

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE INTERPONE EL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN N° TAT-RF-046 DE 20 DE AGOSTO DE 2015, EXPEDIDA POR EL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, MEDIANTE LA CUAL SE FAVORECIÓ AL CONTRIBUYENTE, RECONOCIENDO UNA NULIDAD ORIGINADA EN UNA SUPUESTA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DEL FISCO, DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR RETENCIONES DE INTERESES PAGADOS AL EXTRANJERO, SEGUIDO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS A LA PERSONA JURÍDICA COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., DESARROLLADOR DEL CENTRO COMERCIAL “MULTIPLAZA PACIFIC” UBICADO EN LA CIUDAD DE PANAMÁ.

HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ –PLENO:

Quien suscribe, **PUBLIO RICARDO CORTÉS C.**, varón, mayor de edad, ciudadano panameño, titular de la cédula de identidad personal número PE-8-551, Abogado con No. de Idoneidad 2791, con domicilio en Ave. Balboa y Calle 41 Bella Vista, PH “Torre Mundial”, antigua “Aseguradora Mundial”, Piso 2, lugar donde recibo notificaciones personales, actualmente ostentando el cargo público de Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante DGI), y por tanto contando con mando y jurisdicción a nivel nacional para la fiscalización y el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas en las leyes respecto a los impuestos, las tasas, las contribuciones y las rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, tal como lo establece el Decreto de Gabinete 109 de 1970 debidamente reformado, comparezco ante este muy respetado Pleno de la Corte, actuando precisamente de acuerdo a las competencias de funcionario público antes referidas, en defensa de los intereses del Fisco, que no son otros que los

Cortés-1

del Interés General de la Nación, con el objeto de interponer formal Demanda de Inconstitucionalidad contra la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, expedida en grado de apelación por el Tribunal Administrativo Tributario (en adelante TAT), dentro de un proceso administrativo donde la DGI actuó como parte, mediante la cual, violando la Constitución, se favoreció al contribuyente reconociendo una nulidad originada en la supuesta prescripción de la acción del Fisco, dentro de un procedimiento de liquidación de impuesto sobre la renta por retenciones sobre intereses pagados al extranjero, iniciado por la DGI contra la persona jurídica COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., desarrollador del Centro Comercial "MULTIPLAZA PACIFIC" ubicado en la Ciudad de Panamá, quien actuó en su calidad de Responsable Tributario o Agente Retenedor solidariamente responsable, siendo que la resolución impugnada no solamente ha infringido el ordenamiento constitucional, sino que también **ha creado un funesto precedente que podría afectar a futuro la gestión de recaudación del Impuesto Sobre la Renta que se cobra a través de retenciones.**

I. HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA LA PRESENTE ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:

PRIMERO: La Dirección General de Ingresos (en adelante "DGI" o "Administración Tributaria") inició en septiembre de 2011 una Auditoría Integral sobre la situación tributaria del contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**

SEGUNDO: De acuerdo a la normativa administrativa tributaria y a la práctica de la DGI, una "Auditoría Integral" es un proceso de revisión total de la situación tributaria del contribuyente que está siendo revisado, dentro de la cual pueden surgir determinaciones por parte de la DGI en diversos tipos de impuestos y también sobre diversas formas de cobrar los impuestos, respecto de distintos periodos. Así, producto de una auditoría integral, pueden emitirse actos administrativos para el cobro de Impuesto Sobre la Renta del propio contribuyente o también determinaciones para cobrar al contribuyente auditado el pago de impuestos que debió retener de otro contribuyente, sobre los cuales hay responsabilidad solidaria del Agente Retenedor. Igualmente la misma

Conti

auditoría puede generar el cobro de ITBMS y cualquier otro tributo que resulte de la investigación.

TERCERO: En julio de 2012 la auditoría integral de la DGI concluyó con un Informe de Auditoría Integral en el cual los auditores determinaron que **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** no había realizado retenciones de impuesto sobre la renta a dos (2) personas jurídicas ubicadas en el extranjero a las cuales le había hecho pagos.

CUARTO: En lo que es relevante para este caso, la DGI determinó que **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** estaba OMISO porque no había retenido, declarado y pagado ante la DGI, el impuesto sobre la renta que se cobra vía retención (también llamado “Remesas”), en diversos pagos por intereses realizados por préstamo a una persona jurídica extranjera con domicilio fuera de Panamá, denominada **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** de las Islas Vírgenes Británicas (BVI por sus siglas en inglés). Dichos pagos fueron realizados durante múltiples meses de los años 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

QUINTO: La razón de ser de fondo del dictamen de la Auditoría Integral se origina en que la DGI detectó en este caso la aplicación por parte de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** de un esquema abusivo del uso de los incentivos fiscales reconocidos por la Ley 8 de 1994 de incentivos al turismo, aplicable al caso, por cuanto dicha Ley permitía la exención del Impuesto Sobre la Renta aplicable a los intereses ganados por los acreedores en préstamos para financiar la construcción de establecimientos de alojamiento público turístico como hoteles, incluyéndose otras actividades que forman PARTE INTEGRAL de la actividad hotelera como canchas de golf, de tenis, baños saunas, gimnasios, restaurantes, discotecas y todas aquellas actividades que estén integradas a la inversión hotelera, debido a lo cual solamente tenían derecho a disfrutar del incentivo fiscal en referencia, los intereses relacionados con la compra del terreno sobre el cual se construyó el Hotel “Courtyard by Marriott” que está vinculado al CENTRO COMERCIAL MULTIPLAZA PACIFIC, sin embargo, el contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, haciendo una interpretación extensiva de la Ley y abusando de los incentivos, actuando en contra de los intereses del Estado, decidió aplicar el incentivo a los intereses pagados por financiamiento

10/2/11

para la compra de todo el terreno sobre el cual se construyó TODO el CENTRO COMERCIAL MULTIPLAZA PACIFIC, en clara contradicción con el espíritu de la Ley que no fue hecha para incentivar la construcción de centros comerciales, en especial cuando –como en este caso— el área y monto de la inversión dedicada al hotel es una mínima proporción, comparada con el resto.

SEXTO: Existen graves indicios de una conducta adicional de potencial defraudación fiscal en este caso, por cuanto la utilización como acreedor por parte de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** de una sociedad ubicada en un refugio fiscal del Caribe, denominada **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**, quizás una parte relacionada, pudiese ser un mecanismo mediante el cual **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** se generó desde el extranjero intereses que se dedujo como gasto de su operación en Panamá, la cual no estaba exenta de Impuesto Sobre la Renta, fórmula que pudo querer completar enviando los pagos de intereses al extranjero sin retención de impuesto sobre la renta, utilizando por ello los incentivos turísticos de la Ley 8 de 1994. Este extremo no pudo ser confirmado nunca por la DGI, por carecer de la herramienta de un convenio de intercambio de información tributaria entre Panamá y las Islas Vírgenes Británicas (BVI por sus siglas en inglés) que es la jurisdicción de domicilio y constitución del supuesto acreedor **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**. De haber contado con la herramienta del convenio de intercambio de información tributaria, la DGI hubiese podido obtener información en BVI sobre si este préstamo era real o una simulación para crear un gasto financiero deducible en Panamá o si el supuesto acreedor era o no una persona jurídica controlada por los mismos intereses económicos de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**

SÉPTIMO: En base al Informe de Auditoría Integral reseñado, la DGI emitió el acto administrativo identificado como la Resolución N° 201-13133 de 14 de noviembre de 2012, mediante la cual se exigió el pago de **UN MILLÓN SEISCIENTOS VEINTESIETE MIL SETECIENTOS DIECISIETE BALBOAS CON 84/100 (B/. 1,627,717.84)**, en concepto de Impuesto sobre la Renta correspondiente a dineros remesados a la empresa **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** en concepto de intereses incluyendo los recargos, para el mes de diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004;

W. J. 1

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.

OCTAVO: De acuerdo a la técnica tributaria aplicada por la DGI, un contribuyente OMISO significa que está obligado a presentar una declaración de pago de impuestos y a realizar los pagos que resulten de dicha declaración, pero deja de hacerlo, incumpliendo tanto el deber formal de declarar como la consecuente obligación pecuniaria de pago.

NOVENO: Por tratarse en este caso que el Impuesto Sobre la Renta que se determinó a **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** es un tributo que se la cobra a esta persona en su calidad de Agente Retenedor, las declaraciones de impuesto que fueron OMITIDAS se refieren a una forma especial de declaración que debió presentar dentro de los diez (10) días siguientes a cada pago mensual realizado en este caso de los intereses en beneficio de su acreedor.

DÉCIMO: En base a lo explicado, es un hecho que las declaraciones de impuesto que fueron omitidas en este caso **NO SE REFIEREN** a declaraciones juradas de Impuesto Sobre la Renta de aquellas que se presentan anualmente los meses de marzo, para aquellas personas jurídicas que declaran dentro del periodo fiscal regular.

DÉCIMO PRIMERO: El acto administrativo de cobro de impuestos decretado por la DGI el 14 de noviembre de 2012 y notificado el 3 de diciembre de 2012 al representante legal de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, estaba DENTRO del término de prescripción ESPECIAL establecido para los casos de Impuesto Sobre la Renta que se cobran por retención, fijado en el artículo 737 del Código Fiscal y en el artículo 183 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, Reglamentario del Impuesto Sobre la Renta, donde categóricamente queda dicho que el término de prescripción es de QUINCE (15) AÑOS, contados a partir de la fecha en que debió practicarse la retención, siendo que en este caso la retención más vieja debió practicarse en diciembre del año 2003, resultando que la DGI podía notificar el caso hasta el mes de diciembre de 2018, logrando hacer dicha notificación mucho tiempo antes de esa fecha: en el mes de diciembre de 2012.

W

DÉCIMO SEGUNDO: Luego de notificado el acto administrativo de la DGI donde se exige el pago de impuestos no retenidos por remesas, **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, actuando mediante Abogados Apoderados, presentó en debido término Recurso de Reconsideración ante la DGI, dentro del cual hizo cuestionamientos al fondo de lo actuado por la DGI y pidió que el acto administrativo fuera revocado.

DÉCIMO TERCERO: Los Abogados Apoderados de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, no alegaron Excepción de Prescripción ni en el Recurso de Reconsideración ni tampoco en ningún momento dentro del proceso ante la DGI.

DÉCIMO CUARTO: Los Abogados Apoderados de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, no alegaron ningún tipo de Incidente de Nulidad ni en el Recurso de Reconsideración ni tampoco en ningún momento dentro del proceso ante la DGI.

DÉCIMO QUINTO: La DGI confirmó el acto administrativo original mediante Resolución 201-3409 de 8 de abril de 2013, luego de lo cual **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** presentó Recurso de Apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario.

DÉCIMO SEXTO: La DGI se constituyó en parte del proceso ante el Tribunal Administrativo Tributario y participó oponiéndose en todas las etapas al Recurso de Apelación presentado por **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**

DÉCIMO SÉPTIMO: Los Abogados Apoderados de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, no alegaron Excepción de Prescripción ni en el Recurso de Apelación ni tampoco en ningún momento dentro del proceso ante el Tribunal Administrativo Tributario.

DÉCIMO OCTAVO: Los Abogados Apoderados de **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, no alegaron ningún tipo de Incidente de Nulidad ni en el Recurso de Apelación ni tampoco en ningún momento dentro del proceso ante el Tribunal Administrativo Tributario.

DÉCIMO NOVENO: Al momento de fallar el caso, luego de cumplida toda la ritualidad procesal de la segunda instancia administrativa, el Tribunal Administrativo Tributario emitió la resolución que se impugna en esta demanda

de inconstitucionalidad, identificada como la Resolución No. TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, mediante la cual se decretó **DE OFICIO** la “NULIDAD ABSOLUTA parcial” de la decisión de la DGI y de su acto confirmatorio, originada en una supuesta prescripción de TRES (3) AÑOS amparada en el artículo 720 del Código Fiscal, desconociendo el derecho del Fisco a recaudar la suma de **UN MILLÓN DOSCIENTOS DOCE MIL OCHOCIENTOS UN BALBOAS (B/.1,212,801.58)** en impuesto sobre la renta POR RETENCIONES más recargos, suma a la cual habría que agregarle los intereses.

VIGÉSIMO: En la resolución que se impugna por inconstitucional que se ha citado en el hecho anterior, el Tribunal Administrativo Tributario NO APLICÓ el término de prescripción ESPECIAL establecido para los casos de Impuesto Sobre la Renta que se cobran POR RETENCIONES, fijado en el artículo 737 del Código Fiscal y en el artículo 183 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, Reglamentario del Impuesto Sobre la Renta, donde categóricamente queda dicho que el término de prescripción es de QUINCE (15) AÑOS para los casos de retenciones.

VIGÉSIMO PRIMERO: En la resolución que se impugna por inconstitucional, el Tribunal Administrativo Tributario aplicó el artículo 720 del Código Fiscal, en el cual se regula una especie de Nulidad originada por prescripción, la cual está prevista para casos en que el contribuyente **declara**, luego el Fisco revisa y emite una “liquidación adicional”, a pesar de que el presente caso es diferente, por cuanto en la presente situación los impuestos **de retención** que se cobran por la DGI, se originan en el hecho de que el contribuyente ESTÁ OMISO, es decir, **no declaró** las pagos de intereses a un no residente, sobre los cuales debió hacer retenciones y luego declarar y pagar dentro de los diez (10) días siguientes a cada pago.

II. TRANSCRIPCIÓN LITERAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO ACUSADO DE INCONSTITUCIONAL:

“



Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015

Expediente N° 090-13

VISTOS

La firma forense **MORGAN & MORGAN**, actuando en calidad de apoderada especial del contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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 **UN MILLÓN SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL SETECIENTOS DIECISIETE BALBOAS CON 84/100 (B/.1,627,717.84)**, en concepto del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los **dineros remesados** a la empresa **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** 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

[Handwritten signature]

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 HERACLIO SANJUR, JONATHAN SÁNCHEZ, GLORIELA ATENCIO y RIGUALDO DE LEÓN, hicieron constar los hallazgos descubiertos durante la auditoría integral practicada al contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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 COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED”**, mientras que el segundo, como **“1.2. REMESAS POR SERVICIOS TECNICOS A ROBLE INTERNACIONAL CORPORATION”**. 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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** ubicada en Isla Vírgenes Británicas, 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** había obtenido un préstamo por la suma de B/.22,000,000.00 de la empresa **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**, el cual generó intereses durante los años 2004 al 2011, los cuales fueron cargados a construcciones en proceso

Handwritten signature or initials in the bottom left corner.

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 COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**", 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, pagar la suma de **UN MILLÓN SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL SETECIENTOS DIECISIETE BALBOAS CON 84/100 (B/1,627,717.84)**, 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, el señor **JORGE DÍAZ AVILES**, de nacionalidad salvadoreña y pasaporte N°A02550180.

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 **MORGAN & MORGAN**, actuando en calidad de apoderada especial del contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**, 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

Cont. 1

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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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”

(...)

19/1

“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 PACIFIC MALL HOTEL, 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 “COMPLEJO TURÍSTICO COMERCIAL MULTIPLAZA PACIFIC, antes (PACIFIC MALL HOTEL), 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 Commercial Center Developers, Inc, 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 Pacific Mall, 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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., 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

COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., 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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., en el desarrollo del centro comercial Multiplaza Pacific, 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 Multiplaza Pacific., (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 COMMERCIAL PROPERTIES HOLDINGS LIMITED, 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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC. 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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., 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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., 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/.22,000,000.00 otorgado por la sociedad COMMERCIAL PROPERTIES HOLDINGS LIMITED, 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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., debió retener los intereses pagados a la sociedad COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED, 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 m² y 60 dm² (152.871,6 m²), visible a foja 85, para determinar el área utilizada para esta actividad Comercial, 150.530,23 m², esto es un 98.47%, tal como se indica en el siguiente cuadro:

Cont. 1

| <i>Descripción</i> | <i>Área (m2)</i> | |
|------------------------------------|------------------|-------------|
| <i>Porcentaje</i> | | |
| <i>Hotel Marriot Courtyard</i> | <i>2.341,37</i> | <i>1,53</i> |
| <i>Centro Comercial Multiplaza</i> | <i>150.530,2</i> | |
| <u><i>98,47</i></u> | | |
| <i>Total de la finca 188.848</i> | <i>152.871,6</i> | |
| <i>100</i> | | |

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 (2.341.37m2), 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 Complejo Turístico Comercial Multiplaza PACIFIC (antes PACIFIC MALL HOTEL), 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

Cont. 1

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.

Oportunamente, el apoderado legal del contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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 **COMPLEJO TURÍSTICO COMERCIAL MULTIPLAZA PACIFIC** 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 **ADOLFO CAMPOS BARRANCO** de la firma **MORGAN & MORGAN**, 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 “**COMPLEJO TURÍSTICO COMERCIAL MULTIPLAZA PACIFIC (ANTES PACIFIC MALL HOTEL)**”.

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 Pacific Mall, 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 **ANDRÉS ALONSO SÁNCHEZ**, 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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 Hotel Courtyard by Marriott, 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 22 millones de la empresa

COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED. 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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, pagar la suma de **B/.1,627,717.84** en concepto del Impuesto sobre la Renta correspondiente a los **dineros remesados a la empresa COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.**, 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 Multiplaza Pacific que construyó sobre la Finca N° 188,848 inició operaciones el **26 de noviembre de 2004**, mientras que el Hotel Courtyard by Marriott, 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

19/1

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 COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC., 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 periodos 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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**, 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/.1,212,801.58** (B/.21,492.86 + B/.110,069.51 + B/.351,660.45 + B/.307,557.76 + B/.255,897.29 + B/.166,123.71), 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/.1,212,801.58**, 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 **SELACO, S.A.**, 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 válidamente 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 **SELACO, S.A.** 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 **SELACO, S.A.**

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:

Handwritten signature

"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,

19/1

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).

Cont.

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 JUSTINA ITZEL CHOCK LASSO, 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 JUSTINA ITZEL CHOCK LASSO 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 JUSTINA ITZEL CHOCK LASSO, 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 JUSTINA ITZEL CHOCK LASSO, 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 integralmente 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 JUSTINA ITZEL CHOCK LASSO, 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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED** 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/.414,916.26** (B/.222,013.74 + B/.145,135.55 + B/.47,766.97), 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 **COMPLEJO TURÍSTICO COMERCIAL MULTIPLAZA PACIFIC (ANTES PACIFIC MALL HOTEL)**", 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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**, 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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** 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

19/1

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 **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC.** Además, tampoco compartimos el argumento expuesto por el licenciado **ANDRÉS ALONSO SÁNCHEZ** 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 COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED, 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 **UN MILLÓN DOSCIENTOS DOCE MIL UN BALBOAS CON 58/100 (B/.1,212,801.58)**, y en consecuencia, el contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS, INC. con R.U.C. 31276-185-242477**, no estará obligado a pagar dicho monto de la liquidación adicional.

Handwritten signature

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 **COMMERCIAL PROPERTIES HOLDING LIMITED**, 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 **CUATROCIENTOS CATORCE MIL NOVECIENTOS DIECISÉIS BALBOAS CON 26/100 (B/.414,916.26)**, toda vez que el contribuyente **COMMERCIAL CENTER DEVELOPERS INC.** con R.U.C. 31276-185-242477, 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,

ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA

Magistrada

**ISIS ORTIZ MIRANDA
SÁNCHEZ**

Magistrada

REINALDO ACHURRA

Magistrado

MARCOS POLANCO M.

Secretario General

Cont. 1

II. DISPOSICIÓN CONSTITUCIONAL QUE SE CONSIDERA INFRINGIDA Y CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN:

En nuestra opinión, la resolución impugnada emitida por el TAT, ha producido una patente infracción del artículo 32 de la Constitución Política, contenido de la Garantía Constitucional del Debido Proceso legal, desde varias perspectivas, por cuanto el TAT ha juzgado el caso desconociendo abiertamente los trámites establecidos en la Ley, violando el Derecho de Defensa de una de las partes que es el Estado, representado por la DGI, la cual ejerció la función pública recaudadora de tributos nacionales. La norma constitucional infringida es del siguiente tenor:

“Artículo 32. Nadie será juzgado, sino por autoridad competente y conforme a los trámites legales, y no más de una vez por la misma causa penal, administrativa, policiva o disciplinaria.”

Pasamos ahora a exponer el Concepto de la Infracción:

Dado que hemos invocado como infringida la norma constitucional que consagra la garantía del Debido Proceso legal, la cual también debe respetarse a favor del Estado cuando el Estado es parte del proceso, nos parece importante iniciar nuestra explicación sobre el concepto de la infracción, ubicando dentro del Derecho Procesal las dos principales instituciones jurídicas que se mencionan y cuya aplicación contraria a la Ley han producido, en este caso, la violación constitucional por parte de la resolución impugnada.

Las dos instituciones a que hemos hecho referencia son:

- (1) La Excepción de Prescripción de la Acción del Estado para cobrar impuesto sobre la renta.
- (2) La nulidad del acto administrativo de cobro de impuesto sobre la renta cuando se notifica fuera del término de prescripción.

En esta etapa inicial de la explicación de nuestro punto de vista solamente nos interesa destacar el carácter **procesal** de ambas instituciones, sin que ello —por ahora— conlleve una toma de posición sobre su aplicación concreta en este caso.

Cont. 1

En el caso particular de la Prescripción se trata de una institución de orden Procesal típica y que, según la doctrina más común, involucra elementos como los siguientes:

- Afecta la acción para ejercer un derecho, en nuestro caso la del Estado para exigir el pago de impuestos y su regulación **siempre** surge de la Ley.
- Impacta derechos que han surgido con vida ilimitada, pero por su falta de ejercicio se extinguen.
- No se produce por el solo transcurso del tiempo sino que siempre deberá ser alegada por el interesado en tiempo oportuno, mediante una excepción.
- Puede interrumpirse por causas que están en la Ley.

En esencia el carácter “procesal” de la Prescripción se lo otorga el hecho de que está orientada a extinguir el derecho de accionar para hacer valer un derecho y —precisamente— ese derecho de acción es el acto que activa el proceso. Igualmente su naturaleza “procesal” está dada por cuanto debe ser alegada dentro del proceso mediante una “Excepción” que es precisamente el medio de defensa por excelencia (aunque no el único) que tiene el demandado en proceso.

La naturaleza “procesal” de la Prescripción **de la acción** ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de Panamá, entre otros, en Auto Apelado de la Sala Penal de 17 de abril de 1996¹, precedente que tiene relevancia para nuestro caso por cuanto en ambos ámbitos, en el penal y en el tributario, la acción que puede prescribir está en manos del Estado y es al contribuyente en un caso o al acusado en el otro, a quien le corresponde alegar la prescripción de la acción.

Por su parte, poco es lo que hay que explicar en cuanto al carácter “procesal” de las Nulidades, en la medida que su naturaleza misma apunta a la existencia de algún vicio de trámite en la ritualidad del proceso, en algunos casos subsanables en otros no, que revierte tal nivel de importancia que la Ley incluye en una lista taxativa sobre la cual se pueden dar consecuencias mediante pronunciamientos de los juzgadores. “Nuestros Códigos —escribió Jorge Fábrega— han recogido el principio **de derecho procesal** de que no existen

¹ Proceso Penal seguido a Roberto Pinzón Díaz y Jacinto Jorge McDonald, Mag. Ponente: Aura E. Guerra de Villalaz, Registro Judicial Abril de 1996.

actos nulos si la nulidad no aparece tipificada en la ley”² (El subrayado es nuestro).

Una vez subrayada la naturaleza “Procesal” tanto de la Prescripción de la Acción como de las Nulidades, nuestra primera conclusión parcial es que cualquier infracción a la ritualidad de Ley en que haya incurrido la resolución impugnada, dentro del ámbito de dichas instituciones, eventualmente produce una infracción de la garantía constitucional del Debido Proceso contenida en el artículo 32 de la Constitución Política en perjuicio del Estado, por cuanto dicha infracción, violentando el derecho de defensa del Fisco, le desconoció el derecho a recaudar la suma de **UN MILLÓN DOSCIENTOS DOCE MIL OCHOCIENTOS UN BALBOAS (B/.1,212,801.58)** en impuesto sobre la renta POR RETENCIONES más recargos, suma a la cual habría que agregarle los intereses.

En nuestra opinión, realmente el debate del caso está circunscrito principalmente a la institución de la Prescripción de la Acción del Fisco, sin embargo, hemos citado la institución de las Nulidades, por cuanto la redacción poco técnica de la norma procesal contenida en el artículo 720 del Código Fiscal, la cual regula una forma de Prescripción de la Acción del Fisco, con término de tres (3) años, no utiliza el nombre correcto de la figura procesal y confunde un poco el estudio cuando en vez de decir –como debiera— que las resoluciones expedidas fuera de término están “prescritas”, dice que “serán nulas”.

La confusión técnica explicada en el párrafo anterior no es difícil de superar, por cuanto las instituciones procesales se deben analizar con base a sus efectos reales y no por el simple nombre. No tenemos duda alguna en cuanto a que el artículo 720 del Código Fiscal regula una forma de Prescripción de la Acción del Fisco para el cobro del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, hacer la pausa y apropiarse de este matiz resulta sumamente importante para entender este caso, dado que –aunque la esencia de la discusión es de Prescripción— la parte resolutive de la resolución impugnada declara una “Nulidad Absoluta parcial”.

² Fábrega, Jorge. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL, Editora Jurídica Panameña, 1998, p. 528.

Ahora bien, en todo caso, tal como se explicará más adelante, independientemente de que se denomine Prescripción o Nulidad a lo declarado, la resolución impugnada ha sido emitida violentando la ritualidad procesal aplicable, de forma muy patente, afectando el derecho de defensa del Fisco y, por consiguiente, infringiendo la garantía constitucional del Debido Proceso contenida en el artículo 32 de la Constitución Política.

Pasemos ahora a analizar las principales infracciones a la ritualidad procesal en las cuales incurre la resolución impugnada.

Para iniciar el análisis es necesario ubicar en su justa dimensión las actuaciones de la DGI. Los hechos recogidos en la propia resolución impugnada dan cuenta de que la DGI inició una “auditoría integral” en las oficinas del contribuyente beneficiado con la resolución impugnada. ¿Qué significa ello? Según los procedimientos de rigor aplicables, en ese tipo de auditorías la DGI puede revisar todos los tributos y formas de cobrar los mismos. Uno de los que se revisaron fue el Impuesto Sobre la Renta del propio contribuyente que se declara de forma anual. Otro de los que se revisaron fue el Impuesto Sobre la Renta de un acreedor del contribuyente auditado, pero que se cobra mediante retenciones que debía hacer el contribuyente auditado, las cuales **debieron**³ declararse varias veces al año dentro de un período de 10 días siguientes a la fecha del pago de cada remesa al extranjero.

La explicación anterior pone sobre la mesa el primer grave error de la resolución impugnada y que deja mucho que desear sobre el entendimiento del TAT sobre el procedimiento de auditoría que lleva adelante la DGI. En efecto, es cierto que en la auditoría integral del caso la DGI revisó las declaraciones de renta del contribuyente auditado, pero no fue lo único que se revisó, por eso la auditoría fue INTEGRAL. Como ya se explicó, se revisaron también otras formas de tributar el Impuesto Sobre la Renta, por ejemplo las retenciones por remesas pagadas al extranjero. Cada impuesto o forma de cobro diferente de impuestos que se revisa en una auditoría integral MANTIENE SUS PROPIAS REGLAS

³ Es de SUMA RELEVANCIA en este caso destacar que el contribuyente auditado NO DECLARÓ las remesas, no hizo las retenciones y se le está cobrando un impuesto sobre el cual es solidariamente responsable pero que NO DECLARÓ, por lo que tiene el carácter de OMISO.

Y SU PROPIO TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN ESPECIAL, EN CASO DE QUE LO TENGA.

En la resolución impugnada el TAT erróneamente asume que por el hecho de que se revisaron las declaraciones de renta de periodo anual propias del contribuyente auditado, entonces los impuestos de retención por pagos al extranjero que se consideraron OMISOS, también quedaron sometidos al término de prescripción de la acción propio de las declaraciones anuales. Este es un enfoque violatorio del rigor procesal de la forma en que está regulada la prescripción de la acción del Impuesto Sobre la Renta en el Código Fiscal. Lo explicamos con más detalle a continuación.

Leamos las partes pertinentes de las normas claves del Código Fiscal que aplicó el TAT:

“Artículo 718. La Dirección General de Ingresos, con vistas en las declaraciones e informes del contribuyente, liquidará el impuesto sobre la renta **que éste haya declarado...**” (Lo subrayado es nuestro).

“Artículo 720. Siempre que por razón de las investigaciones o diligencias de que trata 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 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

Conti

consecuencia, el contribuyente no estará obligado a pagar el monto de la liquidación adicional contenida en dicha resolución.

... ..” (Lo subrayado es nuestro).

Un análisis de los supuestos de hecho de las normas citadas nos dicen lo siguiente:

- Se parte de la premisa de que el contribuyente **declaró** rentas sobre un impuesto propio.
- Se entiende que la declaración produjo una liquidación de impuesto con base a lo declarado por el contribuyente.
- Luego se hacen unas investigaciones que pueden producir una liquidación de impuesto ADICIONAL.
- No se menciona en lo absoluto la aplicación de este conjunto de reglas para el impuesto sobre la renta que se cobra vía retenciones.

Cumplidos los supuestos anteriores, entonces puede tener aplicación el término de prescripción de tres (3) años del cual se habla en la norma.

Hemos llegado ya al punto donde se destaca la primera grave infracción procesal en la que incurrió el TAT en la resolución impugnada: sin hacer mayor análisis asumió que los supuestos de hecho del caso eran los previstos en el artículo 720 del Código Fiscal, lo cual no es cierto. Basta leer la propia resolución impugnada y se observa que en el caso dentro del cual la misma se emitió, los supuestos de hecho son DIFERENTES, a saber:

- Los impuestos que se están cobrando no son un impuesto propio del contribuyente auditado. Realmente el contribuyente es una persona no residente en Panamá. El contribuyente auditado es solidariamente responsable como Agente de Retención de un impuesto ajeno.
- Los impuestos que se están cobrando NO FUERON DECLARADOS. El contribuyente auditado fue considerado OMISO porque no declaró muchos pagos hechos al extranjero en concepto de intereses, sobre los cuales debió hacer retenciones de Impuesto Sobre la Renta. Esas declaraciones son DISTINTAS a la declaración anual, porque son declaraciones que se hacen dentro del año, en cada ocasión que se pagan remesas al extranjero.

- La liquidación de impuestos que hizo la DGI NO ES una Liquidación **Adicional**, porque nunca se dio una liquidación original que haya sido objeto de investigación. Este caso es diferente al de la norma aplicada por el TAT, porque aquí la auditoría integral detectó que el contribuyente auditado estaba OMISO en declarar y pagar múltiples retenciones.
- Este es un caso de retenciones y el artículo 720 no menciona esos casos.

En vista de que los supuestos de hecho del caso no son los del artículo 720 del Código Fiscal, el TAT hizo un razonamiento jurídico errado, decidiendo el punto de la prescripción en base a una norma que no era aplicable. **El término de prescripción de TRES (3) años que se utilizó no tenía sustento jurídico para aplicarse.**

La falencia en el análisis jurídico del TAT queda más en evidencia, por cuanto el Código Fiscal y las normas reglamentarias del Impuesto Sobre la Renta, sí tienen normas expresas que regulan el tema de la prescripción de la acción de acuerdo a los supuestos de hecho de este caso, **que se trata concretamente de RETENCIONES.** Leamos primero el Código Fiscal:

“**Artículo 737...** La obligación de pagar lo retenido según el artículo 731 prescribe a los quince (15) años, contados a partir de la fecha en que debió hacerse la retención.”

Por su parte el Decreto de Gabinete 170 de 1993, debidamente reformado, que contiene el Reglamento del Impuesto Sobre la Renta, dispone lo siguiente:

“**Artículo 183...** La obligación de pagar **las retenciones** establecidas en el Código Fiscal, prescribe a los quince (15) años, contados a partir de la fecha en que debió practicarse la retención...” (El subrayado es nuestro).

Estamos ante un típico caso de aplicación indebida de la Ley procesal, por cuanto el TAT, existiendo normativa expresa que regula el término de prescripción de QUINCE (15) AÑOS para la acción del Fisco para cobrar las **retenciones** de Impuesto Sobre la Renta, aplicó el artículo 720 del Código Fiscal que tiene un término de TRES (3) AÑOS y que es una norma cuyos supuestos de hecho no están asociados con los del presente caso, **porque esa norma no es especial para las retenciones.**

De haber aplicado la norma correcta, es decir, con un término de prescripción de QUINCE (15) AÑOS, hubiese el TAT concluido en que **no había**

Handwritten signature

prescripción de la acción del Fisco en este caso, dado que la retención más vieja debió practicarse en diciembre del año 2003, resultando que la DGI podía notificar el caso hasta el mes de diciembre de 2018, logrando hacer dicha notificación mucho tiempo antes de esa fecha: en el mes de diciembre de 2012.

Ahora bien, la violación a la ritualidad procesal del TAT es aún mayor, por cuanto ni si quiera se debió ocupar del tema de la prescripción. Dicho de otra manera: aunque el TAT hubiese aplicado la norma correcta, la Ley Procesal le impedía pronunciarse sobre el tema de la prescripción. A continuación la explicación.

Doctrinalmente es un punto aceptado que la regla general es que las excepciones pueden ser declaradas de oficio, sin embargo, también es de común aceptación en la Ciencia del Derecho Procesal que la excepción de Prescripción DEBE ser alegada por la parte que le beneficia y que el juzgador no la puede declarar de oficio. En Panamá Jorge Fábrega se ha ocupado del tema y al momento de explicar el significado procesal de “excepción” nos dice lo siguiente:

“En sentido estrictísimo, hechos impeditivos, modificativos, o extintivos, que requieren invocación de parte (prescripción). Procede advertir que en Europa (tradición romano-canónica) cuando se alude a “excepciones” se tiene en mente el sentido estrictísimo, ya que el Juez no las podía ni las puede reconocer de oficio. En cambio, en Latinoamérica –específicamente en nuestro país-- la expresión “excepción” se emplea en sentido estricto b (“la invocación de hechos impeditivos, o extintivos o modificativos que enervan la pretensión”), ya que todas las excepciones **–con la salvedad de la prescripción** y compensación (art.682 (HOY 693) del C.J. y nulidad relativa (art.1144, C.C.) pueden ser reconocidas de oficio.”⁴ (El subrayado es nuestro).

En la misma línea de pensamiento, el Maestro colombiano, ex Profesor de la Universidad Nacional de Colombia, Hernando Devis Echandía, escribió que existe un vicio de incongruencia en aquella sentencia que declara “de oficio” la existencia de excepción de prescripción. Así lo expresó:

“En las legislaciones que prohíben al juez declarar de oficio las excepciones perentorias y dilatorias, el pronunciamiento de la sentencia con violación de tal norma constituye también el vicio de *utra o plus petita* porque equivale a otorgarle al demandado más de lo que pide. **En nuestro sistema legal esto ocurrirá solo**

⁴ Fábrega, Jorge. Op. Cit. p.255.

cuando se declaren de oficio las excepciones de prescripción y compensación.⁵ (El subrayado es nuestro).

Jorge Fábrega y Devis Echandía coinciden en que no se puede declarar de oficio la excepción de prescripción. Pero el asunto no solamente es un tema de doctrina sino de Derecho Procesal Positivo aplicable de forma directa al Procedimiento Fiscal Ordinario del Código Fiscal que rige en este caso. Al respecto es importante mencionar que dicho procedimiento no tiene una norma específica que disponga si el Juzgador Administrativo puede o no declarar de oficio la excepción de prescripción, por lo tanto, según el artículo 1194 del Código Fiscal, debemos llenar el vacío con las normas del Procedimiento Administrativo General de la Ley 38 de 2000. Por su parte, el procedimiento administrativo de la Ley 38 de 2000 tampoco tiene una norma expresa que diga si el Juez Administrativo puede o no declarar de oficio la excepción de prescripción, por lo tanto, aplicando el segundo párrafo del artículo 202 de la Ley 38 de 2000, dicho vacío se debe llenar con la normativa del Libro Segundo (Procedimiento Civil) del Código Judicial, donde existe una regla clara sobre el tema que es la siguiente:

“Artículo 693. Cuando el Juez halle probado los hechos que constituyen una excepción, aunque esta no se haya propuesto ni alegado, debe reconocerla en el fallo, una vez surtida la tramitación del proceso y decidir el pleito en consonancia con la excepción reconocida; **sin embargo, respecto de las excepciones de prescripción y de compensación, es preciso que se aleguen.**” (El subrayado es nuestro).

Tenemos entonces que tanto por doctrina como por parte del Derecho Procesal Positivo aplicable al caso dentro del cual se dictó la resolución impugnada, existe una regla procesal que debió respetarse y es que **la Excepción de Prescripción no se declara de oficio y debe ser alegada por la parte.**

Pues bien, Honorables Magistrados, con pleno conocimiento de causa podemos afirmar que esa regla procesal de oro ha sido violentada por el TAT en este caso, en perjuicio del Estado, el cual era la parte actora del proceso. En efecto, hemos leído cada foja del expediente administrativo que se tiene en la DGI, también

⁵ Devis Echandía, Hernando, NOCIONES GENERALES DE DERECHO PROCESAL CIVIL, 2ª. Edición, Santa Fe de Bogotá, Editorial TEMIS, 2009, p. 636.

19/1

hemos estudiado al detalle cada folio del segundo expediente administrativo del caso⁶ que se conserva en el TAT y hasta escuchamos con detenimiento el sonido de la audiencia de Apelación que tuvo lugar ante el TAT. Producto de esa revisión pausada hemos confirmado que en ningún momento la parte demandada (Contribuyente) alegó la excepción de prescripción en este caso. Es más, hay que decir que esa realidad está correctamente reflejada en el recuento de los hechos del caso que hace la propia resolución impugnada, donde nunca se menciona que la prescripción fue alegada por el Contribuyente.

Por lo tanto, cuanto el TAT, a través de la resolución impugnada, ha declarado una supuesta nulidad originada en la presunta prescripción de la acción del Fisco, realizó una actuación de oficio, infringiendo la norma procesal contenida en el artículo 693 del Código Judicial, la cual era aplicable al caso por remisión.

La declaratoria de oficio de la excepción de prescripción por parte del TAT, en un escenario donde el Contribuyente jamás alegó la excepción de prescripción, también viola otras normas procesales aplicables al caso, esta vez de la Ley 38 de 2000. Así tenemos que el Procedimiento Fiscal Ordinario del Código Fiscal tampoco regula el momento en el cual se deben alegar las excepciones, por lo tanto, aplicando la remisión ya explicada para llenar vacíos, resultaban aplicables las normas de la Ley 38 de 2000 que regulan el tema. Las principales son las siguientes:

“Artículo 107. En los procesos administrativos es viable la presentación de incidentes para plantear cuestiones accesorias al proceso principal, siempre que medien los presupuestos o requisitos señalados en la presente Ley”.

“Artículo 109. Toda cuestión accesoria a un proceso administrativo, que requiera pronunciamiento especial, se tramitará como incidente y se sujetará a las normas contenidas en este Capítulo, si no tuviese señalada por ley una tramitación especial.”

“Artículo 113. Todo incidente que se fundamente en hechos anteriores o coetáneos a la iniciación del proceso deberá ser presentado dentro de los dos días hábiles siguientes a la

⁶ Siguiendo una práctica *sui generis* el TAT no conserva las actuaciones en un solo expediente administrativo, sino que levanta un expediente aparte para la sustanciación de la Apelación que se conserva en el TAT. De esa “segunda parte” parte del caso solamente se remite a la DGI la sentencia. Para poder completar la lectura del expediente la DGI debe visitar el TAT o pedir copias de las actuaciones. Esta práctica pareciera ser contraria al mandato de los artículos 69 y 70 de la Ley 38 de 2000, en la cual se habla del expediente administrativo en singular, dando a entender que se trata de un solo expediente. Pareciera lógico que si la primera instancia administrativa es la DGI, una vez decidida la segunda instancia en el TAT, el expediente completo reposara en la DGI, sin perjuicio del derecho que tiene el TAT para tener copia de toda la actuación.

notificación de la resolución que admitió la petición y, si es del caso, dentro de los dos días siguientes a la resolución que ordenó correr en traslado la petición a la contraparte o contrapartes, en el supuesto que ésta o éstas existan.

... ..”

“Artículo 115. El incidente que se presente después de vencidos los términos señalados en los artículos anteriores, será rechazado de plano por la autoridad competente, mediante resolución motivada que será irrecurrible en la vía gubernativa”.

Una excepción de prescripción claramente es una cuestión incidental que —en este caso— claramente se refería a hechos anteriores o coetáneos a la iniciación del proceso. Por tanto, según la Ley 38 de 2000, debió ser alegada por el Contribuyente dentro de los dos (2) días que indica la norma. En este caso ese análisis es fácil de hacer por cuanto jamás fue alegada por el Contribuyente. En consecuencia el TAT no debió siquiera emitir un pronunciamiento porque estaba procesalmente imposibilitado de decidir sobre un asunto accesorio que no fue planteado como incidente por el Contribuyente, ni dentro del plazo procesal previsto ni en ningún momento

El punto en que se encuentra esta explicación es es el oportuno para retomar un concepto ya expuesto al inicio. Nos referimos a la deficiencia de redacción del artículo 720 del Código Fiscal en el cual, luego de que se verificaran los hechos de la prescripción de tres (3) años, la norma no dice —como debería— que las liquidaciones adicionales estarán **prescritas**, sino que dice que las resoluciones “serán nulas”.

Al respecto es sumamente importante resaltar en este momento que tal deficiencia no afecta en lo más mínimo el análisis que venimos desarrollando en cuanto a la prescripción. No solo por cuanto la esencia de la norma involucra un debate de prescripción de la acción del Fisco, sino debido a que, incluso en el supuesto de que se le diera al tema el tratamiento de Nulidad Procesal, también estamos ante una clara violación procesal por parte del TAT, dado que, de conformidad con la Ley 38 de 2000, también estaríamos frente a una potencial nulidad basada en hechos anteriores o coetáneos a la Liquidación Adicional, que debieron tramitarse como incidente accesorio al proceso, debiendo ser alegada por la parte dentro del término de dos (2) días que indica la norma procesal administrativa especial aplicable al caso por remisión. Como quiera que el Contribuyente jamás alegó ningún tipo de nulidad, ni dentro del

W. J.

término de Ley ni en ningún momento, entonces el TAT no podía de ninguna manera emitir una sentencia en este sentido.

En resumen, las violaciones del proceso por incumplimiento de los trámites legales, en que incurrió la resolución impugnada son las siguientes:

- (1) El TAT, en la resolución impugnada, realiza una interpretación errónea del concepto de "Auditoría Integral". Comete el grave error de asumir que por el hecho de que se revisaron las declaraciones de renta de periodo anual emitidas por el Contribuyente, las reglas de prescripción de ese tipo de impuesto, se hacen extensivas al Impuesto Sobre la Renta que se cobra por retención, desconociendo que este tipo de tributo tiene su propia regla de prescripción.
- (2) El TAT, a través de la resolución impugnada, incurre en aplicación indebida de las normas de prescripción de la acción del Fisco recogidas en el Código Fiscal. En efecto, pese a que los hechos del caso (retenciones de ISR) apuntan ante la aplicación de normas de prescripción con término de QUINCE (15) años, el TAT aplicó una norma que no es compatible con los hechos del caso y utilizó un término de TRES (3) años de prescripción.
- (3) Actuando en contra de la doctrina y del Derecho Procesal Positivo, el TAT reconoció de oficio una excepción de prescripción que no fue alegada por la parte demandada.
- (4) La resolución impugnada es una sentencia *ultra petita*, por cuanto reconoció una prescripción que no fue solicitada por la parte demandada.
- (5) Llámase Nulidad o llámese Excepción de Prescripción, el tema de la extinción de la acción del Fisco por el transcurso del tiempo era una incidencia basada en hechos anteriores y coetáneos al inicio del caso, la cual fue reconocida por el TAT en la resolución impugnada, violando el procedimiento administrativo de la Ley 38 de 2000, por cuanto el Contribuyente no lo alegó dentro del término de DOS (2) días exigido por esa Ley.

Todas estas violaciones a la Ley procesal han tenido el gravísimo efecto práctico de desconocerle el derecho al Fisco a recaudar la suma de **UN MILLÓN**

DOSCIENTOS DOCE MIL OCHOCIENTOS UN BALBOAS CON 58/100 (B/.1,212,801.58) en impuesto sobre la renta POR RETENCIONES más recargos, suma a la cual habría que agregarle los intereses, recursos todos que el Estado necesita para atender los requerimientos públicos, en especial las necesidades de los sectores más vulnerables de la sociedad.

Todas las anteriores infracciones procesales configuran la violación de la Garantía del Debido Proceso contenida en el artículo 32 de la Constitución Política, pero en especial la resolución impugnada, emitida por el TAT, ha violado uno de los elementos claves de la Garantía del Debido Proceso de Panamá, que se refiere al derecho de la parte del proceso, en este caso el Fisco, el Estado, a que la decisión se emita dentro de un proceso donde impere la Bilateralidad y el derecho al Contradictorio. Sobre el particular el destacado jurista panameño Arturo Hoyos nos dice:

“4. Contradicción y bilateralidad: oportunidad de tomar posición y pronunciarse sobre pretensiones y manifestaciones de parte contraria. El carácter participativo de la justicia. La bilateralidad de la audiencia no es más que un elemento de la garantía del debido proceso que es consecuencia del principio de igualdad ante la Ley previsto en el art. 20 de la Constitución Nacional. Las partes en el proceso, pues, tienen iguales derechos y oportunidades para defenderse”

En cuanto a la contradicción, el proceso debe desarrollarse de tal forma que cada una de las partes tenga la oportunidad razonable de tomar posición, de pronunciarse, de contradecir las afirmaciones, pretensiones o pruebas presentadas por la contraparte... Como ha dicho Enrique Vescovi estamos ante “el principio de la bilateralidad de la audiencia, ante la petición de una parte debe oírse la otra, para saber si la acepta o la contradice. El proceso en su avanzar, se desarrolla, entonces, mediante el sistema dialéctico de la contradicción”.

... ..

Es obvio que para que una parte tenga oportunidad de tomar posición respecto de las manifestaciones, pretensiones o pruebas de la contraparte, todas estas pueden ser puestas en conocimiento de aquella, de tal manera que se haga posible el contradictorio y se respete así la garantía constitucional del debido proceso legal. **Si no se otorga a una parte la oportunidad efectiva de participar en un proceso dialéctico se viola la garantía que estudiamos.”**⁷ (El subrayado es nuestro).

⁷ Hoyos, Arturo, EL DEBIDO PROCESO, Editorial TEMIS, S.A. , Santa Fe de Bogotá, 1995, pp. 69-71.

Sin perjuicio de otras violaciones a la garantía del Debido Proceso, estamos convencidos que el rosario de infracciones al proceso administrativo fiscal aplicable en que ha incurrido el TAT, a través de la resolución impugnada, provoca primordialmente una clara violación del principio de Bilateralidad y Contradicción en los términos explicados por el autor Arturo Hoyos.

Si observamos la ritualidad que siguió el caso dentro del cual se explicó la resolución impugnada, se observa que en ningún momento el Contribuyente alegó la extinción de la acción del Fisco, ni como excepción ni como nulidad. Así ocurrió en la tramitación ante la DGI y también ante el TAT. Se pasó el recurso de Reconsideración ante la DGI, su práctica de pruebas, sus alegatos finales; igualmente se superó la etapa del Recurso de Apelación y de la audiencia de alegatos finales ante el TAT. Todo eso ocurrió y jamás el Contribuyente presentó como tema de debate en proceso la extinción de la acción del Fisco. Por lo tanto, en respeto al derecho de contradicción y de bilateralidad, que son cosustanciales a la Garantía Constitucional del Debido Proceso y tomando en cuenta que era necesario que se alegara dicha defensa, lo cual no había ocurrido, era previsible para la parte actora del caso, llamada Fisco, que durante la decisión de fondo el TAT no se pronunciara sobre el tema de la prescripción, ya que no había sido objeto de debate en el caso.

Sin embargo, pese a lo explicado en el párrafo anterior, **al momento de fallar, el TAT emite una decisión que toma por sorpresa al Fisco**, reconociendo de oficio una prescripción o una nulidad basada en una prescripción de la acción, sin que el Fisco hubiese tenido oportunidad alguna de defenderse sobre el punto, dado que en la sentencia de segunda instancia fue la primera vez que surgió el tema, por iniciativa del TAT y no por parte del Contribuyente mediante alegación oportuna, como debió ser.

Como ya se explicó, desconociendo principios básicos del proceso aplicable, el TAT aplicó indebidamente una norma de prescripción, forzó una decisión sobre un aspecto incidental que no solo no se alegó en término, sino que nunca se alegó, dando como resultado una sentencia incoherente, por *ultra petita*, en la que se declaró la extinción de la acción del Fisco, sin que siquiera se le haya dado al Fisco la oportunidad de emitir criterio sobre el punto concreto, antes de que el TAT fallara.

cont. 1

Si bien la decisión de la prescripción se refiere solamente a una parte de la pretensión del Fisco que estaba en juego en el proceso dentro del cual se dictó la resolución impugnada, toda la sentencia ha sido dictada dentro de un proceso donde se ha desconocido la Garantía del Debido Proceso en perjuicio del Fisco, en perjuicio del Estado, es decir, en perjuicio del Interés General de la Sociedad. Ese desconocimiento es tan relevante, que estimamos provoca que toda la sentencia sea declarada inconstitucional, por violatoria del artículo 32 de la Constitución Política, por cuanto la totalidad del acto administrativo que tachamos por inconstitucional, emerge de un manejo procesal espúreo que justifica su exclusión del mundo jurídico.

Honorables Magistrados: Desde el punto de vista global de la Administración Tributaria, el precedente creado por la resolución impugnada es funesto, por cuanto podría ser invocado para alegar que ya no resulta aplicable el término especial de prescripción que el Legislador estableció para las liquidaciones adicionales de impuesto sobre le renta **cuando se cobra por retención**. Ese término más extenso tiene una razón de ser y es reforzar la obligación de los Agentes de Retención de cumplir con su deber formal y facilitar la acción del Fisco. Sin embargo, con el inconstitucional precedente del TAT que se impugna en esta demanda, se estaría mandando un mensaje equivocado a los Agentes Retenedores de este tributo, de supuesta flexibilización de una regla que en la Ley ni en los reglamentos ha tenido ningún cambio. La oportunidad es propicia para que el Pleno de la Corte envíe un mensaje contundente sobre el punto y restablezca el orden jurídico tributario que ha sido resquebrajado.

IV. SOLICITUD:

Como corolario, solicitamos respetuosamente a los Honorables Magistrados que integran el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, que declaren que es **INCONSTITUCIONAL** la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, expedida en grado de apelación por el Tribunal Administrativo Tributario.

V. PRUEBAS:

Adjuntamos copia auténtica de la resolución impugnada, identificada como la Resolución N° TAT-RF-046 de 20 de agosto de 2015, expedida en grado de

Cont. 1

apelación por el Tribunal Administrativo Tributario.

VI. FUNDAMENTO DE DERECHO:

Artículos 32; 206 y demás concordantes de la Constitución Política. Artículos 693; 2559 y demás concordantes del Código Judicial. Ley 38 de 2000. Artículos 720; 737 y demás normas citadas en la demanda del Código Fiscal. Artículo 183 y demás concordantes del Decreto de Gabinete No. 170 de 1993, debidamente reformado, Reglamentario del Impuesto Sobre la Renta.

Panamá, 14 de marzo de 2016.

De los Honorables Magistrados,



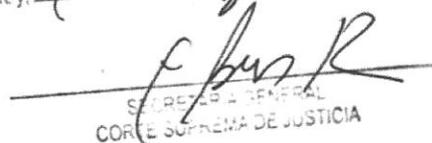
PUBLIO RICARDO CORTÉS C.
Cédula PE-8-551

“...La justicia es todo sabiduría,
y la sabiduría es todo orden,
y el orden es todo razón,
y la razón es todo procedimiento,
y el procedimiento es todo lógica...”

(JACINTO BENAVENTE,
“Los intereses creados”,
Acto II, Cuadro II, Escena VIII).

RECIBIDO EN LA SECRETARÍA GENERAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Hoy, 14 de marzo de 2016



SECRETARÍA GENERAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

RECIBIDO EN LA SECRETARÍA GENERAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA