

16 ABR 2012

16 ABR 2012

**ADVERTENCIA DE
INCONSTITUCIONALIDAD**

**RECURSO DE RECONSIDERACIÓN
CONTRA LA RESOLUCIÓN 201-84 DE
4 DE ENERO DE 2012, POR LA CUAL
LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS
RESUELVE EXPEDIR LIQUIDACIÓN
ADICIONAL A NOMBRE DE DESARROLLO
GOLF CORONADO, S.A., POR LA SUMA DE
B/.2,083,590.14, POR DEFICIENCIA EN SUS
DECLARACIONES DE IMPUESTO SOBRE
LA RENTA PARA LOS AÑOS 2008, 2009 Y
2010.**

**SEÑOR DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y
FINANZAS:**

Nosotros, RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS, sociedad civil de abogados, inscrita a la Ficha 006211, Rollo 1562, Imagen 0002 de la Sección de Micropelículas (Común) del Registro Público, con oficinas en Urbanización Marbella, Calle Aquilino de la Guardia, Edificio Torre Banco General, 9º Piso, de esta ciudad, lugar donde recibimos notificaciones personales, actuando en nuestra calidad de Apoderados Especiales de la empresa DESARROLLO GOLF CORONADO, S.A. con R.U.C. No.879-560-102398, con domicilio en el corregimiento de Bella Vista, Calle 58, Casa 210, Distrito y Provincia de Panamá, comparecemos ante este Despacho a fin de interponer, como en efecto lo hacemos **ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD** en cuanto a la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adoptadas como propias mediante la Resolución No. 201-1369 de 7 de mayo de 2008, dentro del Recurso de Reconsideración interpuesto por DESARROLLO GOLF CORONADO, S.A., en contra de la Resolución N° 201-84 de 4 de enero de 2012, por medio de la cual se resuelve EXIGIR al Contribuyente el pago de la suma de B/.2,083,590.14 en concepto de liquidación adicional del Impuesto sobre la renta para los periodos fiscales 2008, 2009 y 2010, respectivamente, presentadas por nuestra representada ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

**II. HECHOS EN LOS CUALES FUNDAMENTAMOS LA PRESENTE ADVERTENCIA
DE INCONSTITUCIONALIDAD.**

PRIMERO: Que mediante Resolución N° 201-84 del 4 de enero de 2012, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas resolvió expedir una Liquidación Adicional a nombre del contribuyente DESARROLLO GOLF CORONADO, S.A. por la suma de DOS MILLONES OCHENTA Y TRES MIL QUINIENTOS NOVENTA BALBOAS CON 14/100 (B/.2,083,590.14), por supuestas deficiencia en sus Declaraciones del Impuesto sobre la Renta para los años 2008, 2009 y 2010, supuestamente encontradas mediante la auditoría integral realizada por esta institución a los libros contables de la empresa.

Urbanización Marbella, Calle Aquilino De La Guardia, Torre Banco General, Piso No.9
Teléfono 269-1127, Fax 269-5622, Correo Electrónico: riveboca@riveboca.com
Apartado 6-1514 El Dorado, Panamá, República de Panamá

SEGUNDO: Que ante lo señalado en el Hecho Primero anterior, presentamos en representación de **DESARROLLO GOLF CORONADO, S.A.**, formal Recurso de Reconsideración con la finalidad de que se revoque en todas sus partes la Resolución No. 201-84 del 4 de enero de 2012, expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, al existir deficiencias en cuanto a la investigación previa realizada por la DGI, las cuales desembocaron en errores evidentes que hacen que la misma revista de graves vicios de ilegalidad al transgredir disposiciones del ordenamiento jurídico vigente, vulnerando de esta manera los derechos legales y constitucionales de nuestra representada, tal y como hemos manifestado a lo largo de nuestra actuación dentro del presente proceso administrativo, y en acciones constitucionales de Habeas Data presentadas ante el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, con la finalidad de que se permita el acceso a información reprimida por parte de la DGI dentro del presente proceso, situación que ha colocado a nuestra representada en un estado parcial de indefensión.

TERCERO: Que los errores mencionados en el Hecho Segundo, inician desde el proceso de investigación adelantado por la Dirección General de Ingresos, al no ponderar o toma en consideración que el contribuyente **DESARROLLO GOLF CORONADO, S.A.**, se encuentra dentro de la Zona de Desarrollo Turístico No.4, ubicada en Farallón, y en consecuencia, goza de los incentivos fiscales por dedicarse a actividades turísticas, y en consecuencia sujeto a los incentivos contemplados en la Ley 8 de 1994 y sus posteriores reformas. En este sentido, la Dirección General de Ingresos ha aplicado en el proceso administrativo que nos ocupa y durante la propia investigación al contribuyente, los criterios contables contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), los cuales fueron adoptados en nuestro país de manera íntegra mediante el parágrafo 1 del artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005, el cual adopta como propias las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), tal y como se observa en el fundamento de Derecho que sirvió de sustento a la Resolución objeto de Recurso de Reconsideración, la Resolución No. 201-84 de 4 de enero de 2012, en la cual se sustenta parte de lo dispuesto en la misma en los parágrafos 3 y 2 del artículo 699 del Código Fiscal, los cuales señalan lo siguiente:

PARÁGRAFO 3. *La Dirección General de Ingresos solo aceptará declaraciones de renta preparadas con base en registro de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs. En casos excepcionales, se podrá utilizar el sistema de caja mediante previa autorización de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo con el tipo de la actividad económica del contribuyente. No necesitarán autorización previa las sociedades civiles dedicadas al ejercicio de profesiones liberales y las personas jurídicas cuyos ingresos gravables anuales no excedan de doscientos cincuenta mil balboas (B/.250,000.00).*

La norma citada impone una obligación para los contribuyentes en cuanto a la preparación de sus Declaraciones Juradas de Renta, obligando a estos a la preparación de las respectivas Declaraciones utilizadas por el Fisco para la determinación del ISR a pagar por parte de los contribuyentes, cumpliendo las normas y criterios contables contenidos en las NIIFS, situación que genera preocupación en virtud de la existencia de disposiciones contenidas en nuestro Código Fiscal que colisionan con los criterios contables contenidos en las NIIFS, situación que coloca a los contribuyentes en un estado de indefensión.

Lo anteriormente expuesto se agrava si observamos el contenido del párrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal, el cual establece lo siguiente:

"PARÁGRAFO 2. Con el fin de validar las declaraciones de renta, la Dirección General de Ingresos queda facultada para requerir del contribuyente, y éste obligado a suministrarlas, copias de los estados financieros presentado a los bancos e instituciones financieras. Las copias serán cotejadas con los originales. La no congruencia de la declaración de renta con los estados financieros auditados, con base en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFS, podrá, de probarse, ser considerada como defraudación fiscal."

Tal y como señalamos, la aplicación de la norma citada, coloca a los contribuyentes en un estado de indefensión, al pretender tipificar como una conducta de defraudación fiscal las diferencias que se encuentren entre la información contenida en la Declaración Jurada de Rentas y los Estados Financieros Auditados de los Contribuyentes, ignorando la presente norma la problemática existente en cuanto a las contradicciones entre las disposiciones del Código Fiscal utilizadas para la preparación de la Declaración Jurada de Rentas y las NIIFS utilizadas para la preparación de Estados Financieros.

En base a lo expuesto, consideramos que la aplicación de dichas normas al proceso de investigación llevado por la DGI en contra de nuestra representada han ocasionado un error flagrante al momento de determinar la renta neta gravable del contribuyente por parte de la DGI, lo que ocasiona que el resto de los cálculos contenidos en la investigación sean errados, advertencia realizada en reiterada ocasiones a lo largo del presente proceso y que no ha sido atendida por la DGI.

CUARTO: Que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), constituyen una serie de criterios para el desarrollo de la actividad contable alrededor del mundo, que se encuentran protegidos por Derechos de Propiedad Intelectual a favor del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), institución de carácter privado con sede en Londres, autor de los referidos criterios. En este sentido es importante destacar que si bien los criterios contenidos en las NIIFS se encuentran dirigidos a la unificación de los criterios contables y financieros a nivel internacional, los mismos no son cónsonos con disposiciones legales contenidas en nuestro Código

Fiscal, surgiendo un conflicto entre el alcance de criterios en los cuales el único afectado es el propio contribuyente.

QUINTO: Que la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas como propias por la República de Panamá mediante el párrafo 1 del artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005, y que se pretenden aplicar dentro del proceso administrativo que nos ocupa, adolece de vicios de inconstitucionalidad que hacen necesaria nuestra advertencia con la finalidad de que los mismos sean objeto de una evaluación por parte del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en atención a que dichas normas emanan de un ente de carácter Privado ajeno al Poder Legislativo que ostenta por mandato constitucional la Asamblea Nacional de Diputados, como lo es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) pretendiendo supeditar a todos los contribuyentes al cumplimiento de las normas y criterios contables que emita este organismo, tal y como se observa en la disposición legal a la cual hemos hecho referencia, la cual nos permitimos citar a continuación:

"Artículo 74. Se adiciona el literal i) al artículo 14 de la Ley 57 de 1978, así:

Artículo 14. Son funciones de la Junta Técnica de Contabilidad las siguientes:

...

i) Identificar, adoptar, modificar y promulgar, mediante resoluciones, las normas y procedimientos de contabilidad y auditoría que deben aplicar y seguir las empresas, comerciantes y profesionales, así como velar por su fiel cumplimiento.

Parágrafo 1. Se adoptan como propias y de aplicación en la República de Panamá, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), organismo independiente establecido para promulgar normas contables de aplicación mundial.

Parágrafo 2. Adoptar como propias y de aplicación en la República de Panamá las Normas y Guías Internacionales de Auditoría emitidas y que emita el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, para la auditoría de estados financieros.

Parágrafo 3. Facultar a la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN) para que recomiende las acciones reglamentarias que se requieran, aplicables a las Normas Internacionales de Contabilidad, a las Normas o Guías Internacionales de Auditoría emitidas por los organismos internacionales." (lo subrayado es nuestro)

Al adoptar como propias las Normas emanadas de un ente privado y ajeno al ordenamiento jurídico nacional, se pretende obligar a los contribuyentes al cumplimiento de normas contables ajenas a los intereses de la Administración Tributaria y que ocasionan tal y como sucede en la actualidad, diversas contradicciones entre las disposiciones contenidas en las NIIFS, y las disposiciones fiscales contenidas en nuestro Código Fiscal, situación que coloca a los contribuyentes en una situación de incertidumbre e indefensión de sus intereses, respecto a posibles sanciones que puedan emanar de la administración tributaria respecto a la presentación de informes y demás obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes, tal y como ocurre dentro del presente proceso.

Las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera y nuestro ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria son sustanciales en diversos casos, y obedecen a la distinta naturaleza en cuanto a los objetivos que persiguen ambas disposiciones. Por un lado las NIIFS pretenden lograr la presentación justa y razonable de la situación financiera, resultados de las operaciones y flujos de efectivo de las empresas, mientras que nuestro ordenamiento jurídico tributario establece una serie de obligaciones de carácter formal a cumplir por parte de los contribuyentes con la única finalidad de regular y ejercer una efectiva fiscalización sobre el pago de tributos al Fisco. En este orden de ideas, consideramos que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), dentro del presente proceso administrativo vulnera los intereses de nuestra representada al violentar no solo los intereses particulares de nuestra representada, sino también por la violación flagrante de principios constitucionales de obligatorio cumplimiento por parte de la Administración Tributaria, tal y como pasaremos a explicar a continuación.

TRANSCRIPCIÓN DE LAS NORMAS LEGALES CUYA INCONSTITUCIONALIDAD SE ADVIERTE

- 1. Artículo 699 del Código Fiscal de la República de Panamá, mediante el cual se fijan las tarifas del Impuesto Sobre La Renta para las personas jurídicas.**

"Artículo 699. Las personas jurídicas, salvo las indicadas en el párrafo siguiente, pagarán sobre la renta neta gravable calculada según el método establecido en este Título, el Impuesto sobre la Renta a la siguiente tarifa general:

TARIFA GENERAL

<i>Periodos Fiscales</i>	<i>Tarifa</i>
<i>A partir del 1 de enero de 2010</i>	<i>27.5%</i>
<i>2011 y siguientes</i>	<i>25%</i>

Urbanización Marbella, Calle Aquilino De La Guardia, Torre Banco General, Piso No.9
Teléfono 269-1127, Fax 269-5622, Correo Electrónico: riveboca@riveboca.com
Apartado 6-1514 El Dorado, Panamá, República de Panamá

Las personas jurídicas cuya principal actividad sea la generación y distribución de energía eléctrica; los servicios de telecomunicaciones en general; los seguros; los reaseguros; financieras reguladas por la Ley 42 de 2001; fabricación de cemento; la operación y administración de juegos de suerte y azar; minería en general y las personas que se dediquen al negocio de banca en Panamá pagarán el Impuesto sobre la Renta sobre la renta neta gravable calculada por el método establecido en este Título a las siguientes tarifas:

Periodos Fiscales	Tarifa
A partir del 1 de enero de 2010	30%
A partir del 1 de enero de 2012	27.5%
A partir del 1 de enero de 2014	25%

Se aplicarán las mismas tarifas a las personas jurídicas que sean subsidiarias o afiliadas de una persona jurídica cuya actividad principal sea una de las indicadas en este párrafo, que le presten servicios relacionados con las referidas actividades, de manera exclusiva o principal. Para efectos de este artículo, una persona jurídica se reputa subsidiaria o afiliada conforme a las definiciones contenidas en el artículo 698 del presente Código.

Las empresas en las que el Estado tenga una participación accionaria mayor del cuarenta por ciento (40%) de las acciones pagarán el Impuesto sobre la Renta a la tarifa del treinta por ciento (30%).

Los denominados centros de llamadas o call centers tributarán el Impuesto sobre la Renta sobre operaciones locales o interiores a la tarifa general establecida en este artículo.

Las personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, a la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate de conformidad con el párrafo anterior, la suma mayor que resulte entre:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o
2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%).

El total de ingresos gravables para efectos del impuesto es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente los ingresos exentos y/o no gravables, y los ingresos de fuente extranjera.

Las personas jurídicas que tengan en el precio de venta el Impuesto al Consumo de Combustible y derivados del Petróleo, así como el Impuesto Selectivo al Consumo de ciertos Bienes y Servicios podrán restar del total de ingresos gravables los importes correspondientes a los impuestos antes mencionados, a efecto de determinar sus ingresos gravables.

Cuando se trate de ingresos por comisiones, el cálculo se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.

PARÁGRAFO 1. Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá hacer el contribuyente cuya tasa efectiva del impuesto sobre la Renta exceda las tarifas establecidas en este artículo.

Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.

La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de la que trata este Parágrafo.

Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa las tarifas establecidas en el presente artículo según sea el caso sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes.

PARÁGRAFO 2. Con el fin de validar las declaraciones de renta, la Dirección General de Ingresos queda facultada para requerir del contribuyente, y éste obligado a suministrarlas, copias de los estados financieros presentado a los bancos e instituciones financieras. Las copias serán cotejadas con los originales. La no congruencia de la declaración de renta con los estados financieros auditados, con base en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs, podrá, de probarse, ser considerada como defraudación fiscal.

PARÁGRAFO 3. La Dirección General de Ingresos solo aceptará declaraciones de renta preparadas con base en registro de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs. En casos excepcionales, se podrá utilizar el sistema de caja mediante previa autorización de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo con el tipo de la actividad económica del contribuyente. No necesitarán autorización previa las sociedades civiles dedicadas al ejercicio de profesiones liberales y las personas jurídicas cuyos ingresos gravables anuales no excedan de doscientos cincuenta mil balboas (B/.250,000.00).

PARÁGRAFO 4. Las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos se realizará aplicando a la sociedad el método establecido en el presente artículo o únicamente a los socios sobre el importe de las utilidades o ganancias gravables distribuidas a estos por su participación de dicha sociedad a la tarifa establecida en el artículo 700 del presente Código.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. El Ministerio de Economía y Finanzas revisará el coeficiente al que se refiere el numeral 2 del presente artículo cuando la tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta a nivel nacional exceda veinticinco por ciento (25%).

Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del periodo fiscal 2006.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. Las actividades agropecuarias pagarán en concepto de impuesto sobre la renta la suma mayor que resulta de:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este Título, o
2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables, la siguiente tarifa progresiva anual:

2010

2%

2011

3%

Urbanización Marbella, Calle Aquilino De La Guardia, Torre Banco General, Piso No.9

Teléfono 269-1127, Fax 269-5622, Correo Electrónico: riveboca@riveboca.com

Apartado 6-1514 El Dorado, Panamá, República de Panamá

2012
4%
2013 en adelante

4.67%"

(Lo resaltado es nuestro)

2. Artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005:

"Artículo 74. Se adiciona el literal i) al artículo 14 de la Ley 57 de 1978, así:

Artículo 14. Son funciones de la Junta Técnica de Contabilidad las siguientes:

...

i) Identificar, adoptar, modificar y promulgar, mediante resoluciones, las normas y procedimientos de contabilidad y auditoría que deben aplicar y seguir las empresas, comerciantes y profesionales, así como velar por su fiel cumplimiento.

Parágrafo 1. Se adoptan como propias y de aplicación en la República de Panamá, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), organismo independiente establecido para promulgar normas contables de aplicación mundial.

Parágrafo 2. Adoptar como propias y de aplicación en la República de Panamá las Normas y Guías Internacionales de Auditoría emitidas y que emita el Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, para la auditoría de estados financieros.

Parágrafo 3. Facultar a la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera (NOCOFIN) para que recomiende las acciones reglamentarias que se requieran, aplicables a las Normas Internacionales de Contabilidad, a las Normas o Guías Internacionales de Auditoría emitidas por los organismos internacionales." (Lo subrayado es nuestro)

III. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE SE CONSIDERAN INFRINGIDAS Y CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

1. Violación del Artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá,

En nuestra opinión, las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad resultan en una infracción literal del artículo 53 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión. La citada norma constitucional es del siguiente tenor:

"Artículo 52. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes". (Énfasis nuestro)

La norma citada consagra el denominado "principio de reserva legal tributaria" de rango constitucional en la República de Panamá y que debe ser entendido como una restricción o limitación al ejercicio de la potestad tributaria del Estado.

De acuerdo con lo señalado por dicho principio constitucional, la obligación de satisfacer los tributos por parte de los contribuyentes debe emanar de un mandato legal, es decir directamente de la Ley formal. En este sentido, todos los elementos que componen la obligación tributaria a satisfacer por los contribuyentes, solo pueden ser establecidos por el Órgano Legislativo, el cual se encuentra constituido por la Asamblea Nacional de Diputados, ente al cual le corresponde de manera privativa fijar todos los aspectos atinentes al impuesto o tributo, a saber: (1) el hecho generador de la obligación tributaria, (2) la determinación de los sujetos pasivos o contribuyentes, (3) la alícuota o tarifa aplicable, (4) la base imponible del tributo, (5) las exenciones, créditos o rebajas autorizados e (5) incluso –en la República de Panamá- la forma o mecanismo de cobranza o recaudación del impuesto o tributo correspondiente. Al respecto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia estableció en sentencia de 27 de febrero de 2007, bajo la ponencia del Magistrado Adán Arnulfo Arjona los siguientes criterios en torno al principio de "reserva de ley" en materia tributaria:

"En desarrollo de este principio de legalidad, sólo la ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, puede regular, entre otros, los siguientes aspectos impositivos:

- a. La delimitación del hecho gravable, de la base imponible y liquidable, del tipo de gravamen y los demás elementos determinantes de la cuantía de la obligación tributaria.*
- b. Los supuestos que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias, y los de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.*
- c. La determinación de los obligados tributarios y la identificación de los responsables.*
- d. La creación, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.*

- e. *El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como las causas de interrupción de su cómputo.*
- f. *La creación y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.*
- g. *La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.*
- h. *Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de ciertos actos o negocios jurídicos.*
- i. *Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; ”.*
(Énfasis nuestro)

En este orden de ideas, y en atención a la jurisprudencia antes citada, consideramos que el presente principio constitucional ha sido violentado de manera directa por comisión, por el artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005, toda vez que mediante la referida norma se pretende adoptar como propias por la República de Panamá las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) emitidas y que emita en un futuro el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Lo anteriormente expuesto implica el sometimiento de los contribuyentes del Fisco panameño a los criterios y mandatos emanados de un ente de carácter privado extranjero como lo es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con sede en Londres, el cual es una entidad totalmente ajena a nuestro ordenamiento jurídico y constitucional.

En base a lo expuesto, es preciso indicar que el registro de operaciones comerciales en los libros contables, constituye un elemento fundamental en lo que respecta al cobro del Impuesto Sobre la Renta por parte de la Administración Tributaria, razón por la cual al obligarse a los contribuyentes a acatar el cumplimiento de las normas y criterios emitidos y que emita en un futuro el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, se varía la manera de llevar los registros contables de los contribuyentes, situación que implica un cambio respecto a la manera de presentar por parte de los contribuyentes la información necesaria para la determinación de la renta neta gravable por parte del Fisco, y la cobranza de dicho impuesto.

En este sentido consideramos que la manera de llevar los registros contables por parte de los contribuyentes, debe ser una materia regulada de manera íntegra por la Ley panameña, y no por un ente de carácter privado y ajeno a nuestro ordenamiento jurídico y constitucional, el cual puede elaborar y emitir criterios que no necesariamente sean congruentes con las disposiciones legales contenidas en el Código Fiscal patrio, tal y como ocurre en la actualidad al existir incongruencias notables respecto a los criterios

contables emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), y las disposiciones de nuestro Código Fiscal, tal y como se muestra a manera de ejemplo en el cuadro que a continuación presentamos:

Código Fiscal	NIIFS
Provisión para cuentas incobrables. Solo es deducible en empresas financieras cuando se da de baja el saldo por cobrar	El monto que sea necesario para cubrir posibles pérdidas por cuentas incobrables no está limitado
Inventario es deducible sólo cuando se destruye la mercancía	El inventario es valuado al costo o valor neto realizable, el menor
Depreciación acelerada. Diversos métodos de depreciación.	No se acepta la depreciación de activos revaluados.
Ganancias o pérdidas por cambios en el valor razonable de los activos/pasivos	Cargo por deterioro de activos
Arrastre de pérdidas es considerado un beneficio fiscal	Es considerado parte del cálculo del ISR diferido
Arrendamiento Financiero es considerado un gasto de alquiler	Se reconoce el activo y la obligación, los gastos corresponden a los intereses por financiamiento y a la depreciación del activo

Las diferencias expuestas con anterioridad, dejan en evidencia que al someter a los contribuyentes al cumplimiento de normas contables emitidas por un organismo extranjero, se ocasionan múltiples incongruencias que vulneran no solo los intereses de los contribuyentes colocándolos en un estado de indefensión, sino que se viola de manera flagrante el contenido del artículo 52 de nuestra Carta Magna, al no encontrarse estos nuevos criterios y normas contables desarrolladas dentro de ninguna Ley formal, de manera tal que se modifica la manera de presentar la información contable ante al Fisco, situación que modifica sin que medie Ley formal alguna, la forma de cobro y determinación del Impuesto Sobre la Renta. Lo anterior, adquiere mayor relevancia si tenemos en cuenta que nuestra Constitución reviste de una fuerte protección al principio de reserva legal tributaria, si tenemos en cuenta aun cuando se otorguen al Órgano Ejecutivo facultades extraordinarias para adoptar Decretos-Leyes, estos de ninguna manera pueden regular el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales como lo consagra el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución, situación que deja en evidencia la flagrante violación de este principio constitucional al pretender someter a los contribuyentes al cumplimiento de normas contables emanadas de un organismo extranjero de carácter privado, las cuales con motivo de las implicaciones y efectos que revisten a las mismas derivan en una

modificación de la manera de determinar el Impuesto Sobre la Renta a pagar, y la manera de cobrar el mismo.

De igual manera, el parágrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal violenta el principio de reserva legal tributaria al pretender comparar la información contenida en las Declaraciones Juradas de Renta y en los Estados Financieros auditados de los contribuyentes, con la finalidad de verificar incongruencias en la información detallada en uno y otro, estableciendo que la DGI puede considerar dichas incongruencias como defraudación fiscal. Al respecto, debemos indicar que en atención a las disposiciones contenidas en nuestro código Fiscal y en las propias NIIFS, existen incongruencias notables entre unas y otras, razón por la cual la posibilidad de que surjan incongruencias es significativamente alta, toda vez que el ignorar disposiciones expresas del Código Fiscal para reflejarlas de acuerdo a lo que establecen las NIIFS, también puede considerarse un acto de defraudación fiscal, de manera tal que se coloca al contribuyente un estado de indefensión total respecto al cobro del ISR.

2. Infracción del artículo 159, numeral 10 de la Constitución Política de la República de Panamá.

De igual forma, consideramos que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad resultan en una infracción directa por comisión, del artículo 159, numeral 10 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión. La citada norma constitucional es del siguiente tenor:

"Artículo 159: La función legislativa es ejercida por medio de la Asamblea Nacional y consiste en expedir las Leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado declarados en esta Constitución y en especial para lo siguiente:

1. Expedir, modificar, reformar o derogar los Códigos Nacionales.
2. Expedir la Ley general de sueldos propuesta por el Órgano Ejecutivo.
3. Aprobar o desaprobado, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo.
4. Intervenir en la aprobación del Presupuesto del Estado, según se establece en el Título IX de esta Constitución.
5. Declarar la guerra y facultar al Órgano Ejecutivo para concertar la paz.
6. Decretar amnistía por delitos políticos.
7. Establecer o reformar la división política del territorio nacional.
8. Determinar la ley, el peso, valor, forma, tipo y denominación de la moneda nacional.
9. Disponer sobre la aplicación de los bienes nacionales a usos públicos.
10. Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.
11. Dictar las normas generales o específicas a las cuales deben sujetarse el Órgano Ejecutivo, las entidades autónomas y semiautónomas, las empresas estatales y mixtas cuando, con respecto a éstas últimas, el Estado tenga su control administrativo, financiero o accionario, para los siguientes efectos: negociar y contratar empréstitos; organizar el crédito público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; fijar y modificar

- los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.
12. Determinar, a propuesta del Órgano Ejecutivo, la estructura de la administración nacional mediante la creación de Ministerios, Entidades Autónomas, Semiautónomas, Empresas Estatales y demás establecimientos públicos, y distribuir entre ellos las funciones y negocios de la Administración, con el fin de asegurar la eficacia de las funciones administrativas.
 13. Organizar los servicios públicos establecidos en esta Constitución; expedir o autorizar la expedición del Pacto Social y los Estatutos de las sociedades de economía mixta y las Leyes orgánicas de las empresas industriales o comerciales del Estado, así como dictar las normas correspondientes a las carreras previstas en el Título XI.
 14. Decretar las normas relativas a la celebración de contratos en los cuales sea parte o tenga interés el Estado o algunas de sus entidades o empresas.
 15. Aprobar o improbar los contratos en los cuales sea parte o tenga interés el Estado o alguna de sus entidades o empresas, si su celebración no estuviere reglamentada previamente conforme al numeral catorce o si algunas estipulaciones contractuales no estuvieren ajustadas a la respectiva Ley de autorizaciones.
 16. Conceder al Órgano Ejecutivo, cuando éste lo solicite, y siempre que la necesidad lo exija, facultades extraordinarias precisas, que serán ejercidas, durante el receso de la Asamblea Legislativa, mediante Decretos-Leyes.

La Ley en que se confieran dichas facultades expresará específicamente la materia y los fines que serán objeto de los Decretos-Leyes y no podrá comprender las materias previstas en los numerales tres, cuatro y diez de este artículo, ni el desarrollo de las garantías fundamentales, el sufragio, el régimen de los partidos y la tipificación de delitos y sanciones. La Ley de facultades extraordinarias expira al iniciarse la legislatura ordinaria subsiguiente.

Todo Decreto-Ley que el Ejecutivo expida en el ejercicio de las facultades que se le confieren deberá ser sometido al Órgano Legislativo para que legisle sobre la materia en la legislatura ordinaria inmediatamente siguiente a la promulgación del Decreto-Ley de que se trate. El Órgano Legislativo podrá en todo tiempo y a iniciativa propia, derogar, modificar o adicionar sin limitación de materias los Decretos-Leyes así dictados.

17. Dictar el Reglamento Orgánico de su régimen interno..."
- (Lo subrayado es nuestro)**

Siguiendo con lo expuesto en nuestro análisis respecto al artículo 52 de la Carta Magna, resulta importante destacar que la Constitución Nacional reserva como una potestad privativa e indelegable del Órgano Legislativo, la función de establecer impuestos y contribuciones nacionales. En este sentido, se observa que la norma constitucional transcrita es clara al señalar como una función privativa del Órgano Legislativo, la creación de impuestos y contribuciones a tal punto que no permite bajo ningún supuesto, la delegación de dicha función ni siquiera al Órgano Ejecutivo, estableciendo una limitación en cuanto a las potestades que se le otorgan a dicho órgano del Estado en aquellos momentos en que la Asamblea Nacional se encuentre en receso, de manera tal que se le prohíbe al Órgano Ejecutivo la creación o modificación de impuestos o contribuciones mediante Decretos Leyes, aún cuando la Asamblea Nacional no se encuentra sesionando, de manera tal que resulta en una

violación flagrante al principio de legalidad tributaria y a la función legislativa de crear y modificar los impuestos y contribuciones que ostenta la Asamblea, el pretender delegar en un organismo extranjero como lo es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), la promulgación de normas contables de obligatorio cumplimiento en la República de Panamá, cuando tal y como hemos señalado nos encontramos frente a una materia que en atención a sus implicaciones y los efectos que se derivan de las mismas debe ser desarrollada mediante una Ley formal expedida por la Asamblea Nacional.

En este mismo orden de ideas, resulta alarmante para la preservación de la integridad de nuestro ordenamiento jurídico y constitucional, que se pretenda sancionar el no cumplimiento de las NIIFS promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), tal y como se contempla en los parágrafos 2 y 3 del artículo 699 del Código Fiscal, el cual establece las tarifas de Impuesto Sobre la Renta (ISR) para la determinación del impuesto a pagar por parte de las personas jurídicas. Al respecto observamos que el Parágrafo 2 del referido artículo señala que podrán ser considerados como actos de defraudación fiscal, las incongruencias que se encuentren entre la Declaración Jurada de Rentas y los Estados Financieros Auditados de la empresa preparados con las NIIFS, situación que consideramos un abuso para los intereses de los contribuyentes, toda vez que existen diferencias sustanciales entre los criterios y normas contables contenidos en las NIIFS para la preparación de los estados financieros de la empresa, y las disposiciones legales contenidas en el Código Fiscal respecto a los criterios a utilizar para la preparación de la Declaración Jurada de Rentas, situación que coloca en total indefensión a los contribuyentes y que pretende obligar a estos al cumplimiento de normas contables ajenas a nuestro ordenamiento jurídico y dándoles una primacía respecto a normas contenidas en Leyes formales que regulan las mismas materias.

Lo expuesto con anterioridad se agrava, al realizar una lectura de lo dispuesto en el Parágrafo 3 del artículo 699 del código fiscal el cual señala que solo serán aceptadas por la administración tributaria las Declaraciones Juradas de Renta preparadas en base a las NIIFS, cuando dichas normas contables no se encuentran contempladas mediante ninguna Ley formal, situación que constituye una violación flagrante del principio de legalidad tributaria y de la función privativa de la Asamblea Nacional de crear y modificar todos los aspectos que integran la obligación tributaria, al incitar dicha norma a que los contribuyentes preparen sus Declaraciones Juradas de Renta con base a normas contables ajenas a nuestro ordenamiento jurídico ignorando disposiciones y principios legales consagrados en nuestro Código Fiscal que desarrollan aspectos específicos de la preparación de las Declaraciones Juradas de Renta.

3. Infracción del artículo 163, numeral 9, de la Constitución Política de la República de Panamá:

Las normas cuya inconstitucionalidad advertimos resultan en una infracción al numeral 9 del artículo 163 de nuestra Carta Magna, el cual establece lo siguiente:

"ARTICULO 163. Es prohibido a la Asamblea Nacional:

...

9. Delegar cualquiera de las funciones que le correspondan, salvo lo previsto en el numeral 16 del Artículo 159.

..."

La norma transcrita es violentada de manera directa por comisión, por el artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005, al pretender esta norma adoptar como propias y de aplicación en la República de Panamá, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Lo anterior en atención a que tal y como manifestamos en líneas anteriores, cualquier modificación en cuanto a las normas contables a cumplir por los contribuyentes en el registro de sus operaciones comerciales y profesionales, debe ser regulado de manera íntegra por la Ley, situación que implica el cumplimiento de las formalidades constitucionales establecidas para el nacimiento de una Ley, la cual debe ser aprobada en tres (3) debates por la mayoría de los integrantes de la Asamblea Nacional de Diputados.

En este orden de ideas, la norma cuya inconstitucionalidad advertimos, transgrede lo dispuesto en el artículo 163, numeral 9 de la Constitución Nacional, al pretender delegar la función legislativa de la Asamblea Nacional en cuanto a la creación de impuestos y la manera de cobrarlos, la cual es un función privativa de este Órgano del Estado, en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ente de carácter privado que no guarda relación alguna con nuestro ordenamiento jurídico, toda vez que tal y como señalamos en líneas anteriores la modificación de normas y registros contables implica un cambio en la manera de presentar información al Fisco y en consecuencia se ve afectada la manera de determinar el impuesto a pagar y el cobro del mismo.

En base a lo expuesto, consideramos que al señalar el artículo 14 de la Ley 57 de 1978 la adopción de las normas contables emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, se pretende delegar la función legislativa

de regular la forma de cobro de los impuestos en dicho organismo, obligando a los contribuyentes a cumplir con normas de contabilidad emitidas por un organismo extranjero y que no se encuentran contemplado en una Ley formal creada, discutida y aprobada por la Asamblea Nacional, violentando de esta manera el numeral 9 del artículo 163 de nuestra Carta Magna.

4. Infracción del artículo 164, de la Constitución Política de la República de Panamá

La presente norma constitucional ha sido violentada de manera directa por comisión por el artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005. La misma es del tenor siguiente:

"Artículo 164. Las Leyes tienen su origen en la Asamblea Nacional y se dividen así:

a. Orgánicas, las que se expidan en cumplimiento de los numerales 1,2,3,4,7,8,9,10,11,12,13,14,15 y 16 del Artículo 159.

b. Ordinarias, las que se expidan en relación con los demás numerales de dicho Artículo."

Tal y como lo establece la norma constitucional transcrita, las Leyes tienen su nacimiento de manera exclusiva en la Asamblea Nacional, al ser dicho Organismo el titular de la función Legislativa de manera privativa. En este sentido, la presente norma constitucional fue violentada de manera directa por comisión, por el artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005, toda vez que se pretende obligar a los contribuyentes al uso y cumplimiento de normas contables emitidas y que se emitan en un futuro por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, normas que tal y como hemos señalado con anterioridad implican cambios sustanciales y significativos en cuanto a la determinación del impuesto a pagar y el cobro del mismo, al modificarse la forma de presentar la información requerida para la determinación del impuesto, razón por la cual las mismas deben ser

desarrolladas íntegramente mediante Ley en cumplimiento del principio de legalidad tributaria.

En este orden de ideas, se pretende otorgar a las normas dimanadas del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, entidad que como hemos señalado a lo largo de la presente Advertencia de Inconstitucionalidad, es de carácter privado y ajeno a nuestro ordenamiento jurídico, los mismos efectos en cuanto a su cumplimiento que revisten a las Leyes creadas por la Asamblea Nacional, hecho que consideramos una violación flagrante al artículo 164 de nuestra Carta Magna, toda vez que el mismo resulta claro en cuanto a su contenido al señalar de manera inequívoca que las Leyes tienen su origen en la Asamblea Nacional de manera privativa, razón por la cual no puede otorgársele los mismos efectos y consecuencias jurídicas a las normas que emita un organismo extranjero que no guarda relación alguna con los intereses del Fisco panameño en materias tan delicadas como lo son las normas y criterios de registros contables, los cuales como hemos señalado deben ser desarrollados de manera íntegra mediante Leyes formales. En este sentido, nuestro ordenamiento constitucional es eminentemente celoso en cuanto al ejercicio de la potestad tributaria del Estado por medio de la Asamblea Nacional, a tal punto que aun cuando se otorguen al Órgano Ejecutivo facultades extraordinarias para adoptar Decretos-Leyes, estos de ninguna manera pueden regular el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales como lo consagra el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución, lo que nos arroja a concluir que si la propia Constitución Nacional restringe a tal nivel el ejercicio de la potestad tributaria para el propio Órgano Ejecutivo, señalando que la misma es potestad privativa del Legislativo, resulta en una violación ostensible de nuestra Constitución, el pretender delegar en un organismo extranjero y de carácter privado como lo es el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el desarrollo de una materia tan delicada como la emisión de normas y criterios contables para los contribuyentes, la cual como hemos señalado en reiteradas ocasiones surte efectos directos en la manera de determinar el pago de los impuestos de los contribuyentes y la forma de cobro de los mismos, razón

por la cual dicha materia debe ser desarrollada por una Ley formal expedida por la Asamblea Nacional.

De igual manera, el parágrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal viola de manera directa por comisión lo dispuesto en el artículo 164 de nuestra Constitución Política al pretender colocar en un mismo nivel a las NIIFS promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad respecto a las disposiciones legales contenidas en nuestro Código Fiscal señalando que se considerará como defraudación fiscal por parte de los contribuyentes las incongruencias que se reflejen entre la información contenida en la Declaración Jurada de Rentas y los Estados Financieros Auditados. Lo anterior ocasiona una violación al artículo 164 de nuestra Carta Magna, al existir normas y criterios contables contenidos en las NIIFS que colisionan con normas contenidas en nuestro Código Fiscal que regulan temas específicos con la preparación de las Declaraciones Juradas de Renta, por lo que no se puede pretender otorgar los mismos efectos jurídicos a las NIIFS promulgadas por un órgano completamente ajeno a nuestro ordenamiento jurídico, que a las disposiciones contenidas en nuestro Código Fiscal, las cuales fueron debatidas y aprobadas por la Asamblea Nacional dentro del procedimiento constitucional establecido para la formación de las Leyes.

III. SOLICITUD

En virtud de los hechos y consideraciones jurídicas antes planteadas, solicitamos con nuestro acostumbrado respeto al Pleno de la Corte Suprema de Justicia, que realice las siguientes declaraciones:

- Que declare **INCONSTITUCIONAL** el Parágrafo 3 del Artículo 699 del Código Fiscal, mediante el cual se establece que solo serán aceptadas declaraciones de renta preparadas con base en registro de contabilidad que utilicen el sistema de

devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs.

- Se declare **INCONSTITUCIONAL**, el parágrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal, mediante el cual considera como defraudación Fiscal, la no congruencia de la declaración de renta con los estados financieros auditados, con base en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs.
- Se declare **INCONSTITUCIONAL**, la adopción como propias de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas y que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) introducidas mediante Artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005.

VII. DERECHO

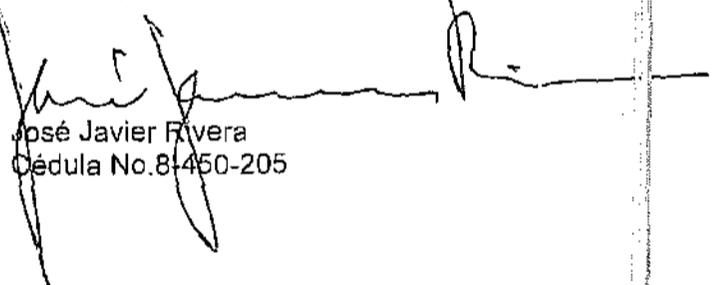
Artículos 52, 159, 163 y 164 de la Constitución Nacional;

Artículo 699 del Código Fiscal

Artículo 14 de la Ley 57 de 1978, que Reglamenta la Profesión de Contador Público Autorizado, conforme fue reformado por el artículo 74 de la Ley 6 de 2005.

Atentamente,

RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS



José Javier Rivera
Cédula No. 8-450-205

Panamá, 12 de abril de 2012.

República de Panamá
Ministerio de Economía y Finanzas
Dep. de Administración de Documentos
Hora: 12:47 Fecha: 16 ABR 2012
Marcos A. Pérez
MARCOS A. PÉREZ