

Panamá, 13 de abril de 2022.
Nota No.201-01-0424-DGI.

Licenciada

E. S. M.

Respetada licenciada

Por este medio tenemos a bien darle respuesta a su memorial presentado el 14 de septiembre de 2021, por medio del cual eleva consulta en los siguientes términos:

Consulta No.1

¿Cuándo Redsoft Corp., debe reconocer los ingresos relacionados al soporte en línea y renovación de la licencia Oracle para efectos del impuesto sobre la renta e ITBMS?

Consulta No.2

¿Cuándo Redsoft Corp., debe reconocer los costos relacionados a la renovación de licencia y el soporte en línea de Oracle para efectos del impuesto sobre la renta?

Antecedentes

El consultante indica que, la sociedad anónima denominada [REDACTED], es una compañía panameña que se dedica a actividades de consultoría informática y actividades de administración de medios informáticos.

Que la sociedad anónima denominada [REDACTED], participa como único intermediario autorizado por [REDACTED] en los procesos de renovación de la licencia y del soporte en línea del software [REDACTED] en Panamá. De manera tal, que el cliente final obtenga la renovación de las licencias y el acceso a los portales de Oracle para el soporte en línea, posterior a nuestra labor de intermediación entre el cliente y [REDACTED]

Que la sociedad anónima denominada [REDACTED], como agente intermediario negocia con el cliente local en Panamá para la continuidad de la renovación de licencia y del soporte en línea de [REDACTED]. Una vez confirmado, ya sea verbalmente o por escrito, la compañía procede a reportar a [REDACTED], para que dicha cía. brinde el soporte en línea. Mientras, [REDACTED], indica los procesos administrativos y legales (preparación de contrato, pago de finanzas de cumplimiento, revisión del cliente, preparación y emisión de facturas, etc.). [REDACTED], no brinda soporte ni servicio para el cliente local, simplemente se encarga de negociar, gestionar y facturar la renovación de la licencia y los servicios de soporte en línea.

Agrega el consultante, que al reportar la continuidad del cliente, [REDACTED] factura a [REDACTED] los costos de la renovación de la licencia y del soporte en línea, que luego [REDACTED], factura al cliente cuando finaliza todos los procesos de contratación.

[REDACTED], cuenta con clientes gubernamentales como el Ministerio de Economía y Finanzas, y no se han refrendado a tiempo los contratos de renovación de licencias y soporte en línea a favor de [REDACTED], y en consecuencia, no permite la emisión, presentación de facturas y cobro a las correspondientes entidades estatales. Sin el refrendo del contrato, a [REDACTED], se le imposibilita la facturación y cobro de la licencia y el servicio de soporte en línea, y esta facturación puede demorarse y extenderse a otros periodos fiscales distintos al

periodo fiscal en que se contrató la renovación de licencia y el servicio de soporte en línea.

Criterio del consultante sobre la consulta No.1

El párrafo 3 del artículo 699 del Código Fiscal contempla que las declaraciones de rentas deben ser preparadas con base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado, salvo algunas excepciones puntuales. EL artículo 20 del reglamento del impuesto sobre la renta, considera que el sistema de devengado debe ser homogéneo para los ingresos, costos y gastos.

Asimismo, el párrafo 3 del artículo 699 del Código Fiscal requiere que las declaraciones de rentas se preparen sobre la base de las normas Internacionales de Información Financiera o NIIF. En ese sentido, la NIIF 15 sobre ingresos procedentes de contratos con clientes, establece que se debe contabilizar el ingreso cuando o a medida (*sic*) que la entidad satisface las obligaciones; a decir, cuando el control de los bienes o servicios producto de la transacción se transfiere al cliente.

Si el cliente recibe y consume los beneficios de la transacción a medida que la entidad lo va realizando, o si la entidad va creando o mejorando un producto mientras va prestando el servicio, o si la entidad tiene derecho al pago aún sí el bien o servicio no fue el pactado en el contrato; entonces se deberá reconocer el Ingreso a lo largo del tiempo según lo Indicado por la NIIF 15.

Si el servicio se considera prestado o finalizado una vez [REDACTED] comience a prestar el soporte en línea y la renovación de la licencia al cliente, [REDACTED] [REDACTED] deberá reconocer el ingreso en sus libros y, por ende, en su declaración de renta e ITBMS, dada que el servido ya se prestó, aún cuando no existan contratos refrendados, órdenes de compra o facturas emitidas a favor del cliente, ni pago recibido del cliente.

Criterio del consultante sobre la consulta No.2

El reglamento al impuesto sobre la renta (Decreto Ejecutivo No.170 de 1993 y sus reformas), establece en su artículo 20 que los registros contables, incluyendo el de los costos y gastos, debe seguir el sistema o criterio de devengado:

“El contribuyente computará sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal en base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIF’s. El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y para los gastos”. (lo subrayado es del consultante).

Si los costos relacionados al soporte en línea y renovación de licencia son facturados a [REDACTED], inmediatamente después del reporte de continuidad del cliente a [REDACTED] aún cuando se trate de clientes estatales a los cuales [REDACTED] no ha emitido una factura fiscal debido a que no existe un contrato refrendado por la Contraloría General; pero que ya están haciendo uso de la renovación de la licencia; se podrá reconocer dicho costo en su declaración de renta.

Es entendimiento del consultante, que tanto el ingreso como el costo deben reconocerse bajo el criterio de lo devengado; es decir, reconocerse en el momento en que se ha incurrido en el costo para la generación y producción de la renta gravable.

Los principios generales de los costos y gastos deducibles se establecen claramente en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, en el cual se regula la relación entre los ingresos obtenidos con los costos y gastos incurridos para la obtención de dichos ingresos:

“Los costos y gastos deberán atribuirse, según corresponda, conforme se compruebe fehacientemente a satisfacción de la Dirección General de Ingresos, a la renta gravada, renta exenta o a la renta de fuente extranjera”. (lo subrayado es del consultante).

El consultante se refiere a este principio en cuanto a que también existe el caso en que [REDACTED], emite una factura a cliente por la renovación anual de la licencia y el soporte en línea de [REDACTED]. Este contrato no necesariamente comprende un periodo fiscal calendario; es decir enero a diciembre, por lo cual [REDACTED] recibiría facturas de [REDACTED] por el costo de la licencia y el soporte en línea de [REDACTED] por un periodo fiscal X y un periodo fiscal X + 1 (siguiente), es decir, en dos periodos fiscales distintos.

Si [REDACTED] no le ha facturado el costo completo que se atribuye al "ingreso" (el contribuyente considera que el "ingreso" se genera cuando [REDACTED] empieza a brindar el servicio de soporte al cliente, [REDACTED] debe realizar el pago a [REDACTED] del soporte en línea y la renovación de licencias para el periodo contratado y la facturación y cobro al cliente) generado por [REDACTED], se producirá una segunda factura en otro periodo fiscal atribuible a un ingreso que se reportó en el periodo fiscal anterior. En estos casos, aunque la norma fiscal indique que se debe seguir el criterio de lo devengado, también indica que el gasto debe estar debidamente documentado:

Artículo 22 del D.E. 170 de 1993:

"Cuando un costo o gasto carezca de la factura o documento equivalente emitido de acuerdo con los requisitos legales, el mismo no podrá deducirse. Sin embargo, si el costo o gasto cumple con las demás condiciones establecidas en el artículo 19 de este Decreto, podrá ser deducidos si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la Dirección General de Ingresos".

Así mismo debemos considerar lo que también se indica en el reglamento, específicamente el artículo 21 sobre reglas para deducir gastos únicamente en el mismo año fiscal:

"Los gastos correspondientes a un (1) año fiscal no podrán deducirse de la renta de ningún año posterior, salvo los gastos que por su propia naturaleza no fueran determinables con exactitud en el año en que

debieron ser deducidos. En este caso, el gasto puede ser deducido únicamente en el año en que se determina el monto exacto del mismo”.

Como lo indica el artículo 20 (sic) del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, las declaraciones de renta deben prepararse bajo el criterio de lo devengado, aplicándose este criterio tanto para ingresos como costos y gastos. Por lo tanto, consideramos que una vez se reciba una factura contentiva de un costo o gasto, se debe reconocer el mismo para efectos fiscales, por ende, reportándose en el año en que se causó.

No obstante, si ya [REDACTED] ha reconocido un ingreso, pero no ha recibido facturas por los costos y gastos atribuibles a ese ingreso en un mismo periodo fiscal, solamente podrá reconocerse el costo o gasto que se encuentre debidamente documentado y del cual se tenga certeza del monto exacto. Si [REDACTED], recibe un costo o gasto en un periodo fiscal distinto al periodo en que se reportó el ingreso al cual es atribuible ese costo o gasto, se deberá reportar y deducir en la declaración de rentas del periodo en el cual se ha determinado con certeza el monto y su documentación relacionada.

Respuesta de esta dirección

Que luego del análisis de lo consultado, esta dirección tiene a bien informarle que, en respuesta a su **primera consulta**, es preciso mencionar que el artículo 699 del Código Fiscal, en su parágrafo 3 establece lo siguiente:

“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:

...

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 (...).”

Por tanto, la NIIF 15, que indica los “ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes”, menciona que se debe contabilizar el ingreso cuando la entidad satisface las obligaciones, es decir, cuando el control de los bienes o servicios producto de la transacción se transfiere al cliente.

Con base a lo antes mencionado y a lo indicado por el contribuyente, el cual citamos textualmente *“Si el cliente recibe y consume los beneficios de la transacción a medida que la entidad lo va realizando, o si la entidad va creando o mejorando un producto mientras va prestando el servicio, o si la entidad tiene derecho al pago aún si el bien o servicio no fue el pactado en el contrato; entonces se deberá reconocer el Ingreso a lo largo del tiempo según lo Indicado por la NIIF 15”*. Por consiguiente, concordamos con lo expuesto por el contribuyente en cuanto a que el servicio se considera prestado o finalizado una vez [REDACTED] comienza a prestar el soporte en línea y la renovación de la licencia al cliente, [REDACTED], deberá reconocer el ingreso en sus libros y, por ende, en su declaraciones de renta e ITBMS, dado que el servicio ya se prestó, aún cuando no existan contratos refrendados, órdenes de compra o facturas emitidas a favor del cliente, ni pago recibido del cliente..

Que en respuesta a su **segunda consulta**, concordamos con el criterio expuesto por el consultante, el cual citamos *“Si los costos relacionados al soporte en línea y renovación de licencia son facturados a [REDACTED], inmediatamente después del reporte de continuidad del cliente a [REDACTED] aún cuando se trate de clientes estatales a los cuales [REDACTED], no ha emitido una factura fiscal debido a que no existe un contrato refrendado por la Contraloría General, pero que ya están haciendo uso de la renovación de la licencia; se podrá reconocer dicho costo en su declaración de renta”*.

Lo antes expuesto, en virtud del artículo 20 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, y sus reformas, el cual establece *“El contribuyente computará sus ingresos, costos y gastos en el año fiscal en base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información*

Financiera o NIIF's. El sistema deberá ser homogéneo para los ingresos, costos y para los gastos (...)".

Por otra parte, en los casos en que [REDACTED], reciba facturas de [REDACTED] por el costo de la licencia y el soporte en línea de [REDACTED] por un periodo fiscal (actual) y un periodo fiscal (siguiente); es decir, en dos periodos fiscales distintos, tomando en consideración que se producirá una segunda factura en otro periodo fiscal atribuible a un ingreso que se estaría reportando en el periodo fiscal anterior, siempre y cuando se encuentre debidamente documentado. Nuestra normativa indica lo siguiente, en el Decreto Ejecutivo No.170 de 1993:

Artículo 21.

"Los gastos correspondientes a un (1) año fiscal no podrán deducirse de la renta de ningún año posterior, salvo los gastos que por su propia naturaleza no fueran determinables con exactitud en el año en que debieron ser deducidos. En este caso, el gasto puede ser deducido únicamente en el año en que se determina el monto exacto del mismo".

Artículo 22.

"Cuando un costo o gasto carezca de la factura o documento equivalente emitido de acuerdo con los requisitos legales, el mismo no podrá deducirse. Sin embargo, si el costo o gasto cumple con las demás condiciones establecidas en el artículo 19 de este Decreto, podrá ser deducidos si el contribuyente lo comprueba a satisfacción de la Dirección General de Ingresos".

Por lo tanto, una vez se reciba una factura que contenga un costo o gasto, se debe reconocer el mismo para efectos fiscales; por ende, se debe reportar en el año en que se causó. Reiteramos que el servicio se considera prestado o finalizado una vez [REDACTED] comienza a prestar el soporte en línea y la renovación de la licencia al cliente; por tanto, se genera el ingreso.

Se concluye que tal como argumentó el consultante, "si [REDACTED], ha reconocido un ingreso, pero no ha recibido facturas por los costos y gastos

atribuibles a ese ingreso en un mismo periodo fiscal, solamente podrá reconocerse el costo o gasto que se encuentre debidamente documentado y del cual se tenga certeza del monto exacto. Si [REDACTED], recibe un costo o gasto en un periodo fiscal distinto al periodo en que se reportó el ingreso al cual es atribuible ese costo o gasto, se deberá reportar y deducir en la declaración de rentas del periodo en el cual se ha determinado con certeza el monto y su documentación relacionada”.

Fundamento Legal: Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993. Código Fiscal.

Atentamente,

PABLO DE GRACIA TEJADA
Director General de Ingresos.




PDGT/GHM/BIPR/mar/mar