

# Tribunal Administrativo Tributario califica el arrastre de pérdidas como crédito fiscal y en consecuencia aprueba su cesión.

El Tribunal Administrativo Tributario (TAT), a través de la **Resolución No. TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024** aprobó el reconocimiento de cesión de crédito fiscal por arrastre de pérdidas generadas por una empresa durante los años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.

Para dar contexto a su parte resolutive, el Tribunal señaló que el arrastre de pérdidas hace referencia a pérdidas tributarias que pueden generarse en más de un ejercicio comercial y en cuyo caso los contribuyentes no tendrían la obligación de liquidar Impuesto Sobre la Renta, toda vez que existe un “*detrimento patrimonial como consecuencia de sus operaciones*”.

## Solicitud del contribuyente

La resolución del TAT indica que el contribuyente fundamentó su solicitud en el hecho de que durante los años mencionados acumuló pérdidas y por tanto estaba sujeta a la aplicación del artículo 698-A del Código Fiscal que dispone “que las pérdidas que sufra el contribuyente en un periodo fiscal serán deducibles en los cinco (5) periodos fiscales siguientes a razón del veinte por ciento (20%) de la referida pérdida por año...”.

Por otro lado, el contribuyente arguyó que el **artículo 83** del Código de Procedimiento Tributario, que se refiere específicamente a la cesión de créditos fiscales, no establece impedimento alguno para que la misma se concrete en este caso, es decir, con el arrastre de pérdidas.

Con estos argumentos el contribuyente solicitó el reconocimiento a la Dirección General de Ingresos (DGI), pero esta entidad a través de acto administrativo negó la referida pretensión. Ante esto, el contribuyente interpuso un Recurso de Reconsideración y posteriormente elevó el Recurso de Apelación ante el TAT por silencio administrativo.

## Oposición de la DGI

La DGI aseguró que la solicitud hecha por el contribuyente no puede considerarse como crédito fiscal porque no cumple con lo establecido en el **artículo 82** del Código de Procedimiento Tributario en donde se cita que serán reconocidos como créditos fiscales “aquellas sumas que efectivamente haya ingresado el contribuyente al fisco o que surjan como consecuencia de un beneficio o incentivo fiscal”.

Para la DGI, en sus operaciones, el contribuyente solo generó pérdidas y por tanto no hubo créditos mediante beneficios o incentivos fiscales.



En suma, la autoridad tributaria citó lo que indica el **artículo 698-A** del Código Fiscal en lo referente a que el “*derecho de deducir pérdidas es intransferible, aun en los casos de consolidaciones o fusiones*”.

En esa línea, descartó la autoridad fiscal la aplicación del Código de Procedimiento Tributario en el presente caso considerando lo establecido en los **artículos 9, 10, y 14** del Código Civil, y señalando que “*de acuerdo con tales normas, lo referente a cesiones por créditos fiscales, si se encontrase en diversos códigos, se prefiere la disposición del código o ley especial*”.

## Argumentación del TAT

En primer lugar, debemos acotar que el TAT en la Resolución citada hizo referencia a la compensación de pérdidas a partir del estudio del **artículo 698-A** del Código Fiscal y del **artículo 78 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993**, los cuales sometió a un análisis desde el punto de vista doctrinal para indicar que podría tratarse de un tipo de crédito fiscal, pero con algunas consideraciones; esto lo expone de la siguiente manera:

# Tribunal Administrativo Tributario califica el arrastre de pérdidas como crédito fiscal y en consecuencia aprueba su cesión.



*“Independiente de su denominación, las pérdidas acumuladas en estricto derecho corresponden a un tipo de crédito fiscal; es decir, se pueden utilizar para compensar tributos futuros, sin que ello signifique la posibilidad de solicitar la devolución dineraria de ellos, dada la limitación de ley, además de la aparente imposibilidad de cederlos”.*

En adición a lo anterior, indicó esta autoridad administrativa que la entrada en vigor de los **artículos 82, 83 y 84** del Código de Procedimiento Tributario estableció nuevos parámetros para la cesión de los créditos fiscales:

*“Vemos así que la existencia de créditos fiscales y la posibilidad de su cesión, se supedita en nuestra actual legislación a la existencia de créditos líquidos y exigibles y que efectivamente hayan ingresado al fisco o surjan como consecuencia de un beneficio o incentivo fiscal”.*

De esta manera, el Tribunal procedió a desarrollar los conceptos, iniciando por el tema de los beneficios fiscales para los que, luego de establecer, que en la legislación panameña no hay una definición para el término y de citar doctrina, concluyó esto:

*“Tenemos entonces que el término amplio de beneficios tributarios puede incluir deducciones, cuyo origen y naturaleza no se delimita en la*

*norma. El caso de arrastre de pérdidas desemboca en la deducción de tal pérdida en los periodos siguientes, por lo que puede entenderse como un beneficio para el contribuyente, como lo expresa el apoderado del fisco en sus alegatos”.*

En lo concerniente a los créditos líquidos y exigibles adelantó que no se encuentran desarrollados en el sistema fiscal, por lo que equiparó el concepto con lo que describe la administración tributaria sobre la cuenta corriente y dio validez a la opinión de peritos que aportaron sus conocimientos sobre el tema.

A partir de estos mecanismos, el tribunal determinó que, en el caso de los créditos fiscales, la condición de “líquidos y exigibles” estará sujeta a la verificación de la autoridad tributaria, pero en el presente caso al no ser solicitada por la autoridad fiscal tal validación, se dio a entender su conformidad.

*“En el caso que nos ocupa, vemos que en primera instancia no se determinó de ninguna manera la ilegitimidad de las pérdidas aducidas, por lo que se debe entender que las sumas declaradas no estaban en disputa”, se lee en el fallo.*

## Salvamento de voto

Vale la pena acotar que la **Resolución No. TAT-RF-011 de 26 de febrero de 2024** incluye un salvamento de voto por parte del magistrado Anel Jesús Miranda Batista, en el que expone su posición en contra de calificar el arrastre de pérdida como crédito fiscal.

El magistrado Miranda hizo mención del **artículo 698-A** para argumentar que “la porción no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores, es decir, que, si no se deduce en el periodo que corresponde, entonces ya no podrá ser utilizada o deducible en el siguiente periodo fiscal, es decir, en palabras sencillas, se pierde el beneficio de uso de arrastre de pérdida”.

*“Interpretar que descartado un beneficio puede ser revivido sin existir esa condición en la ley, de por sí deviene de ilegal el acto máxime si esa reviviscencia es con el único objetivo de otorgar un crédito...”*

# Tribunal Administrativo Tributario califica el arrastre de pérdidas como crédito fiscal y en consecuencia aprueba su cesión.

---



*En consecuencia, soy del criterio que el régimen de arrastre de pérdida no es un crédito fiscal, primero porque no corresponde al pago de un impuesto realizado al fisco, segundo que su aplicación efectiva requiere de la existencia de renta gravable (caso que no se da en la presente controversia), y que si la hubiera entonces se limita al 50% de la misma. No es dable pensar en un crédito fiscal susceptible de cederse cuando condición precedente que otorga un beneficio al contribuyente que perdió no se da”.*

En otro sentido, el magistrado se apoyó en el Derecho Comparado para sustentar su postura; citando el Código Tributario de República Dominicana y también la legislación peruana para concluir:

*“Como podemos observar en la legislación dominicana el tratamiento tributario sobre las pérdidas establece que serán deducibles de las utilidades obtenidas en los años posteriores sin que esta pueda extenderse más allá de cinco (5) años, de igual forma se establece un porcentaje deducible mínimo de 20%, dicha porción no deducida en un periodo fiscal no podrá deducirse en periodos posteriores ni causará devolución alguna por parte del Estado. De igual forma la legislación peruana también establece que se compensarán las pérdidas imputándola año a año hasta agotar su importe en los cinco (5) periodos*

*posteriores y el saldo que no se compense en el periodo transcurrido no podrá computarse en los periodos siguientes, como podemos apreciar en ninguna parte de las normas en el derecho comparado establece que las pérdidas sean consideradas como créditos fiscales”.*

En lo que respecta a la cesión de créditos líquidos y exigibles argumentó que, al arrastre de pérdidas no ser considerado como crédito fiscal, menos podría ser líquido ni exigible.

*“A nuestro juicio, se está aplicando una norma que no es compatible a este tipo de situaciones; ya que, aunado al hecho de que el arrastre de pérdida mantiene su propio tratamiento fiscal dentro del artículo 698-A, también somos de la opinión que la definición de créditos fiscales estipulada dentro del artículo 82 del Código de Procedimiento Tributario, no cabría considerar el arrastre de pérdida como crédito fiscal”.*

La Resolución en comentario emitida por el TAT sienta un precedente respecto de la calificación o naturaleza del arrastre de pérdidas como crédito fiscal, al asimilar conceptos como “beneficio fiscal” con el de “crédito fiscal”.

# Tribunal Administrativo Tributario califica el arrastre de pérdidas como crédito fiscal y en consecuencia aprueba su cesión.

---



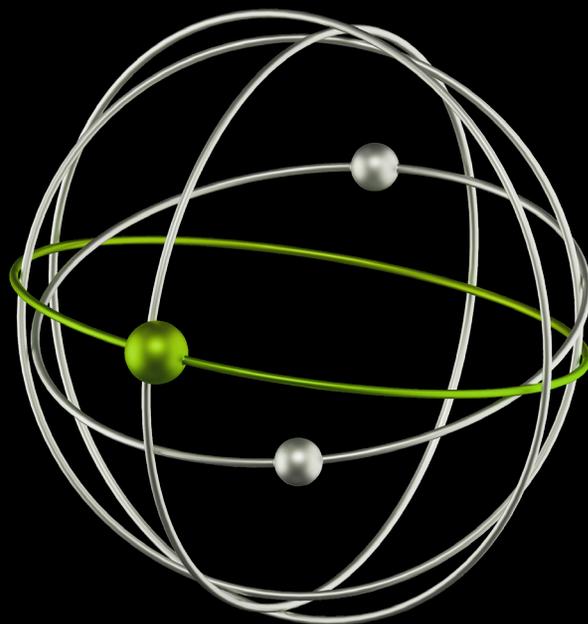
## Criterio del autor

No cabe duda de que un sistema racional de imposición a la renta debe reconocer las pérdidas sufridas por los contribuyentes y garantizar así el otorgamiento de mecanismos de alivio; sin embargo, la intención del legislador al incluir un mecanismo de reconocimiento de estas pérdidas con ciertas limitaciones (en el Código Fiscal), no puede interpretarse como reconocer el traspaso o cesión de este mecanismo de alivio que depende exclusivamente de la operatividad del negocio en sí, a terceras entidades o contribuyentes para que puedan imputarlo como una disminución a su renta neta gravable, a pesar de no existir vinculación alguna.

Al contrario, el Código Fiscal reconoce el arrastre de pérdida como un beneficio (no crédito fiscal) en la determinación del Impuesto Sobre la Renta con expresas limitaciones, que bajo una interpretación literal como la que el prevé el Código Civil y el propio Código de Procedimiento Tributario, debe ser aplicado por cualquier operador jurídico de la norma (entiéndase autoridad administrativa o contribuyente), no existiendo lagunas o colisión con otras normas jurídicas en nuestro ordenamiento jurídico tributario que permita la aplicación de otras disposiciones.

**Global news, local views**  
Deloitte tax@hand newsfeed





## Contactos

---

### **Desiree Esáa**

Socia de Impuesto y Comercio Exterior  
Panamá  
[desaa@deloitte.com](mailto:desaa@deloitte.com)

---

### **Santiago Chang**

Consultor Tax & Legal  
Panamá  
[santchang@deloitte.com](mailto:santchang@deloitte.com)

# Deloitte.

Deloitte se refiere a una o más entidades de Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), su red global de firmas miembro y sus sociedades afiliadas a una firma miembro (en adelante “Entidades Relacionadas”) (colectivamente, la “organización Deloitte”). DTTL (también denominada como “Deloitte Global”) así como cada una de sus firmas miembro y sus Entidades Relacionadas son entidades legalmente separadas e independientes, que no pueden obligarse ni vincularse entre sí con respecto a terceros. DTTL y cada firma miembro de DTTL y su entidad relacionada es responsable únicamente de sus propios actos y omisiones, y no de los de las demás. DTTL no provee servicios a clientes. Consulte [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) para obtener más información.

Deloitte presta servicios profesionales líderes de auditoría y assurance, impuestos y servicios legales, consultoría, asesoría financiera y asesoría en riesgos, a casi el 90% de las empresas Fortune Global 500® y a miles de empresas privadas. Nuestros profesionales brindan resultados medibles y duraderos que ayudan a reforzar la confianza pública en los mercados de capital, permiten a los clientes transformarse y prosperar, y liderar el camino hacia una economía más fuerte, una sociedad más equitativa y un mundo sostenible. Sobre la base de su historia de más de 175 años, Deloitte abarca más de 150 países y territorios. Conozca cómo los aproximadamente 457,000 profesionales de Deloitte en todo el mundo crean un impacto significativo en [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Tal y como se usa en este documento, “Deloitte S-LATAM, S.C.” es la firma miembro de Deloitte y comprende tres Marketplaces: México-Centroamérica, Cono Sur y Región Andina. Involucra varias entidades legalmente separadas e independientes, las cuales tienen el derecho legal exclusivo de involucrarse en, y limitan sus negocios a, la prestación de servicios de auditoría, consultoría, consultoría fiscal, asesoría legal, en riesgos y financiera y otros servicios profesionales bajo el nombre de “Deloitte”.

Esta comunicación contiene solamente información general y ni Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), su red global de firmas miembro o sus Entidades Relacionadas (colectivamente, la “organización Deloitte”) está, por medio de esta comunicación, prestando asesoramiento profesional o servicio alguno. Antes de tomar cualquier decisión o tomar cualquier medida que pueda afectar sus finanzas o su negocio, debe consultar a un asesor profesional calificado.

No se proporciona ninguna representación, garantía o promesa (ni explícita ni implícita) sobre la veracidad ni la integridad de la información en esta comunicación, y ni DTTL, ni sus firmas miembro, Entidades Relacionadas, empleados o agentes será responsable de cualquier pérdida o daño alguno que surja directa o indirectamente en relación con cualquier persona que confíe en esta comunicación. DTTL y cada una de sus firmas miembro y sus Entidades Relacionadas, son entidades legalmente separadas e independientes.