



10 años de jurisprudencia – Una historia de balanzas invertidas en la tributación panameña

Ten years of Tax Case Law – A story of inverted scales in Panama’s taxation.

10 anos de jurisdição—uma história de saldos invertidos na tributação no Panamá

CARLOS URBINA*

* Abogado y contador en la República de Panamá, posee un LLM Int Taxation, Universidad de Leiden. Rector del Instituto Antequera; socio director de Urbina & Asociados, firma representante en Panamá de Morison KSi. Fue Administrador Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá. carlos@urbina.net / 0000-0002-9825-7116.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n21.03>

Resumen

Este artículo muestra cómo en los primeros años del Tribunal Administrativo Tributario en Panamá existió una tendencia en contra del contribuyente que se reversó en los últimos años de la década analizada. El autor comenta las posibles razones para este cambio, así como la comparación entre esta entidad y su antecesora, la antigua Comisión de Apelaciones. En este proceso el artículo revela estadística interesante para la tributación panameña, como el tiempo que demora un caso fiscal en Panamá, el costo que estos casos tienen para el fisco y la posible falta de complejidad de los casos analizados por el Tribunal Tributario.

Palabras clave: jurisprudencia; tributación en Panamá; litigios.

Abstract

This article deals with the first 10 years of the Administrative Tax Court in Panama and its early proclivity to rule against the tax payer. This tendency is later reversed. The author analyses the possible reasons behind this shift and compares this Administrative Court with its predecessor the Tax Appelas Board. While analysing these items the author reveals a series of Panamanian Tax Statistics such as how long does a tax case take in Panama, the costs the Tax Court has for the Panamanian Tax Payer and the possible lack of complexity of the cases ruled by Panama's Administrative Tax Court.

Key words: Jurisprudence; taxation in Panama; litigation.

Resumo

Este artigo mostra como nos primeiros anos do Tribunal Administrativo de Impostos do Panamá houve uma tendência contra o contribuinte que se inverteu nos últimos anos da década analisada. O autor comenta os possíveis motivos dessa mudança, bem como a comparação entre essa entidade e sua antecessora, a antiga Comissão de Recursos. Nesse processo, o artigo revela estatísticas interessantes para a tributação panamenha, como o tempo que leva para um processo tributário no Panamá, o custo que esses processos têm para o Tesouro e a possível falta de complexidade dos processos analisados pelo Tribunal Tributário.

Palavras-chave: jurisprudência; tributação no Panamá; litígio.

Introducción

Este artículo resume el esfuerzo de investigación del Instituto Antequera para medir en forma directa al Tribunal Administrativo Tributario de Panamá (TAT) en sus 10 años de vigencia¹ y, en forma indirecta, a la Dirección General de Ingresos (DGI) de ese país.

En el presente esfuerzo quisimos expresar, en términos numéricos:

1. Cuál es la relación de casos ganados y perdidos por el contribuyente en el TAT.
2. Qué tipo de casos falla el TAT.
3. Cuánto dura la vía gubernativa.
4. Cuánto le cuesta el TAT al país.

A estos cuatro puntos se circunscribirá este artículo. Luego, en un punto cinco, compararemos estos números con los resultados de un esfuerzo similar que hicimos en 2005, como análisis de la reforma fiscal de ese año (Panamá, 2005, pp. 157 y ss.).

Este ejemplo nos permitirá comparar:

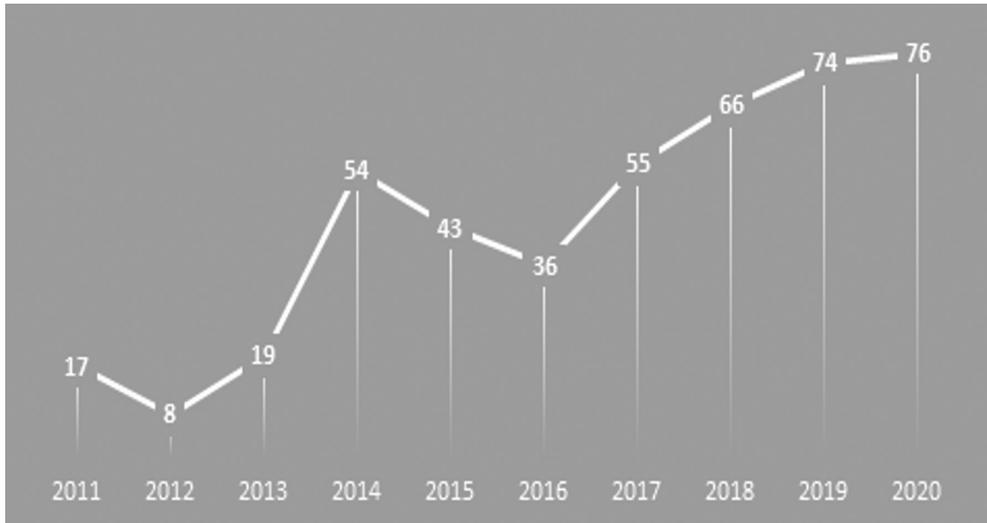
1. La antigua comisión de apelaciones con el actual TAT.
2. Los montos en litigio a finales de siglo XX y principios de siglo XXI vs. los montos en litigio en la década 2011 a 2020.
3. La efectividad de casos ganados por la DGI en el TAT vs. el presupuesto de esa entidad.

I. Relación de casos ganados y perdidos por el contribuyente en el TAT

Para realizar esta estadística analizamos los casos de fondo en el TAT desde el año 2011 a 2020 y observamos quién ganaba (fisco o contribuyente).

Los resultados de este análisis se presentan en la figura 1 donde se observa cómo, en términos porcentuales, al inicio de la figura el contribuyente perdía casi todo lo que ingresaba al TAT.

1 El TAT nació en virtud de la Ley 8 de 2010, aunque sus primeros fallos se emitieron en 2011.

FIGURA 1. PORCENTAJE DE CASOS GANADOS POR EL CONTRIBUYENTE EN EL TAT

Los tres primeros años muestran cómo el contribuyente participaba en un juego donde con cara se perdía y con sello también.

El punto más desfavorable para el contribuyente fue el año 2012 que trajo 92% de victorias para el fisco.

Fuente: Administración Tributaria de Panamá.

Esta métrica se reversa en el año 2014, cuando el contribuyente empieza a jugar con mayores posibilidades de ganar. La situación es totalmente inversa en el último tercio de la gráfica, donde el contribuyente empieza a ser el claro ganador con hasta 76% de victorias en 2020.

¿Qué puede explicar la gran disparidad en estos números? Con la intención de conocer qué motivó este cambio, se exponen las siguientes posibles razones.

A. El fisco aportó los primeros funcionarios del TAT

Una posible explicación está en que el fisco aportó los primeros funcionarios del TAT. Uno de los magistrados era asesor del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y otra fue funcionaria de la DGI por muchos años. Lo mismo ocurría con sus asistentes y demás funcionarios.

Estos funcionarios tenían un chip fiscal difícil de quitar y, en parte, a eso obedece su sesgo profisco reflejado en una desproporcionada ventaja de este ente frente al contribuyente.

B. El miedo existente frente al director de ese momento

Los momentos más tristes de la DGI se vivieron con la presencia en el periodo inicial del TAT de un director de Ingresos que, a la postre, terminó condenado por delincuencia

común². Este triste personaje quizá llegó a inspirar el miedo suficiente a los funcionarios del TAT que prefirieron ser conservadores en sus fallos y, por lo tanto, profisco.

Esta posible tesis está sustentada en el hecho de que la ausencia, y luego condena penal de este personaje, vino en un momento donde la tendencia profisco se desvaneció en el TAT.

Esta tesis también está sustentada en lo extremadamente formalista y cerrada a toda prueba que el TAT era en sus inicios. Casos como el TAT-RF-01-2012 ilustran como el este Tribunal negaba peritajes y, en su lugar, pedía que le llevaran pruebas, entendidas estas como facturas originales. ¿Era este extremo formalismo y recurrencia a una especie de prueba tasada muestra de miedo a fallar en contra de un director amenazante?

No se sabe la respuesta, sin embargo, la estadística muestra que este señor se fue (a la cárcel) y la balanza empezó a invertirse en favor del contribuyente.

C. Los funcionarios del TAT no recibían entrenamiento

Una posible explicación a estos números puede buscarse en la relativa poca experiencia o entrenamiento de los funcionarios del TAT en los primeros años. Esta educación ha ido profundizándose y, por supuesto, la experiencia también.

Lo mismo ocurría con los primeros magistrados del TAT. Algunos no tenían ningún tipo de entrenamiento en tributación y fueron nombrados por su cercanía política a la administración de turno.

¿Es la mayor cantidad de casos favorables al contribuyente el resultado de mayor entrenamiento del personal en el TAT?

D. El contribuyente también se entrenó y aprendió a pelear mejor sus casos

Inicialmente el contribuyente también sufrió falencias que corrigió en el camino. Esta tesis diría que el contribuyente es hoy más diestro presentando y defendiendo sus casos y, por eso, tenemos mejores resultados a su favor.

Quizá el caso más absurdo que sirve para ilustrar este punto está en el fallo TAT-ADM-196 de 2012, donde se negó una apelación por ser presentada en la ventanilla de archivo y correspondencia del MEF y no del TAT. Un error como ese no se ha repetido por parte del contribuyente.

E. La norma existente brinda elementos suficientes para fallar un caso fiscal, y fallarlo bien

A pesar del entusiasmo que rodeó la aprobación del Código Tributario en el año 2019, expresé en diversos foros mi cautela sobre la necesidad de su existencia por el mero hecho

2 Luis Cucalón fue condenado mediante sentencia 91 del 14 de diciembre de 2017.

de “fallar mejor los casos”. La razón muchas veces expresada por quienes proponían ese código estaba en la necesidad de proveer más garantías al contribuyente.

Si bien todo lo humano es perfectible, creo que el éxito del contribuyente contra la DGI, logrado en ausencia de un código tributario, demuestra que en nuestras leyes existen elementos suficientes para fallar un caso fiscal y fallarlo bien, sin necesidad de más leyes.

1. ¿QUÉ OTRA COSA NOS ENSEÑA ESTA ESTADÍSTICA?

En el último año de gobierno el contribuyente gana más casos que en el periodo anterior. Al tener dos cambios de gobierno en el periodo analizado, podemos llegar a la conclusión de que el último año de la administración Martinelli y el último de la administración Varela así lo indican.

Hemos mencionado el miedo que podía infundir el director de ingresos que existió al momento en que inició el TAT. Ese director fue destituido en el año 2014. En ese mismo año el contribuyente empezó a ganar 54% de sus casos, cifra significativamente mayor que los 17% (2011), 8% (2012) y 19% (2013). ¿Esperó intencionalmente el TAT que existiera un cambio de gobierno para fallar a favor del contribuyente?

Con esta estadística podemos hacernos la pregunta: ¿será el último año de la administración Cortizo el momento donde más casos gane el contribuyente en su periodo presidencial?

2. MOMENTOS CLAVE EN EL CAMBIO DEL TAT

Más allá de las razones por las que esta estadística se revera quiero hacer notar los siguientes momentos que causaron un punto de inflexión en la tendencia profisco del TAT.

a. *Fallo de 13 de agosto de 2012, la Honorable Corte Suprema de Justicia*

Este fallo fue un Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR)³ negado en primera instancia por razones de forma.

En ese mismo fallo la Corte toma la posición que había asumido hasta esa fecha (2012), al decir que el contribuyente debió aportar unos supuestos documentos que ni especifica en su fallo ni están listados en ninguna norma de nuestro país. De esta forma, decide en contra del contribuyente.

Lo único rescatable del fallo es el salvamento de voto del magistrado Benavides que llega a preguntarse, por primera vez a nivel de la Corte Suprema, qué documentos son estos, qué obliga al contribuyente a entregarlos y quién tiene el cargo de la prueba en

3 El CAIR es un cálculo del impuesto a la renta sobre bases presuntas y basado en la renta bruta en lugar de la renta neta del contribuyente. La desaplicación de este impuesto puede ser pedida por el contribuyente.

situaciones donde la DGI simplemente dice no tener documentos que no pidió y que nunca ha definido cuáles son.

Esta fue una significativa variación de los fallos anteriores del magistrado Benavides, donde poco o nada se elaboraba sobre la necesidad de contar con un esfuerzo de parte de la DGI en buscar la verdad material. Estos fallos, incluso, llegaron a resultados distintos ante situaciones iguales.

En su salvamento el magistrado Benavides señaló:

En el presente caso sub iudice, la Administración Tributaria estaba en la obligación [...], y en cualquier caso, llevar a cabo todas las investigaciones pertinentes con el único propósito de establecer la verdad material sobre la declaración de rentas rendida por el contribuyente; esto es, exigir todos y cada uno de los documentos e informes a satisfacción, incluyendo, información sobre el sistema de costeo aplicado [...] en fin, llevar a cabo todas las diligencias que fueran necesarias para disipar cualquier duda sobre las pretensiones del petente.

Agregó el magistrado: “es fácil advertir que, la Dirección General de Ingresos a pesar de contar con las facultades necesarias, no llevó a cabo una investigación prolija que arrojará resultados claros y precisos sobre el sistema de contabilidad, especial”.

b. Primer zigzaguo del TAT

El TAT, luego de negar cuanto CAIR se encontró, da su primer zigzaguo el 27 de septiembre de 2012⁴, concediendo un CAIR a una firma de abogados.

El CAIR que fue negado en primera instancia por diferencias en el cruce de información del impuesto de traslado de bienes materiales y servicios (ITBMS), diferencias en el método de caja vs. existencia de cuentas por cobrar y por una diferencia del método de depreciación del contribuyente.

El TAT, en este fallo, dejó de usar su salida fácil de negar CAIRE por causas formalistas (TAT y detalle de otros costos, y TAT desatiende peritaje en decisión formalista).

Lamentablemente, el razonamiento seguido fue solo citar que el contribuyente era una sociedad civil. No llegó a realizar peritajes ni a obtener ningún otro medio de prueba. La pobreza de la redacción y argumento del fallo puede verse como una primera aproximación a conceder CAIRE a pesar de la poca elaboración de los magistrados sobre cuál era la causa del cambio en su propia doctrina previa.

Lo rescatable del fallo es que el TAT llegó a decir que estas diferencias debieron ser consideradas “indicios” para la DGI y no debieron formar parte de una negación de CAIR.

4 El número de expediente es: 081-2011 y la Resolución es TAT-RF-039 de 27 de septiembre de 2012.

Este fue un punto de inflexión tan grande que uno de los magistrados salvó su voto indicando que “luego de varios esfuerzos [... encontré] diversas contradicciones frente a lo presentado y lo argumentado por el contribuyente”.

Por último, y acorde con el título de este artículo, el magistrado advierte un zigzag de este fallo con la jurisprudencia del TAT. Cita el magistrado una resolución donde el TAT se abstuvo de conceder plazo alguno para la utilización del método tradicional a pesar de haber revocado la negación del CAIR de la DGI⁵.

c. Fallos del magistrado contador (Alla P. Barrios)

El salvamento arriba expresado fue seguido por otro salvamento en el TAT que llegó a constituirse en otro punto de inflexión. En el fallo TAT-RF-012 de 17 de febrero de 2017, el magistrado contador le dicta una verdadera cátedra de derecho a sus colegas abogados al decir que los artículos citados por el fallo no son excusa para que la DGI no pruebe su alcance. Para esto, el magistrado cita el artículo 156 de la Ley 8 de 2010.

Según el salvamento, la DGI ni siquiera incluyó los papeles de trabajo del alcance, por lo que el expediente tenía “inexistencia total de las constancias procesales” que le permitieran verificar el alcance realizado.

Para ese magistrado, se debió dictar una prueba de oficio para llegar a la verdad “material” del caso, tal como lo ordena el artículo 147 de la Ley 8 de 2010.

El magistrado indica que esta prueba debió pedir los cuadros en los que se basa el alcance con el objeto de verificar lo dicho por la DGI, incluyendo un ejemplo de lo que, según él, debió ser la prueba aportada por el fisco.

Para esto, el contador se fundamenta en el artículo 150 de la Ley 38 de 2000 que indica que las partes deben probar lo alegado. Para el contador esto incluye a la DGI que es parte en el proceso. Por este artículo la DGI debía aportar al expediente las pruebas de lo que decía, consistentes en “detalles de cuenta, registros contables u documentos extraídos de la empresa”.

Para el magistrado los documentos preparatorios del alcance se convierten en prueba cuando el contribuyente impugna la resolución. Estas pruebas, junto con las aportadas por el contribuyente, son las que deben servir para que el TAT, como tercero imparcial, falle el caso.

El contador añade que en ausencia de estas pruebas la capacidad del contribuyente para contraprobar se resume a cero ya que las resoluciones de la DGI no tienen “la suficiente explicación como para saber el origen, procedencia, justificación de las cantidades no pagadas”. En este punto, el contador agrega que no existe igualdad entre el contribuyente y el fisco.

5 Esto lo dice el magistrado por una discusión bizantina que ocupó el pensamiento del TAT en sus primeros años. Según esta discusión, y en atención a lo que ellos llamaban el principio de legalidad, el funcionario de alzada no puede conceder un plazo cuya atribución es privativa de las funciones del director de Ingresos.

En lo que creemos que es la parte más trascendental del salvamento, el contador indica que la presunción de legalidad del acto administrativo “no sustituyen una prueba, ni mucho menos ser un fuerte argumento por imponer sobre la presunción de inocencia”. Se añade que esta presunción adquiere fuerza cuando está sustentada por actos preparatorios. De no estarlo, según el salvamento, quedará en duda la buena fe de la DGI.

Sigue el contador dictándole cátedra de derecho a sus colegas y a la DGI, cuando se refiere a la carga de la prueba, desechando el concepto de que el contribuyente es el que la tiene. El contador indica que la carga de la prueba la tiene el que la alega. Aquí se hace una distinción entre actos administrativos de oficio, como el alcance, y otros que se generan por petición del contribuyente. En los primeros indica que es la DGI la que tiene que probar lo que dice y en los segundos el peticionante debe hacerlo.

Otra pieza perfectamente esbozada por el contador es que la DGI, como custodio de las declaraciones de ITBMS, no puede alegar que el contribuyente no las presentó. Para esto indica el artículo 150 de la Ley 38 de 2000 que los obliga a cotejarlas como custodios que son de las declaraciones presentadas.

Por último, el contador indica que la tutela judicial efectiva se ve vulnerada con actuaciones donde la DGI no prueba lo que dice en sus alcances.

d. Fallo Logística

Ya para 2018, la Corte estaba más abierta a debatir las acciones del TAT y de la DGI. En este momento se falló el caso Logística.

En ese fallo, la Corte indica que el punto central era la falta de “comunicación [...] del proceso de auditoría” y el “desconocimiento a ser oído”, según lo establecen los derechos del contribuyente establecidos en el artículo 155 de la Ley 8 de 2010.

Según la Corte, la Ley 8 de 2010 y el DG 109 de 1970 determinarían si se violó o no el debido proceso. Aquí la Corte analiza el debido proceso citando un texto que indica que el derecho a ser oído forma parte de este concepto. Del mismo debido proceso forma parte, según el fallo, el derecho a aportar pruebas.

Al mencionar esto, la Corte dice coincidir con el contribuyente en el sentido de que no pudo contradecir a la DGI ni ser oído. Añade la Corte que de haber sido oído por la DGI se le hubiera permitido aclarar los puntos en su contra.

Luego de esto, la Corte dice que al violarse el artículo 155 de la Ley 8 de 2010 se violó el principio de legalidad contenido en el artículo 52 de la Constitución.

Añade la Corte que no existían constancias en el expediente de que la DGI hubiese realizado una revisión prolija, lo que el fallo considera un “deber”. Dice la Corte, en este punto, que no existe evidencia alguna que respalde la posición de la DGI de que el contribuyente “tenía pleno conocimiento del proceso de auditoría”. Para esto, la Corte menciona la misma frase usada por la DGI al indicar que esta era una auditoría de “escritorio”.

Según el fallo, esto imposibilitaba al contribuyente para ejercer una defensa oportuna. En este punto, la Corte agrega que el alcance se hizo “inoída parte”, lo que viola la norma que establece que exista un contradictorio.

Termina el fallo mencionando un principio tributario de “seguridad jurídica” que garantiza al contribuyente confianza en las instituciones públicas y en el orden jurídico general. Para esto cita un fallo de 27 de febrero de 2007.

De esta forma, la Corte da razón al contribuyente y revoca el alcance de la DGI.

Uno de los tres magistrados salvó su voto, siendo la parte más relevante de este acto un párrafo donde mencionó textualmente que “vale la pena resaltar que esta Acción de Amparo dista mucho de otras Acciones decididas por el Pleno”.

El hecho de que uno de los firmantes del fallo se sorprenda de la posición de sus colegas indica que este es un fallo que cambia tendencia en esa Corte.

e. Director denuncia a peritos

Un director –y no fue aquel que terminó condenado por delincuencia común– llegó a denunciar penalmente a su propio perito y a los peritos del contribuyente.

La denuncia se produjo porque ese director leyó un texto idéntico del informe pericial de ambos peritos. Ese director agregaba que incluso existían errores ortográficos que hacían imposible que se produjeran sin la coordinación de los peritos. En la mente de este director eso era un delito.

Sin entender la lógica que guiaba la mente de ese director, lo cierto es que resulta extremadamente intimidante fallar un caso donde el director de ingresos ha presentado una denuncia penal.

En este caso, el TAT-RF-018-2019, los magistrados mostraron gran valentía en fallar contra esta intimidación de ese director.

Por esta razón marco este como otro punto de inflexión, si bien tardío, en la muestra.

3. Conclusión sobre los cinco puntos de inflexión

De seguro existen más fallos que puedan citarse como puntos de inflexión en la jurisprudencia patria.

Sin embargo, creemos que estos cinco, por el momento en que se dictaron, contribuyeron a mostra, estadísticamente, cómo se reversa la tendencia profisco de los primeros años del TAT.

F. Casos que falla el TAT

En el periodo que va de 2011 a 2019 el TAT ha sido por momentos un tribunal de casos de facturación, un tribunal de control probatorio y un tribunal de CAIR.

TABLA 1. TIPOS DE CASOS FALLADOS POR EL TAT

Tipo de caso	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Auto de Prueba Apelado	1	-	-	11	9	23	37	11	35
CAIR	128	43	46	48	2	19	34	1	35
Declaración de Prescripción	11	8	4	-	3	6	3	-	9
Defraudación Fiscal	2	-	-	3	4	4	2	-	1
Devolución de Impuestos	27	8	8	4	3	5	-	-	7
Excepciones - cobro coactivo	10	2	4	1	7	7	3	33	32
Exoneraciones	6	10	7	1	4	3	1	0	1
Facturaciones	61	n	24	9	74	56	11	3	27
Incidentes - Cobro coactivo	10	9	6	2	12	10	6	19	13
Liquidaciones Adicionales	16	38	11	6	63	16	2		33
Otros Tributos	3	5	2	2	-	2		16	6
Precio de Transferencia	-	-	-	-	-	-	-	-	5
Rectificativa	4	6	4	-	2	2	-	-	3
Tercerías - Cobro Coactivo	4		4		2		2		2
Omisos en Impuesto sobre la Renta	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Tratados Tributarios	1	-	-	-	-	-	-	-	3

Fuente: Administración Tributaria de Panamá.

Así lo indica la tabla 1, donde se observa que el primer año de la muestra el TAT solo vio CAIRE y el segundo pasó a convertirse en un juzgado de multas por mala facturación.

Así mismo, en los años 2015 y 2016 el TAT se limitó a ver multas de facturación.

G. Escasez de auditorías en el periodo 2011 a 2020

Llama la atención de la muestra que las liquidaciones adicionales nunca han sido el caso número uno fallado por el TAT. Estos casos solo llegan a ser el segundo tipo de caso fallado en el año 2015 y, prácticamente, desaparece de la muestra en los años 2014, 2017 y 2018.

¿Qué muestra esta estadística? Por un lado, la poca labor de recaudación que la DGI tuvo en ese periodo. Para mi sorpresa, mientras redactaba estas líneas la DGI publicó un documento de rendición de cuentas que no menciona auditorías integrales realizadas por la institución en el año 2020 (DGI, 2021). ¿Quiere decir que estas auditorías ya no se realizan en forma rutinaria?

El alcance debe ser un acto administrativo rutinario en la DGI y, por lo tanto, rutinario en el TAT. Sin embargo, no es nunca el acto mayormente apelado en el TAT. Sorprende incluso que en algunos años ni siquiera se presentaron casos como en 2018 y en 2017 que solo se presentaron 2.

La sorpresa es incluso mayor cuando no se lee en el informe de gestión de la DGI presentado en marzo de 2021 una sola referencia al número de auditorías integrales realizadas en el año 2020 por la institución (DGI, 2021).

Al observar este punto debemos preguntarnos si este es, en parte, el resultado de la eliminación de la figura del Administración Provincial de Ingresos. Esta figura, eliminada en 2010, era la encargada de firmar los alcances. Esta función la absorbió el director de ingresos y nunca más se volvieron a hacer auditorías en forma masiva.

En ese mismo tiempo se eliminó el departamento legal de la Administración Provincial de Ingresos y se fusionó con lo que se llamaba el departamento jurídico de la DGI. En un momento, estos dos departamentos compartían roles distintos (uno normativo y otro ejecutivo). Al fusionarlos, la DGI perdió un elemento independiente del director, que servía de base para fallar las reconsideraciones de los alcances.

Otra posible razón para la inexistencia de auditorías en la DGI puede deberse a que, en la región, nuestro país es el que menos gasta en su administración tributaria (Díaz de Sarralde, 2019, p. 21).

H. Poca sofisticación de los actos apelados

Por otro lado, podemos notar la poca sofisticación de los actos de la DGI ya que los casos de Precios de Transferencia solo se muestran en el último año de la tabla con cinco casos, y los de tratados tributarios solo son cuatro, con uno en 2012 y otros tres al final de la tabla. Cuando regresé a Panamá después de estudiar había un par de profesionales con maestrías en tributación internacional. Hoy, sé de al menos 30 profesionales con un diploma de maestría en esa área. Esto haría que tengamos más especialistas en tributación internacional que casos de esa materia en nuestros tribunales.

Esta tendencia no parece poder revertirse en el tiempo corto, ya que en marzo de 2021 la DGI comunicó que había realizado cinco auditorías de precios de transferencia en el año 2020 (DGi, 2021).

El mismo paralelismo lo podemos hacer con los que ya deben ser varios centenares de magísteres en tributación. Cuando regresé a Panamá con mi recién obtenido título de LLM en tributación internacional no existía más que un puñado de abogados especializados en tributación. Ese puñado se dividía un universo parecido de casos a los hoy se tienen que dividir 300 o 400 magísteres en tributación.

En este punto nos debemos preguntar: ¿hemos preparado abogados en una especialización que jamás ejercerán?

El caso cobra particular importancia cuando estos magísteres parecieran sobrecalificados para atender multas de tránsito, perdón, multas por no facturación, en los años donde este fue el caso número uno fallado por el TAT (años 2012, 2015 y 2016).

Otra de las variables que hacen que existan pocos casos en el TAT es que en el periodo analizado nuestro país vivió una suerte de permanente baratillo fiscal donde, por momentos, se han dado hasta dos moratorias en un solo año⁶.

6 La Ley 160 de 1 de septiembre de 2020 prolonga la amnistía fiscal que se aprobó en octubre de 2019 mediante la Ley 99. También existió una moratoria mediante la Ley 49 de 11 de septiembre de 2018, Ley 66 de 2017, Ley 25 de 28 de octubre de 2014 (Moratoria Fiscal 2014), Ley 51 de 2013 y Ley 45 de 2009.

Esto quizás ayudó a que los casos que llegaran al TAT fueran los que realmente tenían chance de ganarse, lo que redujo la cantidad de casos llevados a esa institución. En esta línea de pensamiento, quien tenía dudas sobre su caso aprovechó una de las tantas moratorias y, por tanto, no llevó su caso al TAT.

I. Buena propaganda para los programadores de sistema

Si bien el TAT no ha aportado mucho a los litigantes expertos en tributación, sí ha sido una fuente interesante de negocio para los programadores de sistema.

Cada multa de facturación que impone la DGI es de seguro una tremenda propaganda para dos personas: 1) vendedores de impresoras fiscales, 2) programadores de estos sistemas informáticos.

Estoy convencido de que por el poco monto que representan estas multas ningún abogado tributarista puede hacer carrera con estas apelaciones.

J. Ley de defraudación fiscal atacó problema inexistente

En la muestra no observamos más que un caso de defraudación fiscal. Este hecho contrasta con la implementación de la figura de la defraudación como delito penal.

¿Era necesaria esta ley con solo un caso apelado en esa materia? Entendemos que las presiones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) tenían como objeto obtener información que era imposible intercambiar ante la ausencia de esta tipificación y, por lo tanto, a esto obedeció, en gran medida, esta adopción.

El futuro de este número de casos no parece muy prometedor ya que en la página 44 del informe de gestión de la DGI presentado en marzo 2021 solo se hace referencia a 16 casos donde se empezó un proceso por posible defraudación fiscal (DGI, 2021). Este es solo un inicio de lo que quizá sea la mitad de esos casos acabados con esta presunción confirmada.

K. Un TAT que puede ver otros casos

En ocasiones ha surgido la tesis de que el TAT debe ver otro tipo de casos fiscales. Entre esos se mencionan los alcances municipales, los de aduana y los de la Caja de Seguro Social (CSS). Con esto se crearía una especie de supertribunal tributario.

Aunque no descarto esa tesis, sí creo que los mismos problemas de falta de cobranza que tiene la DGI están en la CSS que solo pudo hacer 82 auditorías en el año 2020 (Urbiña, 2021).

Desconozco si esas 82 auditorías son de poca importancia o inapelables por lo exiguo de su monto.

II. ¿Cuánto dura la vía gubernativa?

Nuestra muestra midió la vía gubernativa en términos de meses. Para esta medición tomamos en cuenta la fecha en que se dictó el acto administrativo por parte de la DGI y la fecha del acto administrativo dictado por el TAT.

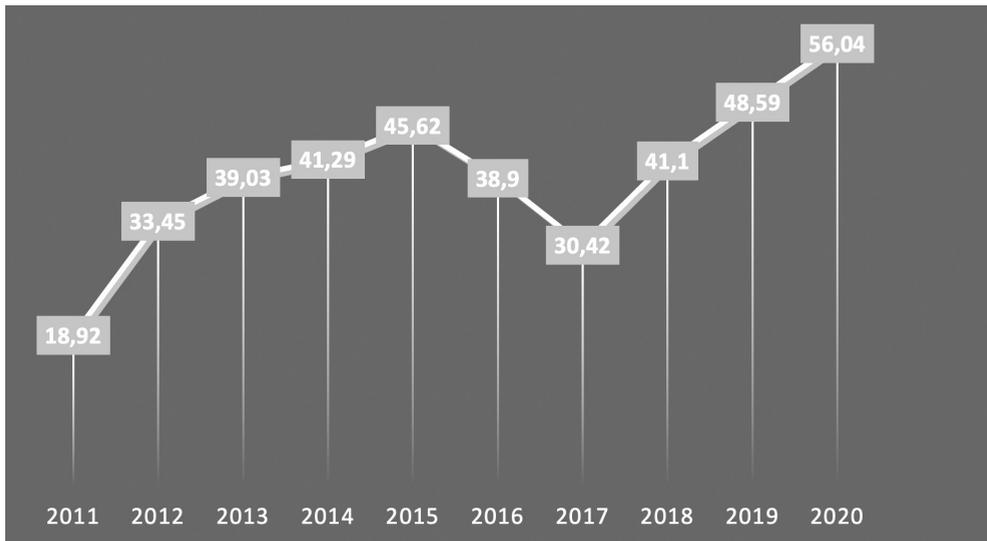
Por esta razón, el lector debe entender que el plazo es mayor que el expresado ya que existen actos preparatorios con anterioridad a la fecha en que se dicta el acto administrativo en la DGI.

Adicionalmente, existe otro tiempo igualmente indeterminado entre el momento en que se fechó el acto administrativo del TAT y el momento en que el mismo es eficaz (notificado al recurrente). En casos extremos, la fecha de la notificación ha tomado una década como lo demuestra el fallo de TAT-ADM-337 de 2016.

Reconociendo esta limitante de la métrica, pasemos a ver esta medición.

En la figura 2 vemos cómo la vía gubernativa pasó de 18,92 semanas a durar 56,04 semanas.

FIGURA 2. VÍA GUBERNATIVA EN SEMANAS



Fuente: Administración Tributaria de Panamá.

La tendencia ha sido a la demora creciente del tiempo en que toma la vía gubernativa a pesar de ver una ligera mejora en esta tendencia en los años 2016 y 2017.

Esta estadística solo muestra los casos donde el TAT tuvo una sentencia de fondo, por lo que en esta no se muestra cuánto demoran otros tipos de fallo (autos apelados, sustracción de materia, no admisión, etc.).

¿Qué puede explicar la gran disparidad en estos números que van de año y medio a casi cinco años? Con la intención de conocer qué motivó este cambio me permito exponer las siguientes posibles razones.

A. Mayor análisis – Mayor tiempo

El mayor tiempo que han tomado los casos en Panamá quizá refleje el mayor tiempo de análisis a medida que avanza la muestra. Quizá esto explique la correlación entre el mayor número de casos ganados por el contribuyente.

Este mayor análisis puede observarse en fallos como el TAT-RF-2018 donde el TAT pide a la DGI tomar como meros indicios para un alcance o una multa las supuestas falencias encontradas en la petición de un CAIR.

En resumen, casos como ese indican que el TAT está buscando más debate en el fondo y, por lo tanto, más análisis que la otrora salida fácil de negar las pretensiones del contribuyente con base en supuestas falencias de forma.

B. El mayor número de práctica de pruebas

Si observamos la tabla 1, Tipos de casos fallados por el TAT, en algunos años, los autos apelados forman el primer tipo de caso visto, específicamente desde el año 2014, lo que coincide con fallos que indicaban la necesidad de practicar pruebas por parte de la DGI.

Al tener que apelar un auto, el contribuyente se ve forzado a atrasar una decisión por el simple hecho de tener que remediar lo que podemos considerar como temas de forma o incidentales al fallo de fondo.

C. Más complejidad de los casos fallados por el TAT

A pesar de que la muestra evidencia que el TAT no ve casos particularmente complejos, sí podemos observar de manera discreta temas más profundos como precios de transferencia (4 casos) y tratados tributarios (5 casos).

Estos nueve casos no explican, por sí solos, la ampliación del término que duró la vía gubernativa, aunque sí muestran un proceso que a futuro podría ampliarla.

D. La apelación *per saltum* o apelación directa no contribuyó a la reducción de los tiempos

En la reforma 2010 contemplamos una especie de apelación *per saltum*, donde el contribuyente podía apelar en forma directa al TAT sin necesidad de reconsiderar ante la DGI.

Pese a ser una figura novedosa, y pese a haber, de seguro, acortado los tiempos de algunos expedientes, la introducción de esta figura no acortó los promedios de duración de la vía gubernativa.

E. Nuestra vía gubernativa dura más con computadoras que con máquinas Olympia

Quienes leímos fallos redactados con máquinas Olympia no podemos entender cómo puede demorar más en confeccionarse un fallo hecho en computadora. En este siglo XXI nadie tiene que ir a una biblioteca para buscar gacetas físicas o registros judiciales para consultar fallos. Hoy, todo eso existe en la nube y puede ser descargado en un teléfono que se lleva en el bolsillo. Sin embargo, esto no se traduce en más rapidez de la vía gubernativa en comparación a 30 años atrás.

En 2005, dirigí como profesor una investigación para la primera maestría en tributación que existió en nuestro país. En ese año analizamos los fallos de 1990 a 2003. En este esfuerzo observamos que la vía contenciosa-administrativa, más la vía gubernativa completa duraban, como mucho, 5,6 años (1995) y como poco año y medio (1996).

Esos números son lo que hoy demora solamente la vía gubernativa sin contar con lo que pueda durar la vía contenciosa-administrativa. En la tabla 2 se observa esta estadística.

TABLA 2. ANÁLISIS TIEMPOS ESTIMADOS DE DURACIÓN DE PROCESOS EN SEDE CONTENCIOSA

Año	Número de casos	Duración	Monto de fallos	Ganados por DGI
1990	2	46	N / A	2 de 2
1991	3	35	N / A	3 de 3
1992	2	258	76.371	1 de 2
1993	6	4	14.013	5 de 6
1994	3	36	20.077	3 de 3
1995	9	56	530.618	4 de 9
1996	11	143	75.525	7 de 11
1997	14	198	250.358	7 de 14
1998	9	276	28.779.719	8 de 9
1999	24	244	38.455	17 de 24
2000	8	420	70.415	6 de 8
2001	10	450	1.669.095,72	8 de 10
2002	3	486	235.076	1 de 3
2003	2	425	98.184	0 de 2
Total	106	3,59	274.198,12	72 de 106

Fuente: Registros de la Sala tercera de la Honorable Corte de Justicia.

¿Qué cambió en este país para que un caso pasara de tener un fallo en firme en 1,4 años en los años noventa, pero demorara cinco veces más en 2020?

F. ¿El arbitraje sigue siendo una opción?

Camilo Valdés, en su tesis doctoral, expuso la necesidad de un arbitraje para, entre otras cosas, bajar la mora en fallos tributarios.

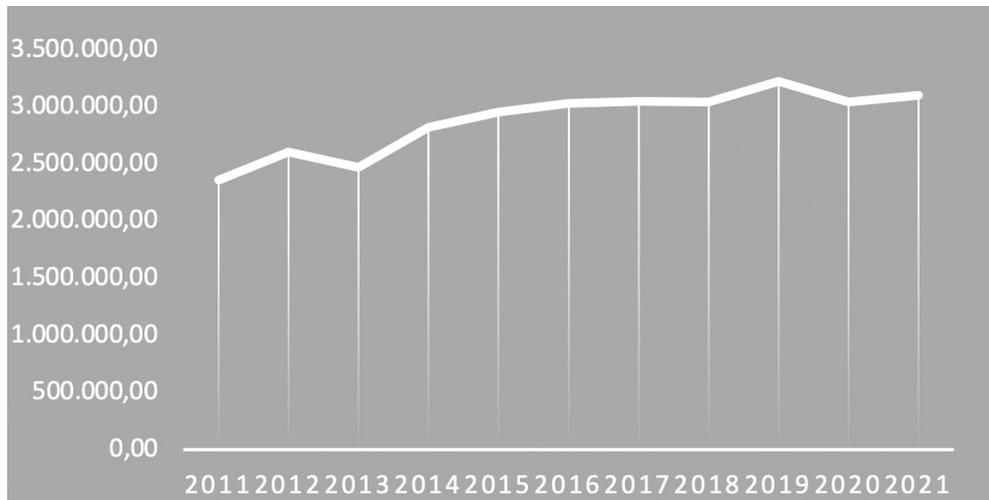
Reconozco que no estoy convencido de la constitucionalidad de esta figura, pero, ante la creciente mora tributaria, debemos considerarla.

Recientemente, el Código Tributario volvió a revivir esta figura, pero con deficiencias de redacción que no hacen 100% entendible su aplicación.

III. ¿Cuánto le cuesta el TAT al país?

En el periodo analizado el TAT nos ha costado 31,6 millones de dólares (figura 3).

FIGURA 3. COSTO DEL TAT POR AÑO



Fuente: Administración Tributaria de Panamá.

Así lo dicen los números al evidenciar que el TAT empezó costando 2 millones y hoy está costándonos 3 millones. Esta métrica puede subdividirse por fallo y notaríamos que el TAT empezó costando un poco más de 8 mil dólares por caso.

Al final de la muestra esa métrica supera los 34 mil dólares por caso. Quienes conocimos al antecesor del TAT, la llamada Comisión de Apelaciones, recordaremos que esos 34 mil quizá pagaban el sueldo de todo el personal de esa entidad y de seguro quedaba un buen saldo en caja.

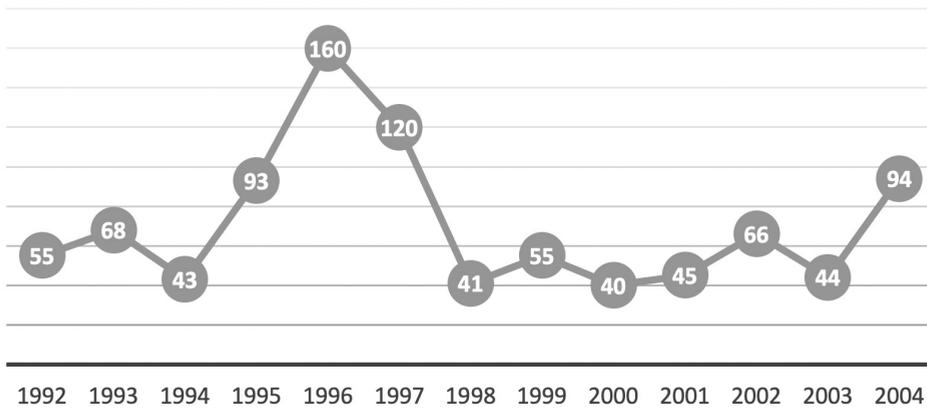
Por esta razón, debemos concluir que la justicia buena es cara.

IV. El TAT frente a la Comisión de Apelaciones

En 2005 realizamos un análisis de la Comisión de Apelaciones de ese año. Obtuvimos la cantidad de apelaciones que fallaba ese ente (Panamá, 2005, pp. 157 y ss.). La data la obtuvimos desde el año 1992 al año 2004.

En ese momento queríamos medir la acción de cobro de la DGI. Concluimos que la DGI debía mejorar su recaudación y, por lo tanto, mejorar el número de auditorías que a la postre se reflejarían en el número de casos apelados y llevados a Sala Tercera (figura 4).

FIGURA 4. NÚMERO DE APELACIONES EN LA COMISIÓN DE APELACIONES



Fuente: Administración Tributaria de Panamá.

Como se puede observar, la antigua Comisión de Apelaciones llegó a fallar 160 casos en el año 1996. En sus peores años esta entidad llegó a fallar 40 casos.

Si comparamos estos números con la cantidad de fallos que el TAT realiza, el lector asumirá que luego de 20 años esta cifra debe haberse multiplicado en forma importante. La razón de esta lógica es que nuestro producto interno bruto (PIB) creció varias veces y, adicionalmente, los impuestos administrados por la DGI también lo hicieron.

Para ilustrar este ejemplo vemos que el PIB del año 1992 era de 6,6 billones de dólares, mientras que para el año 2020 era 10 veces esa cantidad. El lector esperaría que el número de casos se aumente por lo menos en la medida en la que aumenta nuestro PIB. Con esta lógica en mente, a mayor PIB mayores impuestos cobrados por la DGI, a lo que atenderían mayor número de apelaciones.

Otra razón para esperar más casos fallados por el TAT está en la mayor cantidad de impuestos cobrados por la DGI. En 1992, el ITBMS no gravaba los servicios y su tarifa era solo 5%. Tampoco existía un régimen de precios de transferencias, tratados tributarios, no

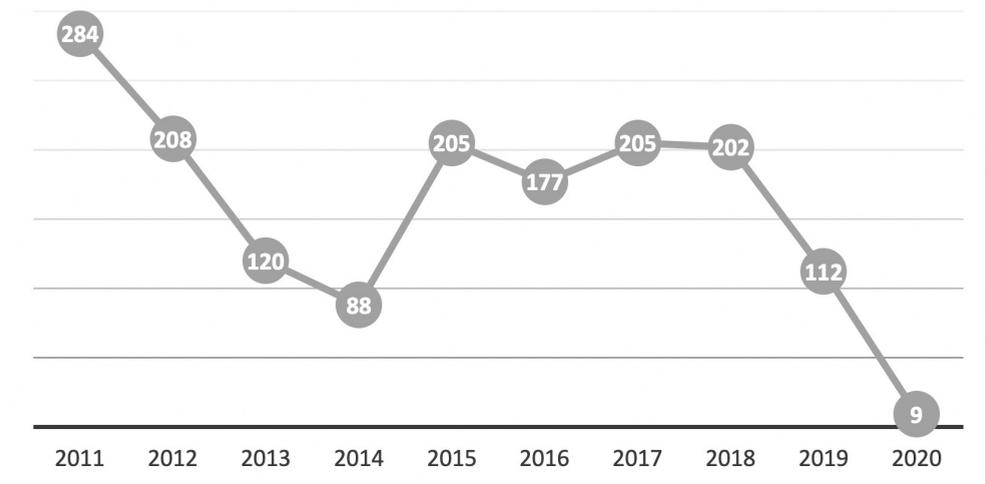
teníamos tratados de intercambio de información, ni tampoco existía un régimen consolidado de impuestos selectivos al consumo (ISC)⁷.

Otra razón para esperar más casos fallados por el TAT está en la mayor población que tiene nuestro país. En 1990, la población de Panamá era de 2,3 millones. A 2020 esta cifra se había doblado. Con el doble de población debemos tener, al menos, el doble de contribuyentes activos al tesoro nacional.

Sin embargo, es difícil entender que en algunos años el TAT falla cantidades similares a las que fallaba la antigua Comisión de Apelaciones.

Por esto sigue vigente la pregunta de qué hace que no crezcan los casos fallados por el TAT con todas esas variables al alza (figura 5).

FIGURA 5. NÚMERO DE CASOS FALLADOS POR EL TAT



Fuente: Administración Tributaria de Panamá.

Sorprende que el año 2019 cuenta con una cantidad inferior de casos fallados por el TAT (112) que los fallados por la Comisión de Apelaciones 23 años antes (160).

La misma sorpresa existe si se compara el número de casos fallados por el TAT en 2014 (88) vs. los casos fallados por la Comisión de Apelaciones en el año 1995 (93).

¿Tiene sentido que 20 años, 4 reformas fiscales y 12 tratados tributarios después los números de casos fallados en apelación sigan siendo muy similares y, en algunos años, incluso menores a los fallados por la antigua Comisión de Apelaciones?

Para mi sorpresa, el excelente documento de rendición de cuentas presentado por la DGI en marzo 2021 no hace una sola referencia al número de reconsideraciones falladas

7 Esto ocurrió con la Ley 45 de 1995.

por el departamento jurídico en el año 2020. Tampoco hace referencia al número de casos enviados al TAT en ese año.

De ninguna manera puede entenderse esta pregunta y su posible respuesta a una falencia del TAT. Dicho esto, sí debemos entender qué pasó en estos 20 años para que la DGI no produzca un universo creciente de casos que, a la postre, sean apelados.

En el Congreso Tributario 2020 del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, el magistrado contador del TAT presentó un listado de montos en litigio por año en esa institución.

En los números presentados por el magistrado se muestran los montos que el contribuyente ganó vs. los que ganó el fisco.

TABLA 3. BALANCE DE RESULTADO DE RESULTADOS DE ÉXITO DE CONTRIBUYENTE Y ADMINISTRACIÓN

Año	Monto	A favor del fisco	A favor del contribuyente
2011	3.658.331,14	1.304.248,03	354.083,11
2012	6.576.366,91	6.429.236,92	147.129,99
2013	23.967.332,75	21.848.236,92	2.118.760,85
2014	6.203.081,30	5.995.689,53	807.391,77
2015	37.227.810,39	26.253.770,99	10.974.039,40
2016	36.134.860,96	27.067.946,32	8.066.614,64
2017	9.583.056,69	4.375.224,19	5.212.832,50
2018	91.373.056,69	61.497.165,36	29.876.829,11
2019	34.717.559,86	6.606.909,98	28.110.649,88
2020	25.267.134,71	3.296.078,96	21.971.055,75

Fuente: Administración tributaria de Panamá, 2011-2020.

De estos montos podemos deducir que el TAT nos cuesta, en algunos años, más de lo que potencialmente puede cobrarse en los actos administrativos sujetos a apelación.

Específicamente, los años 2011 y 2020 son particularmente absurdos vistos desde la óptica meramente recaudatoria. Esto lo decimos ya que en esos años el presupuesto del TAT superó los montos que el fisco potencialmente podría llegar a cobrar en esos actos administrativos.

Adicionalmente, en los años 2012, 2014, 2017 y 2019 no se superaron por mucho los montos potencialmente cobrables vs. el presupuesto del TAT en esos años.

Reconozco que la labor del TAT no es solo fallar casos grandes a favor del fisco y, por lo tanto, esta métrica podría ser injusta para la institución, incluso para la DGI. Sin embargo, sí debe llevarnos a una profunda reflexión sobre la calidad de los alcances dictados por la DGI, así como la efectividad de los criterios de selección de auditorías que usa esa entidad.

¿Es lógico que en este país solo tengamos victorias del fisco por 3 millones de dólares, pero la administración tiene que gastar esos mismos 3 millones para resolver las apelaciones de esos alcances?

A. *Nada cobrarás si auditas a limpios*

La llegada del CAIR distrajo a la DGI de su función principal: cobrar impuestos. Con la implementación de esa figura la DGI se dio cuenta de que era más fácil decirle no a un CAIR que hacer una auditoría. Lamentablemente se dio prioridad a lo fácil.

Luego de esta distracción han surgido otras que hacen esperar a la institución que alguna bala mágica solucione, sin mucho esfuerzo recaudador, el problema de cobranza.

En este momento parece ser que la facturación electrónica es la apuesta de nuestra administración.

No dudo que todos estos esfuerzos sirvan para mejorar la recaudación, pero mi sensación es que distraen a la DGI de su labor de cobranza. Quizás estas ideas sirven para que el director de turno postergue las auditorías ante las promesas de cobro fácil (o eficiente) que pueda hacer otro método.

Es probable que esta sea la razón por la que las auditorías no rindan nada, o casi nada, a la DGI. En 2005 proponíamos la conformación de la unidad de grandes contribuyentes para que la DGI no perdiera tiempo auditando a cualquier hijo de vecina en lugar de buscar los grandes generadores de ingreso. Esa iniciativa, que en el pasado existió, por momentos ha llegado a barajarse en la DGI, pero no ha llegado a materializarse.

Conclusiones

En esta medición podemos observar que las palabras de los fallos, así sea vía salvamento, tienen poder. Poder para cambiar tendencias en la Corte, en el TAT e incluso en la DGI.

De la misma forma, quienes por muchos años hemos estado vinculados a la tributación podemos ver cómo los argumentos, repetidos con frecuencia, calan en la jurisprudencia y en la DGI. Por tal razón, quiero citar el caso TAT-RF-101 de 2020, donde la DGI ordena un saneamiento para evitar fallar contra el contribuyente por motivos meramente de forma. Insisto en citar ese fallo ya que sería injusto indicar que la DGI no aprendió nada en este periodo.

Como corolario, quiero recordar un viejo adagio que dice que lo que no se mide no se conoce, lo que no se conoce no se cambia y lo que no se cambia no se mejora⁸. Creo que la medición del TAT nos hará conocer a esa entidad, por lo que animo a todos a seguir midiendo a esta institución con miras a su mejora continua.

8 Esta es una cita atribuida a William Thompson (lord Kelvin), físico inglés que investigaba la temperatura y la posibilidad del cero absoluto.

Referencias

- Cepal (2019). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe (1990-2018)*. Cepal
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Consejo de la Concertación Nacional para el Desarrollo (2020). *Plan Estratégico Nacional con Visión de Estado Panamá 2030*. United Nations Development Programme.
- Contraloría General de la Nación (2016). *El proceso de transición demográfica en Panamá*. CGN.
- Contraloría General de la Nación (2021). *Comportamiento de la economía a través de sus principales indicadores económicos y financieros del sector público al 30 de junio de 2020*. CGN.
- Díaz de Sarralde, S. (2019). *Overview of Tax Administrations: structure; income, resources and personnel; operation and digitalization ISORA (International Survey on Revenue Administrations)*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Faltermeier, J. (2020). Fiscal Policy in Panama: Background, challenges and policy options. *Selected Issues, IMF Country Report No. 20/125*. International Monetary Fund.
- Fraga Pitluga, L. (2020). *Arbitraje tributario interno e internacional*. Fundación Editorial Jurídica Venezolana.
- International Survey on Revenue Administration (ISORA) (2019). *Overview of Tax Administrations: Structure; income, resources and personnel; operation and digitalization*. ISORA.
- Panamá (2005). *Gaceta Fiscal*, <http://www.momentofiscal.com/images/Gaceta%20Fiscal%202.pdf>
- Urbina, C. (2021). CSS solo auditó 82 empresas en 2020. Instituto Antequera, <http://www.antequerapanama.com/cssaudito82empresasen2020.html>
- Vaie Lustgarten, S. (2014). *Fusión y escisión de sociedades*. Temis.
- Valdés Mora, C. A. (2009). *El régimen tributario panameño, entre el positivismo y el paradigma discursivo del Derecho: propuesta para implementar el arbitraje como medio alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria*. Universal Books.

van Kommer, V. y Alink, M. (2012). *The Dutch Approach* (3 ed.). International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

van Kommer, V. y Alink M. (2016). *Handbook on Tax Administration* (2 ed.). International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD).

DGI (2021). Informe – Gestión, avances y logros de la DGI en tiempos de COVID, <https://www.mef.gob.pa/2021/03/dgi-pone-a-disposicion-de-los-contribuyentes-su-informe-de-gestion-2020/>.

World Bank (2018). *Panama–Support for the National Indigenous Peoples Development Plan Project (English)*. World Bank Group.

Jurisprudencia

Fallo de 13 de agosto de 2012, Honorable Corte Suprema de Justicia.

Fallo TAT-RF-101 de 2020.

Fallo TAT-ADM-337 de 2016.

Fallo TAT-RF-018-2019.

Fallo TAT-RF-012 de 17 de febrero de 2017.

Resolución es TAT-RF-039 de 27 de septiembre de 2012.

Recibido el 03 de marzo de 2021

Aprobado par 1 el 2 de agosto de 2021

Aprobado par 2 el 19 de septiembre de 2021.

Para citar este artículo: Urbina, C. (2022). 10 años de jurisprudencia – una historia de balanzas invertidas en la tributación panameña. *Revista de Derecho Fiscal*, 21 (1), 85-107.