

Panamá, 30 de septiembre de 2021.
Nota No.203-01-2088-DJT

Licenciada

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

E. S. M.

Respetada licenciada [REDACTED]

Por este medio tenemos a bien darle respuesta a su memorial presentado el [REDACTED]
[REDACTED] de 2021, por medio del cual eleva consulta en los siguientes términos:

¿Opinión de la DGI en cuanto a la sanción a aplicar por la infracción formal de no presentación o presentación tardía de la declaración jurada de ITBMS, ante la entrada en vigencia del Código de Procedimiento Tributario –CPT (Ley No.76 de 13 de febrero de 2013), el 1 de enero de 2022?

Hechos y Antecedentes

El consultante indica que entre los artículos analizados del CPT, se tienen en consideración principalmente lo establecido en el artículo 70, 289 numeral 4 y a la aplicación de su respectiva sanción del artículo 2936 numeral 1, referida a la obligación formal de presentar declaración jurada, y que, por derivación, se subrogarían las partes referidas del artículo 1057-V Parágrafo 11 segundo párrafo y su sanción del Parágrafo 21 numerales 3 y 4 del Código Fiscal.

Indica que el artículo 1057-V, parágrafo 11 del Código Fiscal señala que *“Incorre en morosidad el contribuyente que, dentro del término legal que se otorga en los Parágrafos 9, 9-A y 10 de este Artículo, no presente la declaración-liquidación y pague el impuesto correspondiente. La morosidad de que se trata causará el interés dispuesto por el Artículo 1072-A de este Código, desde el momento en que el impuesto causado debió pagarse. Pasados sesenta (60) días, se entenderá que el contribuyente incurre en las tipificaciones señaladas en el numeral 4 del Parágrafo 20 o en el numeral 3 del Parágrafo 21 (...)”*.

Por el artículo 1072-A, del Código Fiscal, a la morosidad de presentar declaración jurada de ITBMS con impuesto a pagar, se le liquida intereses y recargo del 10%”.

Agrega que, en cuanto a las infracciones y sus sanciones, se identifica:

Parágrafo 20 del artículo 1057-V del Código Fiscal, derogado por la Ley 70 de 2019, si bien la falta considerada en su numeral 4 sigue siendo la misma. *“Comete defraudación fiscal... (4) El que realice la percepción o retención de este impuesto y no lo declare o entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las sumas causadas por este impuesto, salvo lo dispuesto en el Parágrafo 11 (...)”.*

Parágrafo 21, numerales 3 y 4, *“Comete falta o contravención por concepto de este impuesto, el contribuyente que se halle en algunos de los casos siguientes, previa comprobación de éstos: (3) El que encontrándose en el caso del numeral 4 del Parágrafo anterior, presente declaración tardía sin impuesto causado a pagar por razón del total de créditos a su favor. (4) El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones formales que imponga la Dirección General de Ingresos de conformidad con el Parágrafo 14 de este artículo. (en verdad se debe referir al Parágrafo 15).*

La falta o contravención establecida en el numeral 3 se sancionará con multa de Diez Balboas (B/.10.00). Las demás faltas o contravenciones aquí establecidas se sancionarán con multas de Cien (B/.100.00) a Quinientos (B/.500.00) Balboas la primera vez, y con multas de Quinientos (B/.500.00) a Cinco Mil (B/.5,000.00) Balboas en caso de reincidencia, independientemente del cierre administrativo del establecimiento que la falta o contravención pueda acarrear (...)”.

En conclusión, por el artículo 1057-V del Código Fiscal:

- A la presentación tardía de declaración jurada original de ITBMS con impuestos a pagar se le aplican intereses y recargos del 10%, y no se le aplica multa automática.
- A la presentación tardía de declaración jurada original de ITBMS con saldo a favor del contribuyente se le aplica una multa automática de B/.10.00, siempre que supere los 60 días del vencimiento (sic).
- Para las restantes faltas o contravenciones, corresponde ser impulsados por el respectivo proceso administrativo para su determinación y establecimiento de la sanción.

De igual forma, por parte del Código de Procedimiento Tributario, teniendo presente los principios generales tributarios contenidos en los artículos 7, 8, 12 y 13 del CPT, esta nueva norma integral, establece en su artículo 32 la obligación tributaria de presentar declaraciones

“Artículo 32. Obligaciones Tributarias.

De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones tributarias materiales y formales, tanto para el Estado como para los obligados tributarios...

*Son obligaciones tributarias formales aquellas relacionadas con el **DEBER DE** informar, **PRESENTAR DECLARACIONES**, formularios y documentar las transacciones (...)” (sic).*

En el artículo 70, se establece los intereses moratorios por pagos del plazo establecido y, en su último párrafo indica la aplicación de un recargo del 10% para las declaraciones presentadas fuera de plazo.

En la parte referida al TÍTULO V - Ilícitos Tributarios y Sanciones, se consideró lo contenido en los artículos 259, 260 y 262, en especial, en su tercer párrafo:

En el caso de que el mismo hecho viole más de un tipo de infracción, solo se aplicará la sanción más grave.

En cuanto a las sanciones, se identifica el artículo 273 donde se contempla, dentro de los tipos de sanciones, a los intereses moratorios y la multa. Y en cuanto al artículo 276 sobre reducción de sanciones, dado que se está consultando sobre la aplicación de multas automáticas por incumplimiento de plazos exigidos por ley, le corresponde aplicar lo reglado en el artículo 295, segundo párrafo y, por ende, no le es aplicable lo establecido en este artículo 276.

En el artículo 282 se establecen puntualmente las infracciones o contravenciones materiales leves por concepto de impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios, donde se identifica en su numeral 3:

“3. Presente declaración tardía sin impuesto causado a pagar por razón del total de créditos a su favor (...)”.

Y en su último párrafo, se identifica similar redacción al último párrafo del Parágrafo 21 del Artículo 1057-V del Código Fiscal:

La infracción establecida en el numeral 3 se sancionará con multa de Diez Balboas (B/.10.00). Las demás infracciones se sancionarán con multas de Cien (B/.100.00) a Quinientos (B/.500.00) Balboas la primera vez, y con multas de Quinientos (B/.500.00) a Cinco Mil (B/.5,000.00) Balboas en caso de reincidencia.

En la parte referida a infracciones o contravenciones formales, por parte del artículo 289, la no presentación de una declaración en el plazo establecido es una infracción o contravención formal, sin importar si la misma contiene saldo de impuesto a pagar o a favor del contribuyente:

*“Artículo 289. Tipos de Infracciones o contravenciones formales.
Las infracciones formales se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguientes: ...
4.- Presentar declaraciones e informaciones dentro de los plazos correspondientes (...).”*

Y el artículo 293 establece la respectiva sanción para esta infracción

Artículo 293. Infracciones o contravenciones formales relacionadas con la obligación de declarar.

Constituyen infracciones formales relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1.- *No presentar declaraciones o comunicaciones, o presentarlas tardíamente. La sanción consistirá en multa de cien balboas (B/.100.00) para las personas naturales, y de quinientos balboas (B/.500.00) para las personas jurídicas.*

En conclusión, a los artículos del CPT, se entiende:

- A la presentación tardía de declaración jurada original de ITBMS con impuesto a pagar se le aplican intereses moratorios y recargo del 10% por el artículo 70, y multa automática por infracción formal, según los artículos 289 y 293.
- A la presentación tardía de declaración jurada original de ITBMS con saldo a favor del contribuyente, se le aplicará la multa automática por infracción formal, según los artículos 289 y 293 (La sanción consistirá en multa de cien

balboas (B/.100.00) en el caso de las personas naturales, y de quinientos balboas (B/.500.00) en el caso de las personas jurídicas.), sustentado por el tercer párrafo del artículo 262, en cuanto a que “...*En el caso de que el mismo hecho viole más de un tipo de infracción, solo se aplicará la sanción más grave...*”.

- Y, por idéntica referencia al artículo 262, no sería de aplicación la sanción de B/.10.00, cuando se registre una declaración tardía sin impuesto causado a pagar por razón del total de créditos a su favor.

Respuesta de este Departamento

Que luego del análisis del asunto controvertido, este departamento considera que, es preciso mencionar que el punto central de la presente es sobre la declaración de ITBMS, una vez entre en vigencia el Código de Procedimiento Tributario en enero de 2022, por tanto, el artículo 32 del Código de Procedimiento Tributario (Ley No.76 de 13 de febrero de 2019), enuncia lo siguiente:

“Artículo 32. Obligaciones tributarias. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones tributarias materiales y formales, tanto para el Estado como para los obligados tributarios.

Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta o estimadas y de retener o percibir, así como todas las demás que tengan por objeto una prestación de dar de contenido económico.

Son obligaciones tributarias formales aquellas relacionadas con el deber de informar, presentar declaraciones, formularios y documentar las transacciones (...). (lo subrayado es nuestro).

En primer lugar, tenemos que, bajo lo establecido en la normativa legal antes expuesta, se establece el nivel de obligación que reciben las declaraciones.

Que en concordancia con la norma legal ut supra, el artículo 258, establece lo siguiente:

“Artículo 258. Facultad sancionadora. La Dirección General de Ingresos tiene la competencia discrecional de ley de determinar y sancionar administrativamente los ilícitos tributarios tipificados en este Código, sin perjuicio de los recursos que contra ella puedan ejercer los contribuyentes u obligados (...).”

Que el artículo 282 de la Ley No.76 de 2019, indica que:

“Artículo 282. Infracciones o contravenciones leves por concepto de impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles; y la prestación de servicios. Comete infracción leve por concepto del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios, el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de estos:

1) ...

...

3) *Presente declaración tardía sin impuesto causado a pagar por razón del total de créditos a su favor.*

...

La infracción establecida en el numeral 3 se sancionará con multa de diez balboas (B/.10.00). Las demás infracciones se sancionarán con multas de cien balboas (B/.1 00.00) a quinientos balboas (B/.500.00) la primera vez, y con multas de quinientos balboas (B/.500.00) a cinco mil balboas (B/.5 000.00), en caso de reincidencia (...).”

Que dicho último párrafo de la excerta legal antes mencionada, mantiene una redacción similar al último párrafo del Parágrafo 21 del artículo 1057-V, del Código Fiscal, actualmente.

Que para el caso que aquí nos ocupa, la no presentación o presentación tardía de la declaración jurada de ITBMS, aunado a lo anterior mencionado, el artículo 289 y 293, del Código de Procedimiento Tributario, establece lo siguiente:

“Artículo 289. Tipo de infracciones o contravenciones formales. Las infracciones formales se originan por el incumplimiento de las obligaciones formales siguiente:

1) ...

...

4) *Presentar declaraciones e informaciones dentro de los plazos correspondientes (...).”*

...

“Artículo 293. Infracciones o contravenciones formales relacionadas con la obligación de declarar. Constituyen infracciones formales relacionadas con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

- 1) No presentar declaraciones o comunicaciones o presentarlas tardíamente. La sanción consistirá en multa de cien balboas (B/.100.00) para las personas naturales, y de quinientos balboas (B/.500.00) para las personas jurídicas (...)" **(lo subrayado es nuestro)**.

Que es importante mencionar que la aplicación de dichas multas de manera automática, se establece en el artículo 295 de la Ley No.76 de 2019, indicando lo siguiente:

***“Artículo 295. Procedimiento sancionatorio.** Las sanciones por infracción material relacionadas con la determinación de las obligaciones tributarias se impondrán en los procedimientos de determinación de tributos cuando procedan, en cuyo caso la sanción no será ejecutada hasta que se agote la vía administrativa. En los demás casos, se aplicarán mediante resoluciones independientes a través del procedimiento regulado en el artículo anterior.*

*Se reconoce la aplicación de sanciones automáticas cuando estas correspondan al incumplimiento de plazos exigidos por ley, sin perjuicio del procedimiento de solicitud de corrección al que tenga derecho el obligado tributario o contribuyente (...). **(lo subrayado es nuestro)**.*

Lo anterior tomando en consideración que nuestra normativa establece plazos exigidos por ley para la presentación de las declaraciones juradas de ITBMS. Que se sustenta en el Parágrafo 11, del artículo 1057-V del Código Fiscal, estableciendo que:

***“Artículo 1057-V.** Se establece un impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.*

...

***Parágrafo 11.** Incurre en morosidad el contribuyente que, dentro del término legal que se otorga en los Parágrafos 9, 9-A y 10 de este Artículo, no presente la declaración-liquidación y pague el impuesto correspondiente. La morosidad de que se trata causará el interés dispuesto por el Artículo 1072-A de este Código, desde el momento en que el impuesto causado debió pagarse. Pasados sesenta (60) días, se entenderá que el contribuyente incurre en las tipificaciones señaladas en el numeral 4 del Parágrafo 20 o en el numeral 3 del Parágrafo 21.*

Que es pertinente mencionar que el Parágrafo 20, del artículo 1057-V fue derogado por la Ley No.70 de 31 de enero de 2019, tal como lo establece el artículo 5 y 6 de dicha excerta legal, pero el resto se mantiene vigente.

Que además de todo lo señalado, se debe tomar en consideración también, los intereses y recargos, por morosidad en presentar la declaración jurada de ITBMS de forma tardía. Por tanto, el artículo 1072-A, del Código Fiscal, expresa lo siguiente:

“Artículo 1072-A.

Los créditos a favor del Tesoro Nacional devengarán un interés moratorio por mes o fracción de mes, contado a partir de la fecha en que el crédito debió ser pagado y hasta su cancelación. Este interés moratorio será de dos (2) puntos porcentuales sobre la tasa de referencia del mercado que indique anualmente la Superintendencia de Bancos. La tasa de referencia del mercado se fijará en atención a la cobrada por los bancos comerciales locales durante los seis (6) meses anteriores en financiamientos bancarios comerciales. Los créditos tributarios por concepto de impuestos y derechos de importación, continuarán rigiéndose por las siguientes reglas:

- a. Las liquidaciones deberán pagarse dentro del término de los tres (3) días hábiles, contado a partir del día siguiente de la fecha de su expedición.*
- b. Después de este término, deberán pagarse con un recargo de diez por ciento (10%) del valor de la liquidación, si el pago se efectúa dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes, vencidos los cuales las liquidaciones prestarán mérito ejecutivo y se harán efectivas con el recargo correspondiente del veinte por ciento (20%).*

Los impuestos retenidos y no pagados al fisco dentro del plazo legal, causarán un recargo del diez por ciento (10%), sin perjuicio de los intereses y sanciones que procedan (...). (lo subrayado es nuestro).

En concordancia con la anterior, el artículo 70 del Código de Procedimiento Tributario, manifiesta que:

“Artículo 70. Intereses y recargos por pago fuera de plazo. *El no pago en tiempo de los créditos derivados de la obligación tributaria generará un interés moratorio por mes o fracción de mes, contado a partir de la fecha en que el crédito debió ser pagado y hasta su cancelación. Este interés moratorio será de dos puntos porcentuales sobre la tasa de referencia del mercado que indique anualmente la Superintendencia de Bancos.*

La tasa de referencia del mercado se fijará en atención a la cobrada por los bancos comerciales locales durante los seis meses anteriores en financiamientos bancarios comerciales.

Los pagos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 10 %, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse,

pero no de los intereses previstos en este artículo (...). (lo subrayado es nuestro).

Que tales sanciones se encuentran establecidas en el artículo 273 del Código de Procedimiento Tributario, tal como se expresa:

“Artículo 273. Tipos de sanciones. Las sanciones aplicables serán:

1. Intereses moratorios.

2. Multa, que podrá ser proporcional o una suma fija (...).”

También es oportuno mencionar que en el evento de que el mismo hecho viole más de un tipo de infracción, solo se aplicará la sanción más grave, tal como se dispone en el artículo 262, de la Ley No.76 de 2019.

Que se debe tener presente que el artículo 390, del Código de Procedimiento Tributario (Ley No.76 de 2019), expresa que:

“Artículo 390. Subrogaciones. Se subrogan las disposiciones del Código Fiscal, del Decreto de Gabinete 109 de 1970 y de otras leyes referentes al procedimiento administrativo tributario y facultades de la Administración Tributaria y del Tribunal Administrativo Tributario por las disposiciones de este Código. En consecuencia, las normas de procedimiento administrativo tributario contenidas en este Código serán de aplicación exclusiva y excluyente (...).”

En consecuencia, para enero del 2022, se debe tomar en consideración aparte de todo lo anterior expuesto, también el artículo 12 y 13 del Código de Procedimiento Tributario (Ley No.76 de 2019), manifestando que:

“Artículo 12. Vigencia de la norma tributaria en el tiempo. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieran, se aplicará a partir del día siguiente al de su promulgación.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por periodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán para el periodo fiscal respectivo del contribuyente que se inicie con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la nueva ley.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieran iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Artículo 13. Irretroactividad de las normas tributarias. Las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo, excepto las normas por las que se regulan infracciones, sanciones y recargos cuando su aplicación resulte más favorable

para el obligado tributario o contribuyente, salvo que se trate de actos ejecutoriados.

La derogación de una norma tributaria no impide su aplicación a los hechos producidos durante su vigencia (...)"

Fundamento Legal: Ley No.76 de 13 de febrero de 2019. Artículo 1057-V y 1072-A del Código Fiscal de Panamá. Ley No.70 de 31 de enero de 2019.

Atentamente,



GERARDO HERRERA MARTÍNEZ.

Jefe encargado del Departamento Jurídico Tributario



GHM/BIPR/diro/mes