



17

**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO, ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Panamá, ocho (8) de enero de dos mil quince (2015).

VISTOS:

El Licenciado Publio Ricardo Cortés, actuando en su propio nombre y representación, interpuso Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, para que se declare nula, por ilegal, la Resolución No.201-8436 de 10 de agosto de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

LO QUE SE DEMANDA

El demandante solicita que, "con audiencia del Procurador de la Administración, y previo el trámite normado en la Ley, declare nula por ilegal, la Resolución No.201-8436 de 10 de agosto de 2011, <<Por la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No.201-2093 de 26 de febrero de 2011>>, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas..."

FUNDAMENTO DE LA DEMANDA

Como fundamento de su demanda establece entre otras cosas que, la DGI emitió la resolución impugnada supuestamente amparada en la facultad que le otorga el artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, debidamente reformado por la Ley 33 de 2010; y

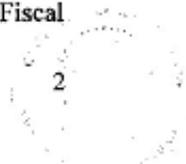


que las potestades de emisión de instructivos de aplicación práctica de la norma tributaria, efectivamente reconocidas por el artículo antes señalado a la DGI, deben ser ejercidas "de conformidad con lo dispuesto en las leyes y normas reglamentarias vigentes en materia tributaria", es decir, que el ejercicio de la función de adecuación práctica de las normas tributarias por parte de la DGI debe estar jerárquicamente sometido o subordinado a lo que establezca la Ley aprobada por la Asamblea Nacional y cuando aplique a los Reglamentos aprobados por Decreto Ejecutivo, en la medida en que éstos desarrollen la ley.

Continua señalando que el nivel inferior de jerarquía que tienen los instructivos emitidos por la DGI, que los coloca en un rango subordinado a la Ley y a los Decretos Ejecutivos, lleva implícito una limitante consistente en que la DGI no puede crear una figura jurídica que no tenga base en la Ley.

Considera que la resolución impugnada en cierta manera ha reconocido esa sumisión que debe tener ante la Ley, por cuanto, en una parte, establece el Certificado de Residencia Fiscal cuya emisión regula, que solo puede ser solicitado por aquellas personas que cumplan una supuesta definición de Residente Fiscal establecida en las leyes que aprueban los CDI. No obstante, la aparente sumisión ante la Ley descrita deviene vacía, porque los CDI no tienen una definición de Residente Fiscal, tal como se deduce del texto claro de las leyes que aprueban los mismos y de su interpretación doctrinal.

Manifiesta que el Derecho Interno de Panamá, no tiene una definición de Residente Fiscal aplicable a las personas jurídicas. Los CDI vigentes en Panamá, aprobados por Ley de la República, carecen de una definición de Residencia Fiscal.



29

aplicable a las personas jurídicas; y que en franco reto a la situación planteada la resolución impugnada, siendo un instrumento de baja jerarquía normativa, pretextando establecer requisitos para emitir el Certificado de Residencia Fiscal, de hecho ha establecido un elemento clave de lo que podría ser una definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas jurídicas, pero que, hasta la fecha, ni ha sido pactado en los CDI vigentes, ni tampoco es parte del Derecho Interno de Panamá, porque no ha sido aprobado por una ley de la Asamblea Nacional. Ese elemento concreto se configura en el hecho de que se ha establecido, vía instructivo de la DGI, que solo pueden ser Residentes Fiscales en Panamá, las personas jurídicas que han presentado Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta.

De igual manera establece que, el Derecho interno de Panamá, a través del artículo 762-N del Código Fiscal, tiene una definición del concepto de Residencia Fiscal aplicable a las personas naturales. Los CDI vigentes en Panamá, aprobados por Ley de la República, carecen de una definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas naturales; y que a pesar de lo dicho en el hecho anterior, la resolución impugnada, siendo un instructivo de baja jerarquía, pretextando establecer requisitos para emitir el Certificado de Residencia Fiscal, de hecho ha establecido que la definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas naturales debe buscarse en el texto de los CDI vigentes en Panamá, pese a que tales CDI no tienen ninguna definición de Residencia Fiscal para personas naturales, ignorándose de paso que el tema sí está regulado en el Derecho Interno de Panamá en el artículo 762-N del Código Fiscal.

Finalmente señala que las ilegalidades expuestas deben ser corregidas para superar el estado actual de cosas, mediante el cual la resolución impugnada de inferior jerarquía y no la Ley, es la que ha establecido de hecho una definición de Residencia Fiscal para las

45

personas jurídicas, negándole por esa vía a muchas personas jurídicas el Derecho a invocar la aplicación de los CDI vigentes en Panamá, debido a que todos los CDI vigentes en Panamá, establecen en su artículo 1, que solamente aplican "a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes"; y que por otro lado la resolución impugnada de inferior jerarquía, está desconociendo la definición de Residencia Fiscal para las personas naturales que sí existe en la Ley.

Como disposiciones legales infringidas se señala el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y México (Ley 24 de 2010), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Barbados (Ley 5 de 2011), el artículo 4, numeral 1, literal a), del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y España (Ley 22 de 2011), CDI vigente entre Panamá y Qatar (Ley 20 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo (Ley 21 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Holanda (Ley 23 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Singapur (Ley 24 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Francia (Ley 78 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Corea del Sur (Ley 25 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Portugal (Ley 7 de 2011), y considera que todos han sido infringidos en forma directa, por comisión, por cuanto la norma del instructivo le está otorgando a dichos CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que estas normas convencionales aprobadas por ley, expresamente establecen que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dichos tratados sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

Otras disposiciones que se consideran infringidas con el acto impugnado, es el párrafo primero y segundo del artículo 762-N del Código Fiscal, y al respecto señala que

41

al haber ignorado la definición de Residente Fiscal que tiene el artículo 762-N del Código Fiscal, solamente aplicable para las personas naturales, la resolución impugnada, en su artículo 2, infringió de forma directa, por omisión, la citada norma, sin embargo, dicha violación no se queda allí, sino que el artículo 3 en su numeral 8, al establecer los documentos que debe presentar toda persona para obtener una Certificación de Residente Fiscal, incluyó la obligación de aportar "Copia de la última declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta o carta de trabajo en dónde consten las sumas retenidas en concepto de Impuesto Sobre la Renta". Si se aplica este requisito a la persona natural no dependiente, cuyo impuesto no se retiene en la fuente, tenemos el caso que solo aquellos que han presentado Declaración de Rentas tienen derecho a obtener un Certificado de Residencia Fiscal.

El haber agregado un requisito absoluto y sin variantes, como lo es la presentación de la Declaración de Rentas, el cual limita por encima de lo previsto en la Ley, el derecho de ser reconocida una persona natural como Residente Fiscal, la resolución impugnada, por vía de su artículo 3, violó de forma directa, por comisión, el artículo 762-N del Código Fiscal.

Por último se considera infringido el artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, debidamente reformado por la Ley 33 de 2010, señalando que al haber establecido el requisito de la presentación de copia de la Declaración de Rentas como condición de obtener la Certificación de Residencia Fiscal, la DGI está legislando, porque no existe una Ley que incluya tal extremo en una definición de Residencia Fiscal para las personas jurídicas. Por tanto, dicha normativa excede la función de emitir instructivos que efectivamente la Ley le otorga a la DGI.

Al haber supuestamente emitido un instructivo plenamente aplicable a las personas jurídicas, en materia de los requisitos de la residencia fiscal de las personas jurídicas, pese a que no hay marco en la Ley para ello, la resolución impugnada violó de forma directa, por comisión, el artículo 5 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, reformado por la Ley 33 de 2010.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

El Procurador de la Administración, a través de la Vista Número 628 de 5 de diciembre de 2012, señaló que difiere del criterio planteado por el recurrente, ya que el director general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas está debidamente facultado por los artículos 5, 6 y 20 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el la Ley 33 de 30 de junio de 2010, para adecuar los procedimientos administrativos y regular las relaciones de los constituyentes con el Fisco, en aras de mejorar el servicio y facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Las normas citadas son las que sirvieron de sustento al director general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas para dictar la resolución 201-8436 de 10 de agosto de 2011, con la finalidad de reglamentar lo concerniente a la emisión del certificado de residencia fiscal, documento éste que resulta necesario para el cumplimiento de los convenios internacionales suscritos por la República de Panamá, desde el año 2010 con el propósito de evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, de manera que el mismo pueda ser presentado ante las autoridades fiscales extranjeras.

Finalmente señala que es oportuno destacar el hecho que, con anterioridad a la emisión del acto administrativo acusado de ilegal, la Dirección General de Ingreso del

Ministerio de Economía y Finanzas ya había emitido una reglamentación, concretamente, la resolución 201-2093 de 26 de febrero de 2011, por medio de la cual se adoptó el uso del certificado de residencia fiscal para la aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, la cual está debidamente fundamentada en las disposiciones legales antes citadas. Lo anterior nos permite inferir que nuestro derecho interno contiene las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para aplicar los mencionados convenios bilaterales.

DECISIÓN DE LA SALA

Luego de una revisión del presente proceso y cumplidas las etapas procesales, nos corresponde resolver la presente causa, previas las siguientes consideraciones.

La parte demandante pretende que la Sala declare nula, por ilegal, la Resolución No.201-8436 de 26 de agosto de 2011, por la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No.201-2093 de 26 de febrero de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Considera la demandante que la resolución impugnada infringe el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y México (Ley 24 de 2010), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Barbados (Ley 5 de 2011), el artículo 4, numeral 1, literal a), del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y España (Ley 22 de 2011), CDI vigente entre Panamá y Qatar (Ley 20 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo (Ley 21 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Holanda (Ley 23 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Singapur (Ley 24 de 2011), el artículo 4,

54

numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Francia (Ley 78 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Corea del Sur (Ley 25 de 2011), el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Portugal (Ley 7 de 2011); el párrafo primero y segundo del artículo 762-N del Código Fiscal y el artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, debidamente reformado por la Ley 33 de 2010.

Su disconformidad se fundamenta en el hecho que la resolución impugnada le está otorgando a dichos CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que estas normas convencionales aprobadas por ley, expresamente establecen que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dichos tratados sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

En vista que las normas antes citadas se refieren al mismo tema, pasaremos a analizarlas en su conjunto, para determinar si las mismas han sido infringidas por el acto demandado, tal como lo expresa la parte actora en su libelo de demanda.

Mediante Resolución No.201-2093 de 26 de febrero de 2011, la Dirección General de Ingresos, adoptó el uso de residencia fiscal para la aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta a partir de la entrada en vigencia de la Ley No.33 de 30 de junio de 2010.

En dicha resolución se adoptó el uso de un certificado de residencia fiscal en la República de Panamá, para la aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta a fin de que el mismo sea presentado ante las autoridades fiscales extranjeras que correspondan. De

35-

igual manera se señaló que dicho certificado será expedido por la Dirección General de Ingresos o por la subdirección o dependencia en que se delegue esta función, previa solicitud debidamente fundamentada por la parte interesada.

Al respecto debemos señalar que, la República de Panamá desde el año 2009, se dio a la tarea de negociar convenios para evitar la doble imposición (Doble Tributación) y prevenir la evasión fiscal, garantizando la estabilidad jurídica en materia Tributaria; y como estrategia para dejar de ser considerado por la comunidad internacional como un país que no cumple con las exigencias internacionales en materia de intercambio de información y transparencia fiscal.

En atención a lo antes planteado, se han implementado una serie de leyes y resoluciones que van encaminadas o tienen como finalidad la adecuación de los mecanismos necesarios para cumplir con los convenios antes referidos; entre la que tenemos la Ley 33 de 30 de junio de 2010, que adiciona el Capítulo IX al Título I del Libro Cuarto del Código Fiscal, denominado Normas de Adecuación a los Tratados o Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional.

En la Ley antes referida, se le asigna al Director General de Ingresos la función de impartir, por medio de resoluciones, normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco; y podrá dictar normas generales obligatorias relacionadas con el régimen de inscripción de los contribuyentes, sistemas de pagos en cuanto a sus modalidades, formas y lugar del mismo, libros, anotaciones y documentos que deban respaldar a las declaraciones y cualquier otro requisito formal que se considere conveniente para facilitar y mejorar la fiscalización.

cjl

De igual manera, le otorga a la Dirección General de Ingresos la facultad para solicitar y recabar información, con el único y exclusivo propósito de darle cumplimiento a los convenios internacionales suscritos por la República de Panamá, para el intercambio de información tributaria.

Lo anterior, trajo como consecuencia que la Dirección General de Ingresos emitiera la Resolución No.201-2093 de 26 de febrero de 2011, adoptando el uso el certificado de residencia fiscal para la aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta. Posteriormente dicha entidad emitió la Resolución No.201-8436 de 10 de agosto de 2011, por medio de la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado por la resolución antes referida.

Visto lo anterior, consideramos que del análisis de las normas señaladas como infringidas y el contenido del acto impugnado, no se evidencia violación alguna por parte de la misma, toda vez que la disconformidad de la parte actora radica en el hecho que el acto impugnado esta otorgando a los convenios de doble imposición el contenido normativo de una definición de residencia fiscal aplicable en Panamá, pese a que dichas normas convencionales aprobadas por ley, expresamente establecen que la definición de residente fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el derecho interno de Panamá. Sin embargo, si analizamos el contenido de las normas que se refieren al tema de residente de un Estado contratante contenida en los convenios celebrados por Panamá, las mismas expresamente señalan que "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición sobre la renta en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación o constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza

análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades locales.

En vista de lo antes planteado, podemos señalar que lo que establece el acto impugnado, no es más que remitir al significado de residente fiscal que contiene el convenio objeto de aplicación, sin entrar a dar una definición aplicable en Panamá, sino por el contrario, se está remitiendo al convenio que corresponda para aplicar la definición de residente fiscal en el contenida.

Aunado a lo anterior, debemos resaltar que con el hecho que la resolución impugnada remita a la definición de residente contenida en el tratado o convenio que corresponda, se está cumpliendo con dicho tratado o convenio, ya que en los mismos se establecen criterios para el significado de lo que es un residente de un Estado Contratante, como lo son el domicilio, residencia, sede de incorporación, lugar de incorporación o constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Si no aplicamos dichos criterios para determinar a quien se condiera residente fiscal, estaríamos incumpliendo con dichos convenios o tratados, por lo que no se infringen las normas señaladas por el demandante respecto a los convenios de doble imposición.

Por otro lado, respecto a la infracción del párrafo primero y segundo del artículo 762-N del Código Fiscal, debemos señalar que compartimos el criterio emitido por el Procurador de la Administración, en el sentido que no se puede entrar a analizar dicha disposición, ya que la misma fue modificada con posterioridad a la presentación de la demanda de nulidad que ocupa nuestra atención, mediante la Ley 52 de 28 de agosto de 2012 (publicada en Gaceta Oficial 27108 de 28 de agosto de 2012), lo que trae como consecuencia lógica que los cargos de violación citados por el recurrente difieran en

13/6

relación con el contenido del texto normativo reformado.

En ese sentido debemos remitirnos al contenido del artículo 992 del Código Judicial que establece que, “en la sentencia se tendrá en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo de las pretensiones objeto del proceso ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que haya sido probado oportunamente”.

Como ha manifestado el Procurador de la Administración, la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, por la cual se reforma el Código Fiscal y dicta otras disposiciones fiscales, reformo el artículo 762-N que desarrollaba la definición de residente fiscal, incluyendo con la reforma en la definición de residente fiscal a las personas jurídicas, por lo cual se extingue la pretensión del demandante respecto a este tema en específico.

De igual manera, debemos pronunciarnos respecto a la infracción del artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, reformado por la Ley 33 de 2010, toda vez que la disconformidad del demandante radica en el hecho que los convenios de doble imposición firmados y vigentes en Panamá, así como el derecho interno no tienen una definición de Residente Fiscal aplicable a las personas jurídicas, por tanto al reformarse el artículo 762-N del Código Fiscal y al incluirse una definición de residente fiscal para las personas jurídicas, se extingue la pretensión del demandante respecto a este hecho, lo cual impide a esta Sala pronunciarse al respecto.

Así las cosas, esta Sala considera que no le asiste la razón al demandante al no infringirse las normas legales señaladas en la demanda contencioso-administrativa de nulidad, por lo tanto lo procedente es declarar que no es ilegal la resolución atacada, a lo cual se procede a continuación.

57

En consecuencia, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL**, la Resolución No.201-8436 de 10 de agosto de 2011, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

NOTIFÍQUESE,

**LUIS RAMÓN FÁBREGA S.
MAGISTRADO**

**ABEL AUGUSTO ZAMORANO
MAGISTRADO**

**VÍCTOR L. BENAVIDES P.
MAGISTRADO**

**LCD.A. KATIA ROSAS
SECRETARÍA DE LA SALA TERCERA**



Sala III de la Corte Suprema de Justicia
NOTIFÍQUESE HOY 15 DE enero
DE 2015 A LAS 4:05
DE LA tarde Procurador de la Administración

FIRMA

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA TERCERA
ES COPIA AUTÉNTICA DE SU ORIGINAL
Panamá, 18 de marzo de 2015
DESTINO: Parte Oficial de Panamá

SECRETARÍA DE LA SALA TERCERA