

10 años de Jurisprudencia – Una Historia de Balanzas Invertidas

Por: Carlos Urbina¹

Introducción:

Este artículo resume el esfuerzo de investigación del Instituto Antequera para medir en forma directa al Tribunal Administrativo Tributario en sus 10 años de vigencia² y en forma indirecta a la DGI.

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 4 puntos se circunscribirá este artículo.

Luego, en un punto 5, compararemos estos números con los resultados de un esfuerzo similar que hicimos en el año 2005, como análisis de la reforma fiscal de ese año³.

Este ejemplo nos permitirá comparar:

1. La antigua comisión de apelaciones con el actual TAT,
2. Los montos en litigio a finales de siglo 20 y principios de siglo 21 – 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.

Pasemos a ver estos puntos.

1. Cuál es la 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).

Como resultado, observamos lo siguiente:

Al inicio de la tabla observamos cómo, en términos porcentuales, el contribuyente perdía casi todo lo que ingresaba al TAT.

¹ LLM Int Taxation (Leiden). Socio Urbina & Asociados firma representante en Panamá de Morison KSi. Rector del Instituto Antequera.

² El TAT nació en virtud de la Ley 8 de 2010 aunque sus primeros fallos se emiten en 2011.

³ Páginas 157 y siguientes de este texto: <http://www.momentofiscal.com/images/Gaceta%20Fiscal%202.pdf>



Los tres primeros años muestran cómo el contribuyente jugaba un juego donde con cara se pierde y con sello también.

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

Esta métrica se reversa en el año 2014 donde 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 me permito exponer las siguientes posibles razones.

1.1. 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 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 pro-fisco reflejado en una desproporcionada ventaja de este ente frente al contribuyente.

1.2. Existía miedo 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 común. 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 pro-fisco.

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 pro-fisco 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 TAT 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?

1.3. No había entrenamiento a los funcionarios del TAT.

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?

1.4. 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.

1.5. 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 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, lograda 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.

1.6. Las moratorias otorgadas han hecho que los casos que lleguen al TAT sean realmente ganables.

En el periodo analizado nuestro país vivió una suerte de permanente baratillo fiscal donde, por momentos se han dado hasta 2 moratorias en un solo año.

Esto quizá ayudó a que los casos que llegarán al TAT fueran los que realmente tenían chance de ganarse. 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.

¿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 2 cambios de gobierno, en el periodo analizado, podemos llegar a esa conclusión 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?

Momentos clave en el cambio del TAT

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

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

En este fallo fue un CAIR 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 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 llegó a decir:

"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 arrojara resultados claros y precisos sobre el sistema de contabilidad, especial ..."

b. Primer ZigZageo del TAT

El TAT, luego de negar cuanto CAIR se encontró, da su primer ZigZageo 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 de 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 CAIREs 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 CAIREs 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 considerados "indicios" para la DGI y no deben formar parte de una negación de CAIR.

Este fue un punto de inflexión tan grande que uno de los magistrados salvó su voto indicando que "luego de varios esfuerzos", ya que encontró "diversas contradicciones frente a lo presentado y lo argumentado por el contribuyente" (palabras en comillas son del magistrado).

Por último, y consistente 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.

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

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, no puede el funcionario de alzada conceder un plazo cuya atribución es privativa de las funciones del Director de Ingresos.

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 permitan 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, consistente 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.

En lo que este creemos como 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 a 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 fé 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 obligan a cotejarlas como custodio 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 de 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, según el fallo, garantiza al contribuyente confianza en las instituciones públicas y en el orden jurídico general. Para esto citan 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 de los 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 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.

No entiendo qué lógica seguía 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.

Conclusión sobre estos 5 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 que la estadística muestre como se reversa la tendencia pro-fisco de los primeros años del TAT.

2. Qué tipo de casos 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.

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	-	77	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

Así lo indica la muestra de la tabla que precede donde se observa que el primer año de la muestra el TAT sólo vió CAIREs y el segundo pasó a convertirse en un juzgado de multas por mala facturación.

El 2015 y 2016 también fueron años donde el TAT se limitó a ver multas de facturación.

2.1. 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. Este tipo de casos sólo llega 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 muestra la poca labor de recaudación que la DGI ha tenido 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 2020⁶. ¿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, el alcance no es nunca el acto mayormente apelado en el TAT. Sorprende incluso que en algunos años ni siquiera se presentaron casos como el año 2018 y en otro sólo se presentaron 2 (año 2017).

La sorpresa es incluso mayor cuando no se lee en el informe de gestión de la DGI presentado en marzo 2021 una sola referencia al número de auditorías integrales realizadas en el año 2020 por la institución⁷.

Al ver este punto debemos preguntarnos si este es, en parte, el resultado de la eliminación de la figura del Administrador Provincial de Ingresos. Esta figura, eliminada en 2010, era el encargado de firmar alcances. Esta función la absorbió el director de ingresos y más nunca 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 al director que servía de base para fallar las reconsideraciones de alcances.

2.2. 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 sólo se muestran en el último año de la tabla con 5 casos y los de tratados tributarios sólo son 4 con 1 en 2012 y otros 3 al final de la tabla. Cuando regresé de estudiar a Panamá existía un par de profesionales con maestrías en tributación internacional. Hoy, sé de al menos 30 profesionales con un diploma de maestría en esa

⁶ Informe – Gestión, avances y logros de la DGI en tiempos de COVID. Publicado en la Web de la DGI en Marzo de 2021.

⁷ Informe – Gestión, avances y logros de la DGI en tiempos de COVID. Publicado en la Web de la DGI en Marzo de 2021.

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 2021 la DGI comunicó que había realizado 5 auditorías de precios de transferencia en el año 2020⁸.

El mismo paralelismo lo podemos hacer con los que ya deben ser varios centenares de magisters 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 magisters en tributación.

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

El caso cobra particular importancia cuando estos magisters parecieran sobre calificados para atender multas de tránsito, perdón, multas por no facturación en los años donde este fue el caso número 1 fallado por el TAT (años 2012, 2015 y 2016).

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

2.4. Ley de defraudación fiscal atacó problema inexistente

En la muestra no observamos más que 1 caso de defraudación fiscal. Este hecho contrasta con la implementación de la figura de la defraudación como delito penal.

¿Era necesaria esta ley con sólo 1 caso apelado en esa materia? Entendemos que las presiones del 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 sólo se hacen referencias a 16

⁸ Página 46 del Informe – Gestión, avances y logros de la DGI en tiempos de COVID. Publicado en la Web de la DGI en Marzo de 2021.

casos donde se empezó un proceso por posible defraudación fiscal⁹. Esto, es solo un inicio de lo que quizá sea la mitad de esos casos acabados con esta presunción confirmada.

2.5. 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 CSS. Con esto se crearía una especie de super tribuna 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 sólo ha podido hacer 82 auditorías en el año 2020¹⁰.

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

3. 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 1 década como lo demuestra el fallo de TAT-ADM-337 de 2016.

⁹ Informe – Gestión, avances y logros de la DGi en tiempos de COVID. Publicado en la Web de la DGi en Marzo de 2021.

¹⁰ <http://www.antequerapanama.com/cssaudito82empresasen2020.html>



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

En la gráfica adjunta vemos cómo la vía gubernativa pasó de 18.92 semanas a durar 56.04 semanas.

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 sólo muestra los casos donde el TAT tuvo una sentencia de fondo. Por lo que en esta estadística 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 5 años? Con la intención de conocer qué motivó este cambio me permito exponer las siguientes posibles razones.

3.1. Mayor análisis – Mayor Tiempo

El mayor tiempo que han tomado los casos en Panamá quizá refleje mayor tiempo de análisis a medida en 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 en base a supuestas falencias de forma.

3.2. El mayor número de práctica de pruebas

Si observamos la tabla de 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.

3.3. 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 9 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.

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

En la reforma 2010 contemplamos una especie de apelación persaltum 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.

3.5. 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. Desde este siglo 21 nadie tiene que ir a una biblioteca para buscar unas gacetas físicas o a buscar 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 contencioso administrativa más la vía gubernativa completa duraba, 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.

Veamos la tabla que en su momento recogió esta estadística:

Año	Número de casos	Duración ¹⁴	Monto de fallos ¹⁵	Ganados por DGI
1990	2	4.6	N/A	2 de 2
1991	3	3.5	N/A	3 de 3
1992	2	2.58	763.71	1 de 2
1993	6	4	14,012.63	5 de 6
1994	3	3.6	20,077.22	3 de 3
1995	9	5.6	530,618.34	4 de 9
1996	11	1.43	75,525.08	7 de 11
1997	14	1.98	250,357.76	7 de 14
1998	9	2.76	287,797.19	8 de 9
1999	24	2.44	38,454.88	17 de 24
2000	8	4.20	70,414.94	6 de 8
2001	10	4.50	1,669,095.72	8 de 10
2002	3	4.86	235,076.28	1 de 3
2003	2	4.25	98,183.76	0 de 2
Total	106 ¹⁶	3.59 ¹⁷	274,198.12 ¹⁸	72 de 106 ¹⁹

Cuadro confeccionado en base a los Registros Judiciales de Sala 3era. 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 90s pero demore 5 veces más en 2020?

3.6. ¿El arbitraje sigue siendo una opción?

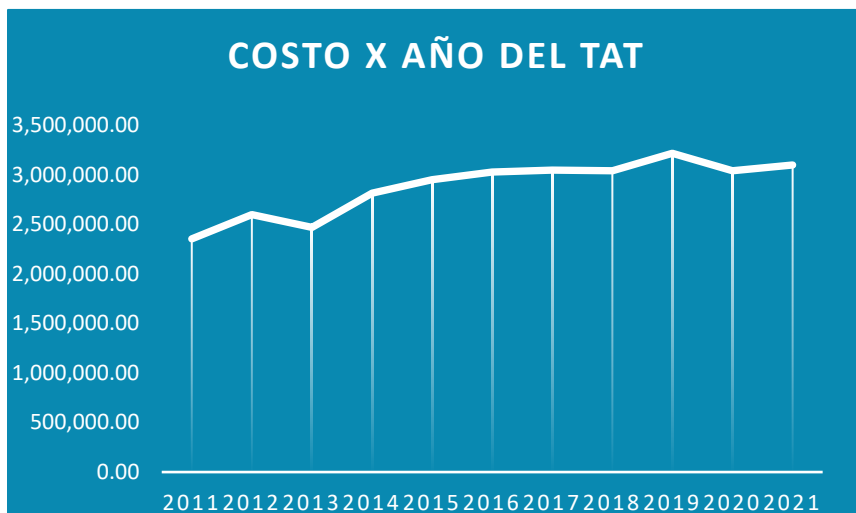
Camilo Valdés en su tesis doctoral expuso la necesidad de un arbitraje para, entre otras cosas, bajar la mora en fallos tributarios.

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

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

4. Cuánto le cuesta el TAT al país

En el periodo analizado el TAT nos ha costado 31,6 millones de dólares.



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 sencillo de vuelto.

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

5. Cómo se compara el TAT a su antecesora, la Comisión de Apelaciones:

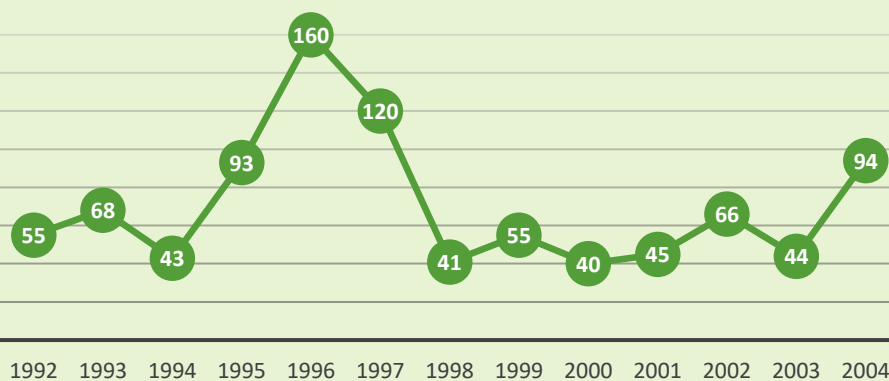
En el año 2005, realizamos un análisis de la comisión de apelaciones de ese año. Obtuvimos la cantidad de apelaciones que fallaba ese ente¹¹. La data la obtuvimos desde el año 1992 al año 2004.

En ese momento queríamos medir la acción de cobro de la DGI. Concluíamos 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 3ra.

¹¹ Páginas 157 y siguientes de este texto:

<http://www.momentofiscal.com/images/Gaceta%20Fiscal%202.pdf>

Comisión de Apelaciones Número de Apelaciones



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 y 41 casos.

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

Para ilustrar este ejemplo, veamos que el PIB del año 1992 era 6.6 billones de dólares mientras que para el año 2020 es 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 mayor impuestos cobrados por la DGI a lo que atenderían mayor número de apelaciones.

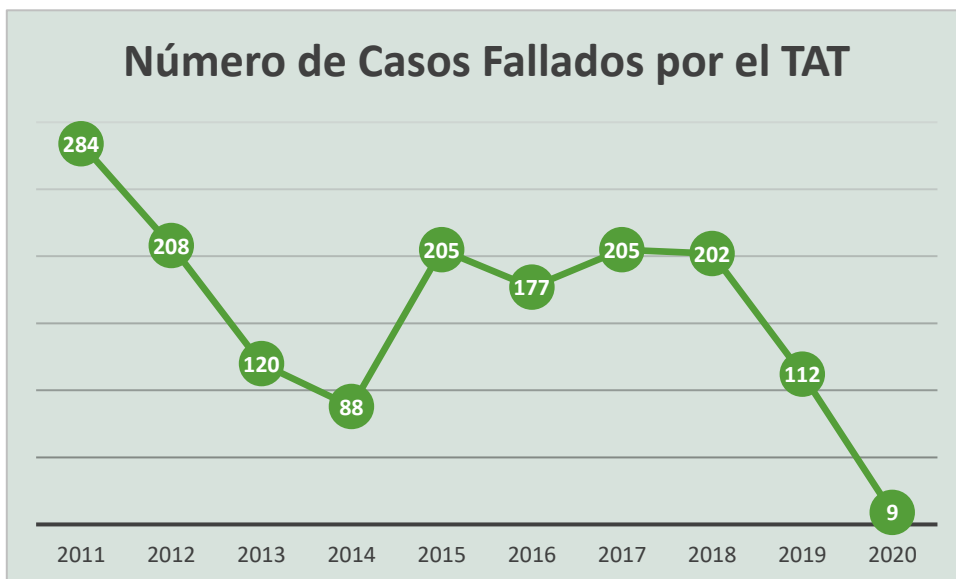
Otra razón para esperar más casos fallados por el TAT está en la mayor cantidad de impuestos cobrados por la DGI. En 1992 el ITBMS no gravaba a los servicios y su tarifa era solo 5%. Tampoco existía un régimen de precios de transferencias, tratados tributarios, no teníamos tratados de intercambio de información, ni tampoco existía un régimen consolidado de ISC¹².

Otra razón para esperar más casos fallados por el TAT está en la mayor población que tiene nuestro país. En 1990 nuestra población era 2.3 Millones. A 2020 esta cifra se ha 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.

¹² Esto ocurrió con la ley 45 de 1995.

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



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

En ninguna forma 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, le 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.

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

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 el año 2011 y el año 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 superó por mucho los montos potencialmente cobrables vs el presupuesto del TAT en esos años.

Reconozco que la labor del TAT no es sólo 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 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 sólo tengamos victorias del fisco por 3 millones de dólares pero donde la administración tiene que gastar esos mismos 3 millones para resolver las apelaciones de esos alcances?

5.1. 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 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. Esa bala mágica ha sido la impresora fiscal a inicios de la década de los 10s. En otras ocasiones la

fantasía de los cobros tercerizados a cobranzas del istmo. En otros los cruces que el sistema Etax podía hacer.

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. Quizá 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 mejora.

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.

Bibliografía

1. Páginas 157 y siguientes de este texto:
<http://www.momentofiscal.com/images/Gaceta%20Fiscal%202.pdf>
2. Fallo de 13 de agosto de 2012, la Honorable Corte Suprema de Justicia
3. TAT-RF-101 de 2020
4. TAT-ADM-337 de 2016

5. TAT-RF-018-2019
6. TAT-RF-012 de 17 de febrero de 2017
7. Resolución es TAT-RF-039 de 27 de septiembre de 2012.
8. 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. Autor: Camilo Alberto Valdés Mora. Universal Books. Año 2009.
9. <http://www.antequerapanama.com/cssaudito82empresasen2020.html>
10. Informe – Gestión, avances y logros de la DGi en tiempos de COVID. Publicado en la Web de la DGi en Marzo de 2021.
11. Overview of Tax Administrations: structure; income, resources and personnel; operation and digitalization ISORA (International Survey on Revenue Administration) / 2019.

