



*República de Panamá*  
*Tribunal Administrativo Tributario*

Resolución No. TAT-RF-058 de 4 de julio de 2018  
Expediente: 006-2015

**VISTOS:**

Mediante la Resolución n.º TAT-ADM-080 de 16 de julio de 2015, este Tribunal en Sala Unitaria, admitió el Recurso de Apelación interpuesto por el licenciado -----, en su condición de apoderado especial del contribuyente -----, con RUC ----- contra la Resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014, dictadas por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, en la cual se sancionó con multa de noventa y nueve mil ochocientos diecisiete balboas con 04/100 (B/.99,817.04), por el incumplimiento de la presentación del Informe de Precios de Transferencia Formulario 930 para el periodo fiscal 2013.

**HECHOS:**

**De la Multa**

A través de la Resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014, el Director General de Ingresos, sancionó al contribuyente -----, con RUC -----, por el incumplimiento de la presentación del Informe de Precios de Transferencia Formulario 930 para el periodo fiscal 2013 (foja 4-6 del expediente antecedente), por considerar lo siguiente:

- Según la Ley 33 de 30 de junio de 2010, modificada por la Ley 52 de 28 de agosto de 2012 y por la Ley 114 de 10 de diciembre de 2013, se adopta el Capítulo IX del Código Fiscal que hace referencia a las Normas de Adecuación a los Tratados o Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional, a través de las cuales se establece el régimen de Precios de Transferencia.
- Que los artículos 762-D y 762-I del Código Fiscal definen y establecen tanto el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia como la obligación de presentar un informe anual de dicho sistema.
- En la Declaración Jurada de Rentas n.º 2-1105474 correspondiente el periodo fiscal 2013, el contribuyente -----, dejó constancia que realizó operaciones con partes relacionadas que son residentes fiscales de otras jurisdicciones en concepto de costos por la suma de nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres Balboas con 50/100 (B/.9,981,703.50).

- En virtud de lo anterior se desprende la obligación de presentar el 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 del 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas.
- El artículo 756 del Código Fiscal, faculta a la Dirección General de Ingresos a multar a aquellos contribuyentes que no presenten los informes requeridos.

### **Recurso de Reconsideración**

Una vez notificado de la resolución anterior, el señor ----- representante legal de la empresa -----, mediante su apoderado legal, -----, presentó Recurso de Reconsideración ante la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, hoy Dirección General de Ingresos, solicitando revoque en todas sus partes la Resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014, señalando los siguientes argumentos en su defensa (fojas 14 a la 19 del expediente de antecedentes):

- Que la empresa -----, es una sociedad anónima constituida bajo las leyes panameñas cuya principal actividad consistía en desarrollo de proyectos de construcción y ejecución de obras.
- Su representado escogió el método de obra terminada para determinar el Impuesto Sobre la Renta causado producto de la actividad desarrollada, con base en lo establecido en el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- -----, presentó las declaraciones juradas de rentas correspondientes a los periodos fiscales 2011, 2012 y 2013, acumulando la totalidad de los ingresos percibidos y costos y/o gastos incurridos durante el desarrollo del proyecto de construcción, en la declaración jurada de rentas correspondiente al periodo fiscal 2013.
- Presentaron el Informe n.º 930 correspondiente al periodo fiscal 2012, detallando el total de operaciones realizadas con partes relacionadas en el exterior para dicho periodo, incluyendo ingresos generados y costos y/o gastos incurridos.
- El contribuyente declaró el total de los ingresos percibidos y gastos y/o costos incurridos, por el proyecto de construcción ejecutado, en el periodo fiscal 2013, el cual constituye el año en que los trabajos vinculados a la obra de construcción concluyeron.
- La Administración Tributaria no consideró lo anterior, y asumió que el contribuyente realizó operaciones con partes relacionadas en el exterior durante el ejercicio del periodo fiscal 2013, cuando estas operaciones con partes relacionadas en el extranjero se llevaron a cabo en periodos fiscales previos al 2013.

- Al optar por el método de obra terminada para la determinación del impuesto sobre la renta, el contribuyente declaró como costos incurridos en la línea operaciones con partes relacionadas – exterior (renglón 26) de la declaración jurada de rentas para el periodo fiscal 2013, nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres balboas con 50/100 (B/9,981,703.50), el cual constituye una suma incurrida en costos por operaciones con partes relacionadas en el extranjero para periodos fiscales previos (2011, 2012), los cuales fueron objeto del Estudio de Transferencia respectivo y de igual manera fueron reportados a través del Informe 930 en el correspondiente periodo fiscal en que fueron llevadas a cabo.
- El hecho de que -----, haya declarado el total de costos incurridos con partes relacionadas en la declaración jurada de rentas correspondiente al periodo fiscal 2013, año en que concluyó la obra, no puede interpretarse que el 100% de estos costos por operaciones con partes relacionadas en el extranjero fueron incurridos durante dicho periodo fiscal, la lógica indica que como consecuencia de haber optado por el método de obra terminada para la determinación del impuesto sobre la renta, declaró el total de los ingresos, costos y/o gastos en el periodo fiscal 2013, con motivo de la terminación de la obra, aplicando el método que la empresa seleccionó tal como lo establece el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

### **Resolución que resuelve el recurso de reconsideración**

La Dirección General de Ingresos a través de la Resolución n.º 201-0846 de 19 de enero de 2015, decidió mantener en todas sus partes la Resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014, en virtud de los siguientes argumentos:

- Primeramente, señaló que en el caso que se opte por el literal c del artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, la renta gravable que se tomará en cuenta será aquella que corresponda a la totalidad de la obra, con independencia del periodo fiscal en el cual se generó.
- La Administración Tributaria indicó que el método de obra terminada consiste en una ficción legal aplicable a empresas de construcción que permite a dichas empresas, y por consiguiente al fisco panameño, que los ingresos, costos y gastos obtenidos a lo largo de la ejecución de determinada obra sean considerados o asignados como si éstos se hubiesen llevado a cabo en el año en que la obra fue concluida.
- Continuó explicando que esta ficción legal, creada fundamentalmente para facilitar la tributación de un grupo particular de contribuyentes, implica no solo la indivisibilidad de ingresos, costos y gastos del contribuyente a lo largo de la obra de construcción, sino también la indivisibilidad de las obligaciones legales sustantivas y formales que el contribuyente deba cumplir de acuerdo a las disposiciones vigentes en el año en que se presente la Declaración Jurada de Rentas.

- Reconoció que el contribuyente presentó oportunamente sus Declaraciones Juradas de Renta correspondiente a los periodos 2011, 2012 y 2013. Además, reconoció que el contribuyente tiene derecho a acumular la totalidad de los ingresos percibidos y/o gastos incurridos vinculados al proyecto de construcción que – según el recurrente – finalizó en el año 2013, como en efecto hizo.
- La Administración Tributaria comprobó que el contribuyente presentó un Informe de Precios de Transferencia en el periodo fiscal 2012. De la misma forma, aportó el Estudio de Precios de Transferencia, correspondiente a dicho Informe 930 junto con el Recurso de Reconsideración.
- En opinión de la Administración Tributaria, la obligación de presentar el Informe de Precios de Transferencia surge en el momento en que el contribuyente declara en su Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta, que ha realizado operaciones con partes relacionadas que inciden en la determinación de la base imponible correspondiente, considerando que, en el caso en cuestión, tales operaciones se entienden asignadas al año en que se terminó la obra de construcción por la aplicación del artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- Señaló además, que el contribuyente no declaró operaciones con partes relacionadas en su Declaración Jurada de Rentas del año fiscal 2012, y como consecuencia no estaba obligado a presentar el Informe de Precios de Transferencia durante dicho periodo fiscal.
- Según indica la Administración Tributaria, el contribuyente omitió presentar el Informe de Precios de Transferencia en el periodo 2013, a pesar de que en su Declaración Jurada de Rentas del año 2013 declaró operaciones con partes relacionadas por un monto de nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres Balboas con 50/100 (B/.9,981,703.50).
- Destacó que si bien es cierto, el artículo 762-I establece la obligación para los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia de presentar un informe anual, es esencial recalcar nuevamente el hecho de que dicha obligación surge en el momento en que el contribuyente declara operaciones con partes relacionadas en su Declaración Jurada de Rentas.
- Adicionalmente, que el artículo 762-D, al crear el régimen de precios de transferencia establece claramente que dicho régimen aplica a contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas en el extranjero, siempre que dichas operaciones incidan como ingresos, costos o gastos en la determinación de la base imponible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del periodo fiscal que se declare o lleve a cabo la operación.
- En opinión de la Administración Tributaria, la última frase del artículo 762-D, toma en consideración la posibilidad de que algunos contribuyentes declaren sus operaciones o transacciones con partes relacionadas en un periodo distinto a aquel en el que se llevó a cabo dicha operación o transacción – como el caso que atañe – al establecer expresamente que deberán ser reportadas al fisco panameño aquellas

operaciones con partes relacionadas en el extranjero que incidan en la determinación de la base imponible del periodo fiscal correspondiente, ya sea aquel que se declare o aquel en el cual se lleve a cabo la operación.

- Recalcó la importancia de señalar que el Régimen de Precios de Transferencia tiene la finalidad de determinar, a través de la Declaración Jurada de Rentas y el análisis del Informe de Precios de Transferencia, si las transacciones entre partes relacionadas han sido pactadas al precio correcto (según el principio de libre competencia), en los casos en que el precio de dichas transacciones incida en la determinación de la base imponible para efectos del impuesto sobre la renta.
- De lo anterior se hace evidente que, en caso que un contribuyente decida aplicar el método de obra terminada y no declare ingresos, costos y gastos en determinado periodo fiscal, dará como resultado lógico que no exista en dicho periodo fiscal una base imponible sobre la cual calcular el impuesto y, por lo tanto, la determinación del precio de operaciones entre partes relacionadas durante dicho periodo fiscal resultaría irrelevante.
- Que la obligación del contribuyente -----, surgió al momento en que declaró operaciones con partes relacionadas en el extranjero que incidieron en la determinación de la base imponible, para efectos del impuesto sobre la renta, del periodo fiscal 2013.
- Respecto al hecho señalado por el recurrente, de que las operaciones declaradas en la Declaración Jurada de Rentas del periodo fiscal 2013 no se llevaron a cabo en dicho periodo, esto no eximía al contribuyente de cumplir con la obligación de presentar el Informe de Precios de Transferencia correspondiente – considerando – por un lado – que dicha operación surgió al momento en que el contribuyente presentó su Declaración Jurada de Rentas 2013 reportando operaciones con partes relacionadas en el extranjero.
- Reiteró que al aplicar el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, aquellos ingresos, costos y gastos acumulados durante los periodos fiscales anteriores fueron asignados al año de la terminación de la obra 2013, y reportadas en la Declaración Jurada de Rentas de dicho año, lo que implica el cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes. Con independencia que el año que el contribuyente alega se llevaron a cabo las operaciones con partes relacionadas declaradas en el 2013, dichas operaciones fueron consideradas como costos deducibles que incidieron en la determinación de la base imponible y, por ende, en la liquidación del impuesto correspondiente al periodo fiscal 2013.
- Al haber escogido el contribuyente el método de obra terminada para la determinación de impuesto sobre la renta, este optó por no declarar ningún ingreso, costo ni gasto durante los periodos fiscales 2011 y 2012 para declararlos exclusivamente en el periodo fiscal en que terminó la obra 2013, tal como establece el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

- Considerando la obligación de presentar el Informe de Precios de Transferencia nace en el momento en que un contribuyente reporta en su Declaración Jurada de Rentas transacciones con partes relacionadas en el extranjero, en el caso que nos atañe el contribuyente estaba obligado a presentar el Informe de Precios de Transferencia 2013 desde el momento en que presentó su Declaración Jurada de Rentas 2013 reportando como costos deducibles operaciones con partes relacionadas en el exterior.
- Finalmente, sobre las alegaciones del apoderado especial del contribuyente -----, que las operaciones con partes relacionadas declaradas como costos deducibles en el año 2013, fueron reportadas y sustentadas mediante Informe y Estudio de Precios de Transferencia correspondiente al año en que dichas operaciones se llevaron a cabo, 2011 y 2012, la Administración Tributaria pudo comprobar que el contribuyente no presentó Informe ni Estudio de Precios de Transferencia en el periodo 2011 y que tanto el Informe y Estudio de Precio de Transferencia presentado para el periodo 2012 reflejan transacciones con partes relacionadas por un monto de B/.8,711,517.45, el cual difiere de la Declaración Jurada de Rentas correspondiente al periodo fiscal 2013 en la cual se reportaron como costos deducibles operaciones con partes relacionadas en el extranjero por un monto de B/.9,981,703.50.

#### **Del recurso de apelación (ver fojas 1-11 del expediente del TAT)**

En esta instancia, el apoderado especial de la empresa -----, solicita a los magistrados del Tribunal Administrativo Tributario la revocatoria de la Resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014 y su acto confirmatorio contenido en la Resolución n.º 201-0846 de 19 de enero de 2015, por considerar que los argumentos vertidos por la Administración Tributaria carecen de validez y en ese sentido procede a desvirtuar los mismos manifestando lo siguiente:

- Que el monto de nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres Balboas con 50/100 (B/.9,981,703.50), reportados en el renglón 26 de su Declaración Jurada de Rentas 2013, constituye la suma incurrida en costos por operaciones con partes relacionadas en el extranjero para periodos previos 2011 y 2012, los cuales fueron objeto del Estudio de Precios de Transferencia respectivo y de igual manera fueron reportados a través el Informe 930 en el correspondiente periodo fiscal en que fueron llevados a cabo.
- El ámbito de aplicación del régimen de Precios de Transferencia que señala el artículo 762-D y 762-I del Código Fiscal, establece que este, de igual forma será aplicable al año correspondiente en que se realice la transacción, sin limitarse solamente al hecho de reportar la operación en la Declaración Jurada de Rentas.

- En el 2011 el contribuyente -----, no se encontraba en la obligación de someterse al Régimen de Precios de Transferencia, tomando en consideración que la norma vigente el momento era la Ley 33 de 2010 que adicionó el artículo 762-D del Código Fiscal.
- Con base en lo anterior, al no incurrir en ninguno de los supuestos establecidos en dicho artículo, no se encontraba sujeto el régimen de precios de transferencia vigente en ese momento, ya que no se solicitó la aplicación de alguna cláusula de alguno de los tratados para obtener beneficio de los mismos.
- Con la Ley 52 de 2012, se modificó el régimen de precios de transferencia al igual que el ámbito de aplicación y se cumplió oportunamente con la confección del Estudio de Precios de Transferencia correspondiente, así como la presentación del Informe 930 para el periodo fiscal 2012, tomando en cuenta que en este periodo se realizaron transacciones con partes relacionadas en el extranjero, cumpliendo con la normativa vigente.
- A pesar de haber optado por el método de obra terminada para determinar el Impuesto Sobre la Renta, presentó el Informe 930 oportunamente para el periodo fiscal 2012 a fin de cumplir con la obligación arriba descrita, artículo 762-I del Código Fiscal que establece que el informe debe presentarse anualmente por los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas en el exterior, por lo tanto, no estipula exención a esta obligación para los contribuyentes que mantengan algún tipo de método especial para declarar ingresos, costos, gastos incurridos en un periodo fiscal específico (empresas constructoras).
- La Administración Tributaria no debe perder de vista la finalidad del régimen de transferencia que es velar por las operaciones que se realicen con partes en el exterior, sean valoradas de acuerdo al principio de libre competencia. Dicho de otro modo, no podría compararse una operación que se realizó en el 2011 con una similar se haya realizado en el 2013, dado que no se encontraría bajo circunstancias similares tal como establece el artículo.
- Para el periodo 2011 no existía la obligación de presentación de Informe 930 para nuestra mandante y por el contrario para el periodo 2012 si se encontraba sujeta a dicha obligación, la cumplió como consta en el expediente.
- Respecto a la diferencia de un millón doscientos setenta mil ciento ochenta y seis balboas con 05/100 (B/.1,270,186.05), esta corresponde a transacciones con partes relacionadas en el exterior realizadas durante el periodo fiscal 2011 y las cuales como hemos indicado, no estaban sujetas al régimen de precios de transferencia.
- Que la Administración Tributaria debió ejercer su rol fiscalizador en base a las facultades otorgadas a través del artículo 19 del Decreto de Gabinete 109 de 1970 y solicitar información a su mandante ante la supuesta inconsistencia o diferencia surgida y comprobar a que periodo fiscal debía atribuirse el monto resultante del cruce de información entre el Informe 930 del periodo fiscal 2012 y la Declaración Jurada de Rentas del periodo fiscal 2013.

- La Administración Tributaria concluyó que de dicha diferencia surgía la obligación de presentar el Informe 930, sin tomar en cuenta que el 2011, no estaba sujeta al régimen de precios de transferencia.

### **Etapas probatorias en la segunda instancia**

Finalmente, con el Recurso de Apelación el apoderado especial del contribuyente -----, solicita la práctica de una prueba pericial por constituir un hecho nuevo, que se verifique si la diferencia de un millón doscientos setenta mil ciento ochenta y seis balboas con 05/100 (B/.1,270,186.05), es atribuible a transacciones llevadas a cabo con partes relacionadas en el exterior en el periodo fiscal 2011.

A través de la Resolución n.º TAT-PR-067 de 26 de noviembre de 2015, no se admitió la referida prueba por no ser conducente, respecto a los hechos que debían comprobarse (foja 32-34 del expediente del Tribunal).

### **CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL**

Corresponde entonces a este Tribunal, analizar los principales aspectos legales objeto de la presente controversia, a efectos de tomar una decisión justa y acorde a derecho, tomando en cuenta las pruebas que constan en el expediente de antecedentes, junto con los recursos presentados.

De las constancias del expediente de antecedentes y de las resoluciones que motivan la presentación del recurso de apelación ante este tribunal, se advierte que el punto central de la controversia radica en determinar si el contribuyente, -----, presentó o no presentó el informe de precios de transferencia correspondiente al periodo 2013 y qué motivó que se le sancionara con multa de B/.99,817.04 por el incumplimiento de la presentación del mismo para el período fiscal 2013.

A efectos de dar cumplimiento a los principios que rigen el régimen de precios de transferencia, es necesario analizar el caso bajo estudio, haciendo referencia no solo a la normativa que lo regula sino a la forma en que se establecieron las obligaciones de los contribuyentes sujetos a este régimen, para garantizar su cumplimiento. Esto nos llevará a determinar con precisión cuáles eran las obligaciones a las que estaba sometido el contribuyente y si estas fueron efectivamente incumplidas.

La República de Panamá con el fin de adecuarse a los Tratados o Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional a través de la Ley 33 de 30 de junio de 2010, adicionó el Capítulo IX al Código Fiscal, en el cual se estableció el Régimen de Precios de Transferencia. En este sentido los artículos 762-A y 762-B incluidos a través de la



mencionada Ley 33, desarrollaron el Principio de Libre Competencia y facultaron a la Dirección General de Ingresos para verificar y efectuar los ajustes necesarios cuando el precio pactado, no corresponda al que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables, como podemos apreciar:

“**Artículo 762-A** El principio de 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 deducciones 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-B** Facultades de la Dirección General de Ingresos. La Dirección General de Ingresos podrá comprobar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado no corresponda a los que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables, resultando en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición, según sea el caso.”

De acuerdo a ello, la Ley 33 de 2010 incluyó obligaciones a los contribuyentes de presentar, con la Declaración Jurada de Rentas, información y el análisis suficiente para valorar y documentar sus operaciones con partes relacionadas. Específicamente, se incluyó el artículo 762-I que establecía lo siguiente:

**Artículo 762-I. Principios generales. Información y documentación.** Los contribuyentes deben contar, al momento de presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta, con la información y el análisis suficiente para valorar y documentar sus operaciones con partes relacionadas, de acuerdo con las disposiciones legales establecidas en este Capítulo. No obstante, el contribuyente solo deberá aportar la documentación establecida en este Capítulo, a requerimiento de la Dirección General de Ingresos, dentro del plazo de cuarenta y cinco días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de Ingresos de solicitar aquella información adicional que en el curso de las actuaciones de auditoría considere necesaria para el ejercicio de sus funciones.

La información o documentación a que se refiere este artículo deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones. Deberá incluir, en todo caso, la información que el contribuyente haya utilizado para determinar la valoración de las operaciones entre entidades relacionadas y estará formada por:

1. La relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.
2. La relativa al contribuyente.

A los efectos de este Capítulo, se entiende por grupo empresarial el conjunto de partes relacionadas con el contribuyente que realicen actividades económicas entre sí.

Se podrá incluir en la declaración jurada del Impuesto sobre la Renta correspondiente, la solicitud de los datos relativos a operaciones relacionadas, así como su naturaleza u otra información relevante, en los términos que disponga la misma.

Los contribuyentes deben presentar, anualmente, una declaración informativa de las operaciones realizadas con partes relacionadas que son residentes fiscales de los países con los que la República de Panamá mantenga tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional, la cual deberá presentarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del periodo fiscal del contribuyente, en los términos que fije la Dirección General de Ingresos a través de la reglamentación que al efecto se elabore.

Posteriormente, el citado artículo 762-I del Código Fiscal, tal como quedó modificado con la Ley 52 de 2012, aplicable al caso que nos ocupa, estableció una obligación a los contribuyentes de presentar anualmente un informe (Formulario 930) sobre las operaciones que se realicen con partes relacionadas, dentro de los siguientes seis (6) meses, al cierre del periodo fiscal correspondiente, además de establecer que ante el incumplimiento de dicha obligación, se sancionaría con multa equivalente al 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas.

“Artículo 762-I. Informe de precios de transferencia. Los contribuyentes deberán presentar, anualmente, un informe de las operaciones realizadas con partes relacionadas, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de cierre del periodo 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 administrativos internos con el fin de dar cumplimiento a esta norma.

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** Se concede un periodo 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 periodo fiscal 2011.”

(El subrayado es del Tribunal)

De acuerdo a la resolución impugnada, la Dirección General de Ingresos sanciona al contribuyente -----, por el incumplimiento de presentar el Informe de Precios de Transferencia (Formulario 930) en el periodo fiscal 2013, luego de que el contribuyente dejara constancia a través de su Declaración Jurada de Rentas n.º 2-1105474 (visible a foja 1 del antecedentes), que realizó operaciones con partes relacionadas por la suma de nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres balboas con cincuenta centésimos (B/9,981,703.50).

El apoderado legal del contribuyente, en su defensa, señaló que en virtud del método escogido por su mandante, que es el método de obra terminada para las empresas de construcción, presentó sus declaraciones juradas de rentas correspondientes a los periodos fiscales 2011, 2012 y 2013, acumulando la totalidad de los ingresos, costos y/o gastos incurridos durante el desarrollo del proyecto de construcción, en la Declaración Jurada de Rentas del periodo fiscal 2013.

El recurrente manifestó que de acuerdo a lo establecido en el artículo 762-I del Código Fiscal, procedió con la confección del Estudio de Precios de Transferencia y con la presentación del informe 930, para el periodo fiscal 2012, detallando el total de operaciones realizadas con sus partes relacionadas en el exterior, tomando en cuenta que fue en este periodo en el que se realizaron las transacciones, y que la norma establece que el informe 930 debe presentarse anualmente. Además, mencionó que esta norma no estipula distinción alguna para los contribuyentes que mantengan algún tipo de método especial para declarar sus ingresos, costos, gastos incurridos en un periodo fiscal específico (ejemplo empresas constructoras).

Ante esta situación, es importante mencionar el artículo 762-D del Código Fiscal, donde se establece el ámbito de aplicación del Régimen de Precios de Transferencia, como quedó modificado con la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, que establece lo siguiente:

**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.

El ámbito de aplicación a que se refiere el párrafo anterior alcanza a cualquiera 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 periodo fiscal en el que se declare o lleve a cabo la operación.

Para la interpretación de lo normado en las disposiciones contenidas en este Capítulo, serán aplicables, como referencia técnica, 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 con las disposiciones de este Capítulo.

**PARÁGRAFO I.** La obligación de documentación a que se refieren los artículos 762-I, 762-J y 762-K, en el ámbito de aplicación general de las disposiciones contenidas en este Capítulo, será exigible respecto de transacciones realizadas a partir del periodo fiscal 2012. El informe anual a que se refiere el artículo 762-I deberá ser presentado por primera vez dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de cierre del periodo fiscal.” (El subrayado y resaltado es del Tribunal)

Es importante tener en cuenta que la ley 52 de 2012 que modificó el artículo citado ut supra, entró a regir el 29 de agosto de 2012. De la norma transcrita se desprende que el objeto del Régimen de Precios de Transferencia es el de regular las transacciones entre partes relacionadas, siempre que estas operaciones tengan efectos como ingresos, costos o deducciones en la determinación de la base imponible, para fines del impuesto sobre la renta, del periodo fiscal donde se declare o se lleve a cabo la operación de un contribuyente.

En el caso de las empresas de construcción, cuyas operaciones generadoras de renta afectan a más de un año fiscal, el contribuyente tiene la opción de aplicar cualquiera de los tres métodos establecidos en el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993. Es importante analizar el método de obra terminada, que utiliza el contribuyente, y que se puede apreciar en el literal c) del artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993:

**“Artículo 123. Determinación del impuesto en el caso de construcciones.**

**1. De las empresas de construcción:**

En el caso de empresas de construcción o de empresas que realicen trabajos sobre inmuebles y cuyas operaciones generadoras de renta afecten a más de un año fiscal, el contribuyente podrá, a su opción, aplicar cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Asignar a cada año fiscal la renta gravable que resulte de aplicar sobre los importes efectivamente recibidos en dicho año, el porcentaje de ganancia neta calculado para toda la obra. Este porcentaje podrá ser modificado por la parte correspondiente a los años fiscales siguientes, en caso de evidente modificación del cálculo efectuado.
- b) Asignar al valor de la obra ejecutada en cada año fiscal, el porcentaje de ganancia calculado sobre el valor total de la obra y de ese resultado deducir los costos y gastos efectivamente incurridos en el respectivo año fiscal.
- c) Asignar al año fiscal en que se termine la obra la totalidad de las rentas brutas y los gastos y costos respectivos.

En los casos de los literales a) y b), la diferencia que se obtenga en definitiva al comparar la ganancia neta al final de la obra con la establecida mediante cualquiera de los procedimientos indicados en dichos literales, incidirá en el año fiscal en que la obra concluya. En el caso del literal c), la renta gravable que se tomará en cuenta será la que corresponda a la totalidad de la obra.” (El subrayado y resaltado es del Tribunal)

Así las cosas, se aprecia que en el método obra terminada, la renta gravable que se toma en cuenta, es la que corresponde a la totalidad de la obra. En este sentido, siguiendo el artículo 762-D del Código Fiscal, el ámbito de aplicación para fines del Impuesto Sobre la Renta, parece referirse al periodo fiscal en que se declare la renta y no cuando se lleve a cabo la operación (anual), puesto que pareciera no tendría ningún sentido aplicarlo en años donde

las casillas de declaración jurada de rentas - operaciones con parte relacionada exterior, fueron dejadas en blanco y que se pueden apreciar en las declaraciones juradas de rentas periodo fiscal 2011 - fojas 26 y periodo fiscal 2012 – foja 29 del expediente antecedentes).

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. En este sentido resulta oportuno citar al autor Edison Gnazzo, quien en su libro Impuestos y Gastos Públicos de la República de Panamá, se refiere a los regímenes especiales del impuesto sobre la renta:

“Bajo los regímenes especiales y según se verá en el **Capítulo 4.12.**, 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**” (El subrayado y resaltado es del Tribunal)

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. En primer lugar estamos frente a un contribuyente del grupo que tiene, porque la ley se lo permite, un sistema distinto para hacer la determinación del impuesto sobre la renta que este debe pagar al fisco. En ese sentido queda claro, porque la resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014 así lo reconoce, que -----, es una empresa que ejerce la actividad de la construcción y sigue el método de obra terminada. En este caso particular, el contribuyente presentó su declaración jurada de renta en el año 2013 incluyendo o acumulando por vía del método mencionado, los períodos 2011 y 2012. La presentación de la declaración jurada de rentas bajo este método no plantea un problema jurídico mayor en este caso, salvo que, mediante la ley 33 de 2010, la República de Panamá adoptó el Régimen de Precios de Transferencia mediante la adición del Capítulo IX al Código Fiscal, la cual entró a regir al día siguiente de su promulgación, es decir, entró a regir el 1 de julio de 2010 y aunque se incluyó el efecto retroactivo para algunas de sus normas, esto no fue así para los artículos mencionados, los cuales empezaron a regir a partir de la promulgación de la ley.

Esa última anotación cobra especial relevancia en el análisis del presente caso porque como podemos ver, la resolución n.º 201-53 de 14 de octubre de 2014 que es recurrida (fs 7 a 9 del antecedente), para establecer el ámbito de aplicación del régimen de precios de transferencia, se limita a transcribir los artículos 762-D y 762-I tal como quedaron modificados por la ley 52 de 2012 haciendo abstracción del sistema que seguía el contribuyente, que era el de obra terminada, y sin hacer un mayor análisis para verificar si en efecto le alcanzaban las obligaciones que la norma impuso en el tiempo teniendo en cuenta que la declaración que genera la controversia, se refería a los períodos 2011, 2012 y 2013, y las normas aplicables al caso fueron aprobadas en los años 2010 y 2012. Sumado a

esto, el artículo 762-I tal como fue adicionado por la ley 33 de 2010 (que como quedó dicho, entró a regir el 1 de julio de 2010) establecía que “...Los contribuyentes deben presentar, anualmente, una declaración informativa de las operaciones realizadas con partes relacionadas que son residentes fiscales de los países con los que la República de Panamá mantenga tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional, la cual deberá presentarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del periodo fiscal del contribuyente, en los términos que fije la Dirección General de Ingresos a través de la reglamentación que al efecto se elabore”. El formulario 930, que es el medio aprobado por la administración tributaria para presentar el informe de marras, fue adoptado mediante la resolución n.º 201-6845 de 15 de junio de 2012, esto significa que fue aprobado 15 días antes del vencimiento del término establecido en la ley.

Aun cuando con la reforma hecha mediante la ley 52 de 2012 se concedió un “período especial” o “moratoria” para la presentación del informe de precios de transferencia mediante el recién aprobado formulario 930, en la cual “...Se concede un periodo 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 periodo fiscal 2011.”, la Administración Tributaria reconoció que el contribuyente presentó oportunamente sus Declaraciones Juradas de Renta correspondiente a los periodos 2011, 2012 y 2013. Además, reconoció que el contribuyente tenía derecho a acumular la totalidad de los ingresos percibidos y/o gastos incurridos vinculados al proyecto de construcción que según el recurrente finalizó en el año 2013, como en efecto hizo. El problema, sin embargo, radica en determinar cuándo y cómo debía el contribuyente cumplir con la obligación de presentar el informe de precio de transferencia que establecía la ley, teniendo en cuenta la aprobación de leyes sucesivas. Decimos esto porque según la Dirección General de Ingresos, esa obligación surge en el momento en que el contribuyente declara o manifiesta en su Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta, que ha realizado operaciones con partes relacionadas que inciden en la determinación de la base imponible correspondiente, considerando que, en el caso en cuestión, tales operaciones se entienden asignadas al año en que se terminó la obra de construcción por la aplicación del artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

No obstante, la Dirección General de Ingresos señaló que el contribuyente no declaró operaciones con partes relacionadas en su Declaración Jurada de Rentas del año fiscal 2012, y como consecuencia no estaba obligado a presentar el Informe de Precios de Transferencia durante dicho periodo fiscal, pero omitió presentar el Informe de Precios de Transferencia en el periodo 2013, a pesar de que en su Declaración Jurada de Rentas del año 2013 declaró operaciones con partes relacionadas por un monto de nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres Balboas con 50/100 (B/9,981,703.50).

En opinión de la Administración Tributaria, la última frase del artículo 762-D, toma en consideración la posibilidad de que algunos contribuyentes declaren sus operaciones o

transacciones con partes relacionadas en un periodo distinto a aquel en el que se llevó a cabo dicha operación o transacción – como el caso que atañe, pero esto resulta contradictorio pues por un lado la **resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014** concluye que la obligación de presentar el informe surgió en el momento en que el contribuyente consignó en su declaración jurada de impuesto sobre la renta que había realizado operaciones con partes relacionadas (foja 5 del expediente de antecedentes), y por otro lado, la **resolución n.º 201-0846 de 19 de enero de 2015** dice que esas operaciones se pueden declarar en un período distinto en el que se llevó a cabo (foja 114 y 115 del expediente de antecedentes); quedando el contribuyente en medio de dos situaciones que generan la incertidumbre que nos ha llevado a este punto.

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.

Somos del criterio que ante estas circunstancias, algunas de carácter objetivo como eran la dificultad que se presentaba sobre la interpretación de la norma y su contenido cambiante, como otras de carácter subjetivo relacionadas a las características y condiciones que acompañan a este tipo de contribuyente; -----, actuó de forma razonable para cumplir con el mandato de la ley dentro de las complejas circunstancias descritas. Y es que, ante las posibles consecuencias de una sanción por vía de una multa por el incumplimiento de la norma, debe tenerse en cuenta la conducta asumida por el contribuyente quien presentó en 2012 un informe y un estudio de precios de transferencia sin tener la certeza de estar obligado a ello, situación de la cual solo tuvo conocimiento cuando se le impone la multa obviando que la posición del contribuyente acerca de su obligación ante leyes que sobre precios de transferencia fueron aprobadas sucesivamente y debiendo cumplir de acuerdo a los principios que sobre hermenéutica legal consagra el Código Civil, le dio prevalencia a la norma posterior (ley 33 de 2010 → ley 52 de 2012 ).

La conducta del contribuyente respecto al cumplimiento de la normativa sobre precios de transferencia, no supone una intención deliberada de vulnerarla para colocarse peligrosamente en una posición de incumplimiento que le podría traer aparejada una multa,

de la que finalmente no se terminó de librar. En este caso, se le sancionó al contribuyente por incumplir en su totalidad una normativa que cambió en menos de dos años sin tomar en consideración aquello con lo que si cumplió, es decir, la Administración Tributaria tomó en consideración las sumas correspondiente a sus operaciones con partes relacionadas presentadas en su declaración jurada de renta de 2013 (por el método de obra terminada) las cuales ascendían a la suma de B/9,981,703.50 imponiéndole una multa del 1% sobre dicha suma, y es en ese momento que el contribuyente conoce que no estaba obligado a presentar el informe de precios de transferencia para el período 2012 que ya había sido presentado en su momento por la suma de ocho millones setecientos once mil quinientos diecisiete balboas con 45/100 (B/8,711,517.45) .

La medida o la base utilizada por la Administración Tributaria para imponer la multa solo tomó en consideración que -----, al presentar su declaración jurada de rentas para el período 2013, omitió presentar su informe, declaración que incluía los períodos 2011 y 2012 (del cual el contribuyente presentó en su momento el informe de ley). Sin embargo, ante un caso de esta naturaleza y características, es pertinente tener en cuenta que existen elementos doctrinales vigentes y reconocidos por la jurisprudencia de nuestros tribunales de justicia que podían y debían ser considerados en la aplicación de la sanción.

Para que el Estado, a través de sus instituciones, imponga obligaciones, sanciones o cargas a sus funcionarios producto de una conducta de estos, no solo debe apoyarse en el principio de estricta legalidad sino que debe observar otros criterios desarrollados por la doctrina como el principio de proporcionalidad al cual nuestra jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia le ha reconocido plena validez en las actuaciones de las autoridades administrativas. Es por ello que si bien, por un lado en una ley se establecen las faltas y sus sanciones, por el otro se establezcan las reglas para la aplicación de estas últimas. Esas reglas procuran establecer criterios a tener en cuenta tales como la progresividad y gravedad de la falta cometida, su naturaleza, el carácter primario o la reincidencia de un infractor, entre otras. Mediante el principio de proporcionalidad lo que se persigue no solo es la aplicación llana de la ley ante una situación específica sino que la actuación que se ejercite ante esta por parte de la administración pública, en cualquiera de sus ámbitos de competencia, sea proporcional al fin perseguido.

Sobre el principio de proporcionalidad, José Ignacio López González, en su obra “El Principio de Proporcionalidad en Derecho Administrativo” anota lo siguiente:

“1. Como principio interpretativo para la graduación del contenido de los actos administrativos limitadores de derechos  
**Tres son los ámbitos principales en los que se ha venido haciendo aplicación del principio de proporcionalidad, como principio determinante del contenido adecuado a la legalidad de la actuación administrativa: a) la actividad sancionadora;** b) la actividad administrativa de disciplina urbanística, y c) la actividad de reintegro por incumplimiento parcial de las cargas inherentes a la subvención percibida.

a) Actividad sancionadora.

**El Tribunal Supremo exige para la utilización de la potestad discrecional de la Administración en la cuantificación de las sanciones, que ésta aplique correctamente el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción (SSTS de 2 de febrero de 1998 —Ar. 1296— y de 29 de abril de 1991 —Ar. 3087—), de modo que tomando en consideración todas las circunstancias objetivas y en función del contenido del expediente administrativo, el importe de la multa guarde la debida proporción con la entidad de la infracción (SSTS de 24 de octubre de 1997 —Ar. 7544—, de 7 de octubre de 1997 —Ar. 7425—, de 6 de octubre de 1997 —Ar.7421— y de 21 de julio de 1997 —Ar. 6113—).**

**En aplicación del principio de proporcionalidad, el Tribunal Supremo exige de la Administración que, en las sanciones susceptibles de graduación, fundamente la decisión con expresa invocación de las concretas razones por las que se impone una determinada, ponderando las circunstancias concurrentes (STS de 14 de febrero de 1997 —Ar. 4799)...” (El resaltado es nuestro)**

Sobre la aplicación del mencionado principio, el autor expresa:

“En consecuencia, la aplicación del principio de proporcionalidad en Derecho Administrativo significa que le sean jurídicamente exigibles a la Administración, como requisitos de legalidad de su actuación administrativa, los siguientes:

a) **Que el contenido de la actuación administrativa sea adecuado a los fines que la justifican.**

La adecuación, idoneidad o aptitud del contenido de la actuación administrativa representa siempre la justa correspondencia entre el supuesto de hecho que justifica la intervención administrativa, los medios empleados por la Administración y los fines de interés general que tutela el Ordenamiento jurídico con dicha intervención.

Independientemente de que la Administración, con ocasión de la determinación del contenido de sus actuaciones, pueda incurrir en múltiples violaciones del Ordenamiento jurídico (arbitrariedad, desviación de poder, fraude de ley, etc.), lo cierto es que todo juicio de proporcionalidad acerca de la actividad de la Administración tiene como presupuesto necesario que el contenido del acto sea adecuado a los fines que lo justifican.

El juicio de adecuación a veces no será suficiente para poder hacer un juicio de proporcionalidad, pero constituye en todo caso la primera exigencia para poder cumplir con el principio de proporcionalidad.

En determinados supuestos, una justa ponderación entre el supuesto de hecho, la medida administrativa adoptada y el fin perseguido por el Ordenamiento jurídico, será suficiente para concluir si la Administración Pública ha observado o no, en el caso concreto, el principio de proporcionalidad.” (el resaltado y subrayado es nuestro)

Nuestra jurisprudencia del Pleno de la Corte Suprema de Justicia ha reconocido la vigencia del citado principio en las actuaciones administrativas en fallo de 22 de julio de 2008 donde expresó:

**“El Pleno de la Corte ha reconocido las vigencias del principio de proporcionalidad en las actuaciones de autoridades administrativas y jurisdiccionales, el cual está presidido por una adecuación de medios a fines. (Sentencia de 11 de mayo de 1999)**

El requisito de proporcionalidad se corresponde a que la potestad ejecutada por las autoridades debe estar sujeta al contenido y alcance de la norma pertinente, en relación a las circunstancias que inciden en la conducta cuestionada.

Este Tribunal ha enfatizado la importancia del principio de proporcionalidad en el proceso penal, tal es el caso de la Sentencia de 3 de septiembre de 2001, en la que se expresó lo siguiente:

“El criterio de proporcionalidad cuyos orígenes se remontan al Derecho de Policía y que luego fue extendiendo su reconocimiento al ámbito administrativo, penal y procesal penal, representa un principio general de derecho que impone a los poderes públicos la exigencia de no afectar los derechos fundamentales de los ciudadanos más allá de los límites que razonablemente justifiquen su limitación o restricción. Este principio de proporcionalidad que es pieza valorativa fundamental en el tema concreto de las medidas cautelares está erigido sobre un valor de justicia, pues, como bien ha anotado el autor alemán KARL LARENZ, su fundamentación descansa "en su sentido de prohibición de excesividad, es un principio de derecho justo, que deriva inmediatamente de la idea de justicia. Indudablemente conecta con la idea de



moderación y de medida justa en el sentido de equilibrio" ("Derecho Justo. Fundamentos de Etica Jurídica, Editorial Civitas, Madrid, 1985, Pág. 144.)

El reconocimiento del principio de proporcionalidad exige que la medida restrictiva del derecho fundamental reúna varios elementos a saber a. **La medida enjuiciada tiene que ser idónea** entendiéndose que la misma debe ser cualitativamente apta para la consecución de los fines perseguidos, b. **La medida debe ser necesaria** de manera que no se provoquen excesos en la afectación de derechos individuales más allá de los límites que verdaderamente justifiquen la circunstancia del caso particular; y c. **La medida debe ser proporcional y sólo puede adoptarse después que la autoridad haya efectuado un análisis de ponderación de intereses de cara a las circunstancias del caso concreto, con el objeto de que la restricción impuesta mantenga una relación razonable y no excesiva con el interés que se trata de salvaguardar.** (El destacado es nuestro)

En Sentencia de 29 de junio de 2007, se plantearon conceptos relativos al ámbito de los derechos fundamentales en relación al principio de proporcionalidad:

"El principio de proporcionalidad está reconocido, entonces, como un patrón mediante el cual debe calibrarse la actuación de las autoridades, y su observancia impone a estas una prohibición de excesividad al adoptar las medidas que afecten o sacrifiquen Derechos Fundamentales.

Para que la medida restrictiva del derecho fundamental atienda al contenido del principio de proporcionalidad, es preciso que se cumplan las siguientes exigencias: a- Idoneidad en la medida, entendiéndose que ella debe ser cualitativamente apta para la ejecución de los fines perseguidos .b- Necesidad, pues, la medida tiene que adoptarse en forma que no provoque innecesarios excesos o afectaciones a los derechos individuales, más allá de los límites que verdaderamente justifiquen y aconsejen las circunstancias del caso en particular; y c-Proporcionalidad, por cuanto que la medida sólo podrá adoptarse después que la autoridad haya efectuado un obligante examen de ponderación de intereses frente a las circunstancias del caso concreto, de modo que la restricción sea razonable y no excesiva con el interés que se pretende salvaguardar."

En el caso bajo análisis, resulta claro que -----, siguiendo el método de obra terminada, presentó su declaración jurada de rentas en 2013 donde acumulaba los ingresos y gastos correspondientes a los períodos 2011 y 2012. Es incluso aceptado por la Dirección General de Ingresos en la resolución 201-0846 de 19 de enero de 2015 que el contribuyente no declaró operaciones con partes relacionadas en 2012, y que aun cuando este no estaba obligado a ello, presentó su informe de precios de transferencia respecto a ese período. Resulta igualmente claro que el informe 930 no fue presentado junto a la declaración jurada de renta presentada en 2013 (que acumulaba los períodos ya mencionados).

Ante estos antecedentes, es entendible que la Administración Tributaria haya actuado con base en el resultado contemplado en la norma que impone una obligación, no obstante, debió considerar otros elementos que le constaban en este caso tales como la actividad que realiza el contribuyente y que originó confusión, y la conducta asumida por el contribuyente de entregar un informe 930 para el período 2012 del que luego se notifica que no estaba obligado a presentar. A las circunstancias comentadas respecto al entorno legal cambiante y la actuación razonable que ----- adoptó respecto a esta, hay añadirle que la sanción que le fue impuesta no guarda relación con el interés que trata de salvaguardar pues resulta excesiva para un contribuyente que actuó acorde con la forma en que interpretó que la ley le obligaba.

Dicho esto, este tribunal considera que la multa impuesta es procedente pero discrepa de la base que sirvió de cálculo porque no resulta proporcional si tomamos en consideración que esta se impuso al contribuyente por no presentar un informe 930 en el período 2013, el cual hubiese contenido la misma información que fue presentada y sustentada en el informe 930 presentado en 2012. La salvaguarda de los intereses del Estado debe tener presente la existencia de reglas claras tanto para la administración como para el administrado y eso, en este caso, no resulta del todo claro.

La obligación de presentar un informe para determinar si un contribuyente que realizó operaciones con partes relacionadas las hizo al precio de mercado para que su renta declarada se ajuste a la realidad y pague el importe correcto, debe corresponderse con la imposición de la multa (sanción) con aquello que efectivamente se dejó de cumplir. Si bien la normativa estableció la obligación de presentar un informe de precios transferencia, estableciendo igualmente el plazo dentro del cual un contribuyente obligado a ello debía presentarlo correspondiendo a ese incumplimiento la imposición de una multa; al no considerar otros factores que podrían no ser imputables al contribuyente, puede conducir a sancionar en exceso, es decir, más allá de lo que era el propósito de la norma. El ejercicio del poder sancionador del Estado siempre debe descansar sobre premisas que tengan como principio las garantías que tiene todo ciudadano. Esto evita el ejercicio excesivo de la potestad sancionadora del Estado que se concreta en la imposición de una sanción de este tipo o de otra naturaleza.

En concordancia con lo anterior, no consideramos que sea proporcional la multa impuesta y que asciende a la suma de noventa y nueve mil ochocientos diecisiete balboas con 04/100 (B/.99,817.04) que corresponde al 1% de las operaciones declaradas con partes relacionadas en el período 2013, y que ascendían a la suma de nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres Balboas con 50/100 (B/.9,981,703.50). A efectos de respetar los principios enunciados, consideramos que la multa por no presentar el informe 930 sobre precios de transferencia se debe aplicar sobre la diferencia entre las sumas correspondientes a las operaciones declaradas con partes relacionadas en el período 2012, la cual ascendía a la suma de ocho millones setecientos once mil quinientos diecisiete balboas con 45/100 (B/.8,711,517.45), y las sumas declaradas en el año 2013 que se ubicaban en nueve millones novecientos ochenta y un mil setecientos tres Balboas con 50/100 (B/.9,981,703.50), tomando en cuenta que la finalidad de estas obligaciones formales es la de contar con la información necesaria para el análisis de precios de transferencia, la cual ya había sido declarada el año anterior (2012).

Así las cosas, consideramos que si bien la Dirección General de Ingresos actuó en derecho al sancionar al contribuyente por el incumplimiento de la obligación de presentar el informe 930, correspondiente al periodo fiscal 2013, este tribunal es del criterio que la base del cálculo para la imposición de la multa correspondiente debió tomar en consideración la

situación particular del contribuyente y los factores objetivos y subjetivos que fueran mencionados anteriormente. Por ello este tribunal considera que se debe proceder con el ajuste de la base sobre la cual debe ser sancionado el contribuyente -----, de la siguiente manera:

PERÍODO	FUENTE	SUMAS DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS
2013	Declaración Jurada de Rentas para períodos 2011, 2012 y 2013	B/. 9,981,703.50
2012	Informe 930	B/. 8,711,517.45
Diferencia entre las sumas de operaciones con partes relacionadas en 2013 y 2012		<b>B/. 1,270,186.05</b>
Multa del 1% sobre la diferencia		<b>B/. 12,701.86</b>

Con base en todo lo expuesto, lo procedente es modificar la Resolución n. ° 201-503 de 14 de octubre de 2014 y su acto confirmatorio para que la multa a imponer al contribuyente sea del 1% sobre la suma que resulte de la diferencia entre la cifra consignada en la declaración jurada de rentas de 2013 como producto de operaciones con partes relacionadas (B/.9,981,703.50), y la cifra que fue acreditada en el informe 930 entregado a la Administración Tributaria en 2012 (B/.8,711,517.45). Esa diferencia asciende a un millón doscientos setenta mil ciento ochenta y seis balboas con cinco centésimos (B/.1,270,186.05), por lo que la multa a imponer se fijaría en el 1% de esa cantidad, es decir, en doce mil setecientos un balboas con ochenta y seis centésimos (B/.12,701.86).

#### PARTE RESOLUTIVA

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

**PRIMERO: MODIFICAR** el artículo primero de la parte resolutive de la Resolución n.º 201-503 de 14 de octubre de 2014 y su acto confirmatorio contenido en la Resolución n.º 201-0846 de 19 de enero de 2015, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, en la cual se sancionó al contribuyente -----, con RUC -----, con multa de Noventa y nueve mil ochocientos diecisiete balboas con 04/100 (B/.99,817.04), por el incumplimiento de la presentación del Informe de Precios de Transferencia Formulario 930, para el periodo fiscal 2013, el cual quedará así:

**PRIMERO: SANCIONAR** con multa de doce mil setecientos un balboas con ochenta y seis centésimos (B/.12,701.86) a la sociedad -----  
-----, con RUC ----- y DV--, por el incumplimiento de la presentación del Informe de Precios de Transferencia Formulario 930, para el periodo fiscal 2013

**SEGUNDO: MANTENER** en todo lo demás la resolución 201-503 de 14 de octubre de 2014 y su acto confirmatorio contenido en la Resolución n.º 201-0846 de 19 de enero de 2015

**TERCERO: COMUNICAR** a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación.

**CUARTO: ADVERTIR**, al contribuyente que con la presente Resolución se agota la Vía Gubernativa, por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativa de la Corte Suprema de Justicia.

**QUINTO: DEVOLVER** el expediente de primera instancia y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

**SEXTO:** Ordenar el cierre y archivo del expediente.

**FUNDAMENTO DE DERECHO:** Artículo 695, 699, 762-A, 762-B, 762-D, 762-I del Código Fiscal, artículo 67 y 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

Notifíquese y Cúmplase,

**(fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ**  
Magistrado

**(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO**      **(fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA**  
**Magistrado**                                      **Magistrada**

**(fdo.)LYDA ANGÉLICA RODRÍGUEZ BASO**  
**Secretaria General ad hoc**