



*República de Panamá*  
*Tribunal Administrativo Tributario*

**Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015**  
**Expediente N° 090-13**

**VISTOS**

La firma forense \_\_\_\_\_, actuando en calidad de apoderada especial del contribuyente \_\_\_\_\_, presentó Recurso de Apelación contra la **Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012**, confirmada por la **Resolución N° 201-3409 de 8 de abril de 2013** (fs.1-21 del expediente de segunda instancia), ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se le exigió el pago de \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
(B/. \_\_\_\_\_), en concepto del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los **dineros remesados** a la empresa \_\_\_\_\_ en concepto de intereses incluyendo los recargos, para el mes de diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004; enero a diciembre de 2005; enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2006; marzo y diciembre de 2007; mayo, septiembre y diciembre de 2008, marzo y noviembre de 2009, abril y diciembre de 2010; marzo y diciembre de 2011.

Mediante **Resolución N° TAT-ADM-164 de 31 de octubre de 2013** (f.31 del expediente de segunda instancia), este Tribunal dispuso la admisión del referido Recurso de Apelación, después de considerar que había sido presentado dentro del término legal establecido, por persona legitimada y mediante apoderado especial debidamente constituido, tal como lo dispone el artículo 1199 del Código Fiscal y concordantes de nuestro ordenamiento legal aplicable.

Mediante **Resolución N° TAT-PR-042 de 22 de agosto de 2014** (fs.53-54 del expediente de segunda instancia), consideramos oportuno admitir las pruebas documentales identificadas en el libelo de la alzada mediante los numerales 5., 6., 7., 8., 9., 10. y 11., toda vez que la Dirección General de Ingresos omitió pronunciarse formalmente al respecto, y por encontrarse precisamente dentro de los parámetros de admisibilidad establecidos en el artículo 1240-A y concordantes del Código Fiscal.

Dentro del término legal establecido, los apoderados legales del contribuyente presentaron sus Alegatos Escritos (fs.60-78 del expediente de segunda instancia), con lo cual concluyeron todas las fases procesales obligatorias de segunda instancia. Sin embargo, en atención a las reiteradas solicitudes planteadas por el recurrente, mediante

**Resolución N° TAT-AUD-003 de 5 de febrero de 2015** (fs.80-81 del expediente de segunda instancia), se dispuso la celebración de una audiencia conforme lo dispone el artículo 162 de la Ley N° 8 de 2010, a fin de aclarar algunos puntos concretos, misma que se realizó en la sala de audiencias de este Tribunal el 18 de marzo de 2015 (fs.93-105 del expediente de segunda instancia).

#### ANTECEDENTES

Mediante el **Informe de Auditoría Integral del 24 de julio de 2012** (fs.1-7 del expediente de primera instancia), los auditores del Departamento de Fiscalización de la Dirección General de Ingresos, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ y \_\_\_\_\_, hicieron constar los hallazgos descubiertos durante la auditoría integral practicada al contribuyente \_\_\_\_\_, en cumplimiento a la **Carta de Presentación N° 210-325 de 27 de septiembre de 2011**.

De acuerdo a dicho informe, y específicamente con relación al **Impuesto de Remesas al exterior**, los mencionados auditores dividieron sus hallazgos en dos partes: el primer hallazgo lo identificaron como, **“1.1. REMESAS POR INTERESES A \_\_\_\_\_”**, mientras que el segundo, como **“1.2. REMESAS POR SERVICIOS TECNICOS A \_\_\_\_\_”**. Según el primer hallazgo, el cual es el que interesa a este proceso administrativo tributario, se descubrió que el contribuyente estaba omiso en la presentación y pago del Impuesto de **remesas en concepto de intereses**, respecto a los pagos realizados a la empresa \_\_\_\_\_ ubicada en \_\_\_\_\_, durante los períodos 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

De acuerdo a las investigaciones de los auditores y a los documentos aportados por el contribuyente, como estados financieros auditados, contratos de préstamo y escrituras de adquisición de terrenos, éstos confirmaron que \_\_\_\_\_ había obtenido un préstamo por la suma de B/. \_\_\_\_\_ de la empresa \_\_\_\_\_, el cual generó intereses durante los años 2004 al 2011, los cuales fueron cargados a construcciones en proceso en 2004 sujetos a depreciación, y posteriormente a gastos deducibles de 2005 a 2011, tal como lo mostraban sus declaraciones juradas de renta para los períodos 2005 a 2007. Además consideraron, **que si bien sus actividades hoteleras estaban amparadas por la Ley N° 8 de 1994, las demás actividades realizadas no lo estaban, y en consecuencia, lo que procedía era el cobro de las remesas al exterior.**

Fue precisamente en función al hallazgo identificado en el Informe de Auditoría del 24 de julio de 2012 como **“1.1. REMESAS POR INTERESES A \_\_\_\_\_”**

\_\_\_\_\_”, que la Dirección General de Ingresos dictó la **Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012** (fs.8-13 del expediente de primera instancia), mediante la cual resolvió exigirle al contribuyente \_\_\_\_\_, pagar la suma de \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (B/. \_\_\_\_\_), fundamentándose en el artículo 116 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993, en cuanto a los períodos calculados de Diciembre de 2003 a Enero de 2005. Mientras que para el resto de los períodos (febrero 2005 al 2011), la norma aplicada fue el literal h del artículo 701 del Código Fiscal, tal como quedó modificado por la Ley N° 8 de 2010. De igual forma, también citó como fundamento legal los “**Artículos 694, 719, 733 literal k, 1072-A, 1238, 1238-A, 1239 y 1240-A del Código Fiscal. Ley N° 6 de 2 de febrero de 2005. Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010. Ley N° 33 de 30 de junio de 2010. Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970. Artículo 116 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993**”. Esta resolución primaria fue notificada el 3 de diciembre de 2012 al apoderado general de \_\_\_\_\_, el señor \_\_\_\_\_, de nacionalidad \_\_\_\_\_ y pasaporte N° \_\_\_\_\_.

Previa referencia cronológica de los hechos en que se basó la Administración Tributaria para dictar la **Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012**, la firma forense \_\_\_\_\_, actuando en calidad de apoderada especial del contribuyente \_\_\_\_\_, presentó el correspondiente Recurso de Reconsideración (fs.16-31 del expediente de primera instancia), donde alegó entre otros argumentos, que los propios auditores de la Administración Tributaria reconocieron, que el préstamo hecho por \_\_\_\_\_, fue destinado exclusivamente para la compra del terreno donde se construyó y desarrolló el “complejo turístico EN SU CONJUNTO (HOTEL Y CENTRO COMERCIAL)”, sin embargo, en lo que no concuerda con éstos, es que hayan realizado un cálculo de una supuesta proporcionalidad de uso por parte del hotel versus la utilización de las facilidades comerciales propias del desarrollo turístico, pues la misma carece de cualquier fundamento legal y desvirtúa completamente el contenido de la Resolución N° 20/03 de 29 de abril de 2003 que les dio los beneficios de la exoneración del impuesto imputado (ver hechos QUINTO-OCTAVO del Recurso de Reconsideración en las fojas 21-24 del expediente de primera instancia).

Es por ello que concluye señalando, que la Administración Tributaria ignora y desvirtúa los derechos concedidos al contribuyente \_\_\_\_\_ por parte del Instituto Panameño de Turismo según la Resolución N° 95/99 de 24 de agosto de 1999, la Ley N° 8 de 1994 y los principios de legalidad y buena fe.

Visible de foja 32 a 96, se aprecian todas las documentaciones aportadas como pruebas con el Recurso de Reconsideración, dentro de las cuales destacan las copias de “todo el

expediente contentivo del proceso de auditoría realizado a la empresa \_\_\_\_\_, visible de foja 46 a 96.

Mediante **Resolución N° 201-3409 de 8 de abril de 2013** (fs.97-106 del expediente de primera instancia), la Dirección General de Ingresos decidió confirmar en todas sus partes la resolución impugnada. Para llegar a dicha decisión, la Administración Tributaria, previa transcripción parcial de los hechos y argumentos expuestos por el recurrente, y haciendo valoración de algunas de las pruebas documentales aportadas por el recurrente esgrimió lo siguiente, respecto al tema de fondo:

(...)

*“Que literal h, Artículo 701 del Código Fiscal al igual que el Artículo 116 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993, relacionado con los intereses y comisiones pagados o acreditados a beneficiarios en el exterior, por razón de préstamos o financiamiento, el impuesto sobre la renta se paga a la tasa aplicable del artículo 699 o 700 del Código Fiscal aplicada al cincuenta por ciento (50%) de lo pagado o acreditado al acreedor extranjero por estos conceptos directa o indirectamente, por las personas naturales o jurídicas obligadas a retener”.*

(...)

*“Que según el Artículo 4, de la Ley No.8 de 14 de junio de 1994, modificado por el Artículo 1 del Decreto Ley No.4 de 10 de febrero de 1998, Artículo 69 de la Ley No.6 de 2 de febrero de 2005, el concepto de hotel, es un establecimiento dedicado a prestar servicios permanentes remunerados de alojamiento público, a sus huéspedes como oficinas de recepción, sala de estar, teléfono público y prestar servicio de limpieza y aseo en las habitaciones y dependencias”*

(...)

*“Que en la Resolución 95/99, claramente se indica que la aprobación por parte de la Autoridad de Turismo, anteriormente denominado IPAT, reconoció la inscripción del proyecto denominado \_\_\_\_\_, **para alojamiento público**, esto es todo lo referente a las actividades integras de alojamiento, por lo que mal puede alegar el recurrente en el hecho \_\_\_\_\_ quinto, que el proyecto “\_\_\_\_\_”, antes \_\_\_\_\_), debe verse contemplado COMO UN TODO O UN CONJUNTO/COMPLEJO TURÍSTICO COMERCIAL, si este no lo define como tal la Resolución 95/99”*

*Que si bien es cierto, en el formulario 00398, de 16 de julio de 1999, el representante legal de la sociedad \_\_\_\_\_, en la descripción de la actividad turística, el contribuyente indica que el proyecto desarrollará” (“...”). “Lo anterior indicado en el formulario 00398, de 16 de julio de 1999, no es indicativo que la Autoridad de Turismo, anteriormente IPAT, al hacer el análisis de la solicitud para la inscripción en el Registro Nacional de Turismo, le haya otorgado los beneficios fiscales para el proyecto \_\_\_\_\_, en lo referente al centro comercial para alquileres de locales comerciales; para el establecimiento de otras actividades dirigidas, toda vez que la Resolución 95/99, indica claramente, que el beneficio fiscal en el considerando es para el área del hotel”.*

(...)

*“Con la inscripción en el Registro Nacional de Turismo de la sociedad \_\_\_\_\_, sólo se reconoció para gozar de los beneficios fiscales, lo relacionado directamente al hotel. No podemos interpretar que con la inscripción en el Registro Nacional de Turismo, la Autoridad de Turismo de Panamá, (anteriormente Instituto Panameño de*

Turismo), reconoce o acepta las actividades de la sociedad \_\_\_\_\_, con las actividades relacionadas a alquileres de locales comerciales para el establecimiento de otras actividades dirigidas a ofrecer al turista, para que las mismas gocen de incentivos fiscales.

Que se observa a foja 5 del expediente, que la empresa \_\_\_\_\_, en el desarrollo del centro comercial \_\_\_\_\_, se vendieron locales comerciales a almacenes y otros se alquilaron. Por lo que tal actividad comercial de venta y alquileres no está contemplada en los incentivos fiscales establecidos en la Ley No.8 de 1994.

Que del total de la Finca No.188.848, sólo el 2.341.37 metros cuadrados ocupan el hotel, y el resto de la finca está destinada al Centro Comercial \_\_\_\_\_., (v.fs.5 y 92).

Que el contribuyente realizó actividades distintas a lo contemplado en la Resolución No.95/99, y la misma estuvo beneficiándose de los incentivos fiscales no contemplados en ella. Que del préstamo que fue refinanciado por \_\_\_\_\_, se realizaron construcciones de locales comerciales (170 unidades), tal como se indican en el permiso de ocupación, visible a foja 93. Si el préstamo fue otorgado para la compra de la Finca 188848 y la finca no fue destinada en su totalidad a la actividad de servicios de alojamiento tal como se estipula en la Resolución No.95/99, de 24 de agosto de 1999, mal puede hacer uso la sociedad \_\_\_\_\_ del incentivo de Exoneración del Impuesto sobre la Renta causado por los intereses que devenguen los acreedores en este tipo de actividades para la construcción de un centro comercial.

Que de igual forma, consta en foja 38, que en el mes de noviembre de 2012, la Autoridad de Turismo de Panamá, emite certificación a la empresa \_\_\_\_\_, registrada al tomo 002, folio 087, asiento 001, **para realizar la actividad de alojamiento público turístico**, y en la misma no se observa que esta autoridad haya reconocido o aceptado, tal como lo indica el recurrente en el hecho octavo, para actividad de arrendamiento y venta de locales comerciales del Centro Comercial, como lo interpreta en su recurso.

Que en el Registro Nacional de Turismo, se indica que dentro de los incentivos a beneficiarse la sociedad \_\_\_\_\_ por la actividad de alojamiento público turístico, está la exoneración del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores en este tipo de actividades. Sin embargo, a pesar que en el contrato por la suma de B/. \_\_\_\_\_ otorgado por la sociedad \_\_\_\_\_, para el pago del globo de terreno No. 188.848, anteriormente propiedad de ICA, donde se indica que es para el pago del saldo de la citada finca. En dicha finca se construyó, además del hotel y su ampliación, el cual está beneficiado con el incentivo fiscal de los intereses que devenguen los acreedores, un centro comercial. En consecuencia, el contribuyente \_\_\_\_\_ debió retener los intereses pagados a la sociedad \_\_\_\_\_, el pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los dineros remesados, con fundamento en lo establecido en el Artículo 116 del Decreto Ejecutivo No.170 de 23 de octubre de 1993.

Que al no estar el centro comercial, incluido en los incentivos fiscales que otorga la inscripción en el Registro Nacional de Turismo, se realiza un prorrateo sobre la Finca No.188.848, la cual tiene una superficie total de

15 hectáreas 2.871 m<sup>2</sup> y 60 dm<sup>2</sup> (152.871,6 m<sup>2</sup>), visible a foja 85, para determinar el área utilizada para esta actividad Comercial, 150.530,23 m<sup>2</sup>, esto es un 98.47%, tal como se indica en el siguiente cuadro:

<i>Descripción</i>	<i>Area (m<sup>2</sup>)</i>	<i>Porcentaje</i>
_____	2.341,37	1,53
_____	150.530,2	98,47
<b>Total de la Finca -----</b>	<b>152.871,6</b>	<b>100</b>

Que el Área de construcción para alojamiento turístico, consistente en los edificios A y edificio B, es de dos mil trescientos cuarenta y un metros cuadrados con treinta y siete decímetros cuadrados (2.341.37m<sup>2</sup>), visible a foja 85.

Que el literal e, Artículo 8, de la Ley 8, de 1994, norma aplicable al caso que nos ocupa, indica el incentivo fiscal que se otorga con relación a los pagos del impuesto sobre la renta causado por los intereses, es única y exclusivamente para establecimiento de alojamiento público y no en este caso, para la actividad del centro comercial”. (...)

“Por otro lado, el numeral 5, Artículo 1 de la Ley No. 58 de 28 de diciembre de 2006, que establece incentivos fiscales para promover las actividades turísticas en la República de Panamá y modifica un artículo de la ley No.8 de 1994, dispone que están exonerados del pago del impuesto de sobre la Renta causado por los intereses que devenguen los acreedores de instituciones bancarias o financieras en operaciones destinadas inversiones en establecimientos de alojamiento público turístico. Esta Ley no contempla exenciones fiscales para centros comerciales. Como así lo quiere indicar el recurrente. Las únicas que se pueden considerar como exenciones fiscales, son aquellas que forman parte integral de la actividad hotelera, como es el caso de canchas de golf y de tenis, baños saunas, gimnasios, discotecas, restaurantes, centros de convenciones y marinas”.

(...)

Bajo ningún aspecto podemos interpretar que el \_\_\_\_\_ (antes \_\_\_\_\_), en lo que corresponde al centro comercial, el cual es un espacio de locales comerciales, deber ser beneficiado con esta excepción de exoneración del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores, toda vez que el espíritu de la Ley No.8 de 1994, en su Artículo 4, modificado por el Artículo 69 de la Ley No.6 de 2 de febrero de 2005, es promover empresas de turismo, sean estas: hoteles, moteles, apart-hotel, cabañas, tiempo compartido, régimen turístico de propiedad horizontal, sitios para acampar, restaurante, parque temático, hostel familiar, albergue o centro de convenciones”.

Habiendo planteado los distintos argumentos que justificaban su decisión confirmatoria, la Administración Tributaria concluyó señalando, que por disposición del artículo 733 del Código Fiscal, para el caso que nos ocupa, es obligación de toda persona natural o jurídica deducir y retener el 50% de la tasa contemplada en los artículos 699 y 700, y que conforme el artículo 735 del Código Fiscal, cuando no lo hagan, serán solidariamente responsables del pago del impuesto de que se trata.

## RECURSO DE APELACIÓN

Oportunamente, el apoderado legal del contribuyente \_\_\_\_\_ presentó ante este Tribunal, **Recurso de Apelación** contra la **Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012**, confirmada por la **Resolución N° 201-3409 de 8 de abril de 2013**, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos, haciendo alusión a gran parte de las pruebas documentales aportadas en primera instancia (fs.1-21 del expediente de segunda instancia).

Previa reiteración de los argumentos de primera instancia, el recurrente desarrolló en los hechos QUINTO y SEXTO del libelo de la alzada, el por qué debemos desconocer el “supuesto cálculo matemático realizado por los auditores del Fisco” aclarando, que el porcentaje subjetivo aplicado por éstos al área del hotel, de ninguna forma corresponde al 1,53% del área total, ya que el área total del hotel hoy día es de 61,26% de la finca madre, la cual goza del incentivo o exención del impuesto de bien inmueble otorgado por parte de la ANIP. Para su mejor comprensión, resulta importante transcribir la parte pertinente de dicha argumentación:

*“Reiteramos que desconocemos estas cifras concluidas por el Fisco y no precisamos de donde se obtienen, las cuales carecen de todo sustento lógico, cuestión que hemos comprobado a través de las pruebas aportadas en los puntos 9 y 11 de la sección de pruebas. El cálculo comentado para determinar esta “proporcionalidad” carece de cualquier fundamento legal y práctica, que desvirtúa completamente lo contenido en la Resolución que declara la incorporación de la empresa ante el Registro Nacional de Turismo, lo cual contiene su debida fundamentación legal. Reiteramos, que el \_\_\_\_\_ debe ser contemplado **COMO UN TODO O UN CONJUNTO/COMPLEJO TURÍSTICO COMERCIAL**, pues así se declaró por la empresa y así se aceptó por parte de la autoridad regente del turismo (IPAT –hoy ATP-) mediante resolución administrativa fundamentada en la Ley 8/1994 y que NO puede desconocer la Dirección General de Ingresos (hoy ANIP). Dicho análisis aparte de ser completamente ilegal, y plasmado en la resolución impugnada, es fundamentado en apreciaciones subjetivas, insostenibles y completamente erróneas frente al texto de la Ley 8/1994 vigente al momento de su registro y que concede los beneficios fiscales a nuestro representado, por lo que ante tal situación no debe existir ningún tipo de duda o interpretación imperfecta por parte del Fisco”.*

Vale mencionar, que gran parte de los argumentos expuestos en el recurso de alzada, fueron reiterados en el Alegato Escrito Final (fs.60-78 del expediente de segunda instancia), por lo cual los mismos serán abordados de manera conjunta en nuestras consideraciones de fondo.

Durante la audiencia realizada el 6 de marzo de 2015 (fs.100-110 del expediente de segunda instancia), el licenciado \_\_\_\_\_ de la firma \_\_\_\_\_, nuevamente reiteró gran parte de los argumentos expuestos en el Recurso de Apelación, recalcando que la materia de controversia es el desconocimiento

por parte de la Administración Tributaria, de los derechos adquiridos por el contribuyente de parte del Instituto Panameño de Turismo mediante las Resoluciones N° 95/99 de 24 de agosto de 1999 y la N° 20/03 de 29 de abril de 2003, las cuales lo exoneraban del pago del “impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores que ofrezcan financiamiento al proyecto”, que en este caso fue concedido por la actividad de alojamiento público turístico que se realizaría en el “\_\_\_\_\_ (ANTES \_\_\_\_\_).

Además explicó, que la génesis de ambas resoluciones estaba en el formulario de Solicitud N° 00398, mediante el cual se describieron las actividades que desarrollaría el proyecto turístico de alojamiento público denominado \_\_\_\_\_, el cual posteriormente varió de nombre, y que se constituía en una declaración jurada de parte del contribuyente, donde se contemplaba la construcción de facilidades como “restaurantes, cafés, discoteca, parques temáticos, cines, lugar de diversión y entretenimiento”, así como el “alquiler de locales comerciales para el establecimiento de otras actividades dirigidas a ofrecer al turista todas las facilidades de tal manera que se pueda lograr la combinación entre el turismo de compras y entretenimiento”, y que fueron esas mismas actividades las que el contribuyente realizó.

Finalmente concluye, que la Dirección General de Ingresos desconoce los derechos de exención otorgados por la ley y el IPAT respecto del impuesto endilgado, y lo que es peor aún, aplica ecuaciones ilegales para determinar los metros cuadrados que utilizaba exclusivamente el hotel desarrollado, actos que violentan los principios de estricta legalidad, reserva legal y buena fe contemplados en Constitución Política y demás leyes de obligatorio cumplimiento, aunado al hecho de querer aplicar normas que no estaban vigentes al momento de ser aprobado el registro turístico del contribuyente.

Por su parte, el licenciado \_\_\_\_\_, en representación de la Dirección General de Ingresos, después de hacer un recuento cronológico de las actuaciones de la Administración Tributaria versus los argumentos y acciones legales del apoderado legal del contribuyente, se enfocó en analizar el concepto de “alojamiento público” que definía la Ley N° 8 de 1994, y que fue en la que se basó la autoridad turística para aprobar el registro del contribuyente, sin embargo, cuestiona el hecho de que el contribuyente no utilizó la totalidad de la finca adquirida para la construcción del hotel o su uso en alojamiento público, razón por la cual no le correspondía la totalidad de las exenciones tributarias contempladas. Es por ello, que defiende la división que los auditores realizaron entre la actividad hotelera y la actividad comercial del mall, a efectos de establecer el alcance correspondiente, más cuando el propio contribuyente había hecho en la Escritura Pública N° 7402, una distinción dentro de la Finca N° 188848 como globo A y globo B, específicamente para determinar el área que sería utilizada para construir el hotel.



De cualquier forma, concluyó el funcionario de la Administración Tributaria, que el contribuyente debió acudir mediante memorial o solicitud formal ante el departamento de exoneraciones e incentivos fiscales, para que previo análisis de la documentación y requisitos legales, a recomendación de dicha instancia, la Dirección General de Ingresos les expidiera la correspondiente resolución donde les reconocía formalmente dichos derechos, resolución ésta que no ha sido aportada al proceso.

#### CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Después de haber examinado cada una de las actuaciones administrativas de la Dirección General de Ingresos, así como los hechos, argumentos y pruebas aportadas por los abogados del contribuyente \_\_\_\_\_, no hay duda de que el recurrente centra sus cuestionamientos, **en el supuesto desconocimiento total por parte de la Administración Tributaria, de los derechos concedidos por el Instituto Panameño de Turismo mediante la Resolución N° 95/99 de 24 de agosto de 1999 y sus posteriores renovaciones** (fs.40/48-55 del expediente de primera instancia), por medio de las cuales el contribuyente fue favorecido con la **“exoneración del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores que ofrezcan financiamiento al proyecto”**. Y es en función a ese alegado desconocimiento o interpretación errónea endilgada a la Administración Tributaria, que el recurrente concluye, que ésta violentó principios constitucionales y legales como el de estricta legalidad, reserva legal y buena fe.

Por su parte, a criterio de la Administración Tributaria, la cual por cierto reconoce parcialmente la viabilidad de los derechos concedidos por el IPAT al contribuyente, dicha exoneración sólo beneficiaba a los 2,341.37 metros cuadrados que ocupa el \_\_\_\_\_, es decir, sólo el 1,53% del total de la finca N° 188,848, para cuya compra el contribuyente requirió un préstamo por la suma de \_\_\_\_\_ de la empresa \_\_\_\_\_. Basado en dicho análisis o división del porcentaje de uso del terreno adquirido mediante el referido préstamo, es que la Administración Tributaria concluye, que el 98,47% de la finca 188,848 que estaba siendo utilizada por el centro comercial, **no estaba beneficiado con la exoneración concedida por el IPAT**, y en consecuencia, todos los pagos al exterior (remesas) por los intereses de dicho préstamo hechos por el contribuyente a \_\_\_\_\_ durante **diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004 y enero de 2005, causaban un impuesto del 6% más los recargos**, conforme el **Decreto N° 170 de 1993** aplicable para dichos períodos. Mientras que de **febrero a diciembre de 2005; enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2006; marzo y diciembre de 2007; mayo, septiembre y diciembre de 2008; marzo, noviembre y diciembre de 2009, el impuesto causado aumentó al 30% más los recargos según Ley N° 6 de 2005**. Para **abril y diciembre de 2010, y marzo y diciembre de 2011, dicho impuesto**

también varió al ser 27,5% y 25% respectivamente, tal como se puede observar en los cuadros incorporados en la **Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012** (fs.10-12 del expediente de primera instancia).

Vale anotar, que es en función a dicha interpretación y aplicación de distintas normas que hace la Administración Tributaria según los períodos fiscalizados, que los pagos de intereses remesados al exterior por el contribuyente, previa aplicación del 98,47% que a su criterio correspondía al terreno ocupado por el centro comercial desarrollado en la finca 188,848, generaban y sustentaban la liquidación adicional dictada por la Dirección General de Ingresos, mediante la cual se le exige al contribuyente \_\_\_\_\_ pagar la suma de **B/.**\_\_\_\_\_ en concepto del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los **dineros remesados** a la empresa \_\_\_\_\_ incluyendo los recargos.

Previo al análisis del fondo de la controversia, observa el Tribunal, que por reconocimiento de la propia Administración Tributaria, la auditoría fundamentó sus hallazgos en las propias **Declaraciones Juradas de Renta** presentadas por el contribuyente \_\_\_\_\_ para los **períodos fiscales 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010** (f.4 del expediente de primera instancia), y que según sus investigaciones, el Centro Comercial \_\_\_\_\_ que construyó sobre la Finca N° 188,848 inició operaciones el **26 de noviembre de 2004**, mientras que el \_\_\_\_\_, también construido en dicha finca, inició sus operaciones el **3 de diciembre de 2004**.

Dichas circunstancias, inmediatamente nos obligan a considerar la aplicación en lo que corresponda del **artículo 720 del Código Fiscal**, que se centra en imponer un término impostergable de (3) años, para que la Administración Tributaria dicte la correspondiente resolución de liquidación adicional, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta del año fiscal cuya renta ha sido investigada. Es más, **dicha norma inclusive sanciona con nulidad a las resoluciones que se expidan con posterioridad a dicho término, exonerando a su vez al contribuyente del pago impuesto**, tal como se puede observar en la siguiente transcripción parcial de la norma en su parte pertinente:

“**Artículo 720.** Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que trate el artículo anterior el monto del impuesto a cargo del contribuyente sea mayor del que resulte de la liquidación de que trata el artículo 718, y sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar, se expedirá una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto que no se haya liquidado. La resolución mencionada contendrá el detalle de los hechos investigados, las sumas sobre las cuales debe liquidarse el impuesto, el monto de la liquidación adicional y los anexos, fundamentos legales y demás detalles que estime convenientes el funcionario investigador.

**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 la 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.

**Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución**”.

Bajo dicha premisa, y tal como expusimos en nuestros antecedentes, si la Dirección General de Ingresos dictó la **Resolución N° 201-13133 el 14 de noviembre de 2012 y la notificó el 3 de diciembre de 2012 al apoderado general** \_\_\_\_\_, resulta evidente que la Administración Tributaria **se excedió en el término para dictar dicha liquidación adicional al menos en lo que corresponde a los dineros remesados para el mes de diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004; enero a diciembre de 2005; enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2006; marzo y diciembre de 2007; mayo, septiembre y diciembre de 2008**, ya que los mismos fueron declarados por el contribuyente entre los años 2005 al 2009, y es por ello que nos **corresponde decretar la nulidad absoluta de pleno derecho de la resolución impugnada** en cuanto a dichos períodos fiscales (de manera parcial).

De acuerdo a dicha norma fiscal y conforme las constancias procesales, la resolución de liquidación adicional contra el contribuyente sobre el Impuesto sobre la Renta correspondiente a los dineros remesados a la empresa \_\_\_\_\_, **para el mes de diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004; enero a diciembre de 2005; enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2006; marzo y diciembre de 2007; mayo, septiembre y diciembre de 2008**, y cuyo impuestos causados más recargos alcanzan la suma de **B/. \_\_\_\_\_** (B/. \_\_\_\_\_ + B/. \_\_\_\_\_ + B/. \_\_\_\_\_ + B/. \_\_\_\_\_ + B/. \_\_\_\_\_ + B/. \_\_\_\_\_), según los cálculos de la propia Administración Tributaria contenidos en la tabla “RESUMEN” de la Resolución N° 201-13133 el 14 de noviembre de 2012 (ver foja 12 del expediente de primera instancia), **debió expedirse y notificarse dentro del término de tres (3) años con posterioridad a la presentación de las Declaraciones de Renta presentadas en los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, es decir, para los años 2008, 2009, 2010, 2011, y mediados del 2012**, y no en noviembre del año 2012 como ocurrió.

Al incumplir con el término impostergable de 3 años contenidos en el artículo 720 ibíd., lo que corresponde es decretar la **NULIDAD ABSOLUTA** de la Resolución N° 201-13133 el 14 de noviembre de 2012 y su acto confirmatorio, **pero parcialmente**, ya que sólo en cuanto al impuesto causado más los recargos que se calcularon para **el mes de diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004; enero a diciembre de 2005; enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2006; marzo y diciembre de 2007; mayo, septiembre y diciembre de 2008**, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado

a pagar la suma de B/.\_\_\_\_\_, que según los cálculos de la propia Administración Tributaria contenidos en la tabla "RESUMEN" de la Resolución N° 201-13133 el 14 de noviembre de 2012 (ver foja 12 del expediente de primera instancia), corresponden a cada uno de los períodos fiscales examinados.

Al respecto de la aplicación del artículo 720 ibíd, su interpretación y consecuencia, es oportuno transcribir parcialmente y en su parte pertinente, lo que ha dispuesto nuestro máximo Tribunal de Justicia por intermedio de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo:

**Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción interpuesta por la firma forense Galindo, Arias y López, en representación de la sociedad SELACO, S.A., para que se declare nula, por ilegal, la resolución N° 213-1481 de 9 de mayo de 1991, emitida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, los actos confirmatorios, y para que se hagan otras declaraciones. Magistrada ponente: Mirtza Angélica Franceschi de Aguilera. Panamá, nueve (9) de noviembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).**

"Por la relación que tienen los cargos de violación afirmados contra el artículo 720 del Código Fiscal y el artículo 165 el Decreto 170 de 1993, la Sala procede a analizarlos conjuntamente.

Consta a fojas 17 del expediente administrativo que el acto originario impugnado fue notificado al representante legal de la parte actora el día 5 de junio de 1991, resolución que determinaba el alcance adicional hecho por la Administración Fiscal a cargo de -----, por deficiencias en sus declaraciones de renta correspondiente a los años 1987 y 1988. Sobre este punto la actora afirma que presentó su declaración de renta para el año 1987 el 18 de mayo de 1988, aseveración que no fue negada por la Administración. Se observa que desde la fecha de la presentación de la declaración de renta para el año 1987 a la fecha en que se notificó a la demandante la liquidación adicional del impuesto sobre la renta y complementario, ha excedido el término que establece la Ley para notificar validamente al contribuyente, y en consecuencia, caducó el plazo para exigir el pago del impuesto adicional comentado, lo cual en el presente asunto exime a la demandante ----- de liquidar al fisco los ajustes efectuados en concepto de impuesto sobre la renta y complementario correspondiente al período fiscal de 1987. En lo que respecta a la liquidación adicional del año 1988, la demandante no ha aportado prueba de la fecha de la presentación de su declaración de renta de dicho año, por lo que las investigaciones y exámenes sobre los libros y documentos contables de la empresa demandante efectuadas por la administración, a través de sus auditores fiscales, gozan de presunción de certeza respecto de dicho período y se entiende que el acto originario ha sido expedido y notificado dentro del término de tres años, y en consecuencia, el alcance adicional debe ser pagado al fisco por el contribuyente -----

El tercer párrafo del artículo 720 del Código preceptúa que: "Serán nulas las resoluciones que se expidan después de los tres (3) años siguientes a la fecha de la presentación". Es decir que los alcances adicionales que son emitidos con posterioridad al término referido los afecta un vicio de nulidad, y, en este supuesto, el contribuyente "no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución", tal

como lo preceptúa la norma cuya infracción invoca la demandante (Art. 720).

Sobre este tema la Sala se ha pronunciado en el pasado, por ejemplo, en sentencia de 8 de enero de 1971, al decir que 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 este término", más adelante, expuso el fallo que, distinto fuera si dicho inciso dijese así:

"La resolución de que se trata el párrafo anterior y que contendrá la liquidación adicional correspondiente deberá expedirse y notificarse dentro de los tres años siguientes ..." (AROSEMENA, Roy y TROYANO, José. Jurisprudencia Contencioso Administrativa 1971-1985, Edit. Litografía e Imprenta Lil, S. A., Costa Rica, 1987, pp. 231 y 232).

Esta jurisprudencia sostenida por la Sala durante las dos décadas pasadas ha sido revisada mediante sentencia de 18 de mayo de 1995, a propósito de la demanda de plena jurisdicción interpuesta por la firma de abogados Galindo Arias y López, representantes judiciales de la sociedad NATIONAL UNION FIRE INSURENCE, CO., cuya pretensión consistía precisamente en que la Sala declarara nulas las liquidaciones adicionales expedidas por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá y los actos que la confirmaban. En lo medular sostiene la mencionada sentencia lo siguiente:

"... es indudable que la resolución sobre la liquidación adicional expedida a NATIONAL UNION FIRE INSURENCE, 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 serle 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 271 del Código Fiscal ..." (Registro Judicial de mayo, 1995, p. 357).

Esta Corporación de Justicia considera que los cargos endilgados a la Resolución N° 213-1481, de 9 de mayo de 1991, son fundados, porque el segundo párrafo del artículo 720 del Código Fiscal, antes transcrito, si bien es cierto atribuye y compele a la Dirección General de Ingresos para, mediante resolución motivada que debe notificar al contribuyente personalmente o por edicto si no fuere posible la notificación personal hacer liquidaciones adicionales a las declaraciones de renta dentro de los tres años siguientes a la rendición o presentación de la declaración respectiva por el contribuyente, dicha norma igualmente obliga a la Administración a notificar la resolución surgida del alcance adicional dentro de los mismos tres años ya indicados. En otras palabras, el término establecido en el artículo 720 del Código Fiscal es un término común, lo que significa que la Administración fiscal en materia de liquidación adicional del impuesto que grava las rentas, debe dictar y notificar al contribuyente dentro de los tres años contados a partir de la presentación de la declaración de que se trate, la resolución pormenorizada de los hechos investigados, las sumas sobre las cuales debe liquidarse el impuesto, el monto de la liquidación adicional y los anexos y fundamentos legales y otros detalles que juzgue convenientes el funcionario investigador, que contenga el alcance adicional que no fue declarado en su oportunidad por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, porque de lo contrario a tenor del penúltimo párrafo del artículo 165 del Decreto Ejecutivo 170, de 27 de octubre de 1993, "El contribuyente no está obligado a pagar el impuesto adicional, exigido a través de una resolución notificada después de vencido el plazo antes mencionado".

En un fallo más reciente y de forma contundente, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, aplica e interpreta el artículo 720 del Código Fiscal, señalando lo siguiente:

**Demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción, Interpuesta por el licenciado Adelmiro Rivera, en representación de Inmobiliaria ALICAN, S.A., para que se declare Nula Por Ilegal, la Resolución N° 201-1821 de 14 de noviembre de 1996, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro. Magistrado ponente: Edgardo Molino Mola. Panamá, siete (7) de junio de mil novecientos noventa y nueve (1999).**

La Sala observa en este sentido, que conforme a los artículos 718 y siguientes del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos con vista a las declaraciones que presenten los contribuyentes, liquidará el impuesto sobre la renta declarado. Después de hecha la liquidación, los funcionarios encargados de su aplicación deben examinar minuciosamente las declaraciones e informes del contribuyente. Si por razón de estos análisis se detecta que las declaraciones no son claras o exactas, se practicarán todas las diligencias necesarias y útiles para establecer la verdadera cuantía.

A raíz de estas investigaciones, si se detecta que el monto del impuesto a cargo del contribuyente es mayor del que resulta en la liquidación, se expide una resolución que contendrá la liquidación adicional por la parte del impuesto no liquidado. Esta liquidación adicional debe expedirse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la presentación de la

declaración, siendo nulas las resoluciones que se expidan después de esos tres años, y en consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional.

La Dirección General de Ingresos no ha controvertido el hecho de que contra INMOBILIARIA ALICAN no se expidió una resolución de liquidación adicional en los tres años siguientes a la presentación de su declaración de renta del año 1987. No obstante, cuando esta empresa solicitó el crédito fiscal en 1994, la Dirección General de Ingresos procedió a revisar integralmente la declaración de renta, percibiendo una omisión en el pago de parte del impuesto de renta. Fue en ese momento que adelantó las investigaciones que pudo cumplir dentro de los 3 años de presentada la declaración de renta y liquidado el impuesto. Como resultado de dicho análisis descontó del crédito reconocido lo que consideró omitido en la declaración de renta de 1987.

Por examinadas mesuradamente las normas tributarias, esta Superioridad está en condiciones de señalar que al momento en que la Dirección General de Ingresos procedió a determinar y tasar la supuesta omisión de parte del impuesto de renta liquidado, había perdido la facultad legal de incurrir en tal actividad, porque para ello tenía los tres años previstos en el artículo 720 del Código Fiscal.

Conforme lo interpreta esta Superioridad, el término de prescripción contenido en el artículo 737 del Código Fiscal se refiere al plazo legal establecido para cobrar el impuesto (no para determinar su monto), ya sea el impuesto liquidado por el contribuyente o el contenido en una resolución de liquidación adicional. Es cosa distinta la posibilidad de cobrar o ejecutar el impuesto ya determinado a fin de que ingrese efectivamente al Tesoro Nacional, para lo cual el fisco tiene 7 años, que la actividad de determinar el monto o adicionar sumas supuestamente no reflejadas en declaraciones de renta, para lo cual el fisco sólo cuenta con tres años, a partir de los cuales se inicia el cómputo de los siete años para ejecutar el cobro.

De ello se desprende sin mayor esfuerzo, que la actuación de la Dirección General de Ingresos vulnera la letra y espíritu de los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, toda vez que si bien no expidió formalmente una resolución de alcance adicional (conocedor de que el término para ello había caducado), al descontar del crédito reconocido en favor del contribuyente la suma de dinero correspondiente al cálculo sobre un renglón de la declaración de renta de INMOBILIARIA ALICAN, implícitamente incurrió en una actividad tributaria que, en virtud del plazo transcurrido desde la liquidación del impuesto, le estaba vedada.

La consecuencia de ello viene dada por el propio artículo 720 del Código Fiscal, en el sentido de que el contribuyente no está obligado a incurrir en dicho pago, por lo que el crédito de B/.7,167.82 debe ser devuelto a la empresa en su totalidad.

Si bien la política fiscal del Estado ha sido enfocada hacia la permisibilidad de que cuando el contribuyente solicite devolución por crédito fiscal, los auditores del Ministerio de Hacienda y Tesoro abarquen íntegramente todos los aspectos de las declaraciones de renta bajo examen, no existe base legal alguna en nuestro ordenamiento fiscal que le permita expedir en ese momento alcances adicionales en otros conceptos, si ya ha transcurrido el período de los tres años que tiene el fisco, conforme al artículo 720 del Código Fiscal para expedir una liquidación adicional de renta. Caduca dicho término si el fisco no lo utiliza y el contribuyente, pasado dicho plazo, no está en la obligación de efectuar pago alguno en concepto de impuesto de renta.

Al aceptarse los cargos endilgados contra los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, no es necesario entrar a conocer de los restantes cargos de ilegalidad.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA NULO, POR ILEGAL, el punto No.2 de la Resolución No. 201-1821 de 14 de noviembre de 1996, que le descuenta del crédito reconocido a la empresa INMOBILIARIA ALICAN S.A. sumas supuestamente adeudadas en concepto de impuesto sobre la renta, y en su lugar ORDENA que se le devuelva al contribuyente la totalidad del crédito reconocido.

También resulta oportuno transcribir parcialmente, lo que este Tribunal en Pleno esgrimió al respecto en la Resolución N° TAT-RF-001 de 23 de agosto de 2011, cuando dentro del proceso administrativo tributario en grado de apelación propuesto por la señora \_\_\_\_\_, se reconocía la aplicación del artículo 720 ibíd:

“CONSIDERACIONES O EXAMEN DEL TRIBUNAL:

Luego de revisar los argumentos esbozados por el recurrente y del análisis del expediente en cuestión, consideramos que el punto fundamental de este proceso recae en los **Otros Ingresos** imputados a la contribuyente \_\_\_\_\_ para el año 2005, así como una serie de gastos que no fueron debidamente sustentados y por tanto, no pudieron ser considerados como deducibles para ese mismo período; por lo que afectaron la solicitud de devolución de impuestos presentada por la contribuyente concluyendo con la expedición de una liquidación adicional en la Resolución No. 201-213 de 22 de enero de 2010, notificada el 15 de marzo de 2010.

En este contexto, el recurrente alega que el derecho de la Administración Tributaria para expedir una liquidación adicional caduca a los tres (3) años de conformidad con lo dispuesto en el artículo 720 del Código Fiscal, a saber:

(...)

Observamos en el expediente que la Declaración Jurada de Renta de la contribuyente \_\_\_\_\_, correspondiente al período fiscal comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre de 2005 fue debidamente presentada ante la Dirección General de Ingresos, el día 27 de marzo de 2006 (ver fojas 57 y 58 del expediente de la DGI); por tanto, la Dirección General de Ingresos tenía un término de tres (3) años para expedir la respectiva liquidación adicional aun cuando fuera dentro de un proceso de devolución de impuesto, con fundamento en el artículo 720 del Código Fiscal.

Como podemos apreciar en el expediente administrativo (ver fojas 88 a 90 del expediente de la DGI) la Resolución No. 201-213 expedida por la Dirección General de Ingresos, que se refiere a la devolución de impuesto y la liquidación adicional de la contribuyente \_\_\_\_\_, data del 22 de enero de 2010 y fue notificada el 15 de marzo de 2010; es decir, fuera del término señalado en el artículo 720 del Código Fiscal.



Al respecto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en diversos fallos y es propicio citar el Fallo de 07 de junio de 1999, el cual guarda relación con un caso similar al caso en estudio, a saber:

(...)

Si bien la política fiscal del Estado ha sido enfocada hacia la permisibilidad de que cuando el contribuyente solicite devolución por crédito fiscal, los auditores del Ministerio de Hacienda y Tesoro abarquen íntegramente todos los aspectos de las declaraciones de renta bajo examen, no existe base legal alguna en nuestro ordenamiento fiscal que le permita expedir en ese momento alcances adicionales en otros conceptos, si ya ha transcurrido el período de los tres años que tiene el fisco, conforme al artículo 720 del Código Fiscal para expedir una liquidación adicional de renta. Caduca dicho término si el fisco no lo utiliza y el contribuyente, pasado dicho plazo, no está en la obligación de efectuar pago alguno en concepto de impuesto de renta..."

En virtud de lo antes indicado, estima este Tribunal que le asiste razón al recurrente en cuanto a que la Dirección General de Ingresos, al 22 de enero de 2010, había perdido el derecho de expedir una liquidación adicional en contra de la contribuyente \_\_\_\_\_, por su declaración de renta correspondiente al período fiscal 2005, en consecuencia, se le reconoce el crédito según la declaración de renta normalizada de dicho período”.

Como se puede inferir del contenido de los fallos transcritos parcialmente, la jurisprudencia ha determinado la correcta aplicación del artículo 720 del Código Fiscal, y la facultad que tiene la autoridad revisora para decretar la nulidad de pleno derecho por disposición del artículo 720 *ibíd*, cuando se cumplan las condiciones estipuladas en la misma.

A propósito de ello, resulta que por disposición del **numeral 1° del artículo 52 de la Ley N° 38 de 2000**, se incurre en **vicio de NULIDAD ABSOLUTA**, “cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional o legal”, circunstancia que claramente se adecúa al caso que nos ocupa, dada la nulidad dispuesta en el artículo 720 del Código Fiscal, que como hemos visto corresponde decretar **parcialmente** contra la **Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012** y su acto confirmatorio, la **Resolución N° 201-3409 de 8 de abril de 2013**, en función a que la Administración Tributaria dejó precluir el término de los tres (3) años estipulados en dicha norma, y de acuerdo a los razonamientos expuestos *ut supra*, se cumplieron para los períodos fiscales del 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, en **los años 2008, 2009, 2010, 2011, y mediados del 2012 respectivamente.**

Ahora bien, con relación al pago del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los **dineros remesados** a la empresa \_\_\_\_\_ en concepto de intereses incluyendo los recargos, **de marzo y noviembre de 2009; abril y diciembre de 2010; y marzo y diciembre de 2011,** que de acuerdo a los cálculos de la

propia Administración Tributaria contenidos en la tabla “RESUMEN” de la Resolución N° 201-13133 el 14 de noviembre de 2012 (ver foja 12 del expediente de primera instancia), totalizan la suma de B/.\_\_\_\_\_ (B/.\_\_\_\_\_ + B/.\_\_\_\_\_ + B/.\_\_\_\_\_), considerando que fueron liquidados oportunamente por la Administración Tributaria, nos corresponde entonces analizar y dilucidar cuál de los argumentos de fondo expuestos por ambas partes es el correcto, a fin de determinar la confirmación o revocatoria de los mismos.

En dicho sentido, lo primero que observamos, es que el Instituto Panameño de Turismo, para dictar la Resolución N° 95/99 de 24 de agosto de 1999 y sus posteriores renovaciones y/o modificaciones (fs.48-55 del expediente de primera instancia), sometió al contribuyente a un procedimiento administrativo debidamente regulado en la Ley N° 8 de 1994 y sus reglamentaciones, y que precisamente para expedirle el Registro Nacional de Turismo R.J.D. N° 95/99 de 2 de noviembre de 2012 (fs.40/57 del expediente de primera instancia), el contribuyente debió cumplir con todos los requerimientos técnicos y documentaciones exigidas por el IPAT, los cuales estaban supeditados a la información proporcionada inicialmente por el contribuyente mediante el Formulario N° 00398 de 16 de julio de 1999 (fs.33-38 del expediente de primera instancia).

Tal como en su momento indicó el contribuyente al iniciar dicho proceso administrativo, las actividades a las que se dedicaría el “\_\_\_\_\_ (ANTES \_\_\_\_\_)”, calificado como un proyecto turístico de alojamiento público, contemplaba la construcción de facilidades como “restaurantes, cafés, discoteca, parques temáticos, cines, lugar de diversión y entretenimiento”, así como el “alquiler de locales comerciales para el establecimiento de otras actividades dirigidas a ofrecer al turista todas las facilidades de tal manera que se pueda lograr la combinación entre el turismo de compras y entretenimiento”, las cuales se realizarían dentro de la Finca 188,848 objeto del préstamo adquirido a \_\_\_\_\_, y cuyos dineros remesados en calidad de intereses han sido auditados.

Basta con examinar la Ley N° 8 de 1994, y más su reglamentación dictada por el propio Ministerio de Hacienda y Tesoro, el **Decreto Ejecutivo N° 73 de 8 de abril de 1995 (G.O. 22762)** para concluir, que las condiciones ofrecidas por el Estado a este tipo de proyectos en su momento buscaba, “*estimular la permanencia del turista en el país y el fomento del turismo*”, para lo cual se establecían múltiples beneficios y exoneraciones fiscales, siempre y cuando el promotor las cumpliera. Veamos algunas de las normas del Decreto Ejecutivo N° 73 de 1995, las cuales a nuestro modo de ver, dilucidan en gran medida el tema de fondo en este proceso:

## “PRINCIPIOS GENERALES

**Artículo 1.** La actividad turística comprende la oferta turística tendiente a estimular la permanencia del turista en el país y el fomento del turismo; así como la promoción y desarrollo turístico a los efectos del incremento de visitantes extranjeros, diversificación de la oferta turística y las inversiones en actividades turísticas”.

“**Artículo 4.** El cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos en la Ley y este Decreto dará derecho a la inscripción en el Registro Nacional de Turismo que lo acreditará como titular o con derecho a las exenciones y beneficios que la Ley determine, **de manera expedita**”. (lo resaltado y subrayado es nuestro)

## “DE LA OFERTA TURÍSTICA

**Artículo 6.** Quedan comprendidas dentro de las actividades de oferta turística y fomento de turismo interno las empresas dedicadas al hospedaje, alimentación, transporte, reuniones y **entretenimiento del turista**.” (lo resaltado y subrayado es nuestro)

## “DE LA COORDINACIÓN Y CONTROL

**Artículo 12.** El Instituto Panameño de Turismo a través de la unidad administrativa que determine dentro de su estructura orgánica tendrá las siguientes atribuciones:

- a. Coordinar con las entidades públicas y privadas las medidas y **controles expeditos** para el reconocimiento, aceptación y **cumplimiento instantáneo** de los beneficios otorgados.

(...)

- i. **Servir de Secretaría** para la tramitación o reconocimiento de las exoneraciones, su control y **fiscalización**, sin perjuicio de aquellas competencias legales de otras entidades públicas”. (lo resaltado es nuestro)

## “DEL TRAMITE DE RECONOCIMIENTO

**Artículo 14.** Analizadas las pruebas aportadas y realizadas aquellas otras investigaciones necesarias para decidir, el Instituto Panameño de Turismo expedirá una resolución en donde reconocerá la empresa, su clasificación y/o categoría turística; ordenará su inscripción en el Registro Nacional de Turismo, la orden de inscripción de marginales en las inscripciones del Registro Público **y expedirá las certificaciones y documentos de identificación de beneficios fiscales** a que diera lugar la clasificación”. (lo resaltado y subrayado es nuestro)

## “DEL REGISTRO

**Artículo 17.** La inscripción en el Registro Nacional de Turismo consistirá en la transcripción de la Resolución que dicta la Junta Directiva del Instituto Panameño de Turismo en donde se hace constar la identificación de la persona, la o las actividades turísticas que desarrolla o vaya a desarrollar, **los derechos, beneficios, incentivos a que tiene derecho**, los bienes que están afectos a esta legislación y el plazo de exoneración de que gozan. (lo resaltado es nuestro)

## DE LOS EFECTOS DEL REGISTRO

**Artículo 18.** La inscripción permitirá:

(...)

- c. El **reconocimiento automático de la exoneración de los impuestos** de inmueble, **sobre la renta** y licencia comercial, para cuyos efectos **bastará la notificación del Instituto Panameño de Turismo a las autoridades respectivas** referentes a la identificación, situación y condición del bien exonerado”. (lo resaltado y subrayado es nuestro)

Como se puede inferir de la lectura y análisis de la transcripción parcial de las normas del **Decreto Ejecutivo N° 73 de 8 de abril de 1995** aplicables al proceso, el cual como indicamos fue expedido por el propio Ministerio de Hacienda y Tesoro para regular la Ley N° 8 de 14 de junio de 1994, la inscripción del contribuyente \_\_\_\_\_ en el Registro Nacional de Turismo desde el 24 de agosto de 1999 cuando se expidió la Resolución N° 95/99 de esa misma fecha (publicada en la Gaceta Oficial N° 23,905 de 12 de octubre de 1999), y la correspondiente expedición de la certificación correspondiente, implicaba jurídicamente el “**reconocimiento automático**” de la exoneración del impuesto sobre la renta, en este caso, tal como se hizo constar en dicha certificación, de la “**exoneración del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores que ofrezcan financiamiento al proyecto**”, que es precisamente el impuesto sobre el cual la Administración Tributaria ha expedido la liquidación adicional recurrida.

Es conforme esta conclusión, que debemos coincidir con los argumentos expuestos por el recurrente en su Recurso de Apelación, alegatos y audiencia, pues tanto la división del porcentaje de uso de la finca N° 188,848 por parte del centro comercial, como el desconocimiento de los derechos adquiridos de parte del IPAT, resultan no tener asidero legal alguno por parte de la Administración Tributaria, amén de la inadvertencia de los principios de estricta legalidad, reserva legal y buena fe que debieron rodear sus actuaciones administrativas.

Es oportuno señalar, que el **Decreto Ejecutivo N° 73 de 8 de abril de 1995** estuvo vigente hasta que fue promulgada la **Ley N° 80 de 8 de noviembre de 2012** (G.O. 27159-A), y como se puede apreciar en los artículos que transcribiremos parcialmente a continuación, es a partir de esa fecha cuando pareciera se pretende regular con más precisión aspectos como los que nos ocupan en este proceso, pues se hace mención a la Dirección General de Ingresos como ente fiscalizador de manera alternativa con la Autoridad de Turismo, sobre el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las empresas turísticas incentivadas (artículo 20), así como la división sobre el porcentaje de uso real del establecimiento de hospedaje público para limitar la exención del impuesto sobre la renta (numeral 4° del artículo 6). Veamos algunas de estas normas

reglamentarias, que como se puede inferir, no son aplicables a la liquidación adicional que nos ocupa:

**“Artículo 6. Establecimientos y construcciones en el distrito de Panamá.** Con el objeto de incentivar la inversión en nuevas obras destinadas a ofrecer servicio de hospedaje turístico, las empresas que dentro del distrito de Panamá sean propietarias o administren proyectos que, al momento de la entrada en vigencia de la presente Ley, se encuentren en construcción y cuya inversión mínima sea de ocho millones de balboas (B/.8,000,000.00), excluyendo el valor del terreno, que realicen la correspondiente inscripción dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigencia de esta Ley, gozarán de los siguientes incentivos:

(...)

4. **Exención del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores**, derivados de la operación inicial destinada a inversiones en establecimientos de alojamiento público. En aquellas construcciones de fines múltiples donde el establecimiento de hospedaje público turístico ocupa un porcentaje del total de la construcción, para los efectos de la exoneración a que se refiere este artículo, **se limitará al porcentaje de las inversiones que sean destinadas de manera exclusiva al turismo.**” (lo resaltado y subrayado es nuestro)

**“Artículo 20. Fiscalización.** La **Dirección General de Ingresos o la Autoridad de Turismo de Panamá tendrán la facultad para fiscalizar todos los aspectos concernientes al cumplimiento de las obligaciones contraídas por las empresas turísticas incentivadas**”. (lo resaltado es nuestro)

**“Artículo 23. Traspaso de los incentivos fiscales.**

(...)

En el caso de traspaso de los incentivos fiscales, **la Autoridad de Turismo de Panamá deberá realizar la correspondiente comunicación a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**”. (lo resaltado es nuestro)

Como podemos apreciar en el numeral 4° del artículo 6 transcrito parcialmente, el prorrateo o el cálculo del porcentaje de terreno utilizado por un alojamiento público, constituye una facultad o condición insertada por la **Ley N° 80 de 8 de noviembre de 2012**, que como indicamos no estaba vigente durante los períodos fiscales fiscalizados en este caso, y por consiguiente, resulta improcedente su aplicación a este caso por parte de la Administración Tributaria, ya que al hacerlo violentó los derechos y beneficios adquiridos por el contribuyente \_\_\_\_\_. Además, tampoco compartimos el argumento expuesto por el licenciado \_\_\_\_\_ en la audiencia, cuando señaló, que el contribuyente debió acudir mediante memorial o solicitud formal ante el departamento de exoneraciones e incentivos fiscales de la Dirección General de Ingresos, para que previo análisis de la documentación y requisitos legales, se le expidiera la correspondiente resolución de reconocimiento de la exoneración en cuestión, primero, porque el **Decreto Ejecutivo N° 73 de 8 de abril de 1995** nada decía al respecto, y muy por el contrario, lo que establecía

como efecto jurídico de su registro en el IPAT, era el **reconocimiento automático** de la **exoneración del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores que ofrezcan financiamiento al proyecto**, sin siquiera mencionar o sugerir un trámite adicional ante la Dirección General de Ingresos, como pareciera señalar ahora la Ley N° 80 de 8 de noviembre de 2012.

#### PARTE RESOLUTIVA

Por lo anterior, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, resuelve:

**PRIMERO: DECRETAR LA NULIDAD ABSOLUTA parcial**, de la Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012 y su acto confirmatorio, la Resolución N° 201-3409 de 8 de abril de 2013, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, **por haber precluido el término para su emisión y notificación conforme el artículo 720 del Código Fiscal**, pero sólo respecto al pago en concepto del **Impuesto sobre la Renta** correspondiente a los **dineros remesados a \_\_\_\_\_, para el mes de diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004; enero a diciembre de 2005; enero, febrero, marzo, abril y diciembre de 2006; marzo y diciembre de 2007; mayo, septiembre y diciembre de 2008**, y cuyo impuestos causados más recargos alcanzan la suma de \_\_\_\_\_ (B/. \_\_\_\_\_), y en consecuencia, el contribuyente \_\_\_\_\_ con R.U.C. \_\_\_\_\_, **no estará obligado a pagar dicho monto de la liquidación adicional.**

**SEGUNDO: REVOCAR**, el resto de la Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012 y su acto confirmatorio, la Resolución N° 201-3409 de 8 de abril de 2013, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, pero sólo respecto al pago en concepto del **Impuesto sobre la Renta** correspondiente a los **dineros remesados a \_\_\_\_\_, de marzo y noviembre de 2009; abril y diciembre de 2010; y marzo y diciembre de 2011**, y cuyo impuestos causados más recargos alcanzan la suma de \_\_\_\_\_ (B/. \_\_\_\_\_), toda vez que el contribuyente \_\_\_\_\_ con R.U.C. \_\_\_\_\_, **está amparado por el incentivo de exoneración del impuesto sobre la renta causado por los intereses que devenguen los acreedores que ofrezcan financiamiento al proyecto, siempre que se mantenga vigente su Registro Nacional de Turismo R.J.D. N° 95/99.**

**TERCERO: COMUNICAR** a las partes, que la presente resolución rige a partir de su notificación y que con la misma agota vía gubernativa.

**CUARTO: ADVERTIR** al contribuyente que contra esta resolución, el contribuyente podrá accionar ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, según las formalidades previstas en la Ley.

**QUINTO: DEVOLVER** el expediente de primera instancia y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

**FUNDAMENTO DE DERECHO:** Ley N° 8 de 1994, Decreto Ejecutivo N° 73 de 1995, Ley N° 80 de 2012. Artículo 720 y concordantes del Código Fiscal. Artículo 52 y concordantes de la Ley N° 38 de 2000.

**Notifíquese y Cúmplase,**

**(fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA**  
**Magistrada**

**(fdo.)ISIS ORTIZ MIRANDA**  
**Magistrada**

**(fdo.)REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ**  
**Magistrado**

**(fdo.)MARCOS POLANCO M.**  
**Secretario General**