



Fallo del Tribunal Administrativo Tributario sobre multa en materia de precios de transferencia a empresa constructora

El Tribunal Administrativo Tributario de la República de Panamá (en adelante "TAT" o "el Tribunal") dictaminó una sentencia (Resolución No. TAT-RF-058 de 4 de julio de 2018), sobre los argumentos esgrimidos por la Dirección General de Ingresos (en adelante "la DGI" o "la Administración") para sancionar con una multa al Contribuyente por el incumplimiento de la presentación del informe de precios de transferencia.

Antecedentes o Hechos:

- La actividad principal del Contribuyente es el desarrollo de proyectos de construcción y ejecución de obra, siendo que el método seleccionado para determinar la base imponible sujeta a Impuesto sobre la Renta (ISR) fue el método de obra terminada.

- El método de obra terminada permite al Contribuyente declarar el total de ingresos percibidos y gastos incurridos en el año en que finalice el proyecto. Al respecto, el Contribuyente presentó las declaraciones juradas de rentas de 2011, 2012 y 2013, acumulando la totalidad de ingresos y gastos en la declaración jurada de rentas de 2013, año en que finalizó el proyecto.
- El Contribuyente reportó, en la declaración jurada de rentas del periodo 2013, transacciones con partes relacionadas en el exterior por la suma de B/. 9,981,703.50, llevadas a cabo durante los ejercicios 2011 y 2012.
- Si bien las transacciones con partes relacionadas fueron declaradas en su totalidad en la declaración jurada de rentas del periodo 2013, el Contribuyente presentó en 2012 el informe de precios de transferencia, detallando las operaciones realizadas con partes relacionadas en el exterior durante dicho periodo.
- La DGI asumió que el Contribuyente realizó la totalidad de las transacciones declaradas en la declaración jurada de rentas en el año 2013, aun cuando según lo indicado por el Contribuyente, se llevaron a cabo durante los periodos 2011 y 2012.
- El Contribuyente resalta el hecho de que, aunque el total de las operaciones fueron declaradas en 2013, periodo en que concluyó el proyecto, no puede interpretarse que en su totalidad fueron realizadas en dicho periodo.
- Según lo establecido en el artículo 762-I del Código Fiscal, los contribuyentes deben presentar un informe (formulario 930) de las operaciones realizadas con partes relacionadas dentro de los seis meses siguientes al cierre fiscal. La falta de presentación de dicho informe, será sancionada con una multa equivalente al 1% del monto total de las operaciones con partes relacionadas.
- El artículo 756 del Código Fiscal faculta a la DGI a multar a aquellos contribuyentes que no presenten los informes requeridos.

Con base en los hechos y argumentos citados, el Contribuyente interpuso recurso de reconsideración dentro de los plazos legalmente definidos, donde además de aportar la documentación adicional que la DGI solicitaba, aportó argumentos en contraposición con lo defendido por la Administración.

De las pruebas aportadas por el Contribuyente, la DGI pudo comprobar que este presentó el informe y elaboró el estudio de precios de transferencia del periodo 2012.

Opinión de la DGI:

La Administración califica el método de obra terminada escogido por el Contribuyente para determinar el ISR a pagar, de "ficción legal" creada para facilitar la tributación de un grupo de contribuyentes, lo que resulta en la indivisibilidad de las obligaciones legales y sustantivas que estos deben cumplir.

Además, la DGI expresa que la obligación de presentar el informe de precios de transferencia surge en el momento en que el Contribuyente declara en su declaración jurada de rentas que ha realizado transacciones con partes relacionadas del exterior.

Teniendo en cuenta que, en la declaración jurada de 2012, el Contribuyente no declaró transacciones con partes relacionadas, la DGI considera que no estaba obligado a presentar el informe de precios de transferencia.

Según lo que establece el artículo 762-D del Código Fiscal, que define el ámbito de aplicación de la normativa de precios de transferencia, y el cual fue modificado por la Ley 52 de 2012, la norma aplica a aquellas transacciones que el contribuyente lleve a cabo con sus partes relacionadas residentes en otras jurisdicciones siempre y cuando tengan efecto en la determinación de la base imponible sujeta a ISR, del periodo fiscal en que se declare o lleve a cabo la operación.

Si bien la DGI reconoce que, con base en lo establecido en el citado artículo, el Contribuyente puede declarar sus transacciones con partes relacionadas en un periodo distinto a aquel en que se lleven a cabo, concluye que este omitió presentar el informe de precios de transferencia correspondiente al periodo 2013, a pesar de haber declarado en la declaración jurada de rentas operaciones con partes relacionadas del exterior.

Análisis desarrollado por el Tribunal:

El TAT basó su análisis en una evaluación detallada de la normativa de precios de transferencia y de la forma en que se establecieron las obligaciones para los contribuyentes sujetos al régimen, con el objeto de determinar si el Contribuyente incumplió con sus obligaciones.

Para el TAT resulta necesario colocar en perspectiva la situación analizada, ya que su interpretación literal no es suficiente dadas las características propias del contribuyente.

En su valoración de los hechos, el Tribunal señala que cuando la Administración impone obligaciones, sanciones o cargas, no debe apoyarse exclusivamente en el principio de legalidad, sino que debe considerar otros aspectos desarrollados por la doctrina, como el principio de proporcionalidad. Según este principio legal, la infracción y la sanción deben ser proporcionales. A este respecto, hace referencia al fallo de 22 de julio de 2008, donde el Pleno de la Corte Suprema de Justicia reconoció la vigencia de este principio.

El TAT considera que, aun cuando el contribuyente declaró la totalidad de las transacciones con partes relacionadas del exterior en la declaración jurada de rentas de 2013, en 2012 presentó el informe con las transacciones realizadas en dicho periodo.

Para el Tribunal, el contribuyente actuó "de forma razonable", tratándose de un contribuyente especial, por lo que ante la dificultad sobre cómo interpretar una norma cambiante, y valorando la posibilidad de una sanción, presentó el informe de precios de transferencia de 2012, aun sin tener certeza de estar obligado.

Es por esto que el TAT considera que no hubo voluntad de vulnerar la norma por parte del Contribuyente, y que el hecho de determinar la multa por la omisión de presentar el informe de precios de transferencia de 2013, sobre la totalidad de las transacciones con partes relacionadas, no es proporcional con el fin perseguido.

Conclusión del Tribunal

Se resuelve que la multa es procedente, pero desproporcionada en relación al fin que se intenta salvaguardar, y que la DGI debió determinar la sanción por la diferencia entre la totalidad de las operaciones reportadas en la declaración jurada de 2013, y de las reportadas en el informe de precios de transferencia de 2012.

Yaremis Pérez Aguilera
Socia de Impuestos
yaremisperez@deloitte.com

Ruben Irigoyen
Socio de Impuestos
ririgoyen@deloitte.com

Jonathan Pacheco
Socio de Impuestos
jonpacheco@deloitte.com

Rosemari Cordero
Directora de Precios de Transferencia
rcordero@deloitte.com

Carlos Fernández
Gerente de Precios de Transferencia
carlfernandez@deloitte.com

© 2018 Deloitte. Todos los derechos reservados

Deloitte se refiere a una o más de las firmas miembros de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una compañía privada del Reino Unido limitada por garantía, y su red de firmas miembros, cada una como una entidad única e independiente y legalmente separada. Por favor, vea en <http://www.deloitte.com/pa/> la descripción detallada de la estructura legal de Deloitte Touche Tohmatsu y sus Firmas miembro.

Deloitte presta servicios de auditoría, impuestos, consultoría y asesoramiento financiero a organizaciones públicas y privadas de diversas industrias. Con una red global de Firmas miembro en más de 150 países, Deloitte brinda sus capacidades de clase mundial y servicio de alta calidad a sus clientes, aportando la experiencia necesaria para hacer frente a los retos más complejos del negocio. Aproximadamente 210.000 profesionales de Deloitte se comprometen a ser estándar de excelencia.

Los servicios que representan el ejercicio de contabilidad son ejecutados por las entidades autorizadas Deloitte, Inc. o Procesos Contables S.A. Por motivos regulatorios algunos servicios pueden no estar disponibles para clientes de auditoría de Deloitte, Inc.