21 de julio de 1998

Resolución No. 201-1990

EL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS,

en uso de sus facultades legales,

C O N S I D E R A N D O :

Que de conformidad con el Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970, el Director General de Ingresos tiene, como función primordial, la de impartir por medio de resoluciones, normas generales a fin de regular las relaciones formales entre el Fisco y los contribuyentes, así como su complementación reglamentaria u orientadora de la aplicación práctica por medio de resoluciones y absolución de consultas.

Que se han producido cambios en la aplicación de las normas relativas a la contabilización de los ingresos y egresos tanto para los profesionales independientes como para los comerciantes, por lo que la Dirección General de Ingresos, consciente de su obligación de orientar y divulgar las disposiciones que tienen relación con la aplicación de las disposiciones de su competencia, ha creido oportuno y conveniente dar a conocer a todos los contribuyentes en general el presente instructivo a fin de que, de una manera práctica, se conozca y aplique de una forma correcta esta materia.

R E S U E L V E :

PRIMERO: Aprobar el presente Instructivo que servirá de base para la aplicación de las reglas de presentación de los registros de contabilidad y estados financieros para todos los contribuyente, el cual es del tenor siguiente:

INSTRUCTIVO GENERAL No._____

1. Para la aplicación de las reglas de presentación de los

Registros de Contabilidad y Estados Financieros

1. **A manera de Introducción**

Con la finalidad de tener un mejor manejo del presente instructivo hemos establecido una numeración correlativa, que aparece al margen

izquierdo, con el articulado del Decreto Ejecutivo No.34 de 6 de abril de 1998.

Otro aspecto a resaltar son las referencias que se hacen a los artículos del Código de Comercio y que contemplan el tema que se desarrolla en cada punto. Como similitud hacemos remisión a la Resolución No.201-1916 de 10 de octubre de 1997 que complementa las disposiciones en torno al registro de los Ingresos y Egresos para los profesionales y de aquellas personas que realizan oficios, también, por cuenta propia o independiente.

1. **Lo que se entiende por Registros de Contabilidad.**

   El término "registro", en esta acepción, es empleado como sustantivo, de ahí que el artículo 44 del Decreto Ley 5 de 1997 señala que toda referencia a Libros de contabilidad se entenderán referidas a los "registros".

   Se entiende por "registros de contabilidad": los libros, mecanismos o medios autorizados para anotar o asentar todas las transacciones que afecten los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y egresos, así como la respectiva naturaleza de los actos que constituyen la causa de los mismos, realizados diariamente y/o de manera eventual o esporádica. (Artículo 71del Código de Comercio)

2. **¿Cuáles son los Registros Indispensables?**

   - Para los comerciantes: Los comerciantes llevarán los registros indispensables de contabilidad: Diario y Mayor. (Artículo 73 del Código de Comercio)

   - Cuando el comercio se ejerce a través de sociedades comerciales, además, por mandato de la Ley (Artículo 86 del Código de Comercio) llevarán un Registro de Actas y un Registro de Acciones y Accionistas o de las Cuotas o Aportes de Participación Patrimonial o Social.

   - Para las personas que ejercen profesiones u oficios:-

   Registro de Ingresos y Egresos

   Establece el artículo 751 del Código Fiscal que las personas que trabajen en profesiones u oficios por su propia cuenta o

independientemente están obligadas a llevar un registro de contabilidad detallado de todos los ingresos y egresos obtenidos durante el año gravable, por los servicios personales que presten, así como de las demás utilidades que obtengan por cualquier otro medio. En este aspecto debe remitirse a la Resolución de la Dirección General de Ingresos, No.201-1916 de 10 de octubre de 1997, ya que en ella se precisa que se encuentran incluidas las sociedades civiles.

En cualesquiera de las situaciones mencionadas, también se podrán llevar registros auxiliares de contabilidad, pero en ningún caso los registros auxiliares podrán desvirtuar los hechos, montos y naturaleza de los actos consignados en los registros indispensables.

3. Idioma empleado en la facturación o instrumentación y correspondencia.

La facturación o instrumentación, documentación y correspondencia que sustenten las transacciones consignadas en los registros de contabilidad (de las personas mencionadas anteriormente) podrán realizarse y/o conservarse en el idioma en que se originaron, realizaron o hayan convenido las transacciones, oficios o diligencias. (Artículo 78 del Código de Comercio)

No obstante, para los efectos del sistema de archivo tecnológico que esas personas utilicen, los originales de los documentos mencionados deberán reposar en los archivos de ellas, en lugar seguro, hasta que puedan ser depurados de conformidad con las reglamentaciones legales que dicte el Órgano Ejecutivo o leyes pertinentes.

4. Clases de registros.

Seguirán siendo admisibles los registros de contabilidad realizados manualmente en libros. También lo serán los registros consignados por medios electrónicos o tecnológicos tales como microfilmación, sistema óptico, sistema magnético, o por cualquier otro medio, siempre y cuando puedan ser impresos y que estén autorizados por la Ley. (Artículo 71 del Código de Comercio)

5. ¿De qué forma se deben llevar los registros contables?

Toda persona natural o jurídica (cualquiera de las mencionadas en el punto 2) que realice actividades que generen renta de fuente panameña aún cuando sea exenta o exonerada, eventuales o esporádicas, está obligada a llevar sus registros de contabilidad en la forma establecida en el Decreto Ejecutivo No.34 de 6 de abril de 1998, indicando clara y precisamente sus operaciones comerciales o actividades profesionales u oficio, así:

1. En orden cronológico, indicando las fechas en que se realicen las transacciones o se afecten los períodos.
2. En idioma español.
3. En moneda de curso legal o comercial en Panamá
4. Indicando el monto de cada transacción de comercio, servicio profesional u oficio realizado.
5. La naturaleza y/o identificación del mismo.
6. Ajustándose a las normas de contabilidad generalmente aceptadas y de aplicación en la República.
7. Las reversiones, correcciones de errores u omisiones deberán quedar claramente establecidas e identificadas como tales.
8. Requerir los servicios de un profesional de la contabilidad de conformidad con la Ley 57 de 1978 y el Decreto No.26 de 1984.

Es importante señalar que las referidas personas tienen la responsabilidad de mantener sistemas de contabilidad y de controles internos que aseguren la contabilización apropiada y oportuna de todas las actividades, transacciones y/o actos de comercio llevados a cabo, que permitan ejercer un control efectivo sobre los bienes y producir información financiera relevante para fines de la dirección del negocio o actividad. (Artículos 71, 77, 78, 87. del Código de Comercio. Ver Resolución de la Dirección General de Ingresos No. 201-1916 de 10 de octubre de 1997)

6. Requisitos que deben cumplir los registros por medios electrónicos o tecnológicos.

1. Los registros de contabilidad realizados por medios electrónicos o tecnológicos deberán quedar, además, copiados en la película, microficha o en el disco u otro medio tecnológico adecuado, en forma nítida, íntegra, permanente y con absoluta fidelidad.

2. A estos efectos, la tecnología de los equipos que se utilicen en los registros de contabilidad, deberá garantizar:

    a. Que los registros queden grabados de manera irreversible e inalterable.
    b. La conservación del registro por el plazo que señale la ley.
    c. La recuperación del registro.
    d. Los procedimientos de verificación o prueba de los equipos utilizados.

3. No obstante, en prevención de casos fortuitos, fuerza mayor o cualquier otro hecho previsible y al previo cumplimiento de solemnidades legales o requisitos, los registros de contabilidad y las actas, también podrán imprimirse de forma inmediata al acto que los originó, sin perjuicio de lo dispuesto en los Artículos 3 y 6 del citado Decreto Ejecutivo, en cuanto a la conservación de los mismos. (Artículo 71del Código Comercio, 44 del Decreto Ley 5 de 1997)

4. El uso del sistema de registros de contabilidad por medios electrónicos, computarizados o tecnológicos, deberá ser avalado por un Contador Público Autorizado, de conformidad con la Resolución No.201-909 de 24 de julio de 1996 expedida por la Dirección General de Ingresos, certificando en su parte inicial que seguirán las normas de contabilidad generalmente aceptadas en la República de Panamá.

5. A estos efectos la persona titular de los registros, deberá conservar a disposición de la Dirección General de Ingresos, la documentación completa de los programas o aplicación y la certificación del Contador Público Autorizado.

7. **Los requisitos de los registros de contabilidad en libros.**

Se continúa reconociendo la utilización de libros para las consignaciones de registros de contabilidad, los cuales deberán cumplir con los siguientes requisitos:

a. Estar encuadernados.
b. Estar debidamente foliados de manera preimpresa.

c. Consignar a la primera página o primer folio, la persona titular y/o responsable, una diligencia de apertura con la siguiente información:

"El presente libro contiene _____ (____) folios, (1) y constituye el tomo No._____ (2) del _____ (3), cuyo titular o razón social es _____ (4) y cuyo nombre comercial es _____ (5) con Registro Único de Contribuyente No._____ (6).

Fecha de apertura: _____ (____) días del mes de _____ del año _____ (_____).

Firma: _____ (7) Firma (C.P.A.) _____ (9)

C.I.P. _____ (8) Licencia No._____ (10)

1. Cantidad de folios.

2. Número del libro que se inicia.

3. Diario, Mayor o De Ingresos y Egresos.

4. Nombre comercial del establecimiento.

5. Nombre de la persona titular, comerciante o razón social.

6. Registro Único del Contribuyente No.

7. Firma del titular, comerciante o representante legal de la sociedad.

8. Cédula de Identidad Personal.

9. Firma del Contador Público Autorizado.

10. Número de licencia de idoneidad de C.P.A.

d. Los demás señalados en el artículo 5 del Decreto No. 34 de 6 de abril de

1998

8. Del Registro de Ingresos y Egresos de los Profesionales e independientes.

El Registro de Ingresos y Egresos llevado por medios electrónicos, computarizados o tecnológicos, deberá ser avalado por un Contador Público Autorizado de conformidad con la Resolución No.201-909 de 24 de julio de 1996, expedida por la Dirección General de Ingresos.

El Registro de Ingresos y Egresos que se lleve en forma de libro, deberá estar foliado y forrado y cumplir, además con lo dispuesto en el artículo 751 del Código Fiscal, en cuanto a la diligencia de apertura.

Los datos contables que se reflejen en el Registro de Ingresos y Egresos se asentarán de conformidad con lo indicado en el Artículo 5 del Decreto Ejecutivo No.34 de 6 de abril de 1998.

Para estos mismos efectos, los registros de ingresos y egresos se podrán llevar en forma de Diario y Mayor en las modalidades establecidas en los Artículos 9 y 10 del citado Decreto Ejecutivo. (Resolución de la Dirección General de Ingresos No. 201-1916 de 10 de octubre de 1997)

Debe tenerse presente que cuando se ejercen actividades mixtas (profesionales y mercantiles) los registros se harán en consideración a la naturaleza de la actividad; esto es, los originados en el ejercicio de la profesión u oficio: en el respectivo registro de ingresos y egresos. Los originados en actividades mercantiles: en el Diario y Mayor. (Véase Resolución de la Dirección General de Ingresos No. 201-1916 de 10 de octubre de 1997)

9. ¿Cómo se hacen los registros en el Registro del Diario?

En el registro denominado Diario se asentarán en orden cronológico todas las transacciones que realice el comerciante, indicando claramente la fecha, monto y naturaleza de cada una de ellas, así como la identificación precisa de las cuentas que se afecten en el registro denominado Mayor. (Artículos 73 y 81 del Código Comercio)

10. ¿Cómo se hacen los registros en el Mayor?

Los registros de contabilidad del diario se trasladarán así mismo: en orden cronológico del Diario al Mayor, en cuentas clasificadas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y cuentas de orden, haciendo referencia correlativa al asiento del Diario.

En un solo registro se podrán consignar las transacciones del Diario y el Mayor. (Artículo 73 y 83 del Código Comercio)

11. Requisitos del Registro de Actas.

Los acuerdos de las juntas de accionistas, partícipes, socios y directores se consignarán en el Registro de Actas, con indicación de:

a. La fecha de la citación previa o renuncia a la misma.
b. La fecha y lugar donde se tomaron los acuerdos.
c. La forma en que los participantes estuvieron en comunicación.
d. Demás circunstancias que conduzcan al exacto conocimiento de lo acordado.
e. Nombre de las personas que actuaron como presidente y secretario. (Artículos 71, 86 y 203 del Código Comercio)

12. Contenido del Registro de Acciones, Accionistas o Cuotas de Participación Patrimonial o Social.

Se inscribirán en este registro:

a. Los titulares de las acciones nominativas debidamente identificados, el número y clase o naturaleza del título, cantidad o porcentaje que representa y el monto pagado.
b. Los demás títulos que emita la sociedad, su clase o naturaleza, condiciones y número o cantidad emitida. (Artículo 86 del Código de Comercio)

13. ¿Qué se entiende por Contabilidad Actualizada y Refrendo?

Se entiende:

a. Que los registros contables están al día cuando sus entradas están hechas mensualmente, en los registros indispensables, dentro de los sesenta (60) días siguientes al mes correspondiente.

b. Por refrendo del Contador Público Autorizado, la confirmación que con su firma hace la persona que es reconocida como idónea, de conformidad con la Ley 57 de 1978 y el Decreto 26 de 1984, para hacer constar hechos, actos, transacciones o situaciones que están debidamente asentadas o registradas en los registros de contabilidad.

En consecuencia, el refrendo conllevará la previa realización de un trabajo de acuerdo con las normas de auditoría, que le permita al Contador Público Autorizado determinar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, cumpliéndose con lo establecido en las leyes que rigen la profesión y Código de Ética Profesional. (Artículo 87 del Código Comercio)

No obstante, el Contador Público Autorizado deberá indicar las salvedades, limitaciones y observaciones que considere pertinentes a los registros refrendados.

14. Tiempo por el que se deben conservar los registros.

Es obligación de todo comerciante la de conservar:

a. Los registros de contabilidad indispensables por todo el tiempo que dure la gestión y hasta por cinco (5) años después del cierre del negocio.
b. Los registros auxiliares, comprobantes y demás documentación: hasta la prescripción de toda acción que pueda derivarse de ellas. A estos efectos es permitido el almacenamiento por los medios electrónicos o tecnológicos mencionados en el Artículo 6 del Decreto.Ejecutivo No. 34 de 6 de abril de 1998. (Artículo 93 del Código de Comercio)

15. ¿De quién es la responsabilidad en la conservación y presentación de los Registros?

Los responsables en la conservación de los registros de contabilidad y su presentación, cuando le sean requeridos son:

a. El comerciante, profesional o contribuyente, sus herederos o causahabientes.

b. En el caso de las personas jurídicas (mercantiles y civiles), lo será el representante legal o la persona que lo sustituya temporal o permanentemente. (Artículo 93 del Código de Comercio)

16. ¿Cuál es el valor probatorio de los registros?

Los registros de contabilidad estarán sometidos al régimen legal de las impugnaciones de pruebas y tendrán el valor jurídico que la ley les atribuye, tanto a sus originales como a las reproducciones y certificaciones que se expidan.

17. ¿Quiénes están obligados a presentar Estados Financieros Básicos?

Para los períodos fiscales que se inicien a partir del año 1997, toda persona natural o jurídica comerciante, deberá preparar y mantener a disposición de autoridades competentes, en su establecimiento, local, oficina o despacho, los estados financieros que reflejen correcta y verazmente los resultados de sus operaciones anuales o fracción de año si no completa los doce meses de estar operando. El contenido de los estados financieros se reputa como responsabilidad de estas personas. (Artículo 95 del Código de Comercio)

Es opcional de las sociedades mercantiles la inscripción en el Registro Público de los estados financieros debidamente refrendados, de conformidad con las disposiciones que rigen esta materia. (Artículo 58a del Código de Comercio)

18. Condiciones para la preparación de los Estados Financieros Básicos.

La obligación de la preparación de Estados Financieros Básicos rige para todos los períodos fiscales que se inicien en 1997, de manera que quedan incluidos los períodos especiales.

En la preparación de los mismos se deberán cumplir con las siguientes condiciones:

a. Aplicación de las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados y de aplicación en la República de Panamá.

b. Refrendo de un Contador Público Autorizado cuando el capital del comerciante sea mayor de cien mil balboas (B/.100,000.00), o el volumen anual de ventas sea mayor de cincuenta mil balboas (B/.50,000.00).
c. Ser emitidos, inclusive impresos en papel, dentro de los ciento veinte (120) días siguientes a la fecha del cierre del período fiscal.
d. Demostrar un balance general, un estado de resultados, un estado de patrimonio incluyendo los cambios de utilidades retenidas y un estado de flujo de efectivo.
e. Ser aprobados por la Junta Directiva, socios o accionistas de la sociedad, cuando fuere el caso.
f. Mantenerlo a disposición de las autoridades competentes. (Artículo 95 del Código de Comercio)

19. El Estado de Resultados de los Profesionales y de quienes realizan oficios Independientes.

En base al Artículo 751 del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos ha establecido que a partir del período fiscal 1997, las personas obligadas a llevar el Registro de Ingresos y Egresos emitirán, incluso de forma impresa, dentro de los ciento veinte (120) días siguientes al vencimiento de cada año fiscal, un resumen económico o Estado de Resultados anual de dicho registro.

El Estado de Resultados requiere del refrendo de un Contador Público Autorizado cuando los ingresos brutos sean superiores a cincuenta mil balboas (B/.50,000.00) anuales.

Es también obligación de estas personas la de mantener el mismo en su despacho, oficina o local y a disposición de la Dirección General de Ingresos, a los efectos de la revisión que ésta necesite llevar sobre el cómputo del impuesto causado por todos los ingresos a que se refiere el referido artículo. (Resolución No.201-1916 de 10 de octubre de 1997)

20. ¿Cómo se deben registrar las Actividades Mixtas?

Toda persona que realice actividades mercantiles, profesionales u oficios independientes consignará los registros de contabilidad así:

a. Los registros correspondientes a las actividades mercantiles se consignarán en los respectivos registros exigidos por el Código de Comercio.

b. Los registros de contabilidad correspondientes al ejercicio de la profesión u oficio independiente, así como los de las actividades análogas se asentarán en el registro de ingresos y egresos que exige el Artículo 751 del Código Fiscal.

21. Algunos deberes del Contador Público Autorizado.

Los profesionales de la Contabilidad tienen ante sus clientes el deber de instruirlos y orientarlos en el conocimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Panamá, realizar sus actividades profesionales de conformidad con normas de auditoría de aplicación en nuestro medio, así como la responsabilidad en el cumplimiento de la Ley de la profesión y del Código de Ética Profesional.

22. ¿Qué prohibiciones existen?

1. Está absolutamente prohibido asentar o registrar transacciones en una forma distinta a la que fueron originadas, incluyendo su fecha de perfeccionamiento.
2. Dejar espacios en blanco.
3. Efectuar borrones o tachaduras.
4. Trasladar los registros de contabilidad fuera del país o a lugares que no sean fácilmente accesibles. (Artículos 73 y 93 del Código Comercio)

23. ¿Cuáles son las Sanciones?

Según el Código de Comercio, Artículos 87, 94 y 95.

A. Los comerciantes serán sancionados con multa de:

1. Cien balboas (B/.100.00) a quinientos balboas (B/.500.00) por no llevar los registros de contabilidad al día.
2. Quinientos balboas (B/.500.00) por el traslado de los registros de contabilidad fuera del país o a lugares que no

sean fácilmente accesibles, la cual puede ser impuesta sucesivamente por violaciones continuas a reiteradas solicitudes de presentación no atendidas.

3. Cien balboas (B/.100.00) hasta cinco mil balboas (B/.5,000.00) el comerciante o corredor que:

a. No lleve los registros de contabilidad a que se refiere el Título III del Libro I del Código de Comercio.

b. Registre en forma simulada las transacciones distinta a la forma y fecha original en que se realizaron.

c. Distorsione la naturaleza real y verdadera de las transacciones, oculte u omita alguna de ellas.

a. Incumpla la obligación de preparar, como lo prescriben los reglamentos legales, los estados financieros y mantenerlos a disposición de las autoridades competentes.

B. Las personas que trabajen en profesiones u oficios por cuenta propia o independientemente serán sancionadas de conformidad con los Artículos 756 y 759 del Código Fiscal.

C. Los Contadores Públicos Autorizados: Serán sancionados de conformidad a las disposiciones legales y por la comprobación de su participación en las violaciones a las normas legales referentes a los registros de contabilidad y de los estados financieros, sin perjuicio de aquellas otras sanciones que le sean aplicables al tenor de lo que disponen las normas referentes al ejercicio de la profesión y la ética profesional.

24. ¿Quién es la autoridad competente para sancionar y cuál es la vigencia de las sanciones?

De conformidad con el Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970 el Decreto Ley 5 de 1997 y el Código Fiscal, las Administraciones Regionales de Ingresos de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro,

conocerán de las infracciones a las normas relacionadas con los registros de contabilidad y los estados financieros, así como las sanciones correspondientes. (Artículo 94 del Código de Comercio)

A partir de la vigencia del Decreto Ley 5 o sea el 9 de julio de 1997 (fecha de promulgación en la Gaceta Oficial) las sanciones contempladas en la misma se aplican a las infracciones incurridas, también, a partir de esa fecha.

Las infracciones incurridas con anterioridad al Decreto Ley 5 de 1997, serán sancionadas con la Ley anterior a dicho Decreto Ley.

25. ¿Cuándo empezó la vigencia del Decreto Ejecutivo No.34 de 6 de abril de 1998?

El Decreto Ejecutivo No.34 de 6 de abril de 1998 comenzó a regir a partir del 13 de abril de 1998, fecha de su promulgación en la Gaceta Oficial No.23,520.

SEGUNDO: Esta Resolución entrará a regir a los quince (15) días contados a partir de su promulgación en la Gaceta Oficial y contra ella no hay recurso alguno en la vía gubernativa.

FUNDAMENTO LEGAL: Artículo 6 del Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970.

COMUNIQUESE Y PUBLIQUESE

ROLANDO A. MIRONES JR.

Director General de Ingresos

MARIBEL SOUSA DE MORENO

Secretario Ad-Hoc