

JANINA SMALL (Secretaria)

DEMANDA CONTENCIOSA-ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN INTERPUESTA POR LA FIRMA FORENSE ARIAS, FÁBREGA Y FÁBREGA, EN REPRESENTACIÓN DE CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A. PARA QUE SE DECLARE NULA LA RESOLUCIÓN NO. 213-071 DE 27 DE ENERO DE 2000, EXPEDIDA POR LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. PONENTE: WINSTON SPADAFORA F. PANAMÁ, QUINCE (15) DE JULIO DE DOS MIL CINCO (2005)

Tribunal: Corte Suprema de Justicia, Panamá  
Sala: Tercera de lo Contencioso Administrativo  
Ponente: Winston Spadafora Franco  
Fecha: 15 de julio de 2005  
Materia: Acción contenciosa administrativa  
Plena Jurisdicción  
Expediente: 603-02

VISTOS:

La firma forense Arias, Fábrega y Fábrega, en representación de CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A., interpuso ante la Sala Tercera demanda contenciosa-administrativa de plena jurisdicción para que se declare nula la Resolución No. 213-071 de 27 de enero de 2000, expedida por la Administración Regional de Ingresos de la provincia de Panamá y para que se hagan otras declaraciones.

Por medio de la citada resolución, la entidad demandada exigió a la parte actora el pago de B/3,761.59, en concepto de impuesto de transferencia de bienes muebles (en adelante ITBM) correspondiente a los años 1996, 1997 y 1998, debido a que, a través de una investigación en los comprobantes de diarios de la actora, se determinó que ésta realizó ventas de activos fijos (equipo de transporte), sin cobrar el ITBM sobre dichas ventas. Agrega dicho acto, que la actora no facturó las ventas en su oportunidad ni declaró en el formulario 430 los ingresos que percibió en concepto de ventas de productos gravados con el ITBM. En consecuencia, se procedió a establecer las operaciones gravadas o afectas con este impuesto durante el aludido período, así como el impuesto dejado de pagar, el cual, de acuerdo con el volumen de ingresos fue calificado como clase eventual (fs. 1-7).

#### LOS CARGOS DE ILEGALIDAD

De acuerdo con la demandante, el acto impugnado infringió los artículos 1057-v (literal a, del párrafo 4) y 701 (literal a) del Código Fiscal; los artículos 3 (literal a), 14 y 35 del Decreto Ejecutivo No. 59 de 24 de marzo de 1977 y el artículo 9 del Código Civil.

El texto de la primera de las normas citadas, antes de ser modificado por la Ley 61 de 2002 (art. 12) y la Ley 6 de 2005 (art. 39), establecía lo siguiente:

“Artículo 1057-v. Establécese un impuesto sobre la transferencia o transmisiones de bienes muebles que se realicen en la República de Panamá, mediante compraventa, permuta, dación en pago, aporte a sociedades, cesión o cualesquiera otro acto, contrato o convención que implique o tenga como fin transmitir el dominio de bienes muebles.

...

Parágrafo 4º Son sujetos de este impuesto:a) El transmitente, sea éste comerciante, productor o industrial en razón de la naturaleza de su actividad o del monto de sus operaciones, según lo determina esta ley;

...”

Según la apoderada judicial de la actora, el acto impugnado violó esta norma al requerir a CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A. el pago del ITBM, sin tener ésta la condición de contribuyente de dicho impuesto, pues, su giro normal o habitual de negocios no es de naturaleza tal que genere hechos gravables con el ITBM, no obstante, que para los años 1996-1998 realizó de forma esporádica, ocasional o eventual transacciones que configuran hechos gravados con este impuesto. Por iguales motivos resultó violado el literal a) del artículo 3 del Decreto Ejecutivo No. 59 de 24 de marzo de 1977.

En cuanto al artículo 14 del mismo Decreto, éste establecía en su parte pertinente que aquellas personas naturales o jurídicas que no son contribuyentes no podrán, bajo ningún concepto, cobrar o percibir el ITBM. En esencia, la demandante sostiene que no era contribuyente del ITBM, por no dedicarse en el giro normal o habitual de sus negocios a la realización de actividades que constituyan o configuren hechos gravables, por lo que le estaba vedado cobrar o percibir dicho impuesto al tiempo de la venta. En consecuencia, la Administración violó el precepto citado al imponerle a CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A. el pago de un impuesto que ésta, por no ser contribuyente, no podía percibir o cobrar.

En lo que respecta al literal a) del artículo 701 del Código Fiscal, esta norma preceptúa en su parte pertinente que, en materia de impuesto sobre la renta, son gravables las ganancias obtenidas en la enajenación de bonos, acciones, cuotas de participación y demás valores emitidos por las personas jurídicas, así como las obtenidas en la enajenación de los demás bienes muebles. Según la

firma forense Arias, Fábrega y Fábrega, la Administración Regional de Ingresos aplicó indebidamente esta norma, pues, por referirse al impuesto sobre la renta, no es posible aplicarlo para definir el nacimiento de la obligación tributaria por parte del transmitente como sujeto del ITBM, ya que de lo contrario se violaría el principio de legalidad tributaria que recoge el artículo 48 de la Constitución Política.

Como resultado de la infracción de las normas citadas, se violó también el artículo 9 del Código Civil, que preceptúa que cuando el sentido de la Ley es claro, no se desatenderá su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu (fs. 32-40).

Cumplidas las etapas procesales relativas al traslado de la demanda a la Procuraduría de la Administración, al igual que las de pruebas y alegatos, corresponde a esta Superioridad emitir la decisión de fondo.

En ese sentido, lo primero que cabe aclarar es que la regulación que el Código Fiscal contenía sobre el impuesto de transferencia de bienes muebles (artículos 1057-v y siguientes), sufrió sustanciales modificaciones con la expedición de la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002, relacionada con el reordenamiento y simplificación del sistema tributario panameño (G. O. No. 24,708 de 27 de diciembre de 2002) y la Ley 6 de 2 de febrero de 2005 (ver artículo 39), que implementó un programa de equidad fiscal (G. O. 25,232 de 3 de febrero de 2005). De igual modo, el Decreto Ejecutivo No. 59 de 24 de marzo de 1977, por el cual se reglamentó el ITBM, fue derogado por el Decreto Ejecutivo No. 20 de 20 de marzo de 2003 (G. O. No. 24,768, de 26 de marzo de 2003). Esta aclaración resulta necesaria en la medida en que el examen de los cargos de ilegalidad debe hacerse con respecto al texto que tenían las normas que se estiman violadas antes de ser modificadas y para la fecha en que se expidió el acto demandado.

El artículo 1057-v del Código Fiscal, tal como estaba antes de ser modificado, creó el llamado impuesto sobre las transferencias o transmisiones de bienes corporales muebles, también llamado ITBM o 5%. El hecho generador de este impuesto era la "transferencia" de bienes muebles, es decir, "la transmisión de bienes corporales muebles nuevos o usados, a cualquier título, modo o condición", según la definición consignada en el artículo 1 del mencionado Decreto Ejecutivo No. 59 de 24 de marzo de 1977. La misma norma ubicaba bajo el concepto de transferencia, entre otras, la compraventa de bienes corporales muebles, el uso o consumo de bienes corporales muebles por parte de los titulares de la empresa, las permutas, daciones en pago, aportes a sociedades, cesiones de bienes y en general, cualesquiera otros actos, contratos o convenciones, cuyo objeto fuese un bien corporal mueble, dirigido a transferir su dominio.

El artículo 1057-v *ibidem* también estableció quienes tienen la categoría de "contribuyentes", entendiéndose por tales las personas que han de "soportar, por mandato de la Ley, la carga tributaria derivada del hecho imponible" (José Pérez de Ayala y Eusebio González. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Madrid. 1991. pág. 335). Es así que el párrafo 4 del citado artículo ubicó bajo la categoría de "contribuyentes" del ITBM al transmitente, sea éste comerciante, productor o industrial en razón de la naturaleza de su actividad o del monto de sus operaciones, según lo determina esta ley (literal a); al importador por cuenta propia o ajena (literal b) y al prestatario de servicios o arrendador en los casos de los acápite b) y c) del Párrafo 1º (literal c).

En desarrollo del citado precepto legal, el artículo 3 del Decreto Ejecutivo No. 59 de 1977 señaló como contribuyente del ITBM a "Toda persona natural o jurídica que realice los hechos gravados descritos en el artículo anterior, en el ejercicio de sus actividades comerciales, industriales o similares, cuando el promedio mensual de sus ingresos brutos totales en el año fiscal de que se trate sea de B/.1,500.00" (literal a), al igual que a los importadores de bienes gravados por este impuesto, por cuenta propia o ajena, aunque no se encuentren comprendidos en el acápite anterior (literal b).

De los preceptos citados puede inferirse que no todas las personas que realizaban hechos descritos por la Ley como "hechos gravados" con el ITBM tenían la categoría de contribuyentes, por ejemplo, aquellas cuyo promedio mensual de ingresos brutos totales en el año fiscal respectivo fuese inferior a B/.1,500.00., tal como expresamente declaraba el penúltimo párrafo del párrafo 3º del artículo 1057-v, antes de ser modificado por la Ley 61 de 2002, respecto de los pequeños productores y comerciantes.

Las normas mencionadas, en particular, el artículo 3 del Decreto Ejecutivo No. 59 *ibidem*, también revelan que para ser "contribuyente" del ITBM, era necesario que los hechos gravados descritos en el artículo 2 del mismo Decreto, fuesen realizados por personas naturales o jurídicas "en el ejercicio de sus actividades comerciales, industriales o similares...", lo que indica que la realización de los hechos gravados debía formar parte de las actividades u operaciones de una persona para que éste adquiriese la categoría de contribuyente. Así se infiere, además, de diversas disposiciones del Decreto que venimos comentando, entre ellas, de su artículo 8, que estableció como obligación de los contribuyentes la documentación de toda operación relativa a las transferencias, ventas, devoluciones, descuentos y, en general, en todo tipo de operaciones similares que realicen las personas naturales o jurídicas, u otras entidades que ejerzan actividades comerciales, industriales o similares".

Las anotaciones anteriores llevan a la Sala a considerar que la situación de CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A. es distinta a la establecida en las normas citadas, ya que el ITBM exigido por medio del acto acusado tiene como fundamento la venta de activos fijos (equipo de transporte) de la empresa realizada de manera eventual, es decir, se trataba de transacciones que no formaban parte del ejercicio normal o habitual de la actividad comercial de la empresa, dedicada a la operación de servicios de radio y televisión.

Con relación a lo expresado es pertinente indicar que en autos consta la declaración jurada de Alcides Mendoza, Auditor Fiscal del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), quien aclara que la venta de activos fijos por parte de CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A. se refería a "equipo rodante, camiones de reparto y automóviles" y que además, la empresa tiene como actividad

principal "el servicio de publicidad, radial o televisiva" (fs. 93-94). Con ello coincidió la testigo Elvia Romero, también Auditora Fiscal del MEF, quien catalogó la venta de activos fijos realizada por la actora en los años 1996, 1997 y 1998 como una actividad de tipo eventual, ya que no es su actividad económica principal (fs. 95-96).

Cabe agregar, asimismo, que los peritos designados por la Procuraduría de la Administración y la parte actora manifestaron de forma coincidente en sus informes, que la principal actividad económica de la empresa demandante es la operación de los servicios de radio y televisión y que, eventualmente, ha realizado ventas de autos usados u otros activos fijos, "pero no como parte de su giro normal o habitual de negocios" (Cfr. fs. 98-103).

Como corolario de lo expuesto, la Sala debe expresar que comparte los razonamientos de la apoderada judicial de la demandante, pues, de acuerdo con las normas anteriormente citadas, la Administración Regional de Ingresos sólo podía exigir el pago del ITBM a quienes tenían la categoría de "contribuyentes" de este impuesto. Precisamente, el artículo 14 del derogado Decreto Ejecutivo No. 59 ibídem, que también se citó como violado, prohibía a las personas naturales o jurídicas que no tuviesen la condición de "contribuyentes", cobrar o percibir, bajo ningún concepto, el ITBM.

En conclusión, la Sala conceptúa que el acto acusado violó el parágrafo 4 (literal a) del artículo 1057-v del Código Fiscal, según el texto vigente al tiempo de la expedición de la Resolución No. 213-071 de 27 de enero de 2000, al igual que los artículos 3 (literal a) y 14 del Decreto Ejecutivo No. 59 de 24 de marzo de 1977. Probados estos cargos de ilegalidad, resulta innecesario adentrarse en el análisis de los cargos restantes.

Para concluir, es oportuno expresar que en un negocio similar al que nos ocupa, la Sala anuló la Resolución N° 213-706 de 15 de marzo de 1999, mediante la cual la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá exigió a la CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S. A., el pago de B/.183,179.78 en concepto de ITBM, por la transferencia o cesión de bienes muebles efectuada el 15 de julio de 1998 a favor de la empresa Corporación Medcom, S. A. (Sentencia de 14 de octubre de 2003, Entrada 90-02).

Por lo expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA NULA, POR ILEGAL, la Resolución No. 213-071 de 27 de enero de 2000, expedida por la Administración Regional de Ingresos de la provincia de Panamá y los actos confirmatorios y por ende, que la CORPORACIÓN MEDCOM PANAMÁ, S. A. no está obligada a pagar la suma de B/.3,761.59., en concepto de impuesto de transferencia de bienes muebles, correspondiente a los períodos 1996, 1997 y 1998.

Notifíquese,

WINSTON SPADAFORA FRANCO  
ADÁN ARNULFO ARJONA L. -- ARTURO HOYOS  
JANINA SMALL (Secretaria)

---

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCION, INTERPUESTA POR EL LICENCIADO RODRIGO SÁNCHEZ C. EN REPRESENTACIÓN DE IRENE EURIZIEL SÁNCHEZ GOODSSELL, PARA QUE SE DECLARE NULO POR ILEGAL, EL DECRETO NO.182-DDHR DE 24 DE MAYO DE 2000, EMITIDO POR EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA, EL ACTO CONFIRMATORIO Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. PONENTE: WINSTON SPADAFORA F. PANAMÁ, QUINCE (15) DE JULIO DE DOS MIL CINCO (2005).

Tribunal:	Corte Suprema de Justicia, Panamá
Sala:	Tercera de lo Contencioso Administrativo
Ponente:	Winston Spadafora Franco
Fecha:	15 de julio de 2005
Materia:	Acción contenciosa administrativa Plena Jurisdicción
Expediente:	589-00

VISTOS:

El licenciado RODRIGO SÁNCHEZ, actuando en nombre y representación de la señora IRENE EURIZIEL SÁNCHEZ GOODSSELL, ha presentado demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, a fin de que se declare nulo, por ilegal, el Decreto No. 182-DDRH de 24 de mayo de 2000, emitido por el Contralor General de la República, acto confirmatorio, y para que se hagan otras declaraciones.

#### I. ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

La pretensión de la demandante se encamina a obtener la nulidad del Decreto No. 182-DDHR de 24 de mayo de 2000 suscrito por el Contralor General de la República, por el cual se destituye a IRENE SÁNCHEZ del cargo de Auditor I en la Dirección General de Fiscalización de la Contraloría General de la República.