

Panamá, 16 de noviembre de 2021.
Nota No.201-01-1152-DGI.

Señores

E. S. M.

Respetados Señores

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

¿El adelanto al Impuesto Sobre la Renta en los casos de enajenación de bienes inmuebles que no generan ganancias?

Antecedentes:

En el mes de abril del año 2019, el señor [REDACTED] [REDACTED] la cuota parte que le correspondía de la finca No [REDACTED] dicha cuota-parte con valor catastral de nueve mil trescientos treinta y tres balboas con 67/100 B/.9,333.67 fue **comprada** al precio simbólico de un balboa con 00/100 B/.1.00.

Considerando que el precio de compraventa un balboa con 00/100 B/.1.00 es menor que el costo básico (valor catastral, treinta y nueve mil trescientos treinta y tres balboas con 67/100 B/39,333.67) no hay manera posible, que esta operación de

[REDACTED]

enajenación de bien inmueble produzca renta gravable (ganancia), por lo tanto, cause impuesto sobre la renta.

No obstante, fuimos **OBLIGADOS** a pagar la suma de doscientos ochenta balboas con 01/100 B/.280.01, en concepto de 3% de adelanto al impuesto sobre la renta.

Impuestos Ante La Dirección General De Ingresos

El formulario 107, determinó para el adelanto en concepto de impuesto sobre la Renta, la suma de doscientos ochenta balboas con 01/100 B/.280.01.

Criterio del Consultante

Es criterio del consultante, que en los casos de transferencias de bienes inmuebles a los cuales la obligación de pagar el 3% en concepto de adelanto al impuesto sobre la renta es ilegal, injusto, coercitivo, abusivo e inconstitucional, porque la venta simbólica, la donación en la que las partes no están dentro del primer grado de consanguinidad o no son cónyuges, así como cualquier transferencia cuyo valor de compra-venta sea inferior al costo básico del bien inmueble, no producen renta gravable o ganancia, en consecuencia, tampoco impuesto sobre la renta, por lo tanto no puede obligarse al contribuyente a adelantar pagos en concepto de dicho impuesto.

Para mayor detalle, a continuación, el consultante transcribe los siguientes artículos del Código Fiscal, a saber:

***Artículo 694.** Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba. Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que perciba la renta gravable objeto del Impuesto.*

***Artículo 695.** Renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los ingresos de fuente extranjera, lo ingresos exentos y/o no gravables, así como los costos, gastos y erogaciones deducibles.*

Artículo 696. Renta bruta es el total, sin deducir suma alguna, de los ingresos del contribuyente en dinero, en especie o en valores, quedando comprendidas por consiguiente en dicho total las cantidades recibidas en concepto de:

...

e) Ganancias obtenidas en la enajenación de bienes muebles e inmuebles, bonos, acciones y demás valores emitidos por personas jurídicas, de acuerdo con el Artículo 701.

Artículo 701. Para los efectos del cómputo del Impuesto sobre la Renta en los casos que a continuación se mencionan se seguirán las siguientes reglas:

a) **En los casos de ganancia por enajenación de bienes inmuebles**, la renta gravable será la diferencia entre el valor real de la venta y la suma del costo básico del bien y de los gastos necesarios para efectuar la transacción.

Aclara el consultante que debido a su condición de contribuyentes persona natural, que no se dedican habitualmente a la compraventa o al traspaso a título oneroso de bienes inmuebles, corresponde el párrafo 10 del literal a, del artículo 701 del Código Fiscal

“...Si la compraventa de bienes inmuebles no está dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se calculará el Impuesto sobre la Renta a una tasa del diez por ciento (10%) sobre la renta gravable...”

Por lo que el consultante realiza los cálculos aritméticos en base a lo expuesto de la siguiente manera:

Renta Bruta (artículo 696 del Código Fiscal) = \$1.00

Gastos o costo básico= B/.9,333.67

Renta gravable RG (artículo 695 y literal a, del artículo 701 del Código Fiscal

VR= B/.1-9,333.67= B/-.9,332.67 (menos nueve mil trescientos treinta y dos con sesenta y siete centésimas)

Por lo que el consultante resalta que, el hecho no produjo renta gravable o ganancia, mucho menos puede ser gravado con impuesto o adelanto alguno.

El consultante agrega que el párrafo 10 del literal a, del artículo 701 del Código Fiscal, indica, además:

"Si la compraventa de bienes inmuebles no ésta dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se calculará el Impuesto sobre la Renta a una tasa de 10% sobre la renta gravable. El contribuyente tendrá la obligación de pagar una suma equivalente al 3% del valor total de la enajenación o del valor catastral, cualquiera que sea mayor, en concepto de adelanto al Impuesto sobre la Renta."

Impuesto sobre la Renta de acuerdo a la regla del párrafo 10 del literal a, artículo 701, del Código Fiscal:

$ISR = 10\% \times \text{Renta gravable} [1]$

$ISR = B/.0.10 \times B/-.9,332.67 = B/-.933.27$

Resultado que vuelve a confirmar que el hecho que nos ocupa no causó impuesto alguno a pagar.

3% de adelanto ilegalmente obligado a pagar en "concepto de adelanto al Impuesto sobre la renta".

Valor total de la enajenación= \$1.00

Valor catastral= \$9,333.67

3% de adelanto al ISR= $0.03 \times VR$ (precio de venta) o

3% de adelanto al ISR= $0.03 \times VC$ (valor catastral)

Como $VC > VR$, en este hecho real, tenemos que:

3% de adelanto = $VC \times 0.03$

3% de adelanto = $0.03 \times B/9,333.67 = B/280.01$

El consultante arguye que esta obligación de pagar la suma que resultare del cálculo anterior en concepto de adelanto al impuesto sobre la renta en los casos de enajenación de bienes inmuebles que no generan ganancias es ilegal, injusto, abusivo, coercitivo e inconstitucional, por las siguientes razones:

1. Ilegal porque viola los artículos 694, 695, el literal e del artículo 696 del Código Fiscal, ya que estas enajenaciones no generan renta gravable objeto del Impuesto sobre la Renta. Tampoco existe la figura del contribuyente porque no se ha producido renta gravable o ganancia, ni se recibirá a futuro. Sin renta gravable o ganancia no es posible calcular o determinar el monto del Impuesto sobre la Renta.
2. Ilegal porque viola el espíritu de la frase introductoria del literal a del artículo 701 del Código fiscal, que dice. *"En los casos de ganancia de capital por enajenación de bienes inmuebles."*, de lo cual se infiere que el legislador entendía perfectamente que podían existir casos, como el que se acaba de demostrar en los cuales no hay ganancia, por lo tanto, tampoco Impuesto sobre la renta que pagar, mucho menos OBLIGACIÓN de abonar suma alguna en concepto de adelanto para un ISR que no existe o no ha sido causado.
3. Es inconstitucional porque violenta el artículo 48 de la Constitución Política de la República de Panamá, el cual dice así: *"Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes"*.
4. Es coercitivo porque si el contribuyente no adelanta el pago, el trámite se detiene. Al contribuyente no le queda más alternativa que pagar para alcanzar su objetivo, que es la transferencia del bien inmueble.
5. Es abusivo OBLIGAR a adelantar pagos, sin ninguna contraprestación, ya que la DGI no se OBLIGA igualmente a establecer fecha cierta de devolución. Al día de hoy hace 2 años solicitamos la devolución de los \$280.01, y nadie da señales de vida en la DGI por esta devolución. Como contribuyentes fuimos obligados a pagar por este abuso, cumplimos con solicitar la devolución, ahora le toca a la DGI, establecer fecha cierta en la cual devolverá lo que de acuerdo a sus propias reglas no le pertenece.
6. Una cantidad de dinero a recibir en el futuro vale menos que la misma cantidad de dinero a recibir en el presente. Tanto es así, que la DGI aplica recargos e intereses a todo contribuyente moroso, es diligente en activar

medidas para evitar prescripciones, tiene jurisdicción coactiva. ¿Explique por qué esta devolución no es premiada? ¿Es el contribuyente un prestamista oficioso del Estado/DGI? o esto es una especie de confiscación, expropiación o incautación solapada.

7. Es abusiva porque: a) ¿El literal a) del artículo 701 del C.F., no le indica al contribuyente cómo deben proceder sus familiares en caso de que fallezca mientras espera el reembolso? Si esto ocurre, ¿Qué hace el Estado/DGI con ese dinero? b) ¿Dónde se deposita este dinero? ¿Por qué no está en un banco de la localidad, en una cuenta individual a nombre del contribuyente?

Finaliza el consultante, la OBLIGACIÓN de pagar 3% en concepto de Adelanto al Impuesto sobre la Renta, en estos casos específicos, no es legal, moral ni ético.

Respuesta de esta Dirección

Que luego del análisis del asunto controvertido, esta dirección tiene a bien informarle que, para poder absolver el fondo de su consulta, la misma debe estar revestida de ciertas formalidades establecidas en el artículo 170 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993, el cual citamos:

"...Artículo 170. Evacuación de Consultas:

*El que tuviere **interés personal y directo** puede presentar consultas a la Dirección General de Ingresos con la finalidad de que se le aclare el sentido y alcance de cualquier norma o disposición sobre tributos de competencia de esa Dirección, con relación a una **situación de hecho concreta y actual**. Las personas jurídicas deberán formular sus consultas por medio de un apoderado legalmente constituido y acompañar la certificación del Registro Público en donde conste la existencia, vigencia y representación legal de la sociedad.*

1. Las consultas deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a). (...)*
- b). Dirigirse al Director General de Ingresos;*
- c). Exponer claramente los hechos objeto de la consulta;*
- ch). Expresar el criterio del consultante referente a los hechos, materia o situación objeto de la consulta;*

- d). Citar las disposiciones legales pertinentes sobre las cuales verse la consulta; y
- e). Facilitar los documentos y demás elementos de juicio que permitan una mejor inteligencia de la consulta.

2. La Dirección General de Ingresos deberá **declarar improcedente la consulta** en los siguientes casos:

- a). **Cuando no cumpla con los requisitos antes señalados;**
- b). **Cuando no se aporten suficientes elementos de juicio;**
- c). **Cuando la consulta se refiera o guarde relación con hechos o situaciones objeto de controversia en la vía gubernativa o contencioso - administrativa;**
- ch). **Cuando la consulta verse sobre tributos que no sean de su competencia. (...).**

El artículo, antes descrito establece los requisitos indispensables de carácter, sine qua non, para que la administración tributaria pueda evacuar su consulta.

Debemos decir que el consultante no ha cumplido en exponer claramente los hechos objetos de la consulta, ni ha citado las disposiciones legales pertinentes sobre las cuales verse la consulta; que permitan una mejor inteligencia de la consulta, tal como lo indica el literal (c y d) del numeral 1 del artículo antes citado. En vista de la ausencia de tales elementos de juicio, existe una imposibilidad para esta Dirección, de otorgar una respuesta clara y exacta sobre la situación que aquí se nos presenta.

En este sentido, no se ha demostrado el punto central de lo presentado por los señores [REDACTED]

ya que la consulta elevada, versa sobre el supuesto expuesto del consultante de "casos de transferencia de bienes inmuebles en los cuales la obligación de pagar 3% en concepto de adelanto al impuesto sobre la renta es ilegal, injusto, coercitivo, abusivo e inconstitucional, porque la venta es simbólica.

En virtud de lo indicado, es oportuno señalar que el numeral 2, literal (a) del artículo 170 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993, ordena a la Administración Tributaria que deberá declarar como improcedentes las consultas

que no cumplan con los requisitos señalados en el primer párrafo en su numeral 1 de dicho artículo, tal como fue señalado en líneas anteriores.

Además a lo antes expuesto, la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración y regula el Procedimiento Administrativo General, establece que ningún acto podrá emitirse o celebrarse con infracción de una norma jurídica vigente.

Sin embargo, debido al empeño por parte de los contribuyentes esta dirección procederá a darle su criterio legal con el fin de concluir con la inquietud de los señores [REDACTED] con respecto al pago en concepto del 3% de adelanto en las ventas que no producen renta gravable.

Criterio de esta Dirección

Es preciso indicar que la Ley No.28 de 8 de mayo de 2012, que reformó el Código Fiscal y adopta medidas fiscales, en su artículo 2, modificó el literal a del artículo 701 del Código Fiscal, y específicamente para el cálculo que le correspondía al contribuyente en relación al adelanto del impuesto sobre la renta (ISR) por compraventa de bien inmueble que realizó en el año 2019 y que indica *"Si la compraventa de bienes inmuebles no está dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se calculará el Impuesto sobre la Renta a una tasa del diez por ciento (10%) sobre la renta gravable. El contribuyente tendrá la obligación de pagar una suma equivalente al 3% del valor total de la enajenación o del valor catastral, cualquiera que sea mayor, en concepto de adelanto al Impuesto sobre la Renta..."* (lo subrayado es nuestro).

Que en cuanto a la argumentación del consultante sobre dichas modificaciones en las que indica que son ilegales, es importante mencionar que tal como se menciona en nuestra Carta Magna en su artículo 52 (luego de sus reformas) que establece *"Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes"* (lo

resaltado es nuestro). Basados en la normativa anterior mencionado, es evidente establecer que existe una forma establecida para el cumplimiento de la legalidad tributaria, y el Estado panameño no puede obligar a sus ciudadanos a pagar una contribución o impuesto que no haya sido previamente establecido por la ley. Es importante reiterar y enfatizar que la imposición de gravámenes debe ser en virtud de una norma jurídica con carácter estrictamente de ley, donde se han de indicar todos y cada uno de los elementos que conformarían la obligación de carácter tributaria. En otras palabras, no es sino únicamente a través de una ley, que se indicará el hecho imponible, el sistema o la base para determinar tributo, los sujetos obligados, la fecha de pago, las infracciones, exenciones, sanciones y el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

En la ciencia jurídica el principio de reserva de ley o legalidad tributaria es descrito bajo la máxima latina: [REDACTED] cual conlleva que el cobro de un tributo únicamente se puede hacer a través del contenido de una ley, ya que de lo contrario el mismo es absolutamente nulo. Sobre dicho tema en estudio, el pleno de la Corte Suprema de Justicia ha tenido la oportunidad de pronunciarse y señalar que: *"En nuestro derecho constitucional según ya se ha visto, el principio de legalidad en materia tributaria está contenida en el artículo 48 (artículo 52, luego de sus reformas) de la Carta Fundamental. En esa norma se establece que nadie está obligado a pagar contribución o impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes. La norma supralegal citada guarda relación directa con la atribución constitucional asignada al Órgano Legislativo por el numeral 10 del artículo 153 constitucional (artículo 159, luego de sus reformas), de establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos."*

En cuanto a la inconstitucionalidad de la normativa, que menciona el consultante, es importante reiterar que las imposiciones tributarias que aquí nos ocupa, se han establecido mediante ley y por aprobación del Órgano Legislativo, tal como lo establece nuestras leyes, y las mismas no han sido objeto de pronunciamiento por

ser contrarias a nuestra Constitución Política. Que es imperativo aclarar que nuestras legislaciones cuentan con lo llamado "Controles de Constitucionalidad" y el cual no es más que sistemas implementados para controlar la aplicación de la Constitución. Los sistemas mediante los cuales el propio Estado ha establecido el control de aplicación de la constitución, y de que esta no se distorsione, son los controles de constitucionalidad.

La Corte Suprema de Justicia en la República de Panamá es el único organismo de derecho competente para determinar si las leyes, decretos, acuerdos, resoluciones y demás actos se encuentran apegados o dictados en función de lo que establece la Carta Magna.

Por tanto, en virtud de lo expuesto es preciso mencionar que las modificaciones al literal a del artículo 701 del Código Fiscal, y sus imposiciones, se han realizado mediante el estricto cumplimiento de lo establecido en nuestra Constitución Política y nuestra normativa legal tributaria, ya que se han realizado mediante la Ley No.28 de 8 de mayo de 2012 y recientemente mediante la Ley No.208 de 6 abril de 2021, los cuales son dos (2) normas jurídicas con carácter estrictamente de ley, y por aprobación del Órgano Legislativo.

En base al pago adelantado en concepto al impuesto sobre la renta es preciso mencionar los requisitos a presentar ante las notarías en suelo panameño, para la confección de la escritura final de compraventa y posteriormente pasar a la inscripción ante el Registro Público de Panamá de dicha escritura; pasaremos a detallar los requisitos:

1. Paz y salvo de inmueble de la finca.
2. Paz y salvo del IDAAN
3. Formulario 106 – Impuesto de transferencia de bien inmueble (ITBI – 2%)
4. Formulario 107 – Impuesto de Ganancias de Capital (3%)
5. Certificado de recepción en la DGI de ambos formularios

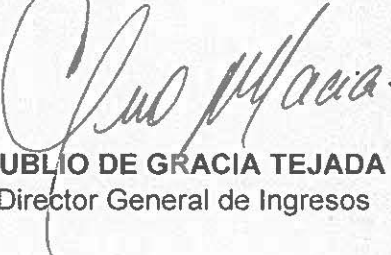
6. Copia del recibo de pago (boleta de pago de tributos)
7. Minuta de compraventa refrendada por un abogado idóneo en Panamá

Siendo así el pago del 3%, un requisito indispensable al realizar una compraventa regulada bajo el artículo 701 del Código Fiscal de la República de Panamá dicho impuesto debe cancelarse antes de la inscripción de la compraventa ante el Registro Público de Panamá.

En virtud de lo antes expuesto, es criterio de esta dirección establecer que el pago en concepto de 3% de adelanto sobre el impuesto de la renta, es un impuesto previamente establecido con la figura de una imposición de gravámenes, la cual es en virtud de una norma jurídica con carácter estrictamente de ley y consta con la aprobación del Órgano Legislativo en este caso la Ley No.28 de 8 de mayo de 2012, modificada recientemente por la Ley No.208 de 6 de abril de 2021 donde se cumple con la legalidad tributaria; A la fecha, sobre el tema en cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la República de Panamá no se ha pronunciado sobre una falta al control de constitucionalidad sobre esta norma; es preciso mencionar que las modificaciones al literal a del artículo 701 del Código Fiscal, y sus imposiciones, se han realizado mediante el estricto cumplimiento de lo establecido en nuestra Constitución Política.

Fundamento Legal: Ley No.28 de 8 de mayo de 2012. Ley No.208 de 6 abril de 2021. Artículo 170 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993. Artículo 52 y 159, numeral 10 de la Constitución Política de Panamá. Literal (a) del artículo 701 del Código Fiscal y Artículo 694.

Atentamente,


PUBLIO DE GRACIA TEJADA
Director General de Ingresos


PDGT/BIPR/mae/mkmK

