

JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL SOBRE IMPUESTO SOBRE LA RENTA ESTIMADO

INICIAR RECORRIDO

IBDO

Recientemente el Pleno de la Corte Suprema de Justicia (CSJ) emitió sentencia del 22 de junio de 2021, resultado de la acción de inconstitucionalidad presentada por BDO Legal en nombre y representación de Rubén Bustamante R, en contra del **artículo 710** del Código Fiscal, específicamente los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del **artículo 710** del Código Fiscal, que desarrollan el mecanismo de cálculo del Impuesto sobre la Renta (ISR estimado).

A través de esta sentencia, la CSJ declara, de forma unánime, que el citado mecanismo de calcular el ISR estimado, partiendo de la liquidación del ISR causado en el periodo fiscal anterior es constitucional y no viola (i) ni el principio de no confiscación de bienes; (ii) ni el principio de capacidad económica o contributiva protegidos por los **artículos 30 y 264** respectivamente de la Constitución Nacional.

1. POSICIÓN DEL DEMANDANTE

El demandante consideró que los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal, violaba el artículo 30 de la Constitución Política, cuyo texto transcribimos a continuación:

“Artículo 30. No hay pena de muerte, de expatriación, ni de confiscación de bienes.”

El demandante expone que se infringen el artículo antes citado, debido a la exigencia que impone la ley con relación a la liquidación y determinación del impuesto sobre la renta estimado, ya que, el contribuyente debe calcular el impuesto del ejercicio posterior tomando como base la renta gravable obtenida en el año anterior y que resulta en el impuesto jurado o causado, considerando que el contribuyente obtendrá al menos los mismos resultados de renta gravable en el año corriente que logró obtener en el año anterior.

A modo de ejemplo, el demandante expone la situación del periodo fiscal 2020, señalado que debido a la situación de la Pandemia COVID-19, muchos contribuyentes sufrirán pérdidas en lugar de obtener renta gravable, lo que reflejaría una confiscación de bienes, ya que, para algunos contribuyentes, el poder cumplir con la obligación de adelantar el impuesto sobre la renta estimado durante el año 2020, hace que comprometa sus fondos en efectivo para adelantar una obligación tributaria inexistente, toda vez que los resultados financieros y contables del año 2020 resultarán en pérdidas financieras y fiscales, en consecuencia, sin que se genere ninguna obligación de pagar impuesto sobre la renta causado al final del ejercicio fiscal.

De la misma manera, el demandante, también alega que los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal, violaba el artículo 264 de la Constitución Política, cuyo texto transcribimos a continuación:

“Artículo 264. La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.”

Expresa el demandante que la infracción se produce porque obliga a que el contribuyente a declarar una renta estimada ficticia, igual o mayor a la del año anterior, a pesar de que su capacidad económica real en el año fiscal subsiguiente podría resultar diferente, ya sea siendo menor o nula, permitiendo con ello el adelanto de un impuesto que no se va a generar y que podría ser inexistente.

Adicionalmente, el demandante sostiene que el análisis de la capacidad económica debe realizarse tomando en cuenta el sistema de autoliquidación del tributo y que el impuesto sobre la renta debe gravarse sobre la ganancia en base a la capacidad económica del contribuyente para poder cobrarle el impuesto sobre un monto real.

Por último, el demandante considera que, el año fiscal sobre el cual se hizo una declaración jurada de rentas merece su propio y separado análisis sobre la capacidad económica del contribuyente, totalmente diferenciado de aquel año fiscal siguiente, que solamente está todavía amparado por una declaración estimada.

2. POSICIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA NACIÓN

El Procurador de la Administración emite su criterio y establece que no existe una infracción contra el **artículo 30** de la Constitución Política, puesto que, se trata de una sanción o pena pecuniaria impuesta por el Estado como consecuencia de la extinción de todo derecho de una persona, esto es, el caso de la muerte civil o pérdida de la condición de sujeto de derecho, fenómeno que ha desaparecido en la mayoría de las legislaciones, tampoco se ajusta a lo estipulado en los párrafos demandados a una acción de despojo del patrimonio del contribuyente por el Estado. Sobre este punto, la Procuraduría de la Nación, señala que las cantidades que hayan sido entregadas por el contribuyente al Fisco son producto de la relación del sujeto de obligaciones con el Estado, que prevé presupuestos en los que, si el saldo es favorable al contribuyente, podrían ser acreditados a otras deudas fiscales y, en última instancia, podrían solicitar la devolución del crédito.

Por otro lado, el Procurador, con relación a la infracción del **artículo 264** de la Constitución Política que, señala que, la Declaración estimada de Renta no constituye un tributo como tal, ya que, se considera como un acto donde se promedia la renta gravable del año fiscal posterior, que debe asumir el contribuyente a favor del fisco. Adicionalmente, el Procurador señala que el Impuesto sobre la Renta se constituye como un tributo nacional que debe ser asumido por todo contribuyente, sin embargo, la legislación tributaria panameña ha desarrollado, a través de los tiempos, diferentes medidas para el aseguramiento del pago de dicho tributo y, para tales efectos, en apoyo a la proyección contable efectiva del contribuyente, se requiere que realice una estimación de su futuro económico que debe ser consignada al fisco al momento de la presentación de la declaración del año gravable respectivo, y se propone por ficción una garantía tributaria que asegure el cobro del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente, el Señor Procurador General de la Nación concluye que, la declaración estimada ha sido creada en el Derecho Tributario para garantizar el pago del Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes, y que, no representa una acción de despojo del contribuyente por el Estado como quiera que prevea presupuestos en los que, si el saldo es favorable al contribuyente, este sea acreditado a otras deudas fiscales, y última instancia, podría ser devuelto.

3. DECISIÓN DEL PLENO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

El Pleno de la Corte, luego de haber estudiado con la debida atención los argumentos expuestos por el demandante, en la demanda de inconstitucionalidad, así como la opinión vertida del Procurador de la Nación, procede de seguido a cumplir con el examen de la confrontación de los párrafos demandados del **artículo 710 del Código Fiscal**, objeto de este proceso constitucional, para dejar sentadas, previa a la decisión, las siguientes consideraciones:

Como primer punto, la Magistratura deja claro que no comparte la opinión del demandante, considerando que, al liquidarse y pagarse el Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con la declaración estimada de renta, no se infringe el **artículo 30** ni el **artículo 264** de la Constitución Política.

De acuerdo con el Pleno de la Corte, el **artículo 710 del Código Fiscal**, desarrolla la obligación que tiene el contribuyente de presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores. Los párrafos demandados específicamente establecen:

I. la obligación que tiene el contribuyente de presentar junto con la mencionada declaración una declaración estimada de renta, la cual no debe ser inferior a la indicada en la declaración jurada (párrafo tercero);

II. el efecto que genera la presentación de una declaración estimada que refleje un saldo menor que la declaración jurada (párrafo cuarto);

III. la forma como se liquida y paga el impuesto sobre la renta y el ajuste que debe hacerse entre la declaración jurada y declaración estimada que cubran un mismo año y el efecto que se produce si el ajuste arroja un saldo favorable al Estado (párrafo quinto),

IV. o bien, al contribuyente (párrafo sexto).

Sobre este análisis, el Pleno de la Corte, señala que es indiscutible que la norma impone un pago por adelantado de una renta aun por generar o inexistente, exigencia que, en situaciones extraordinarias, como lo ha sido con la Pandemia **COVID-19**, puede representar una pesada carga al contribuyente, ya que incide en el rendimiento del negocio del contribuyente en el año en el que se efectúa el pago y liquidación; sin embargo, no se puede perder de vista que se trata de un mecanismo que, beneficia al Fisco en la recaudación de este impuesto.

Si bien las circunstancias extraordinarias como lo es la Pandemia **COVID-19**, pueden ocasionar un impacto en las rentas obtenidas durante el periodo fiscal 2020 para algunos contribuyentes, provocando que las mismas sean menores a las obtenidas en el periodo fiscal anterior (2019), el cual debía servir de base para la liquidación y el pago del Impuesto sobre la Renta Estimado, el Pleno de la Corte considera que, no se debe entender que se trata de un caso de confiscación de bienes.

A pesar de que, el contribuyente puede haber reportado una renta mayor o idéntica al periodo, no se puede ignorar que el Impuesto sobre la Renta que se liquida y se paga es un estimado, es decir, un cálculo de carácter temporal que dependerá de la renta que efectivamente se haya devengado. Por consiguiente, es válido concluir, ante la necesidad de efectuar un ajuste sobre las sumas que satisface el contribuyente en razón de la declaración estimada constituyen un adelanto, una forma de recaudación temporal a los efectos de que el Fisco cuente con un flujo basado en parámetros objetivos sobre los ingresos del contribuyente, que viene acompañada de medidas que garantizan la no afectación de la propiedad del contribuyente.

Por consiguiente, el Pleno advierte que, aun cuando la norma señala que la liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se harán de acuerdo con la declaración estimada, es decir, parte de una presunción y no de una cuantificación real, no por ello desatiende el hecho generador ni la obligación tributaria. Es evidente que se trata de un mecanismo de recaudación temporal, anticipado, establecido para el legislador bajo una presunción objetiva de la renta que deberá generar el contribuyente dentro del periodo fiscal correspondiente, que no constituye el pago de un tributo como tal, sino que se constituye en un crédito que le será descontado de la suma que deba cancelarse en concepto de impuesto de renta efectivamente causado, de ser este el caso, o bien, aplicado o compensado a otro tributo y, de no existir tributo para pagar, le sería devuelto al contribuyente.

4. NUESTROS COMENTARIOS

Este fallo de la CSJ consagra una posición extremadamente formalista de la CSJ que viene respaldada exclusivamente en el principio de legalidad tributaria, que también está previsto en la Carta Magna, pero que no era objeto directo de la disputa constitucional.

Considerando que los fallos del Pleno de la Corte Suprema de Justicia o de cualquiera de sus Salas, son finales, definitivos y de obligatorio cumplimiento, en BDO Legal consideramos que en aquellos casos particulares en que se identifique un exceso de carga tributaria, quede abierta la vía gubernativa para que cada contribuyente afectado solicite una reparación o restitución de sus derechos. Esto sin perjuicio de la posibilidad reconocida sin ambigüedades por el propio Pleno de la CSJ, de que los contribuyentes puedan estimar efectivamente una suma inferior al ISR liquidado en el periodo fiscal anterior.

Para ello, las recientes modificaciones e innovaciones introducidas en nuestra legislación establece algunas alternativas a favor de los contribuyentes: (i) la devolución de impuestos; (ii) la compensación de créditos y débitos tributarios del propio contribuyente o (iii) la cesión de créditos tributarios a favor de terceros contribuyentes, de conformidad con el Código Fiscal (CF) y el Código de Procedimiento Tributario (CPT) que corresponda al caso concreto.

Ante una negativa de la DGI, podrá el contribuyente llevar el caso al Tribunal Administrativo Tributario (TAT) y posteriormente a la Sala 3ra (de lo Contencioso Administrativo) de la CSJ.

CONTACTO

RAFAEL RIVERA

Socio Director | Socio de Impuestos y Legal

rrivera@bdo.com.pa

SIMONE MITIL

Socia Líder de Impuestos y Legal

smitil@bdo.com.pa

Edificio BDO

Urb. Los Ángeles, Ave. El Paical
Tel: +507 279 9700

F&F Tower, Piso 30

Calle 50 y 56 Este
Tel: +507 280 8800

www.bdo.com.pa
www.bdo.global

**ESTE ARTÍCULO FUE
PREPARADO POR:**

MALVIS MINA

Gerente de Servicios Legales

mmina@bdo.com.pa

Esta publicación ha sido elaborada detenidamente, sin embargo, ha sido redactada en términos generales y asumida únicamente como una referencia general. Esta publicación no puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas y usted no debe actuar o abstenerse de actuar de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con BDO en Panamá para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares. BDO en Panamá, sus socios, empleados y agentes no aceptan ni asumen ninguna responsabilidad o deber de cuidado ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o ante cualquier decisión basada en ella. Cualquier uso de esta publicación o dependencia de ella, para cualquier propósito o contexto es bajo su propio riesgo, sin ningún derecho de recurso contra BDO en Panamá o cualquiera de sus socios, empleados o agentes.

BDO Audit, BDO Tax, BDO Outsourcing y BDO Consulting son sociedades anónimas panameñas, y BDO Legal es una sociedad civil panameña, miembros de BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido, y forma parte de la red internacional BDO de firmas miembros independiente.

BDO es el nombre de la marca de la red BDO y de cada una de las Firmas Miembro de BDO.

Copyright © Agosto 2021, BDO Panamá. Todos los derechos reservados. Publicado en Panamá.

www.bdo.com.pa