



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-015 de 3 de febrero de 2020
Expediente: **176-18**

VISTOS:

Mediante Resolución n.º **201-579 de 15 de octubre de 2014**, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas resolvió sancionar con multa de CIENTO OCHENTA Y CINCO MIL SETECIENTOS NOVENTA BALBOAS CON NOVENTA Y CUATRO CENTÉSIMOS (B/.185,790.94) a -----, con RUC ----- y DV--, por el incumplimiento de la presentación del Informe de Precios de Transferencia-Formulario 930 para el período fiscal 2012.

I. Antecedentes

Argumentos de la Dirección General de Ingresos:

- A través de la Declaración Jurada de Rentas, correspondiente al período fiscal 2012, el contribuyente -----, dejó constancia que realizó operaciones con partes relacionadas que son residentes fiscales de otras jurisdicciones en concepto de ingresos por la suma de Diez Millones Ciento Cincuenta y Un Mil Setecientos Diecisiete Balboas con Nueve Centésimos (B/.10,151,717.09), costos por la suma de Siete Millones Ochocientos Veinticinco Mil Setecientos Dos Balboas con Cuarenta y Nueve Centésimos (B/.7,825,702.49) y gastos por la suma de Seiscientos Un Mil Seiscientos Setenta y Cuatro Balboas con Cuarenta y Siete Centésimos (B/.601,674.47).
- Que de esto se desprende la obligación del contribuyente de presentar Informe de Precios de Transferencia-Formulario 930 y a su vez, el artículo 762-I del Código Fiscal establece que el incumplimiento de dicha obligación origina una multa de 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas.
- En este sentido, el artículo 756 del Código Fiscal, faculta a la Dirección General de Ingresos, a multar a aquellos contribuyentes que no presenten sus informes de precios de transferencia.

II. Recurso de Reconsideración

Por su parte el contribuyente, por medio de sus apoderados legales, -----
-----, interpuso en término legal, el correspondiente recurso de reconsideración, señalando en el mismo los siguientes argumentos:

- -----, se encuentra establecida bajo el régimen especial de Zona Franca, de acuerdo con lo estipulado en la Ley 32 de 2011 y el Decreto Ejecutivo 26 de 2012.
- La empresa, desde la zona franca, se dedica a la fabricación y venta de toda clase de artículos de vidrios y envases de vidrios planos, tanto para clientes en Panamá, como en el exterior.
- Para el año fiscal 2012, el contribuyente presentó su Declaración Jurada de Rentas, reportando en la casilla n.º 12 relativa a ingresos derivados de operaciones con partes relacionadas la cantidad de Diez Millones Ciento Cincuenta y Un Mil Setecientos Diecisiete Balboas con Nueve Centésimos (B/.10,151,717.09), en la casilla de costos con partes relacionadas en el exterior identificada con el n.º 28, declaró el monto de Siete Millones Ochocientos Veinticinco Mil Setecientos Dos Balboas con Cuarenta y Nueve centésimos (B/.7,825,702.49) y finalmente en la casilla n.º 44 de gastos con partes relacionadas en el exterior, la suma de Seiscientos Un Mil Seiscientos Setenta y Cuatro Balboas con Cuarenta y Siete Centésimos (B/.601,674.47).
- La cifras señaladas en el punto inmediatamente anterior, corresponden a los montos totales de las transacciones con partes relacionadas, sin discriminar las cantidades sujetas al régimen de precios de transferencia, por constituir ingresos gravables o erogaciones deducibles en la determinación del Impuesto sobre la Renta, toda vez que las referidas casillas de la Declaración Jurada de Rentas, no hacían referencia expresa al artículo 762 del Código Fiscal, como sí lo hace el formato de la declaración jurada vigente.
- Luego el contribuyente observó que en su estado de cuenta se reflejaba una multa por la no presentación del Informe de Precios de Transferencia correspondiente al período en cuestión, incluyendo en este, de forma errónea, la información plasmada en la Declaración Jurada de Rentas, es decir, la totalidad de las transacciones con partes relacionadas (lo que incluye montos no sujetos al régimen de precios de transferencia).
- Posteriormente, el contribuyente tuvo conocimiento de las normas que sustentan el régimen de precios de transferencia así como los supuestos de procedencia, rectificó el Informe de Precios de Transferencia del referido período fiscal mediante la presentación del Formulario n.º 930 de 25 de julio de 2014, determinando conforme a lo establecido en la Ley, el monto de las transacciones con partes relacionadas sujetas al régimen de precios de transferencia por la cantidad de Quinientos Ochenta

y Siete Mil Quinientos Cuarenta y Cuatro Balboas con Veintidós Centésimos (B/.587,544.22).

- De tal manera que el 12 de agosto de 2014, el contribuyente consignó ante las oficinas de la Dirección General de Ingresos, memorial explicativo de su situación de cara al régimen de precios de transferencia, así como respecto de las declaraciones y rectificativas presentadas, solicitando la corrección de la multa de precios de transferencia, de acuerdo al monto de las transacciones realmente sujetas al régimen, por la cantidad de Cinco Mil Ochocientos Setenta y Cinco Balboas con Cuarenta y Cuatro Centésimos (B/.5,875.44) y no por la cantidad reflejada en el estado de cuenta de Ciento Ochenta y Cinco Mil Setecientos Noventa Balboas con Noventa y Cuatro Centésimos (B/.185,790.94).
- Seguidamente, el 25 de septiembre de 2014, -----, fue notificada de la Nota n.º 201-01-9597 de 22 de septiembre de 2014, mediante la cual la antigua ANIP le comunicó sobre el inicio de un proceso de verificación, a raíz de la presentación tardía del Informe de Precios de Transferencia, para el año 2012.
- En la mencionada nota, la autoridad tributaria señaló que como seguimiento a la solicitud de eliminación de la multa por falta de presentación o presentación tardía del informe de precios de transferencia, el Departamento de Precios de Transferencia requería, a entregar en un período de cincuenta días hábiles, lo siguiente: a) Resumen mensual extraído de los registros contables de enero a diciembre correspondiente al total de los ingresos por operaciones con partes relacionadas-exterior- que aparece en la Declaración Jurada de Rentas del año 2012, por la suma de B/.10,151,717.09; b) Resumen mensual extraído de los registros contables de enero a diciembre correspondiente al total de costos por operaciones con partes relacionadas exterior, que aparecen en la Declaración Jurada de Rentas del año 2012, por el monto de B/.7,825,702.49; c) Resumen mensual extraído de los registros contables de enero a diciembre correspondiente al total de gastos por operaciones con partes relacionadas exterior, que aparecen en la Declaración Jurada de Rentas del período 2012, por la suma de B/.601,674.47; d) Narrativa y detalle de enero a diciembre correspondiente al anexo 953 de la Declaración Jurada de Renta correspondiente al detalle de préstamos y cuentas por pagar accionistas y compañías asociadas de las empresas: -- -----, -----, -----, -----; e) Detalle de las transacciones de enero a diciembre por operaciones con partes relacionadas que aparecen en la Rectificativa n.º. 930-2536 del Informe de Precios de Transferencia, presentada el 25 de julio de 2014, en la cual declaran los montos con partes relacionadas sujetas al régimen de precios de transferencia por la suma de B/.587,544.22.
- El 10 de diciembre de 2014, -----, entregó ante la Administración Tributaria toda la documentación requerida mediante Nota n.º. 201-01-9597.
- El 6 de marzo de 2015, el contribuyente fue notificado de la Resolución n.º. 201-579 de 15 de octubre de 2014, emitida por la Dirección General de Ingresos, a través de

la cual se le impone multa por la cantidad de B/.185,790.94, por el supuesto incumplimiento o presentación tardía del Informe de Precios de Transferencia para el año 2012, sin que el Fisco hubiera tomado en consideración los argumentos antes señalados.

- Los apoderados legales del contribuyente indican además en su recurso de reconsideración que, si bien su mandante reconoció no haber presentado oportunamente el Informe de Precios de Transferencia del año 2012, el monto de la multa impuesta no corresponde con lo legalmente establecido.
- El Código Fiscal en el artículo 701, parágrafo único, literal d, indica que las personas naturales o jurídicas que se establezcan en la zona libre de colón o en cualquier otra zona libre, incluyendo las zonas libres de petróleo, que generen renta en virtud de operaciones exteriores, no pagarán Impuesto sobre la Renta.
- A través de una interpretación auténtica del Código Fiscal, se estipula el contenido o alcance de la expresión “operaciones exteriores” haciendo referencia a las transacciones de venta que se realicen con mercancía nacional o extranjera que salga de dichas zonas libres con destino a clientes fuera Panamá.
- La Ley 32 de 2011, que consagra el régimen de zonas francas, prevé en su artículo 33, que las empresas de servicios, servicios logísticos, empresas de alta tecnología, centros de investigación científica, centros de educación superior, empresas de servicios generales, centros especializados para la prestación de servicios de salud y empresas de servicios generales, centros especializados para la prestación de servicios de salud y empresas de servicios ambientales, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta por sus operaciones exteriores y por sus operaciones entre sí. Indicando además dicha norma, que las operaciones interiores, destinadas al territorio panameño de estas empresas y centros instalados en las zonas francas, estarán sujetas al pago del Impuesto sobre la Renta y demás tributos conforme a la legislación fiscal vigente, haciendo énfasis en esto último.
- Igualmente, se refieren al artículo 762-D del Código Fiscal, modificado por el artículo 7 de la Ley 52 de 2012, el cual señala que el régimen de precios de transferencia, resulta aplicable a cualquier operación que un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de otras jurisdicciones, siempre que dichas operaciones tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del Impuesto sobre la Renta, del año en el que se declare o lleve a cabo la operación.
- Que su mandante opera en un régimen fiscal especial, realizando operaciones exteriores e interiores, por lo que, se encuentra sometida al régimen de precios de transferencia sólo por la porción de las transacciones con partes relacionadas que afecten ingresos gravables o costos y gastos deducibles en la determinación de este impuesto directo.

- El artículo 762-I del Código Fiscal, modificado por el artículo 2 de la Ley 114 de 2013, establece una sanción de multa del 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas, no excediendo de la cantidad de Un Millón de Balboas, para aquellos contribuyentes que no presenten dentro del plazo establecido el informe de precios de transferencia.
- Por lo que la parte actora por medio de sus apoderados legales interpreta que, al evaluar la sujeción de una transacción al régimen de precios de transferencia, debe analizarse si ésta genera algún impacto en la determinación del Impuesto sobre la Renta.
- El objetivo de los precios de transferencia es evitar la erosión de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, a través de erogaciones deducibles o la omisión de ingresos que no se encuentren a valor de mercado o no cumplan con el principio de libre competencia.
- Es por ello que, el monto de la multa debe ser calculado considerando el monto de las transacciones con partes relacionadas sujetas al régimen de precios de transferencia y no sobre la suma total de las transacciones con partes relacionadas, que incluye montos exentos del pago del Impuesto sobre la Renta.
- Por tanto, su representada procedió a rectificar el Informe de Transferencia, declarando solamente las transacciones con partes relacionadas sujetas al régimen de precios de transferencia y solicitaron la corrección de la multa.
- Indicando también que la Resolución objeto de impugnación se encuentra viciada, toda vez que parte de un supuesto errado y es que todas las transacciones con partes relacionadas efectuadas por -----, no están sujetas al régimen de precios de transferencia.
- Señalando que, aunque la carga de la prueba corresponde a su representada, en virtud de lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 38 de 2000, prohíbe a la Administración Tributaria, solicitar información que repose en sus archivos; reiterando que la Dirección General de Ingresos, emitió un acto administrativo desconociendo la documentación previamente presentada por el contribuyente.

III. Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración

El referido Recurso de Reconsideración fue resuelto mediante el acto administrativo contenido en la Resolución n.º 201-3708 de 6 de junio de 2018. En dicha resolución, la Dirección General de Ingresos se pronunció sobre las pruebas presentadas por el contribuyente junto con su Recurso de Reconsideración; de tal manera que procedieron a admitir, las siguientes pruebas:

1. Copia de la licencia de empresas establecidas en zonas procesadoras para la exportación de fecha 22 de enero de 1999.

2. Registro n.º 24 expedido por el Ministerio de Comercio e Industrias, a favor del contribuyente.
3. Copia de la Declaración Jurada de Rentas de -----, del año 2012.
4. Copia de Informe de Precios de Transferencia presentado el 19 de febrero de 2014.
5. Copia de Rectificativa de Informe de Precios de Transferencia de fecha 25 de julio de 2014.
6. Copia de memorial presentado ante la ANIP el 12 de agosto de 2014, solicitando corrección de la multa de precios de transferencia impuesta, a través del estado de cuenta del contribuyente en la página web de la ANIP.
7. Copia de Nota n.º 201-01-9597 de 22 de septiembre de 2014, expedida por la ANIP, mediante la cual se le requiere a -----, información relativa a los ingresos, costos y gastos incurridos con partes relacionadas durante el año 2012.

Luego de revisados los argumentos de la parte actora, la Dirección General de Ingresos tomó la decisión de confirmar lo ordenado mediante la Resolución n.º 201-579 de 15 de octubre de 2014, fundamentándose en las siguientes consideraciones:

- El artículo 694 del Código Fiscal establece la definición de contribuyente y de su lectura se infiere que independientemente de la fuente, es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca en el territorio panameño.
- Que en este caso la renta gravable se produjo en el territorio de la República de Panamá.
- Que el artículo 701 literal d del Código Fiscal dispone una exención al Impuesto sobre la Renta; no obstante, el artículo 733 del Código Fiscal estableció la obligación de pagar Impuesto Complementario.
- Por lo que, el Impuesto Complementario no es un impuesto distinto al Impuesto sobre la Renta.
- El artículo 683 del Código Fiscal, menciona doce impuestos, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre la Renta, más no menciona el Impuesto Complementario ni el Impuesto de Dividendo, ya que estos son elementos integrantes del Impuesto sobre la Renta.
- El pago del Impuesto Complementario se determina en base al monto de las ganancias netas del período fiscal correspondiente, menos los impuestos pagados. De esta manera las operaciones con partes relacionadas en el exterior tienen efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del Impuesto Complementario, tomando en cuenta que este alcanza tanto operaciones interiores como exteriores.
- Por tanto, las operaciones del contribuyente con partes relacionadas en el exterior están sujetas al ámbito de aplicación objetivo de precios de transferencia contemplado en el artículo 762-d del Código Fiscal, aún cuando sean operaciones

exteriores o de fuente extranjera, siendo que tienen incidencia para la determinación del Impuesto Complementario y que el propio artículo 694 del Código Fiscal define la renta gravable como aquella, de cualquier fuente, que se produzca dentro de la República de Panamá.

- En este caso el contribuyente no reportó distribución de dividendos para los períodos fiscales bajo estudio. Por lo que queda obligado a pagar Impuesto Complementario, en virtud del artículo 733 del Código Fiscal.
- En ese sentido, las transacciones con partes relacionadas llevadas a cabo por el contribuyente tienen incidencia en los ingresos, costos y gastos deducibles y por consiguiente en el impuesto a pagar de Impuesto Complementario.
- Por tanto, las operaciones del contribuyente quedan sujetas al ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia contenido en el artículo 762-D del Código Fiscal.

IV. Recurso de Apelación

Los apoderados del contribuyente, -----, presentaron en tiempo oportuno, Recurso de Apelación ante este Tribunal, el cual fue admitido en Sala Unitaria, por la Magistrada Sustanciadora. Los argumentos de la parte actora, contenidos en su Recurso de Apelación, se resumen de la siguiente manera:

- El principio de legalidad tributaria se encuentra contenido en el artículo 48 de la Constitución Nacional y en esencia el concepto que comprende este principio no es más que garantizar que la creación del tributo, al igual que sus elementos esenciales, sólo pueden ser instituidos por medio de una Ley.
- Por la vigencia del principio de legalidad tributaria que determina que ningún tributo puede ser establecido, ni cobrado sin Ley previa, es que el artículo 762-D del Código Fiscal, define el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia.
- De la lectura del artículo 762-D del Código Fiscal se deduce que serán sujetas al régimen de precios de transferencia, todas aquellas transacciones con partes relacionadas que tengan incidencia en la determinación de la renta neta gravable del contribuyente, la cual es la base imponible para la aplicación del Impuesto sobre la Renta.
- El artículo 694 del Código Fiscal define el concepto de contribuyente y adopta el principio de fuente territorial y el artículo 695 del mismo Código, define como renta gravable del contribuyente, la diferencia o saldo que resulta de deducir de su renta bruta, los ingresos de fuente extranjera, los ingresos exentos y/o no gravables, así como los costos, gastos y erogaciones deducibles, respectivamente.
- Que su representada está establecida en una zona franca, anteriormente en una zona procesadora para la exportación, dedicada a la venta de toda clase de artículos de

vidrios y envases de vidrio, para clientes en la República de Panamá y en el exterior, es decir, que su representada genera ingresos tanto de fuente local, como de fuente exterior, encontrándose este último exento del pago del Impuesto sobre la Renta en Panamá, conforme lo dispone el literal d del párrafo único del artículo 701 del Código Fiscal.

- De igual manera, la Ley 32 de 2011, sobre el régimen especial, integral y simplificado de zonas francas, establece en su artículo 33, que están exentas del Impuesto sobre la Renta por sus operaciones.
- Además, indican que de la redacción del artículo 733 literal g del Código Fiscal, se coligen dos premisas: a) el hecho generador del Impuesto complementario es la generación de utilidades o rendimiento del capital, sin la efectiva distribución de este rendimiento o una distribución inferior al porcentaje mínimo señalado por Ley, b) la base imponible de este impuesto es la ganancia neta del período menos los impuestos pagados por la persona jurídica.
- El artículo 110 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993 indica que, a los fines de la determinación del Impuesto Complementario, a la renta neta gravable declarada, se le adicionará la renta de fuente extranjera, de exportación y las exentas mencionadas en los literales l, f y n del artículo 708 del Código Fiscal y se le restará el Impuesto sobre la Renta causado.
- Esta norma evidencia que se trata de impuestos distintos, porque sería una contradicción que un contribuyente pueda calcular un impuesto, restándole el mismo impuesto.
- La argumentación de la Dirección General de Ingresos, sobre la unicidad del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto Complementario, para con ello eludir la especificidad de lo previsto en el artículo 762-D del Código Fiscal, conduce a una aplicación interpretativa formal basada exclusivamente en la ubicación de las normas en un mismo texto normativo, pero carente de rigor hermenéutico en cuanto a la diversidad de los elementos esenciales que conforman el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto de Dividendo.
- Los regímenes fiscales especiales vigentes en nuestro ordenamiento otorgan beneficios fiscales los cuales se establecen expresamente, indicando el tipo de impuesto de que se trata y separando la posible exención de rentas, de la exención del Impuesto Complementario e Impuesto al Dividendo.
- Con la determinación de la base imponible del Impuesto Complementario se resalta el hecho que, para efectos del Impuesto sobre la Renta, la renta de fuente extranjera o exenta no está sujeta a este impuesto, mientras que, para efectos del Impuesto Complementario, sí se considera sujeta, lo que resalta diferencia entre ambos impuestos.
- Citando un fallo de este Tribunal, fechado 24 de noviembre de 2017, identificado con como Resolución n.º TAT-RF-087, se desprende la diferencia existente entre el

Impuesto sobre la Renta y el Impuesto de Dividendo (y su adelanto, el Impuesto Complementario), reafirmando que estamos ante dos tributos de distinta naturaleza.

- En consecuencia, mal puede la Dirección General de Ingresos pretender enmarcar estos impuestos como uno sólo, a los fines de eludir la especificidad de lo previsto en el artículo 762-D del Código Fiscal, y pretender aplicar este régimen al contribuyente, con relación a sus operaciones exteriores.
- Queda claro que, el artículo 762-D del Código Fiscal señala de manera explícita que el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia se limita a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, del ejercicio en el que se declare o se lleve a cabo la transacción, restringiendo de esta manera el efecto que pudiera tener cualquier ajuste de precios de transferencia sobre cualquier otro concepto, que no afecte a la determinación de base imponible del Impuesto sobre la Renta.
- Las reglas que recoge nuestra legislación están fundamentadas en las directrices de la OCDE, aplicables en materia de precios de transferencia, a empresas multinacionales u administraciones tributarias, las cuales han sido adoptadas como una referencia técnica, en concordancia con el artículo 762-D del Código Fiscal.
- De tal manera que el ajuste secundario lo que busca es adecuar la realidad jurídico-tributaria de las transacciones entre partes relacionadas, luego de haberse aplicado un ajuste de precios de transferencia.
- Por lo que se debe entender que un ajuste en materia de precios de transferencia, sobre Impuesto Complementario, sólo sería aplicable bajo la figura de un ajuste secundario, siendo menester señalar que no existe en la legislación panameña, en materia de precios de transferencia, referencia alguna a la aplicación de este tipo de ajustes sobre alcances de precios de transferencia.
- Aunado a lo anterior, se hace referencia a la respuesta dada por la Dirección General de Ingresos, citando extracto de la Nota n.º 201-01-7525 de 18 de octubre de 2012, en la cual la parte actora cita lo siguiente: “ En virtud de lo anterior y considerando lo establecido en los artículos 694 y 695 del Código Fiscal, podemos concluir que, al ser consideradas las empresas establecidas en las zonas o áreas libres como simples agentes retenedores del Impuesto sobre la Renta en concepto de dividendos, no están incluidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 762-D y por tanto no les es aplicable el régimen de precios de transferencia en las transacciones que realicen con partes relacionadas”.
- El criterio plasmado en la consulta referida en el punto inmediatamente anterior fue reiterado en otras consultas absueltas por la Dirección General de Ingresos, como es el caso de la Nota n.º 201-01-4559 de 8 de octubre de 2013.
- Precisamente por ello, la Dirección General de Ingresos haciendo uso de los principios de buena fe y confianza legítima, procedió a revocar de oficio en el

sistema informático, la multa impuesta a ciertos contribuyentes para el año 2012, argumentando que no le era aplicable el régimen de precios de transferencia.

- En relación a las consultas fiscales absueltas por la Dirección General de Ingresos, los apoderados legales de la parte actora señalan también que las mismas obedecen al principio de confianza legítima, citando doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema Justicia, que avala este principio, para lo cual citamos parte de la cita argumentada por los apoderados legales:

“..., la Sala es del criterio que cuando la Administración genera signos externos que, incluso sin necesidad de ser jurídicamente vinculantes, orienten al particular hacia una conducta determinada, se configura uno de los tipos de actos de confianza legítima, lo suficientemente concluyente, para que induzcan al particular, a confiar en la apariencia de legalidad...”.

- Que no puede el Estado alterar una norma que regula la relación con particulares, sin que se les concede a los particulares una oportunidad para ajustar su comportamiento a una nueva situación jurídica. Mucho menos, tomar acciones en perjuicio del particular cuando éste actuó en concordancia con el entendimiento de la normativa creada por la autoridad.
- Se observa que el pretender la Dirección General de Ingresos aplicar este régimen a operaciones no sujetas al Impuesto sobre la Renta, contrariando la posición o criterio expresado en diversas opiniones o consultas jurídicas emitidas con anterioridad no sólo constituye un quebrantamiento al principio de seguridad jurídica y el principio de confianza legítima, sino además deja visualizar la vulnerabilidad a la que pudiera enfrentarse el contribuyente.
- Por lo que, manifiestan su disconformidad con la excesiva multa, ya que, conforme a los principios tributarios, la multa, viene a ser un tema accesorio a lo que principal, es decir, el monto de una sanción por multa no puede ser mayor al monto que un contribuyente paga en concepto de impuestos o tributos.
- Esto es así, porque a la empresa se la ha impuesto multa por el valor de B/.185,790.94, en virtud del supuesto incumplimiento o presentación tardía del Informe de Precios de Transferencia, año 2012, tomando como base para el cálculo de la multa, la totalidad de las operaciones con partes relacionadas el exterior; obviando que las sanciones tributarias, se rigen por una serie de principios como el de proporcionalidad, contenido en el artículo 264 de la Constitución.

V. Consideraciones del Tribunal

Luego del análisis de todas las constancias procesales del dossier en referencia, a este Tribunal le corresponde resolver el fondo de la controversia que recae sobre el incumplimiento o no, por parte de -----, de la presentación del

Informe de Precios de Transferencia-Formulario 930, para el año 2012, basados en que el contribuyente dejó constancia, a través de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente al período fiscal 2012, que realizó operaciones con partes relacionadas que son residentes fiscales de otras jurisdicciones en concepto de ingresos, costos y gastos, para el período en cuestión y, que motivó que se le sancionara con multa de Ciento Ochenta y Cinco Mil Setecientos Noventa Balboas con Noventa y Cuatro Centésimos (B/.185,790.94), por dicho incumplimiento.

Normativa jurídica

Antes de exponer nuestras consideraciones en cuanto a establecer la existencia o no del referido incumplimiento por parte del contribuyente, resulta necesario hacer referencia a las normas legales vigentes al caso que nos ocupa, encontrándose estas dispuestas en los artículos 762-A, 762-C, 762-D y 762-I del Código Fiscal, cuyos textos son los siguientes:

“Artículo 762-A. El principio de la libre competencia. Las operaciones que realicen los contribuyentes con partes relacionadas deberán valorarse de acuerdo con el principio de libre competencia, es decir, los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducción necesarios para realizar esas operaciones deberán determinarse considerando el precio o monto que habrían acordado partes independientes bajo circunstancias similares en condiciones de libre competencia. El valor así determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de rentas que presente el contribuyente, siguiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Capítulo.”

“Artículo 762-C. Definición de partes relacionadas. A efectos de este Capítulo, dos o más personas se considerarán partes relacionadas cuando una de ellas participe de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.
...”

“Artículo 762-D. Ámbito objetivo de aplicación. Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por este Capítulo, de manera que las contraprestaciones entre ellas, sean similares a las que se realizan entre partes independientes.
...

Para la interpretación de lo normado en las disposiciones contenidas en este Capítulo, serán aplicables, como referencia las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 2010 o aquellas que las sustituyan, en la medida en que sean congruentes por las disposiciones de este Capítulo.
...”

“**Artículo 762-I.** Según lo dispuesto en la Ley 52 de 2012. **Informe de precios de transferencia.** Los contribuyentes deben presentar, anualmente, un informe de las operaciones realizadas con partes relacionadas, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del período fiscal correspondiente, en los términos que fije la reglamentación que al efecto se elabore.

La falta de presentación del informe será sancionada con multa equivalente al 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas. Para el cómputo de la multa, se considerará el monto bruto de las operaciones independientemente de que estas sean representativas de ingresos, costos o deducciones.

Se incluirán en la declaración jurada del impuesto sobre la renta los datos relativos a operaciones relacionadas, así como su naturaleza u otra información relevante, en los términos que esta disponga. La Dirección General de Ingresos adecuará los procedimientos internos con el fin de dar cumplimiento a esta norma.

Parágrafo transitorio. Se concede un período de moratoria hasta el 30 de septiembre de 2012 para la presentación del informe de precios de transferencia a que se refiere este artículo correspondiente al período fiscal 2011.”

Análisis de la normativa jurídica aplicable

En el capítulo IX del Código Fiscal, se introducen normas relacionadas con Tributación Internacional, que incluyen el régimen de precios de transferencia, el cual busca ajustar las transacciones que lleven a cabo empresas relacionadas, al principio de plena competencia; entendiéndose que el principio de plena competencia busca garantizar que las operaciones que realicen empresas relacionadas se lleven a cabo, como si hubiesen sido realizadas entre empresas independientes.

Según el artículo 762- D del Código Fiscal, para la comprensión y aplicación del régimen de precios de transferencia, se aplicará, como referencia, lo dispuesto en las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Uno de los elementos abordados en la normativa jurídica citada, es el concepto de partes relacionadas, el cual se encuentra definido en el artículo 762-C del Código Fiscal, disposición legal que define el mencionado concepto de partes relacionadas, tomando los criterios definidos por las directrices de la OCDE, en materia de precios de transferencia; es así como en el prólogo de tales directrices se indica:

“...
11.

...Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas. A los efectos de estas Directrices, una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones determinadas en el artículo 9, apartado 1, letras a) y b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Conforme a estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra; o si

"las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital" de ambas empresas (es decir, si ambas empresas están sometidas a un control común).
..." Lo resaltado es de este Tribunal.

En ese mismo sentido, con la modificación del artículo 762-I del Código Fiscal, contenida en el artículo 8 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, se estableció la obligación de presentar un informe de las relaciones con partes relacionadas o informe de precios de transferencia. Dicho informe, debe presentarse seis meses después de terminado el período fiscal y su falta de presentación, implicaba una multa equivalente al 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas, considerándose además para la imposición de la multa, el monto bruto de las operaciones, con independencia de que estas se relacionen con ingresos, costos o deducciones.

Seguidamente, nos corresponde hacer una breve explicación del alcance del concepto de precios de transferencia, el cual es muy importante abordar, puesto que nos permitirá complementar nuestro análisis, previo a la decisión de este asunto.

Precios de Transferencia

Los precios de transferencia constituyen un mecanismo que se utiliza para asegurar que las empresas relacionadas, pacten el valor de sus transacciones u operaciones al mismo valor que pactarían con empresas independientes. Por tanto, los precios pactados tienen un efecto fiscal, puesto que repercuten en los ingresos, costos y gastos de las operaciones entre empresas relacionadas, al igual que inciden en el impuesto a pagar sobre las rentas gravables de dichas empresas, lo que incluye el impuesto sobre los beneficios o utilidades.

Sobre este particular, el prólogo de las directrices de la OCDE indica lo siguiente:

“

...

6. Con el fin de aplicar el criterio de entidad independiente a las operaciones intragrupo, el impuesto debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente, partiendo de la base de que, en sus operaciones con los restantes miembros, actúa de acuerdo con el principio de plena competencia.

...

11. En la aplicación de estos principios a las multinacionales, una de las cuestiones más difíciles que se han planteado es la determinación de unos precios de transferencia que resulten apropiados a efectos fiscales. Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas. A los efectos de estas Directrices, una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones determinadas en el artículo 9, apartado 1, letras a) y b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

...

12. ...

Los Precios de Transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias, porque determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos y por tanto, de los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales.

...” (Lo resaltado es de este Tribunal).

Con el fin de ampliar el concepto de precios de transferencia, veamos algunas consideraciones expuestas por el autor Carlos M. D’Arrigo en su obra Régimen Venezolano de Precios de Transferencia, segunda edición, editorial Legis, quien en su página 4 y 5 desarrolla lo siguiente:

“ ...
Tal como indica, el arms length principle introduce la posibilidad para los gobiernos de verificar el valor de las operaciones realizadas entre empresas vinculadas y determinar su correspondencia con los valores que fijarían empresas independientes, en operaciones idénticas o similares bajo condiciones de libre mercado o de libre oferta y demanda. En consecuencia, las diferencias resultantes de tal determinación pueden ser sometidas a imposición o gravadas en la jurisdicción en donde se debieron producir las **utilidades o beneficios**, es decir, que la actuación de la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización, puede resultar en un reparo que incremente los ingresos gravables o limite la deducibilidad de costos o gastos, aumentando de esta manera la base imponible del impuesto sobre la renta.

...

En este orden de ideas, es oportuno recalcar algunos aspectos del manejo artificial de los precios de transferencia, dado que esta práctica puede incrementar o reducir estos últimos según sean las necesidades del grupo económico. En principio, un incremento de precios puede ser producto de la necesidad de reducir el impacto de las cargas fiscales en aquellas subsidiarias donde las tasas impositivas son más altas que en la jurisdicción de casa matriz.

No obstante, existen otras causas que inciden en el incremento artificial de los precios, tales como cubrir necesidades de flujo de caja en algunas de las empresas del grupo económico, reducir el riesgo por depreciación de la moneda..., controles o impuestos a la repatriación de dividendos o factores estratégicos de negocios asociados a planes de inversión del grupo.

Atkinson enumera como razones de peso para incrementar los precios de transferencia que favorezcan a la empresa matriz, la presión que ejercen los accionistas de las multinacionales para que éstas generen mayores ganancias...

En cuanto a los motivos para reducir los precios de transferencia, Atkinson señala las limitaciones de las normas antimonopolio, las estrategias de penetración de mercados y la reducción de los impuestos de importación y aranceles.

Probablemente los factores más influyentes en el manejo artificial de los precios de transferencia sean las restricciones o controles sobre la repatriación de las ganancias de capital o dividendos y las políticas gubernamentales sobre el control de cambio de divisas, lo que comparten casi todos los autores en esta obra.

...” (Lo resaltado es de este Tribunal).

Por lo que, un aumento o disminución de los precios pactados entre empresas relacionadas tiene una repercusión fiscal, ya que, si los precios de transferencia producen menores costos y mayores utilidades, la planificación fiscal de las empresas pudiera llevar a las multinacionales, a utilizar este esquema de precios de transferencia en las jurisdicciones donde las utilidades se gravan con tasas impositivas más bajas. Por el contrario, si los precios de transferencia inciden de tal manera, que los costos son mayores y las utilidades resultan menores, podría ocurrir que dichas empresas utilizaran este modelo en jurisdicciones donde hay tasas impositivas más elevadas.

En atención a lo anterior, las Administraciones Tributarias adoptan mecanismos para conocer cuáles fueron los precios pactados o los precios de transferencia obtenidos producto de las operaciones con empresas relacionadas, lo cual se lleva a cabo mediante las declaraciones juradas de rentas, así como con los informes y estudios de precios de transferencia. Por medio de tales mecanismos, las Administraciones Tributarias logran obtener información y verificar, no sólo si las operaciones se dieron, dentro del principio de plena competencia, sino también como esto tiene repercusiones fiscales, verificando la incidencia que tuvieron esos precios de transferencia, en los ingresos, costos, gastos y utilidades gravables de las empresas con operaciones relacionadas.

Información de operaciones relacionadas dentro de declaración jurada de rentas

Siguiendo con nuestro análisis, -----, informó a la Dirección General de Ingresos, a través de su declaración jurada de rentas del año 2012, que para dicho año había obtenido ingresos por Diez Millones Ciento Cincuenta y Un Mil Setecientos Diecisiete Balboas con Nueve Centésimos (B/.10,151,717.09) e incurrido en costos por la suma de Siete Millones Ochocientos Veinticinco Mil Setecientos Dos Balboas con Cuarenta y Nueve centésimos (B/.7,825,702.49) y en gastos por la suma de Seiscientos Un Mil Seiscientos Setenta y Cuatro Balboas con Cuarenta y Siete Centésimos (B/.601,674.47), en concepto de operaciones realizadas con partes relacionadas. De tal forma, que el hecho de haber informado a la Administración Tributaria, por medio de su Declaración Jurada de Rentas correspondiente a dicho período fiscal, sobre tales operaciones con empresas vinculadas, constituye una prueba dentro del expediente, que fue valorada por la primera instancia, lo que conllevó a la imposición de la multa antes referida; hecho este, que ha reconocido el recurrente mediante la presentación del Informe de Precios de Transferencia-Formulario 930 el 19 de febrero de 2014 y la rectificativa de este, presentada el 25 de julio de 2014 (Ver fojas 206-208 del expediente de primera instancia), así como en los recursos de reconsideración y apelación debidamente presentados.

No obstante, los apoderados legales del contribuyente, en su defensa ante la vía gubernativa, señalan que la empresa está establecida en una zona franca, anteriormente en una zona procesadora para la exportación, dedicada a la venta de toda clase de artículos de vidrios y

envases de vidrio, para clientes en la República de Panamá y en el exterior, es decir, que su representada genera ingresos tanto de fuente local, como de fuente exterior, encontrándose este último exento del pago del Impuesto sobre la Renta en Panamá, conforme lo dispone el literal d del párrafo único del artículo 701 del Código Fiscal.

Por lo anterior, dicha suma debe ser excluida del monto de las transacciones realizadas con partes relacionadas sujetas al Régimen de Precios de Transferencia, utilizado para el cálculo de la multa establecida por la Administración Tributaria, haciendo énfasis en que la Ley 32 de 2011, sobre el régimen especial, integral y simplificado de zonas francas, establece en su artículo 33, que están exentas del Impuesto sobre la Renta por sus operaciones; no aplicando lo dispuesto por el artículo 733 literal g del Código Fiscal, ni el artículo 110 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, referente al Impuesto Complementario y/o Impuesto de Dividendo, según sea el caso, ya que se trata de impuestos distintos.

Al respecto, el Tribunal Administrativo Tributario considera que, en efecto, la Declaración Jurada de Rentas constituye una prueba que permite confirmar que el contribuyente llevó a cabo operaciones con partes relacionadas durante el año 2012, con repercusiones fiscales que conllevan los precios de transferencia, con la particularidad de las empresas que, operando en regímenes especiales, lleven a cabo operaciones con partes relacionadas. Es por esta razón que es primordial, abordar este último elemento del proceso, en el apartado siguiente.

Exoneración de Impuesto sobre la Renta, según el artículo 701-d del Código Fiscal, frente a la obligación de presentar informe de precios de transferencia

Referente al argumento señalado por los apoderados especiales del contribuyente, exención del pago del Impuesto sobre la Renta, según lo establecido en el artículo 701-d del Código Fiscal, en virtud que la empresa está ubicada en una zona libre y lleva a cabo operaciones exteriores y, por ende, sus costos y gastos son también de fuente extranjera, el texto de la norma legal en comento es el siguiente:

“**Artículo 701.** Para los efectos del cómputo del impuesto sobre la renta en los casos que a continuación se mencionan se seguirán las siguientes reglas:

...

d. las personas naturales o jurídicas establecidas o que se establezcan en la Zona Libre de Colón o en cualquier otra zona libre que exista o sea creada, incluyendo las zonas libres de petróleo a que se refiere el Decreto de Gabinete 36 de 2003, pagarán la totalidad del impuesto sobre la renta de acuerdo con las tarifas establecidas en el artículo 699 o en el 700 de este Código, según sea el caso, sobre la renta gravable obtenida de operaciones interiores, entendiéndose por tales operaciones las ventas realizadas a

adquirentes ubicados en el territorio aduanero de la República de Panamá.

Sobre la renta gravable obtenida de operaciones exteriores, las personas establecidas en la zona libre de Colón, o en cualquier otra zona libre que exista o sea creada en el futuro, incluyendo las zonas libres de petróleo a que se refiere el Decreto de Gabinete 36 de 2003, no pagarán impuesto sobre la renta.
...”

Sin embargo, este Tribunal considera que no le asiste la razón a la parte actora cuando indica, que la porción de los ingresos, costos y gastos derivados de fuente extranjera debieron ser excluidos del monto de las transacciones realizadas con partes relacionadas sujetas al Régimen de Precios de Transferencia al momento del cálculo de la multa establecida, porque el contribuyente se beneficia de lo dispuesto en el artículo 701-d del Código Fiscal, puesto que los precios pactados en las transacciones llevadas a cabo con partes relacionadas, también inciden en el impuesto a pagar sobre las rentas gravables de dichas empresas, lo que incluye el impuesto sobre los beneficios o utilidades, tal como se ha señalado en líneas *ut supra*.

Siendo así, los precios de transferencia no crean un nuevo impuesto ni buscan eliminar la exoneración contenida en el artículo 701-d del Código Fiscal, por el contrario, lo que buscan es que las utilidades que obtuvo el contribuyente con sus partes relacionadas se hayan obtenido como si las transacciones se hubiesen dado entre partes independientes; por ende, tal como hemos indicado en el apartado de precios de transferencia, dicha regulación, tiene una incidencia directa, en las utilidades entre compañías relacionadas.

De tal manera que el artículo 701-d del Código Fiscal, se relaciona con la exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta de las operaciones exteriores y/o de exportación que realice la empresa, es decir, establece una exoneración del pago del Impuesto sobre la Renta de la persona jurídica, lo que no es aplicable para las ganancias o utilidades disponibles para distribución a sus accionistas, a las cuales se les aplica Impuesto Complementario o Impuesto de Dividendo, según sea el caso, con independencia de que se trate de una empresa que opera en una zona libre, asunto que fue ventilado por este Tribunal, a través de la Resolución n.º TAT-RF-102 de 9 de noviembre de 2018, indicando lo siguiente:

“Resolución n.º TAT-RF-102 de 9 de noviembre de 2018

...”

Es menester señalar que las personas jurídicas extranjeras en Panamá, no llevan a cabo distribución de dividendos, porque es la Junta Directiva (radicada en país distinto), quien decide si distribuye o no dividendos sobre sus utilidades. Por lo que, al darse esta condición de falta de distribución de dividendos y al estar el contribuyente operando en la Zona Libre de Petróleo de Bahía Las Minas, nos lleva a considerar que no exime a la persona jurídica, de la aplicación del régimen del impuesto complementario...

En ese orden de ideas, la no exigibilidad del impuesto sobre la renta como resultado de la operación de ingresos, costos y gastos contenida en el artículo 701 literal d del Código Fiscal, no puede aplicarse a las ganancias o utilidades obtenidas por la empresa, puesto que el impuesto al que se refiere el artículo 733 del Código Fiscal, grava las utilidades, después de impuesto sobre la renta. ...” (Lo resaltado es de este Tribunal).

En el orden de las ideas anteriores, no debe confundirse la exoneración del Impuesto sobre la renta, aplicable a las operaciones exteriores y/o de exportación de -----
-----, con la obligación de informar sobre los precios de transferencia pactados con sus empresas relacionadas, los cuales tuvieron una incidencia directa, en sus ingresos, así como en las utilidades, disponibles para distribución, que son un resultado de las operaciones con partes relacionadas.

Por lo tanto, según la normativa fiscal vigente para el año 2012, el contribuyente estaba obligado a presentar Informe de Precios de Transferencia, seis (6) meses después de terminado su período fiscal, el cual finalizó el 31 de diciembre de 2012.

Multa por la presentación de informe de Precios de Transferencia

Con respecto a las multas, consideramos importante referirnos, al concepto doctrinal de las mismas, para lo cual nos referiremos a la opinión de Edison Gnazzo, en su obra Principios Fundamentales de Finanzas Públicas, año 1997, página 85:

"Multa de Renta:

...

En definitiva, las multas o sanciones son las medidas pecuniarias que impone la Administración Tributaria ante el incumplimiento de una obligación o deber formal establecido en el Código Fiscal o en las normativas fiscales vigentes..."

Por lo que este Tribunal considera, que la multa impuesta por la Dirección General de Ingresos es consecuencia del incumplimiento de un deber formal, exigido por la legislación tributaria, independientemente de las circunstancias que llevaron a -----
-----, a presentar de manera tardía, el Informe de Precios de Transferencia correspondiente al año 2012.

Respecto al cálculo de la multa impuesta, por la Administración Tributaria, como sanción por dicho incumplimiento y el criterio esgrimido sobre disminuir la multa alegado por los apoderados legales del contribuyente en la vía gubernativa, consideramos oportuno hacer referencia a lo señalado por el tratadista Giuliani Fonrouge, a página 631 de su obra Derecho Financiero, Tomo II, Editorial La Ley:

“

Infracciones y sanciones

...

Las multas son aplicadas por la administración, aunque, en general, se hacen efectivas por intermedio de la justicia y su graduación debe efectuarse conforme a la naturaleza e importancia de la infracción, apreciadas según normas generales, a cuyo efecto las leyes fijan topes máximos y mínimos, para que la autoridad de aplicación pueda valorar razonablemente las circunstancias de cada caso en particular.

...

Por cierto que, si bien los jueces deben atemperar en casos excepcionales el rigorismo de las normas represivas, las sanciones no pueden quedar libradas al arbitrio o al impulso generoso del juzgador, de modo tal que sólo cuando median serias y sólidas razones puede reducirse la penalidad.

...” (Lo resaltado es de este Tribunal).

Así las cosas, en el expediente bajo estudio, se aprecia que la Dirección General de Ingresos impuso al contribuyente -----, una multa de Ciento Ochenta y Cinco Mil Setecientos Noventa Balboas con Noventa y Cuatro Centésimos (B/.185,790.94), por el incumplimiento en la presentación del Informe de Precios de Transferencia del año 2012, aplicando lo dispuesto por el artículo 762-I del Código Fiscal, modificado por la Ley 52 de 2012 (citado en líneas superiores), es decir el equivalente al 1% del monto total de las operaciones, representativas de ingresos, costos y gastos, realizadas por el contribuyente con empresas relacionadas durante el período fiscal 2012; tomando en consideración que, de acuerdo con lo reportado en la Declaración Jurada de Renta del año en cuestión, -----, -----, tuvo operaciones con partes relacionadas por un monto total de Dieciocho Millones Quinientos Setenta y Nueve Mil Noventa y Cuatro Balboas con Cinco Centésimos (B/.18,579,094.05) para el año fiscal 2012, las cuales se enmarcan dentro de los requerimientos exigidos por la normativa jurídica contenida en las normas legales que regulan el principio de plena competencia y los precios de transferencia en Panamá.

En consecuencia, al quedar demostrado el incumplimiento del deber formal de la presentación del Informe de Precios de Transferencia contenido en el Artículo 762-I del Código Fiscal, por parte de -----, esta Superioridad Administrativa considera que lo que procede es confirmar la Resolución n.º 201-579 de 15 de octubre de 2014 y el acto administrativo mediante el cual la Dirección General de Ingresos resuelve mantenerla en todas sus partes.

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, en Pleno, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, dispone:

SALVAMENTO DE VOTO
MAGISTRADA ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA

Resolución n.º TAT-RF-015 de 3 de febrero de 2020
Expediente: 176-18

Con el respeto que se merecen los colegas, debo manifestar mi disentimiento respecto a la decisión tomada en la Resolución arriba indicada, en el sentido de CONFIRMAR la Resolución n.º 201-579 de 15 de octubre de 2014 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-3708 de 6 de junio de 2018, ambas proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, por las siguientes razones.

En materia procesal, considero que se han producido ciertas situaciones que debieron ser tomadas en cuenta en la resolución de fondo. En primer lugar, se observa que la multa de precios de transferencia fue impuesta por medio del sistema *e-tax*, sin mediar ningún tipo de notificación formal y por escrito al contribuyente. No es hasta la solicitud de corrección elevada que abre el expediente, que la Administración Tributaria se pronuncia formalmente respecto a la imposición de la multa, tema que no fue ventilado en el proyecto.

Aunado a lo anterior, considero errónea la utilización del artículo 756 del Código Fiscal en la Resolución n.º 201-579 de 15 de octubre de 2014, por parte de la Administración Tributaria, al existir normas específicas que regulan la presentación del informe de precios de transferencia.

En materia de fondo, considero que el aspecto crucial de la controversia no *“recae sobre el incumplimiento o no, por parte de -----, de la presentación del Informe de Precios de Transferencia”*, como lo señala la Resolución objeto del presente salvamento, sino en la aplicabilidad del régimen de precios de transferencia y en el monto de la sanción impuesta, destacando la procedencia de los ingresos, como renta local, extranjera o exenta.

Por su parte, la Administración Tributaria interpreta el artículo 762-D, considerando la existencia de operaciones con partes relacionadas residentes de otras jurisdicciones, sin tomar en cuenta que la misma norma supedita la aplicación del régimen, a que las mismas tengan incidencia en la determinación del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, debo reiterar la posición plasmada en la Resolución n.º TAT-RF-071 de 31 de julio de 2019 y el Salvamento de Voto a la Resolución n.º TAT-RF-057 de 22 de mayo de 2019), respecto a la aplicabilidad del régimen de precios de transferencia a las empresas ubicadas en zonas libres y regímenes especiales, particularmente en cuanto a la incidencia de los ingresos exentos y de fuente extranjera, para efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta, hecho generador del cumplimiento de las obligaciones formales propias del régimen de precios de transferencia.

Al respecto, la Resolución n.º TAT-RF-071 de 31 de julio de 2019, dejó sentado el siguiente criterio:

“En virtud del análisis normativo y doctrinal recién plasmado, la base imponible del Impuesto sobre la Renta, es la renta neta gravable de fuente panameña, en los términos definidos por el artículo 694, norma que, como se ha visto, no considera de fuente panameña, la distribución de dividendos o cuotas de personas jurídicas que no requieran Aviso de Operación o no generen ingresos gravables en Panamá, cuando tales dividendos o participaciones provienen de rentas no producidas dentro del territorio de la República de Panamá. De lo anterior se desprende que las operaciones y rentas generadas fuera del territorio aduanero panameño, no inciden en la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta, posición que no ha sido rebatida por la Administración Tributaria, que enfoca su argumento en la incidencia de los mismos para efectos de la determinación del impuesto complementario, tal como veremos más adelante.”

En este caso, la posición de la Administración Tributaria fue clara en determinar que la mera declaración de ingresos, costos o gastos con partes relacionadas en la Declaración Jurada de Rentas, obliga a presentar el Informe 930, mientras que los apoderados del contribuyente dedicaron sus recursos a demostrar que, en virtud de la naturaleza de las operaciones de la empresa, ésta se encuentra fuera del ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia, recordando que el renglón correspondiente a transacciones con partes relacionadas del formulario declarativo de impuesto sobre la renta del periodo 2012, no hacía alusión alguna al artículo 762-D del Código Fiscal, es decir aquellas que tuviesen efectos como ingresos, costos y gastos en la determinación del impuesto sobre la renta, poniendo en una situación difícil al contribuyente.

De hecho, no es hasta la expedición del acto confirmatorio, que la Administración Tributaria incorpora a la controversia el argumento relacionado con la incidencia del impuesto complementario, en la aplicación del régimen de precios de transferencia, lo cual, desde el punto de vista procesal, arroja muchas dudas y ha sido censurado por este Tribunal en diversas ocasiones.

En relación con lo anterior, este Tribunal se ha pronunciado específicamente sobre la incidencia del impuesto complementario en la aplicación de las normas de precios de transferencia a las empresas ubicadas en zonas libres, indicando lo siguiente:

“Al respecto, debemos comenzar por señalar que este Tribunal en diversas ocasiones, se ha pronunciado respecto a la condición del impuesto complementario, como parte del impuesto sobre la renta; y que el mismo constituye un adelanto al impuesto de dividendos que debe pagar el accionista o socio de una persona jurídica, al recibir el pago de dividendos o cuotas de participación (Ver resoluciones n.º TAT-RF-086 de 21 de noviembre de 2017, TAT-RF-023 de 21 de febrero de 2019 y TAT-RF-057 de 22 de mayo de 2019).

*Sin embargo, debe matizarse que nuestro complejo impuesto sobre la renta, plantea ciertas dificultades, al tratarse de un impuesto de naturaleza global (al comprender la totalidad de las rentas del sujeto pasivo, sin efectuar discriminaciones por tipo de renta), que, sin embargo, presenta claros matices de cedularidad, al establecer distintas reglas, tarifas y métodos de determinación de la obligación tributaria, según el tipo de renta obtenida, tal como lo ha señalado el Profesor Edison Gnazzo, en su obra *Impuestos y Gastos Públicos de la República de Panamá*, se refiere a los regímenes especiales del impuesto sobre la renta:*

“Bajo los regímenes especiales...las condiciones anteriores se mantienen esencialmente en cuanto a la necesidad de que la renta sea de fuente panameña, variando particularmente en lo referente a la anualidad del tributo, la determinación de la renta neta gravable y las tasas aplicables” (Citado por el Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución n.º TAT-RF-058 de 4 de julio de 2018).

Esta situación complica la interpretación del artículo 762-D del Código Fiscal, el cual, como hemos visto, se refiere de forma muy escueta a “la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta”, sin considerar las múltiples posibilidades que el mismo plantea.

Al respecto, consideramos que cualquier aplicación de normas o exigencias especiales, debe plantearse de forma clara en la ley, sin dejar dudas a los obligados tributarios, respecto a sus deberes y derechos en relación con un determinado régimen, en este caso tan complejo y reciente en nuestro país como lo son los precios de transferencia.

Aunado a lo anterior, no puede ignorarse la existencia de regímenes especiales, existentes con anterioridad a la implementación del régimen de precios de transferencia, que al no ser indicados o considerados de forma clara en la norma relacionada con su ámbito de aplicación, y por ende delimitado adecuadamente a quiénes corresponde cumplir con el conjunto de obligaciones que el mismo conlleva, ha sido un tema controversial, y hasta cierto punto, ambiguo, en virtud de las particularidades antes mencionadas.

Al respecto, este Tribunal señaló en la Resolución n.º TAT-RF-058 de 4 de julio de 2018, relacionada con la imposición de una sanción por la no presentación del Informe 930 a una empresa constructora que utilizaba el método de obra terminada, lo siguiente:

“Estos regímenes especiales del impuesto sobre la Renta, si bien tipifican el mismo hecho imponible, los elementos para la determinación de la cuantía de dicho tributo, el momento y la forma en que debe ser satisfecho se diferencian en comparación con el régimen general.

..

Ahora bien, es necesario colocar en una perspectiva clara la situación bajo estudio porque una interpretación literal de la norma no basta para analizar la circunstancia relacionada con

la propia temporalidad de la norma que supuestamente el contribuyente estaba llamado a cumplir, sino que hay que considerar las características propias del contribuyente.

...

De las constancias que aparecen en el expediente de antecedente y de las que son reconocidas por la propia administración, apreciamos que el contribuyente actuó de forma razonable pues al tratarse de un tipo especial de contribuyente que se acoge al método de obra terminada, debió afrontar el cumplimiento de una norma que no le daba alternativas o excepciones respecto a la presentación de su informe de precios de transferencia lo que le impedía asumir por sí mismo o interpretar que le asistía alguna exención no contemplada en la ley exponiéndose al pago de una multa, regulación que, además de ser novedosa y de haber cambiado su alcance en un período relativamente corto; tampoco contaba con parámetros o criterios establecidos por la administración tributaria que le pudieran indicar al contribuyente cuál era su situación respecto a la norma y cuáles eran las obligaciones respecto a ella.

...

Ante este panorama, no podemos compartir la posición de la Administración Tributaria, en el sentido de considerar que el pago de impuesto complementario, al ser parte del impuesto sobre la renta, amplía automáticamente el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia, tal como se señaló en el salvamento de voto realizado a la Resolución n.º TAT-RF-057 de 22 de mayo 2019:

“Bajo esta luz, considero que difícilmente podría un contribuyente concluir que la determinación del Impuesto sobre la Renta a la que se refiere el artículo 762-D del Código Fiscal, sea extensiva al cálculo del impuesto complementario, aun cuando se trate de una modalidad del impuesto sobre la renta, toda vez que la norma que delimita el régimen de precios de transferencia, no lo señala expresamente.

En este sentido, las Directrices de Precios de Transferencia (2017) señalan que en su Capítulo IV, denominado Procedimientos Administrativos, lo siguiente:

B. Prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

4.4 Las prácticas tendentes al cumplimiento de las normas tributarias se definen y aplican en cada país miembro de acuerdo con su legislación interna y con sus procedimientos administrativos.

...

Por razones de soberanía nacional, y a fin de acomodarse a las peculiaridades de una amplia gama de sistemas tributarios, estas prácticas de cumplimiento deben permanecer en el marco competencial de cada país. Sin embargo, la aplicación equitativa del principio de plena competencia requiere normas procedimentales claras para garantizar la adecuada protección del contribuyente y asegurar que la recaudación tributaria no se transfiere a países que aplican normas excesivamente severas. ...” (énfasis suplido)

En este caso, se evidencia que el contribuyente se encuentra en una Zona Libre de Petróleo, y que no reportó transacciones con partes relacionadas en el extranjero, que tuviesen efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta.

...

Dada la naturaleza especial de las operaciones del contribuyente, debemos hacer alusión a lo dispuesto en el artículo 701, literal (d) del Código Fiscal, aplicable a las empresas que operan en zonas libres, incluyendo las de petróleo:

...

Tal como se aprecia, las operaciones exteriores se excluyen de la renta gravable del contribuyente, razón por la cual los ingresos declarados en este sentido, no tienen efectos en la determinación de la renta neta gravable (base imponible).”

En virtud de la coincidencia de circunstancias con el caso objeto de la resolución anterior, debemos mantener nuestra posición, al considerar que las normas que establecen obligaciones tan importantes como el ámbito de aplicación de un sistema novedoso y altamente complejo, como lo es el de precios de transferencia, debe plasmarse de forma clara en la normativa, tomando en cuenta el impacto que puede tener desde el punto de vista de la inversión en nuestro país, recordando que para obtener un permiso de operaciones en una zona libre de petróleo, se requiere cumplir con una batería de requisitos cuantitativos y cualitativos, y cuya inversión depende, en gran medida, de la estabilidad del régimen legal y tributario que se le brinde a las mismas.

De hecho, la multiplicidad de casos que se han producido en un lapso relativamente corto, en relación con el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia regulado por el artículo 762-D del Código Fiscal, demuestra el grado de incertidumbre existente al respecto.

Para concluir este punto, debemos referirnos al reciente restablecimiento de la vigencia del artículo 762-L del Código Fiscal, mediante la Ley 69 de 2019, con la siguiente redacción:

“Artículo 762-L. Zonas Libres, Zonas Francas, Áreas Económicas Especiales y Regímenes Especiales. Las personas naturales o jurídicas que realicen operaciones con partes relacionadas que se encuentren establecidas en la Zona Libre de Colón, operen en las Zonas Libres de Petróleo bajo el Decreto de Gabinete 36 de 2003, Área Económica Especial Panamá-Pacífico, Sede de Empresas Multinacionales, Ciudad del Saber o en cualesquiera otras zonas francas o en un área económica especial establecida o que se cree en el futuro, quedan sujetas al régimen de precios de transferencia conforme con lo establecido en este capítulo, salvo en lo dispuesto en el artículo 762-D de este Código.

El régimen de precios de transferencia se aplicará también a cualquier operación que una persona natural o jurídica establecida en la Zona Libre de Colón, o que opere en la Zonas Libre de Petróleo bajo el Decreto de Gabinete 36 de 2003, Área Económica Especial Panamá-Pacífico, Sede de Empresas Multinacionales, Ciudad del Saber o en el futuro realice con partes relacionadas que se encuentren establecidas en la República de Panamá o sean residentes fiscales de otras jurisdicciones o que se encuentren establecidas en cualquier otra

zona o área económica especial o sujeta a un régimen especial de los mencionados en este párrafo.

Las personas naturales o jurídicas que operan en una de las zonas o áreas bajo uno de los regímenes especiales indicados en el párrafo anterior o que se creen en el futuro, aunque estén exentas del pago del impuesto sobre la renta o mantengan una tarifa reducida de ese impuesto por disposición de sus leyes especiales, quedan sujetas al régimen de precios de transferencia conforme con lo establecido, no siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 762-D de este Código.

Las personas antes señaladas quedan obligadas a cumplir con lo dispuesto en el presente artículo con respecto a operaciones realizadas a partir del período fiscal 2019. (Énfasis del Tribunal)

Tal como se aprecia, el legislador plasmó de forma expresa, la no aplicación del artículo 762-D para empresas pertenecientes al régimen de zonas libres de petróleo, entre otras, aclarando, de clara, esta vez que la obligación de cumplir con esta normativa iniciará a partir del período fiscal 2019, confirmando así, que previo a esa fecha, no estaban cubiertas por el ámbito de aplicación del artículo 762-D (si fuera aplicable o clara la teoría del impuesto complementario no sería necesario expedir una ley modificando la legislación).

En este sentido, la exposición de motivos del Proyecto de Ley 654, que a la postre se convirtió en la Ley 69 de 2019, explica que la finalidad de esta disposición es que “se incorpora una norma al Código Fiscal para que el Régimen de Precios de Transferencia sea aplicable tanto para las personas naturales jurídicas que realicen operaciones con partes relacionadas que se encuentren establecidas en la Zona Libre de Colón, operen en las Zonas Libres de Petróleo bajo el Decreto de Gabinete 36 de 2003, Área Económica Especial Panamá Pacífico, Sedes de Empresas Multinacionales, Ciudad del Saber o en cualesquiera otras zonas francas o en un área económica especial establecida o que se cree en el futuro.” (énfasis suplido)

Esta afirmación deja claro que el proponente, en este caso el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, entidad a la cual se encuentra adscrita la Dirección General de Ingresos, entiende y reconoce de forma expresa, que el régimen de precios de transferencia sería aplicable a este tipo de empresas, a partir del período fiscal 2019 y busca hacerlo efectivo, inclusive mediante una excepción expresa al artículo 762-D del Código Fiscal.”

En virtud de estas consideraciones, no me queda más que reiterar mi posición al respecto, al no haberse establecido expresamente en la ley, que el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia sea extensivo al cálculo del impuesto complementario, y dejar sentado que, en la misma medida en que, para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia, lo importante son los ingresos, costos y deducciones que tengan

incidencia en la determinación del Impuesto sobre la Renta, el monto de la sanción debe correr la misma suerte.

Es con fundamento en los anteriores planteamientos, que dejo sentado mi **SALVAMENTO DE VOTO** a la decisión del Pleno.

(fdo.) ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(fdo.) MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Secretario General