMITADA
KODAK EXPORT LIMITED
César A. Campagnani
Representante Legal
Cédula No. 8AV-8-1145"

Como se observa de la carta transcrita, en ella manifestaba el Representante Legal de las recurrentes que por virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera, las sociedades en cuestión no estaban obligadas a presentar dicho Cuadro No. 4.

KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, se abstuvieron de presentar el Cuadro No. 04, como anexo a su Declaración Jurada por estimar que no han hecho distribución de dividendos a favor de los accionistas de la sociedad, pues esa es función que le corresponde exclusivamente a la Junta Directiva de la sociedad.

7. A la comunicación suscrita por KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA y KODAK EXPORT LIMITED, recayó la Resolución No. 8-ARI-69-1598, de 11 de junio de 1969, mediante la cual la Administración Regional de Ingreso declaró que KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK y KODAK EXPORT LIMITED, están obligadas al pago del Impuesto Mínimo o Complementario Sobre Dividendos con respecto a las remesas enviadas a sus respectivas Casas Matrices.

10. Es cierto, según consta a fojas 5 y 6.

8. Presentado escrito de reconsideración en contra de la referida Resolución No. 8-ARI-69-1598, dicho recurso fue resuelto mediante la Resolución No. 8-ARI-69-3646 el 21 de agosto de 1969, en el sentido de confirmar la Resolución recurrida y conceder el recurso de apelación interpuesto subsidiariamente.

9. Sustentado oportunamente la apelación así interpuesta, dicho recurso fue resuelto por la Junta de Apelación de la Dirección General de Ingresos mediante su Resolución No. 69-103-JDA de 29 de septiembre de 1969, en el sentido de confirmar las Resoluciones impugnadas.

10. Finalmente, promovido el recurso de avocamiento ante el Organó Ejecutivo, por Resolución No. 219 de 5 de Noviembre de 1969, dictada por conducto del Ministerio de HACIENDA Y TESORO, dicho Organó Ejecutivo, resolvió no avocar el conocimiento de la Resolución No. 69-103-JDA de 29 de septiembre de 1969, expedida por la Junta de Apelación de la Dirección General de Ingresos.

Por su parte el señor Procurador Auxiliar evacuó el traslado en la parte referente a los fundamentos de hechos así:

II. LOS SUPUESTOS HECHOS DE LA DEMANDA LOS CONTESTO EN LA FORMA QUE SIGUE:

1. Es cierto, en cuanto al hecho de que "son sociedades anónimas extranjeras debidamente inscritas en el Registro Público de Panamá" tal como consta a foja 7, lo demás lo niego porque no me consta.

2. Lo niego, porque no me consta.

3. Lo niego, en autos no hay constancia de ello.

4. Lo acepto, en cuanto a que la Honorable Corte Suprema de Justicia declaró nulo fué el procedimiento para el cobro del impuesto complementario a las sucursales de personas jurídicas extranjeras, en ningún momento ha exonerado a estas empresas del pago del impuesto sobre dividendos sobre el monto de la distribución o acreditamiento provenientes de rentas obtenidas dentro del territorio de la República de Panamá.

5. Es cierto, según se desprende de foja 1.

6. Es cierto, en cuanto a la carta de las empresas recurrentes porque así consta a foja 1, pero niego lo demás por constituir una apreciación muy personal de las demandantes.

7. Es cierto, según consta a foja 1.

8. Es cierto, según consta a fojas 2 y 3.

9. Es cierto, según consta a fojas 2 y 4.

De los fundamentos hechos de la demanda tiene trascendencia para los efectos de la decisión el primero, el segundo, tercero, cuarto, quinto, sexto y séptimo, que se sintetizan en las afirmaciones de que por ser Sociedades Anónimas Extranjeras (Sucursales) y habida cuenta de que la Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en sentencia de 31 de enero de 1968, declaró nulo por ilegal el artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 de 28 de junio de 1965, no están obligados al pago del Impuesto Mínimo y Complementario sobre dividendos con respecto a las remesas enviadas a sus respectivas casas. Y sostienen, además, que las Resoluciones N8-ARI-69-1598 del 11 de junio de 1969, dictada por la Administración Regional de Ingresos, Zona Oriental, y confirmada en todas las instancias de la vía gubernativa, incluso por el Organó Ejecutivo al resolver no avocar el conocimiento de la Resolución No. 69-103-JDA, dictada por la Junta de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos el 29 de septiembre de 1969 por considerar que la misma es violatoria del artículo 733 del Acápito A. del Código Fiscal.

Por su parte el señor Procurador Auxiliar contra argumenta, en síntesis, que no proceden las declaraciones de nulidad pedidas por cuanto que, en su concepto, las Sociedades Extranjeras sí están obligadas al pago del Impuesto Complementario y de dividendos y que, por lo tanto, al no hacerse distinción el artículo 733 acápito a) sobre nacionalidad de las Sociedades procede la aplicación del mismo; y que la determinación de nulidad por ilegal del artículo 116 del Decreto No. 60 del 28 de junio de 1965 no permite la interpretación que pretende darle la recurrente, ya que aquella sentencia por pronunciarse respecto de un Decreto no puede afectar el precitado artículo del Código Fiscal.

En su oportunidad se practicaron las pruebas aducidas todas documentales, las cuales revelan: que se agotó la vía gubernativa (copias visibles a fs. 1-6); y que las sociedades recurrentes son sociedades extranjeras debidamente inscritas en el Registro Público (Certificado visible a fs. 36).

Situación Jurídica:

Agotada la tramitación veamos la situación jurídica. El punto a aclarar, y sobre el cual ha de recaer la decisión es si la Resolución 8-ARI-69-598 de 11 de junio de 1969 de la Administración Regional, Zona Oriental, del Ministerio de Hacienda y Tesoro que dice:

"Resuelve: Que las Empresas Kodak Panamá Limitada, Laboratorio Kodak y Kodak Export Limited están obligadas al pago del impuesto sobre Dividendos causado por las rentas obtenidas dentro del territorio de la República de Panamá sobre el monto de la distribución y acreditamiento el cual no debe ser me-

nor del 40% de las rentas obtenidas de fuentes panameñas", es legal o no.

Es de observar que la impugnación de dicha resolución se hace, principalmente, con el argumento de que al declarar la Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera Contencioso-administrativa, nulo por ilegal el artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 de 28 de junio de 1965 las dichas sociedades, dadas sus calidades de sucursales de sociedades extranjeras no están obligadas a retener el equivalente al Impuesto sobre Dividendos.

En efecto mediante carta del señor representante legal de las sociedades recurrentes dirigidas a la Dirección General de Ingresos éste se expresa así:

"Tenemos conocimiento que la Corte Suprema de Justicia, Sala Contencioso-Administrativa, en sentencia del 31 de enero de 1968, declaró nulo por ilegal el artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 del 28 de junio de 1965".

"Según el artículo 116 de dicho decreto las Sucursales de personas jurídicas extranjeras que operan en la República están obligadas a retener y PAGAR al Fisco, el ocho por ciento del cuarenta por ciento de las ganancias netas de las sucursales panameñas que resulten después de deducir el importe SOBRE la renta. Amparados por la sentencia antes mencionada, KODAK PANAMA LIMITADA, LABORATORIOS KODAK LIMITADA en la ciudad de Panamá y KODAK EXPORT LIMITED en la Zona Libre de Colón, sucursales de Eastman Kodak Company de Rochester, Nueva York, que represento como apoderado legal, no están obligadas a presentar el cuadro 04 (Impuesto Mínimo o Complementario) anexo a la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta" (Subrayado son nuestros).

La administración fue consistente durante toda la tramitación del negocio en la vía gubernativa en cuanto a considerar que la declaratoria de nulidad por ilegal del artículo 116 del Decreto No. 60 del 28 de junio de 1965, "sólo afecta el procedimiento para el cobro del Impuesto Complementario a las Sucursales de Personas Jurídicas Extranjeras". Y el señor Procurador Auxiliar, defensor de la administración, ahonda en ese respecto en los siguientes términos:

"La declaratoria de nulidad, por ilegal, del artículo 116 del Decreto No. 60 de 28 de junio de 1965 no puede constituir, como creen las demandantes, exoneración del impuesto complementario a que se refiere el acápite a) del artículo 733 del Código Fiscal. Aquella sentencia tiene relación apenas con un Decreto, quedando incólume la norma sustantiva, o sea el acápite a) del artículo 733 del Código Fiscal ya mencionado, adecuadamente aplicado por la Administración".

Los recurrentes expresan el concepto de infracción del artículo 733 del Código Fiscal argumentando que no distribuyen dividendos dentro de la República de Panamá y que, por lo tanto, no procede aplicarles dicha norma; argumentación que refuerzan con cita del párrafo del fallo de la Corte, Sala Tercera, de fecha 31 de enero de 1968.

Para decidir se adelantan las siguientes consideraciones:

El Impuesto sobre la Renta y su Incidencia.

El Código Fiscal define y establece el objeto y la incidencia del Impuesto sobre la Renta en el Capítulo 1o. del Título 1o. del Libro IVo. que se inicia con el artículo 694 del siguiente tenor:

"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 o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto".

En el párrafo Segundo de dicho artículo se establece, que no se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá la renta proveniente de:

a) Facturar, desde una oficina establecida en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la cual dichas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá siempre y cuando que dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior;

b) Dirigir, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surjan sus efectos en el exterior; y

c) Distribuir dividendos o participaciones de personas jurídicas, cuando tales dividendos o participaciones provienen de rentas no producidas dentro del territorio de la República de Panamá, incluyendo las rentas provenientes de las actividades mencionadas en los literales a) y b) de este párrafo."

La exégesis de la norma citada se agota en las siguientes conclusiones: a) que el objeto del impuesto sobre renta es la renta gravable de todo contribuyente b) contribuyente es toda persona natural o jurídica nacional o extranjera que percibe la renta gravada; y c) que no es renta gravable, por considerarse no producida dentro del territorio de la República, las ventas o beneficios de las actividades taxativamente señaladas en el párrafo segundo del artículo 694 del Código Fiscal.

De acuerdo con el acápite c) del párrafo 2o. del precepto citado, a contrario sensu, se entiende que los dividendos que reparte la casa matriz por las ganancias obtenidas de las sucursales que tienen en Panamá son gravables.

Por tal razón el fundamento del cobro del impuesto sobre dividendos de las sociedades extranjeras no se basa en que su distribución se haga o no, en Panamá, sino que se deriva de las ganancias producidas en territorio panameño aún cuando sean repartidas en el extranjero.

Especies del impuesto sobre la renta

En los artículos 695 y 696 del C. Fiscal, se precisan las nociones de **renta gravable** y **renta bruta**, los gastos **deducibles**; y la segunda, como el total de ingresos, sin deducir suma alguna, del contribuyente. Dentro de este último concepto quedan comprendidas las cantidades que el **contribuyente perciba**, por:

a) Sueldos, salarios, sobresueldos, jornales, dietas, gratificaciones, comisiones, pensiones, jubilaciones, honorarios u otras remuneraciones por servicios personales; (1)

b) Utilidades o ganancias por negocios, industrias, comercio o actividades agropecuarias;

c) Arrendamiento o alquileres de toda índole, intereses o ingresos por derecho de autor, regalías, derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, patentes de invención;

d) Dividendos o cuotas de participación que reciban de personas jurídicas los accionistas o socios, de acuerdo con el artículo 701;

e) Ganancias obtenidas en la enajenación de bienes muebles e inmuebles, bonos, acciones y demás valores emitidos por personas jurídicas, de acuerdo con el artículo 701;

f) Utilidades o ganancias de personas naturales o jurídicas que explotan los servicios públicos de electricidad, teléfono o gas a base de concesiones del Estado o de los Municipios;

g) El 50% de los ingresos que las empresas locales distribuidoras de películas reciban de las empresas exhibidoras cuando la exhibición se haga en el territorio jurisdiccional de la República de Panamá o cuando la exhibición se haga en territorio de la República de Panamá fuera de la jurisdicción de las autoridades nacionales y no se trate de estrenos o se trate de estrenos en teatro donde la entrada para adultos no exceda de cuarenta centésimos de balboas (B/. 0.40) por boleto; y el 75% que las distribuidoras locales reciban de las empresas exhibidoras cuando la exhibición se haga en territorio de la República de Panamá fuera de la jurisdicción de las autoridades naciona-

les y se trate de películas exhibidas en estreno en teatros donde la entrada para adultos exceda de cuarenta centésimos de balboa (B/. 0.40) por boleto; y

h) Las actividades comerciales de personas naturales o jurídicas establecidas o que se establezcan dentro de las áreas de comercio internacional libre operadas por la Zona Libre de Colón o por cualquiera otra zona libre que exista o sea establecida en el futuro y los ingresos que deriven de dichas personas sus empleados, nacionales o extranjeros.

Asimismo se considerará renta bruta del año gravable en que se produzca el aumento de patrimonio no justificado."

Como en el artículo 697 de la misma excerta se establecen los criterios de los gastos deducibles, podemos ya establecer que el pensamiento del legislador (*mens legis*) es el que el impuesto sobre la renta, en todas sus especies, sea pagado por todos los contribuyentes, entendiéndose por esto a toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, independientemente de que esté domiciliada en Panamá, que perciba renta producida en Panamá.

En el concepto de **contribuyente** van envueltas las nociones de "Persona Natural" y "Persona Jurídica", "Persona Natural Extranjera" y "Persona Natural Nacional"; "Persona Jurídica Nacional y Persona Jurídica Extranjera". E importa aclarar estas nociones por cuanto que la Persona Jurídica Extranjera y Persona Natural Extranjera, son trascendentes, para la decisión del caso sub-judice. Veamos:

a) Persona Natural y Persona Jurídica:

Son estas: el contribuyente individual o físico y las sociedades mercantiles, asociaciones y sociedades civiles regidas por el Código de Comercio y el Código Civil, respectivamente;

b) Persona Natural Nacional y Persona Natural Extranjera:

Son los panameños por nacimiento o adopción y los nacionales de otros países. En nada importa el domicilio para los efectos de percibir renta de fuentes nacionales;

c) Persona Jurídica Nacional y Persona Jurídica Extranjera:

Estas son las sociedades mercantiles y civiles organizadas de acuerdo con las leyes de Panamá (Código de Comercio, Ley 32 de 1927, y Código Civil); y las organizadas de conformidad a las leyes de otros países que operan en el territorio nacional, luego de obtener, cumplidos los requisitos de la patria, su inscripción de los Requisitos de Persona Mercantil o Persona Común, del Registro Público.

Per las implicaciones que tienen en el Derecho Internacional las condiciones de las personas imponere- el contribuyente panameño, sabiamente dis- puse que:

"La capacidad, el reconocimiento y, en general, el régimen de las sociedades y demás personas jurídicas se determinarán por la Ley panameña". (art. 18 C. N.); principio constitucional éste que se desarrolla en disposiciones legales como los que se citan a continuación:

Artículo 284 del Código de Comercio, que dispone por vía general; y el artículo 90 de la Ley 32 de 1927, específico sobre sociedades anónimas extranjeras:

"Artículo 284.- Las sucursales o agencias constituidas en la República por una sociedad radicada en el extranjero, se considerarán domiciliada en el país y sujetas a la jurisdicción y leyes panameñas en lo concerniente a las operaciones que practicaren".

"Artículo 90.- Una sociedad anónima extranjera podrá tener oficinas o agencias y hacer negocios dentro de la República después de haber presentado al Registro Mercantil para su inscripción los siguientes documentos:

1o. Escritura de protocolización del pacto social;

2o. Copia del último balance acompañado de una declaración de la parte del capital social que se utiliza o que se propone utilizar en negocios de la República;

3o. Certificado de estar constituida y autorizada con arreglo a las leyes del país respectivo, expedido y autenticado por el Cónsul de la República en ese país; y en su defecto por el de una nación amiga."

Son de mucha importancia estas disposiciones legales para llegar al fondo del problema planteado por la demanda que se examina. Y eso es así, por cuanto que del contexto de la misma sigue la figura de la **Sucursal de Sociedades Extranjeras**, como a misma sociedad extranjera domiciliada en Panamá. Obsérvese la exigencia del ordinal 2o. del artículo 90 de la Ley 32 de 1927.

El pago sobre el impuesto de la renta por concepto de dividendos o cuotas de participación.

En la demanda se plantea, se repite, la tesis de que la sucursal de una sociedad extranjera por no distribuir dividendos en el país, queda sustraída de la obligación de hacer la retención que exige el acápite a) del artículo 733 del Código Fiscal; y de aceptar este criterio se tendría que las personas naturales y jurídicas, extranjeras, accionistas de esas sociedades, no obstante obtener rentas en Panamá, no pagarán el impuesto sobre la renta por

concepto de dividendos o cuotas de participación.

Refuerza su tesis con la decisión de la Corte declarando ilegal el artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 de 1965, por considerar que rebasó los límites del artículo 733 del Código Fiscal. Pero luego del análisis hecho, la Sala es de opinión que las sucursales de empresas extranjeras sí están en la obligación de hacer la retención exigida en dicho artículo a toda persona jurídica, en atención a las siguientes razones, por lo que el mismo no ha sido violado como se afirma en el recurso.

a. En el artículo 701 del Código Fiscal se establecen las reglas para el Cómputo del impuesto sobre la renta; y con relación a "los casos de dividendos o cuotas de participación, los accionistas o socios lo pagarán a la tasa del 8%, por conducto de la persona jurídica. A tal efecto, la persona jurídica procederá hacer el pago, por cuenta del accionista o socio, de acuerdo con el procedimiento establecido en el acápite a) del artículo 733. Hecho el pago, el accionista o socio no estará obligado a incluir en su declaración de renta las sumas que reciba en concepto de dividendos o cuotas de participación". (Acápite f) del Art. 701 precitado).

La recta inteligencia de este artículo nos conduce a las siguientes conclusiones:

a) que el impuesto sobre la renta en los casos de dividendos o cuotas de participación, corresponde pagarlo a los accionistas o socios;

b) que la forma de pago del impuesto en los casos de dividendos o cuotas de participación es la retención a cargo de la sociedad, lo que implica el pago por cuenta de los accionistas o socios;

c) que los accionistas o socios, en virtud de la retención que hace la sociedad, no quedan obligados a declarar renta por esas sumas.

No distingue la disposición analizada entre personas jurídicas nacionales o extranjeras para la obligación de la retención. Y si como ya vimos, las sucursales de sociedades extranjeras quedan sujetas a las leyes nacionales, en todos sus efectos, es de aplicar el principio hermenéutico de donde la Ley no distingue no es dable al intérprete distinguir.

El artículo 701, acápite f-, que establece el monto del impuesto, las personas afectadas y la modalidad del pago, es la norma sustantiva de cuya correcta aplicación dependerán los recaudos del mismo y como en la segunda oración se dispone que: "la persona jurídica procederá hacer el pago, por cuenta del accionista o socio de acuerdo con el procedimiento establecido en el acápite a) del artículo 733, veámos cuál es ese procedimiento.

Procedimiento de retención para el pago del impuesto sobre la renta de casos de dividendos o cuotas de participación:

La modalidad o sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta rige, como obligatorio, por expresa disposición del artículo 731 del Código Fiscal, en los casos estipulados en los artículos 731 ib.; a cargo de la Contraloría General de la República, las entidades autónomas y los municipios; 733 ib., a cargo de las personas jurídicas; y 734 ib., a cargo de administradores, gerentes, dueños o representantes de empresas o establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares y los profesionales independientes; y en todos aquellos casos que establezca el Organó Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro.

En cuanto a los casos del artículo 733 del Código Fiscal, la retención se tiene que hacer con base a:

1o. El 8% de las sumas que se distribuyan como dividendos o cuotas de participación.

2o. El 8% del 40% de las ganancias, cuando la suma distribuída sea menor de este 40%.

En síntesis, el precitado artículo 733, en su acápite a), se concreta a establecer un procedimiento aritmético para hacer la retención según los supuestos contemplados en el mismo, lo que viene a ser un complemento de las disposiciones anteriores, es decir de los artículos 694, 696 y 701 del Código Fiscal.

La principal consecuencia de lo expuesto radica en que sólo podría ser violado en razón de la aplicación indebida, de la no aplicación, del procedimiento señalado en el mismo, pues en nada se refiere a la naturaleza e incidencia del impuesto.

Es correcto el criterio de la administración, contenido en la resolución impugnada, por cuanto que parte de la base de que las ganancias obtenidas en Panamá por las sociedades anónimas extranjeras, por las operaciones de sus sucursales, hechas las deducciones de ley, son remitidas a sus respectivas casas matrices para ser distribuídas entre sus accionistas; y como se tiene dispuesto en el artículo 694 del Código Fiscal, nada hace, para los efectos del impuesto, que la distribución se realice en el extranjero.

Sobre ese aspecto es necesario tener en cuenta la técnica de interpretación y aplicación de la Ley panameña, de conformidad a las reglas dadas por el Código Civil, ya que de las alegaciones de los recurrentes se infiere que el legislador excluye del pago del impuesto sobre la renta en los casos de dividendos o cuotas de participación, a los accionistas o socios de sociedades extranjeras por el mero hecho de no recibir sus dividendos o cuotas en Panamá. Con estas tendríamos, lógicamente, un grupo de contribuyentes privilegiados, no sólo en Panamá sino en el país de los cuales son nacionales o estén domiciliados, ya que tampoco pagarían allá impuesto sobre la renta. Y no cabe agregar

que el problema radica en el texto legal, porque de acuerdo con esas reglas de interpretación tanto del tenor literal como de la ratio legis queda claro que todo aquel que perciba una renta gravable pague el impuesto correspondiente.

Se ha invocado la doctrina de la Corte (Sala 3a.) con respecto a la declaratoria de ilegal del artículo 116 del Decreto Ejecutivo No. 60 de 1965, en el sentido:

“La distribución de dividendos o cuotas de participación a los accionistas o socios de una empresa, no es materia que corresponde determinarla al Código Fiscal. Si pueden o quedan sujetos a dicho cuerpo de leyes, los impuestos o tributos que se impongan a quienes obtienen esos beneficios, cuando así lo dispusieren sus respectivas Juntas Directivas. No es la ley pues, la que debe indicar cuándo se debe o no, distribuir dividendos o cuotas de participación. Ahora bien, en materia de derecho público, el funcionario sólo debe hacer o ejecutar todo aquello para lo cual esté legalmente facultado, y en el caso que nos ocupa la ley no lo ha autorizado para imponer nuevos gravámenes a la renta, ni para retener partes de las ganancias de las personas jurídicas, extranjeras que operan en el país. La obligación de la retención se limita en casos de esta naturaleza, a las cantidades que se distribuyen en la República por concepto de dividendos o cuotas de participación a los accionistas o socios de dichas empresas, en en (sic) esas condiciones mal puede argumentarse que se excluye a las entidades extranjeras de una obligación que se impone las empresas extranjeras. No se les está excluyendo de nada; sencillamente, las sucursales de compañías extranjeras en Panamá, no pueden por razón de sus propias limitaciones, ordenar el pago de dividendos o cuotas de participación a sus accionistas o socios, y por consiguiente, no pueden quedar incluidas entre aquellas que si tienen esas facultades.”

En esta ocasión la Sala se permite hacer varios reparos a esa doctrina, que no es obligante aplicar a este caso, por una sencilla razón de jerarquía normativa: ese fue el juicio para invalidar un artículo de un reglamento que no puede afectar la norma legal que intentó reglamentar.

El primer reparo a esa doctrina es el de que la ley fiscal no deja al arbitrio de los contribuyentes, accionistas o socios encauzar el impuesto sobre la renta en casos de dividendos o cuotas de participación con la declaración expresa de distribución de ganancias. El artículo 84 del Decreto Ejecutivo No. 60 de 1965, vigente, y que la administración viene aplicando, según informa, es claro en el sentido de que el mismo se causa en la proporción mínima del 8% del 40% de las utilidades, cuando no haya habido tal distribución.

El segundo reparo consiste en que cuando en aquella ocasión la Corte se expresó: "Las sucursales de compañías extranjeras en Panamá, no pueden por razón de sus propias limitaciones, ordenar el pago de dividendos o cuotas de participación a sus accionistas o socios, y por consiguiente, no pueden quedar incluidas entre aquellas que sí tienen esas facultades", perdió de vista que en el artículo 733 del Código Fiscal no se hace distinción entre las personas jurídicas nacionales o extranjeras; principio éste que es cónsono con las normas del artículo 90 de la Ley 32 de 1927 y el 224 del Código de Comercio, que identifican la sucursal en Panamá con la sociedad extranjera. Así, por ejemplo, las obligaciones contraídas por la agencia o sucursal en Panamá no afecta más que la parte del capital social que utiliza en sus negocios en Panamá. A nadie se le ocurrirá, en ese mismo orden de ideas, que del pago de las mismas responda la Casa Matriz con todo su capital. Cuando el representante legal de la sucursal satisface todas las cargas fiscales y demás gastos de operación, no actúa por instrucciones de la junta directiva de la sociedad extranjera, sino en estricto cumplimiento de la ley patria. Igualmente, cuando la ley obliga a hacer la retención del 3% del 40% de las utilidades cuando no se han declarado o distribuido dividendos, poco hace que el representante legal tenga o no facultades para distribuirlos, pues sólo se concreta a retener la suma indicada, independientemente de que los accionistas de la sociedad extranjera lleguen a obtener en su país de origen mayores utilidades, por las inversiones de la misma en otras latitudes.

Finalmente bueno es aludir a la historia de la reforma tributaria, dentro de la cual se estableció el impuesto sobre la renta en casos de dividendos o cuotas de participación. A nadie escapa que se hizo bajo la inspiración de los postulados de la Alianza para el progreso, que exige de los americanos seriedad en cuanto al gasto público y justicia en cuanto al pago de los impuestos. Es decir, que los paguen los que reciben renta y en proporción a estas. El Juez panameño, por ello, al conocer de demandas como la del presente negocio, tiene que calibrar la orientación de la legislación para no desentonar en una gestión estatal tan fundamental como es la aplicación de las leyes impositivas.

En mérito de lo expuesto, la Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera Contencioso-Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DENIEGA la demanda interpuesta por la firma forense "Arias, Fábrega y Fábrega", en representación de Kodak Panamá Limitada, Laboratorios Kodak Limitada y Kodak Export Limited, para que se declare ilegal la Resolución No. 8-ARI-69-1568 de 11 de junio de 1969 y la Resolución No. 8-ARI-69-2648 de 21 de agosto de 1969, dictadas por la Administración Regional de Ingresos, Zona Oriental; las resoluciones confirmatorias, y se hagan otras declaraciones.

Cópiese y notifíquese.-

Juan Materno Vásquez, Pedro Moreno C., Ricardo Valdés, J. M. Anguizola, Jaime O. de León, Carlos V. Chang, Secretario.

DEMANDA interpuesta por el Lic. Ricardo A. Durling en representación de ABERNATHY, S. A., para que se declare ilegal la Resolución No. 68-24-IR de 29 de agosto de 1968, expedida por la Dirección de Impuesto Sobre la Renta (Administración Regional de Ingresos); las resoluciones confirmatorias; y se hagan otras declaraciones.

CONTENIDO:

La Sala niega el recurso interpuesto. La Empresa está obligada a pagar el impuesto de dividendos por la distribución de ganancias efectuadas en diciembre de 1966, parte de las cuales provenían de utilidades obtenidas antes de entrar en vigencia la Ley 9 de 1964, que estableció tal clase de impuesto.

Ponente: R. VALDES

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA TERCERA (CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA).- Panamá, cinco de agosto de mil novecientos setenta.

VISTOS:

El Licdo. Ricardo A. Durling, en su condición de apoderado de la sociedad anónima denominada ABERNATHY, S. A., ha interpuesto recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción, para que la Sala, con audiencia del Procurador Auxiliar de la Nación, haga las siguientes declaraciones:

"1. Que es nula la Resolución No. 68-24-IR de 29 de Agosto de 1968, expedida por el Director del Impuesto sobre la Renta y mediante la cual se resolvió exigir a Abernathy, S. A., 'el pago del impuesto de dividendos, por la distribución efectuada en Diciembre 31 de 1966, (88.863.98) en acciones de la propia empresa, lo cual causa un impuesto de B/. 7.109.12 más los Intereses y Recargos que establece la ley, después de diez (10) días de la fecha en que se hizo la distribución."

2. Que es nula la Resolución No. 8-ARI-69-479, expedida por el Administrador Regional de Ingresos de Panamá, la cual resolvió mantener en todas sus partes la Resolución mencionada en el punto anterior y contra la cual se había interpuesto oportunamente recurso de reconsideración.

3. Que es nula la Resolución No. 69-660-JDA de 19 de Mayo de 1969, expedida por la Junta de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos, la cual Resolución al resolver el recurso de apelación interpuesto oportunamente contra la Resolución mencionada en el párrafo anterior, confirmó en todas sus partes dicha Resolución.