Panamá, 6 de enero de 2015
Nota 201-01-0023-DGI

Licenciado
[redacted]

Ref. *Certificado de No Contribuyente de ISR*
Base legal*: Ley 17 de 1997*

Respetado licenciado [redacted]:

Por este medio, tenemos a bien dar respuesta a su misiva recibida el 18 de diciembre de 2014, en la cual comparece en nombre de la Cooperativa de Servicios Múltiples, [redacted] con número RUC [redacted] DV [redacted] para solicitar se les Certifique, si la Cooperativa de Servicios Múltiples, [redacted] no está obligada a presentar Declaración de Renta.

Respuesta:

Para dar respuesta a su solicitud, debemos iniciar por señalar, que de acuerdo a nuestras normas tributarias, los contribuyentes, que se encuentran exentos en la presentación de la declaración de rentas están regulados en nuestro Código Fiscal, específicamente en el artículo 710, Parágrafo 1, que a la letra indica lo siguiente:

> ***Artículo 710.***
> *Todo contribuyente está obligado a presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores.*
> *Los plazos para la presentación anual de esta declaración jurada serán:*
> *1. Para las personas naturales, hasta el 15 de marzo;*
> *2. Para las personas jurídicas, hasta el 31 de marzo.*
> *(...)*
> ***PARÁGRAFO 1. El contribuyente está obligado a presentar declaración de sus rentas, excepto en los siguientes casos:***
> *1. El trabajador que devengue un solo salario;*
> *2. Las personas naturales que ejerzan profesiones o actividades de manera independiente, cuya renta neta gravable sea de mil balboas (B/.1,000.00) o menos en el período fiscal respectivo, siempre y cuando sus ingresos brutos no asciendan a más de tres mil balboas (B/.3,000,00) anuales;*
> *3. Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria y tengan ingresos brutos anuales menores de doscientos cincuenta mil balboas (B/.250,000.00).*

También podemos encontrar dentro del Decreto Ejecutivo Nº 1 de 27 de octubre de 1993, por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, que otros contribuyentes pueden estar exentos en la presentación de su declaración de rentas, veamos lo que nos indica en su artículo 132 con relación a los contribuyentes exentos:

> **Artículo 132.-Contribuyentes eximidos de presentar declaración jurada anual.**
>
> No están obligados a presentar la declaración jurada anual:
>
> a) el trabajador que devenga un solo salario, siempre que el empleador haya retenido la totalidad del impuesto conforme a las normas del Código Fiscal y de este Decreto;
> b) las personas que reciban una jubilación o pensión de la Caja de Seguro Social y no tengan otro empleo o ingreso sujeto al impuesto o cuyo único ingreso adicional sea el indicado en el literal anterior;
> c) las personas naturales o jurídicas que hayan tenido en el año fiscal como único ingreso utilidades o dividendos sobre las cuales se haya retenido el impuesto a que se refiere el artículo 733 del Código Fiscal.
>
> No obstante, si tales personas perciben otros ingresos, no estarán obligadas a incluir en la declaración jurada de rentas, las sumas correspondientes a las utilidades o dividendos que hayan recibidos, siempre y cuando se hayan efectuado las respectivas retenciones;
> ch) las personas naturales o jurídicas que perciban ingresos provenientes de intereses exentos;
> d) las personas que obtengan ingresos que provengan exclusivamente de las actividades indicadas en los literales a), b), c) y ch) de este artículo;
> e) las personas naturales que ejerzan profesiones o actividades con carácter de independientes, cuya renta neta gravable sea de Mil Balboas (B/.1,000.00) o menos en el año fiscal respectivo, siempre y cuando sus ingresos brutos no asciendan a más de Tres Mil Balboas (B/.3,000.00) anuales; y
> f) las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria y que tengan ingresos brutos anuales menores de Doscientos Cincuenta Mil Balboas (B/.250,000.00).
>
> La persona natural o jurídica que no esté obligada a presentar declaración jurada anual de renta, deberá presentar una declaración jurada indicando las circunstancias que la eximan de tal obligación cuando solicite la expedición del certificado de paz y salvo.

Nótese que de los 2 artículos antes citados que establecen, "Que contribuyentes se encuentran exentos en la presentación de sus declaraciones de rentas", vemos que de los diez (10) hechos citados, no se encuentran establecidas las Cooperativas como exentas en la presentación de su declaración de rentas.

Sin embargo, toda vez que, por su naturaleza, las cooperativas son consideradas como organizaciones sin fines lucrativos, y por su propia naturaleza, no están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, tal como lo señala el artículo 116 de la Ley 17 de 1997, nos encontramos frente a la incógnita ¿Si presenta o no declaración de rentas las cooperativas?, para poder dilucidar esta duda debemos desarrollar los 2 elementos de juicios a saber, veamos:

1. Las cooperativas ***<u>están exentas del pago del impuesto sobre la renta</u>***, según la Ley 17 de 1997, artículo 116.

2. Las cooperativas ***<u>no están exentas en la presentación de su declaración jurada de rentas</u>***, según el Código Fiscal artículo 710 y el Decreto Ejecutivo Nº 170 de 27 de octubre de 1993. (lo resaltado es nuestro).

La Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera De Lo Contencioso Administrativo, en fallo de fecha 21 de septiembre de 2007, dentro de la Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad presentada por el Licenciado Santander Tristán Donoso, expresó lo siguiente:

> *"Una vez analizadas las circunstancias de la presente controversia, la Sala procede a externar lo siguiente:*
>
> *El artículo 6 de la ley 17 de 1997, establece claramente el concepto y fines de las asociaciones cooperativas. Tal y como lo señala la referida norma, los objetivos de las empresas cooperativas están encaminados a procurar el "<u>beneficio económico y social</u>" de sus participantes o adherentes, a través de la "aportación económica, intelectual y moral de sus asociados".*
>
> *A juicio del Tribunal, cuando la norma se refiere a la aportación de los asociados, ésta contempla la realización de todo tipo de actividad, ya sea ésta mercantil o no, siempre que resulte lícita, sin excluir aquellas operaciones comerciales que persiguen un fin lucrativo, y lo que realmente define el hecho que éstas actividades mercantiles son llevadas a cabo por la sociedad cooperativa sin fines lucrativos, es que las mismas sean el resultado de la conexión o comunicación directa de sus miembros en el ejercicio de operaciones mercantiles, y cuyos beneficios obtenidos sean distribuidos a favor de sus asociados. (cfr. Diccionario Jurídico Elemental, G. Cabanellas, pág. 297)*
>
> *Es decir, **<u>si bien la norma no prohíbe a la sociedad cooperativa ejercer operaciones comerciales lucrativas, tampoco las exime del pago de tributos por el ejercicio de las mismas</u>**, **<u>ya que aún cuando es comprensible que la iniciativa de ejercer el comercio con fines lucrativos, tiene como propósito que ésta redunde en mayores beneficios para los asociados cooperativistas, es una actividad que se aleja de su naturaleza no lucrativa</u>** .*
>
> *Partiendo de estos planteamientos, se arriba a la conclusión, que **<u>es posible gravar las actividades mercantiles llevadas a cabo por las cooperativas, pero solamente aquellas que resulten lucrativas.</u>***
>
> *Desde el punto de vista de la Sala, debe prevalecer el concepto de asociación sin fines de lucro que se le atribuye a las cooperativas, el cual permite que en el ejercicio de querer lograr los beneficios económicos y sociales de sus asociados, sus actividades comerciales puedan ser exoneradas del pago de impuestos nacionales y cualquier otro tributo, <u>siempre que sea precisado que tales actividades no representan un lucro o ganancia para dicha asociación</u>. (Lo subrayado y resaltado es nuestro)"*

Como observamos, la Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera de Lo Contencioso Administrativo, es del criterio de señalar que, a pesar de ser consideradas las cooperativas, como organizaciones que no persiguen fines lucrativos, la Ley no las exonera por completo en la captación de sus ingresos, gastos, erogaciones, etc., que puedan percibir producto de alguna actividad comercial que provoquen beneficios económicos, lejos de sus fines no lucrativos y para lo cual fueron constituidas.

Esta Dirección también coincide con el criterio de la Sala Tercera, toda vez que la naturaleza de las normas tributarias no son la de eximir a las Cooperativas de la presentación de su declaración de rentas, pues todo lo contrario "Si una Cooperativa se aleja de su naturaleza no lucrativa y se dedica a actos de comercios que representan un lucro o una ganancia para la cooperativa, ciertamente se encontraran obligadas a presentar la declaración jurada de rentas, sobre aquellos ingresos económicos que perciban producto de la actividad comercial que ejercieron más allá para lo cual fueron creadas", ya que como lo señala el artículo 106 de la Ley 17 de 1997, las cooperativas solo estarán exentas del pago de los impuesto nacionales sobre aquellos 4 supuestos que contempla la norma antes citada es decir; sobre su constitución, inscripción, funcionamiento, actuaciones judiciales, porción de terreno reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades, papel sellado y notarial, timbres, anotaciones de los documentos otorgados por la cooperativas o por terceros a favor de ellas y por la importación de maquinaria equipo, repuesto, combustibles, lubricantes, suministro y otros enseres destinados propiamente para sus actividades como organizaciones sin fines de lucro.

Por otra parte debemos recordarles que las Cooperativas, organizaciones sin fines de lucro, que al momento del período fiscal correspondiente, No se encuentren obligadas a presentar declaración de rentas puesto que no se alejaron del fin para la cual fueron constituidas, y en el evento que esto suceda, deberán presentar ante la Dirección General de Ingresos, según sea el caso, otros formularios de acuerdo a las resoluciones 201-1182 de 18 de abril de 2008, publicada en la Gaceta Oficial Nº 26044 y la resolución 201-1183 de 18 de abril de 2008 publicada en la Gaceta Oficial Nº 26041, los cuales detallamos a continuación:

1. De forma mensual, el informe de No Declarantes
2. De forma anual, el Informe de pagos a terceros o formulario 20.
3. De forma anual, el informe de donaciones recibidas.
4. De forma anual, el Formulario de Declaración Jurada de Retenciones denominada planilla 03.
5. Del Informe de Fondos para Jubilaciones, Pensiones y Otros Beneficios, que administren fondos de pensión y jubilación.

En este sentido y tomar en consideración lo mencionado y cita en líneas anteriores, esta Dirección señala lo siguiente:

Si una cooperativa dentro de un período fiscal, tuviera ingresos por actos de comercio, fuera de sus fines no lucrativos y para lo cual fue constituida, la misma estará obligada a declarar tales ingresos en la fecha y período fiscal correspondiente, mencionado en el artículo 710 del Código Fiscal, si la declaración es presentada fuera del término dispuesto por Ley, estará sujeta a las sanciones que esta disponga.

Si por el contrario, una cooperativa no estando obligada a presentar su declaración jurada de rentas es decir contrario a lo mencionado en el párrafo anterior, estará obligada según sea el caso a presentar los siguientes informes:

1. De forma mensual, el informe de No Declarantes.
2. De forma anual, el Informe de pagos a terceros o formulario 20.
3. De forma anual, el informe de donaciones recibidas.
4. De forma anual, el Formulario de Declaración Jurada de Retenciones denominada planilla 03.
5. Del Informe de Fondos para Jubilaciones, Pensiones y Otros Beneficios, que administren fondos de pensión y jubilación.

Concluimos informando, que de acuerdo al Decreto de Gabinete Nº 109 de 7 de mayo de de 1970, por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en su artículo 17, la Dirección General de Ingresos, en el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras tendrá la facultad y poderes que aseguren la real y verdadera tributación de los contribuyentes. Por su parte el artículo 719 del Código Fiscal señala que después de presentada las declaraciones juradas de rentas por parte de los contribuyentes, esta Dirección podrá examinar minuciosamente las declaraciones e informes con la finalidad de verificar si las sumas declaradas son ciertas y exactas.

Sin otro particular quedo de usted,

Atentamente,

PUBLIO RICARDO CORTÉS C.
Director General de Ingresos.

PRCC/SJA/aas

REPUBLICA DE PANAMA
DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS
MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS