



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N.º TAT-RF-087 de 24 de noviembre de 2017
EXPEDIENTE: 005-15

VISTOS:

----- en su calidad de apoderado especial del contribuyente -----
-----, con **RUC** -----, antes -----, sustentó en esta instancia Recurso de Apelación, contra la Resolución n.º 201-4221 de 26 de noviembre de 2014 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-0845 de 19 de enero de 2015,

ANTECEDENTES:

Solicitud:

En ese sentido, debemos referirnos a la solicitud presentada por el entonces -----
-----, presentó mediante memorial, solicitud para que la Administración Tributaria, le otorgara los beneficios contenidos en el convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre la República de Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo.

La solicitud se formula porque -----, había distribuido dividendos, a -----, quien era residente fiscal de El Gran Ducado de Luxemburgo, en virtud de lo establecido en el artículo 762-ñ del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 10 numeral 2, del convenio Panamá-Luxemburgo.

La solicitud presentada por -----, hace referencia al hecho de que -----
-----, poseía directamente al momento de la presentación de dicho memorial, 514.419 acciones de -----, lo cual representa una participación de 44.81% del capital de éste último, según certificación secretarial y notariada de -----
-----, la cual puede apreciarse a foja 14 del expediente de la Dirección General de Ingresos.

Con dicho memorial el contribuyente, aporta el siguiente caudal probatorio, el cual consideramos de importancia mencionar y que se aprecian a fojas 7 a la 22 del expediente de la Dirección General de Ingresos:

- a) Certificado de Residencial Fiscal, debidamente traducido y apostillado, emitido por El Gran Ducado de Luxemburgo

- b) Certificación Secretarial de acta de Junta Directiva de -----
-----, para la declaración y distribución de dividendos
- c) Certificación Secretarial notariada de -----,
donde se deja constancia del porcentaje de tenencia de -----
-----.
- d) Declaración Jurada del Impuesto Retenido sobre Dividendos,
contenido en el formulario 931
- e) Boleta de Pago del Impuesto pagado al Fisco.

Objeciones de la Dirección General de Ingresos:

Mediante Resolución n.º 201-4221 de 26 de noviembre de 2014, se decidió expedir Liquidación Adicional, por deficiencias en memorial de acreditación de beneficios establecidos en el Convenio entre la República de Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo. Sobre este particular, el Fisco se pronuncia indicando que el contribuyente no aportó con su memorial pruebas suficientes de la participación accionaria de la sociedad de Luxemburgo en -----

En ese punto, el Fisco consideró que el Convenio es claro en cuanto a que no solamente se requiere que el interesado cumpla el requisito de ser “beneficiario”, en los porcentajes de participación, sino que también es igual de importante cumplir con la carga probatoria de demostrar, que la entidad beneficiada de los dividendos es beneficiaria efectiva de los pagos efectuados desde el país fuente, es decir, desde Panamá.

En ese sentido, la Administración Tributaria argumentó que le resulta relevante resaltar que el interesado tiene la obligación de demostrar que el beneficiario del pago de los dividendos no es una compañía conducto, ya que el objeto del Convenio es evitar la doble imposición entre residentes fiscales de Panamá y residentes fiscales de Luxemburgo, entendiéndose que los residentes fiscales de Luxemburgo deben ser verdaderos destinatarios finales de los pagos hechos desde Panamá.

Por lo que concluye, que el contribuyente no comprobó que su accionista tenía derecho a beneficiarse de las disposiciones del artículo 10.2 del Convenio entre Panamá y Luxemburgo.

Que al artículo 720 del Código Fiscal, faculta a la Dirección General de Ingresos para expedir Resolución que contendrá liquidación adicional por parte del impuesto no liquidado, detallando hechos investigados, así como las sumas las cuales deben liquidarse.

Que el artículo 733 del Código Fiscal, establece el sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta en los casos estipulados en los artículos 732, 733 y 734 del Código Fiscal.

Por su parte el artículo 733 del Código Fiscal, establece que las personas que requieren aviso de operación para realizar operaciones comerciales e industriales dentro de territorio nacional, quedan obligadas a retener el impuesto de dividendo o cuota de participación del 10% de las utilidades que distribuyan a sus accionistas o socios cuando estas sean de fuente panameña y del 5% cuando se trate de distribución de utilidades provenientes de rentas de fuente extranjera y/o de exportación.

Finalmente el Fisco indicó en su acto administrativo original, que el artículo 762-ñ del Código Fiscal dispone que el uso indebido de los beneficios establecidos en las disposiciones de los convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y que hayan entrado en vigencia, ocasionará que se pierda la totalidad del beneficio que hubiera sido notificado o declarado para el respectivo período fiscal.

Consideraciones de la parte actora en su Recurso de Reconsideración

- -----, mediante escritura pública n.º 18719 de 27 de diciembre de 2013, cambió la razón social a -----.
- Mediante escritura pública n.º ----- de 4 de diciembre de 2014, desde el 9 de diciembre de 2014, se registró el Convenio de Fusión por absorción entre ----- y -----.
- A pesar de que el contribuyente presentó pruebas de que podía acogerse al Tratado con Luxemburgo, en ningún momento la Dirección General de Ingresos requirió información adicional en tiempo oportuno.
- A fin de garantizar los derechos del contribuyente, la Dirección General de Ingresos debió notificar a su representado, de que sería auditado. Violando el numeral 5 del artículo 155 de la Ley 8 de 2010.
- La Dirección General de Ingresos se encontraba facultada mediante, el artículo 17 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, a solicitar información al Gran Ducado de Luxemburgo, a fin de aplicar lo dispuesto en el literal a), párrafo segundo del artículo 10 del Convenio entre Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo.
- Por lo que expedir liquidación adicional, sin correrle traslado a su representado, viola el debido proceso.
- La Sociedad -----, beneficiaria efectiva de los dividendos distribuidos por el contribuyente, es residente fiscal de El Gran Ducado de Luxemburgo y poseía directamente, al momento de la distribución de dividendos, 44.81% de las acciones del contribuyente, tal como consta en la certificación

secretarial expedida por -----, fechada 12 de diciembre de 2013 y recibida en su despacho el 19 de diciembre de 2013.

- Por lo que la distribución de dividendos efectuados por el contribuyente a la entonces accionista -----, únicamente debía someterse a imposición en Panamá a una tasa del 5%, en cumplimiento del literal a, párrafo segundo del artículo 10 del Convenio con Luxemburgo.
- A diferencia del artículo 133e del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que sí establecen una lista de documentos que deben aportarse junto la solicitud, ni el Código Fiscal, ni la Resolución n.º 201-10861 de 2013 emitida por la Dirección General de Ingresos establecen una lista de documentos a presentar junto con la acreditación del derecho a utilizar los tratados que Panamá ha suscrito, por lo que carece de asidero jurídico que emitan una resolución argumentando el incumplimiento de formalismos no establecidos en la Ley.
- Que en los tratados para evitar la doble tributación, no se especifica, ni se lista qué pruebas deben presentar los contribuyentes, para aplicar de los beneficios establecidos en dichos tratados.
- Argumentó también que el contribuyente presentó certificación secretarial del porcentaje de tenencia de -----, prueba que no fue mencionada por la Dirección General de Ingresos en la resolución recurrida y que las pruebas fueron presentadas por el contribuyente, revisadas por el Despacho respectivo en Dirección General de Ingresos, que captó el formulario.
- Por otro lado, la Dirección General de Ingresos no menciona en su Resolución que -----, no es beneficiario efectivo de los dividendos distribuidos o que es una sociedad conducto, por lo que no es posible presumir que el contribuyente, obró de manera contraria a derecho.
- Que la legislación no define el término “beneficiario efectivo”.
- Por lo que al no tener ni en el convenio, ni en las normas tributarias de Panamá, definición de beneficiario efectivo, resulta necesario invocar el artículo 31 de la Convención de Viena, ratificada por la República de Panamá, por medio de la Ley 17 de 1979, de la cual se desprende que el principio de beneficiario efectivo, debe hacerse de “buena fe conforme al sentido corriente” de los términos.
- Refiriéndose al modelo OCDE 2014, el cual no hace referencia a la definición de beneficiario efectivo, pero a través de sus comentarios constata que el término debe interpretarse en el sentido de excluir a aquéllos que actúen como agentes o mandatarios, así como a las sociedades instrumentales o conducto, en los casos en que cuenten con poderes muy restringidos que las convierten, con relación a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.
- Indica el apoderado legal, que -----, no es una sociedad interpuesta con el único propósito de obtener los beneficios del Convenio y que

tampoco actuó como agente o mandatario, por lo que no puede considerarse sociedad conducto, en consecuencia es beneficiaria efectiva de los dividendos distribuidos por el contribuyente.

- La Ley otorga facultades y poderes muy amplios, con un específico fin, asegurar la real y verdadera tributación. De igual forma el artículo 20 del Decreto de Gabinete 109 de 1907, le confiere poderes a la Dirección General de Ingresos.
- Refiriéndose también al artículo 26 del Convenio entre la República de Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión en materia de impuestos.
- Por lo que la DGI estaba facultada para solicitar información a El Gran Ducado de Luxemburgo a fin de aplicar lo dispuesto en el literal a) párrafo segundo del artículo 10 del Convenio firmado con Luxemburgo.
- Por lo que solicita se revoque en todas sus partes la Resolución n.º 201-4221 de 26 de noviembre de 2014 y se considere acreditada la aplicación de los beneficios establecidos en el Convenio entre Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo, para evitar la doble imposición.

Con el Recurso de Reconsideración, el apoderado legal de la parte actora, adjunta como pruebas:

- a) copia autenticada del certificado de acciones n.º. 55, emitido por -----, documento que según la Administración Tributaria, no había sido aportado por el contribuyente, al momento de presentar su solicitud para acogerse a los beneficios del Convenio con Luxemburgo.
- b) certificación de la constancia de inscripción de ----- expedida por el Registro Comercial de Sociedades de Luxemburgo, con la debida traducción y apostilla,
- c) copia autenticada del Registro de acciones de -----,
- d) copia de los estados financieros de ----- traducidos y apostillados.
- e) documentación adjunta al memorial previamente presentado.

Resolución n.º. 201-0845 de 19 de enero de 2015, emitida por el Fisco y que confirma el acto administrativo original, en la cual la Administración Tributaria señaló:

- Este caso se concentra en un tema fundamental de Derecho Procesal, específicamente en el principio de la carga de la prueba. Contenido en el artículo 784 del Código Judicial.
- Que el concepto de la carga de prueba tiene su aplicación en materia de fiscalidad internacional en el artículo 762-ñ del Código Fiscal.
- El principal objetivo del artículo 762-ñ es desarrollar la forma en que se debe realizar la acreditación de los beneficios establecidos en los convenios, siendo

esta una norma de carácter especial y detallada, que compromete al contribuyente quien deberá asumir su rol de cumplir con la carga de la prueba.

- Por lo que siendo el artículo 762-ñ del Código Fiscal, una norma especial, la misma establece las condiciones que deben acreditarse para acceder a los beneficios establecidos en los convenios.
- Recalcando que el artículo 762-ñ del Código Fiscal, expresamente establece que la presentación del memorial acompañado de las pruebas que correspondan para acreditar los supuestos de hecho que establece dicha norma, no exime de la presentación ante Dirección General de Ingresos de la declaración jurada a fin de documentar la operación.
- Refiriéndose a la acepción del término memorial, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua.
- De acuerdo al argumento planteado por la parte actora, sobre la revisión y recepción de los documentos, el funcionario que únicamente recibió los documentos no tiene mando ni jurisdicción, ni se le delegó la función de determinar si el contenido de la documentación presentada acredita correctamente un beneficio establecido en el Convenio, siendo esta facultad única del Director General de Ingresos y su recepción no representa una decisión formal.
- El recurrente debió probar que ----- era el beneficiario final de los pagos y que los mismos no fueron trasladados a otra sociedad, lo cual deja en el tintero la posibilidad de que se haya extendido el beneficio a una persona para la cual no estaba previsto el Convenio.
- Más aún, el argumento de que -----, haya sido creada con anterioridad a la existencia del CDI en cuestión, no limita el hecho de que dicha sociedad pudo haber sido utilizada para la abusiva aplicación del convenio.
- El recurrente hace referencia al CDI entre Panamá y España, alegando que en caso de no ser aplicable el beneficio contemplado en el artículo 10 del CDI entre Panamá y Luxemburgo, por no ser el beneficio contemplado en el artículo 10 del CDI entre Panamá y Luxemburgo, por no ser ----- la beneficiaria efectiva de los dividendos distribuidos desde Panamá, correspondería el tratamiento contemplado en el artículo 10 del CDI con España.
- Sobre este supuesto hipotético, la DGI considera necesario indicar que no puede el interesado basarse en meras suposiciones a la hora de acreditar los beneficios de un convenio tributario, sino que debe probar efectivamente que se cumplen con los presupuestos de hecho del convenio invocado. De no haber considerado que efectivamente era procedente la aplicación del CDI con España, el recurrente debió haber alegado y acreditado dicha situación en su momento, y no pretender que la DGI aplique de oficio otro CDI sin que el interesado pruebe que tenía derecho a aplicar este último. Dado que el recurrente en su momento pretendió acreditar su derecho a aplicar el CDI con Luxemburgo, la Dirección General de

Ingresos no puede hacer otra cosa que pronunciarse sobre dicha pretensión, cosa que ha hecho tanto en la resolución originaria como en la presente.

- Que los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el Patrimonio OCDE, los cuales constituyen doctrina de referencia en materia de fiscalidad internacional, señalan: “The term beneficial owner..., should be understood in its context and in light of the object and purpose of de Convention including avoiding double taxation and prevention of fiscal evasion and avoidance”. Párrafo que se tradujo de la siguiente manera: “ El término beneficiario efectivo, debe entenderse en su contexto y a la luz del objeto y propósito de la Convención, incluyendo evitar la doble tributación y la prevención de la evasión y elusión fiscal.
- En ese sentido, la Administración Tributaria considera que el recurrente debió probar que el receptor del pago fue el último beneficiario del mismo, es decir, que no envió los dividendos recibidos a un tercero que no goza de dicho beneficio.
- De igual manera, citan al tratadista Klaus Vogel, quien ha analizado el concepto de beneficio efectivo y considera que un intermediario de cualquier tipo, sería un receptor, pero no el beneficiario efectivo de los dividendos.
- Por su parte la Dirección General de Ingresos, mediante Resolución n.º 201-0845 de 19 de enero de 2015, resuelve modificar parcialmente la Resolución n.º 201-421 de 26 de noviembre de 2014, por no cumplir su carga probatoria para acreditar los beneficios establecidos en el Convenio entre Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta por TRES MILLONES OCHOCIENTOS DOCE MIL SEISCIENTOS SEIS BALBOAS CON SETENTA Y CUATRO CENTÉSIMOS (B/. 3,812,606.74), en impuesto sobre la renta, correspondiente al 10% del monto de dividendos distribuidos en 2013, monto que debió ser retenido por -----, así como el respectivo recargo, quedando un nuevo cálculo de B/. 3,487,865.91.

Recurso de Apelación:

Veamos las consideraciones más relevantes que argumentó el apoderado legal de la parte actora, en su Recurso de Apelación:

- Es evidente que la resolución recurrida no tenía por objeto el pronunciamiento de la administración sobre acreditación de beneficios presentada por el contribuyente, por el contrario pretendía pronunciarse sobre supuestas irregularidades encontradas, a juicio de la DGI, en la liquidación del impuesto realizada mediante declaración jurada de retención de dividendos.

- La resolución recurrida no da respuesta a una solicitud de parte, por lo que tenía que ser expedida en ejercicio de la función fiscalizadora, por lo que debió cumplir con las garantías procesales exigidas, como notificar de la auditoría al contribuyente, según artículo 155 de Ley 8 de 2010 y realizar todas las investigaciones para determinar la real y verdadera tributación del contribuyente.
- Se opone a considerar que la Resolución recurrida se fundamente en una respuesta al memorial de acreditación de los beneficios según el artículo 762-ñ del Código Fiscal. No obstante aun en el supuesto que la tesis de la DGI fuera correcta, debió requerir información adicional al contribuyente en cumplimiento con el artículo 76 de la Ley 38 de 2000.
- En relación con el mencionado artículo 76 de la Ley 38 de 2000, la Administración Tributaria alega una supuesta falta de documentación a aportar por el contribuyente, cuando la norma no establece la condición que alega la DGI de que es aplicable sólo en errores formales en la solicitud, por lo que no le es dado a la DGI restringir la aplicación de la norma.
- El artículo 762-ñ del Código Fiscal, impone una obligación de presentar un memorial para acreditar el uso de los Convenios, pero guarda silencio absoluto sobre términos procesales. Por tanto si el artículo 762-ñ fuera interpretado como si regulare un proceso especial, entonces existirían vacíos que tendrían que ser suplidos por la Ley 38 de 2000, y por tanto, sería obligación de la DGI informar al contribuyente la supuesta falta de documentación.
- La Resolución recurrida contrario a lo que argumenta la Dirección General de Ingresos, no tenía por finalidad la determinación de la correcta aplicación de los beneficios establecidos en convenios tributarios, sino que por el contrario, resuelve emitir liquidación adicional, por lo que claramente se emite a razón de un proceso de revisión o auditoría que la Dirección General de Ingresos debió realizar en virtud de liquidación adicional del impuesto realizada mediante la presentación de la declaración jurada de retención de dividendos y dicha investigación debió seguir con lo dispuesto en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, cosa que no hizo la Dirección General de Ingresos.
- En los casos en los cuales por razón de los exámenes de las declaraciones e informes correspondientes, la Dirección General de Ingresos considere que las declaraciones no han sido claras, se deberán practicar las investigaciones necesarias para establecer la cuantía.
- Previo a la emisión de la Resolución recurrida, la Dirección General de Ingresos no informó al contribuyente que estaba siendo revisado o auditado, ni solicitó información adicional del contribuyente, antes de la emisión de la mencionada Resolución.
- El artículo 18 de la Constitución Política, sólo le permite actuar a la Dirección General de Ingresos dentro del marco de la ley, por lo que si los artículos 719 y

720 no le facultan emitir una liquidación adicional sin mediar una investigación previa que agote todas las actuaciones buscando la real y verdadera tributación como indica el artículo 17 de su ley orgánica, entonces no les dado discrecionalmente omitir esta etapa probatoria, so pretexto de que el artículo 762-ñ es una norma especial, o de que el contribuyente tenía oportunidad de presentar pruebas en la etapa de reconsideración. Porque llegar a esa afirmación desvirtuaría el estado de derecho.

- Más aun, el artículo 26 del Convenio con Luxemburgo, establece que las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el dicho Convenio.
- Por lo que argumentar en la resolución confirmatoria que la autoridad competente tenía la facultad más no obligación de solicitar información a las autoridades de Luxemburgo, con el fin de aclarar las supuestas dudas sobre la aplicación de los beneficios establecidos en el Convenio, se evidencia el incumplimiento de la DGI del artículo 17 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, ya que no ejerce los poderes conferidos.
- Sosteniendo la Dirección General de Ingresos que lo que buscaba con la resolución confirmatoria, era que el contribuyente aportase la documentación faltante y que mientras siga existiendo la obligación de que el contribuyente aporte las pruebas que acrediten su pretensión, no puede la DGI proceder con una solicitud de intercambio de información.
- Interpretando erróneamente el Fisco las disposiciones del protocolo del convenio, que establecen que queda entendido que el intercambio de información sería únicamente solicitado cuando el Estado solicitante haya agotado todas las fuentes de información disponibles bajo su legislación interna, ya que las mismas buscan asegurarse que el Estado solicitante haya iniciado una investigación y haya empleado los mecanismos que su legislación doméstica le permite.

Escrito de oposición

De foja 43 a 48 del expediente de este Tribunal, se aprecia el escrito de oposición de la Dirección General de Ingresos, el cual fue presentado en tiempo oportuno, en el cual se indicó entre otras cosas que:

- La Administración Tributaria, aclara que el proceso de revisión al cual se somete la solicitud presentada ante la Dirección General de Ingresos, está sujeta a revisión antes de ser concedida o negada, indicando que en el presente caso la solicitud ha sido rechazada, bajo los preceptos del artículo 762-ñ del Código Fiscal y el artículo 1196 del mismo Código refiere el apelante, no es un proceso

de auditoría, sino que constituye una respuesta a una solicitud formal efectuada por el mismo apelante.

- En el caso de solicitudes de aplicación de convenios (salvo el certificado de residencia fiscal del beneficiario, el cual sí fue aportado por el apelante), no existen documentos establecidos en la ley que deba aportar el solicitante, sino que corresponde al abogado que le asiste sustentar su pretensión y escoger los medios probatorios. Por lo que la carga de la prueba recae sobre el solicitante y a criterio de la Administración, no cumplió con la misma.
- Para la Dirección General de Ingresos, no son aplicables los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, porque no se trata de una auditoría.
- El apoderado legal de la Dirección General de Ingresos, acepta que quizás la redacción de la parte resolutive del acto administrativo impugnado podría abonar a la confusión que pretende explotar el apelante, sin embargo considera que: a) el caso es un ejemplo del reto afrontado por la presente administración en tomar decisiones para detener la aplicación sin fundamento legal de los Convenios para evitar la doble imposición, lo que ha traído perjuicios al Fisco. Por ese proceso de construcción de la aplicación de normas nuevas, pudo la Dirección General de Ingresos incurrir en la imprecisión de utilizar la expresión “liquidación adicional”, b) no puede el apelante asumir que no se llevó a cabo una evaluación de su solicitud por el mero hecho de que la respuesta no fue favorable y que la decisión fue tomada basada en los méritos de la petición.
- Que el contribuyente alega que debió ser notificado de la revisión que estaba efectuando la Dirección General de Ingresos, pero la Administración considera que no existía obligación de notificar nada, ya que todo solicitante debe entender que al presentar una petición ante la Dirección General de Ingresos, estará sujeta a revisión. Por lo que mal puede el apelante aducir que no le ha sido garantizado su derecho a defenderse, cuando transcurrió un año entre la petición y la emisión de la Resolución.
- Para la Dirección General de Ingresos, sí hubo pronunciamiento sobre las pruebas aportadas en la reconsideración y que no le corresponde a la Dirección General de Ingresos hacerle el trabajo al abogado que argumenta el caso.
- Con relación al fallo aducido, considera la Administración Tributaria, que el mismo no se relaciona al caso en comento, sino que trata sobre el asunto del Cair.
- Considera la primera instancia, que no pretende equiparar el concepto de beneficiario efectivo al de último beneficiario, ya que el rechazo de la solicitud se basa en que no se probó la condición de beneficiario efectivo de la sociedad que se benefició del CDI.
- Alegan que tanto la evidencia como las razones expuestas representan un alto indicio de que -----, efectivamente era beneficiario efectivo de los dividendos recibidos. Por lo cual el solicitante no presentó los estados

financieros ni ninguna otra prueba relacionada con el destinatario de los dividendos que permitiera a la Dirección General de Ingresos determinar si se había cumplido o no el parámetro del CDI que exige que quien recibe los dividendos debe ser beneficiario efectivo.

- Indicando finalmente, que la aplicación de beneficios debe ser acreditada por el aplicante del CDI, debe ser cumplido de forma estricta para proteger los intereses del Fisco.

Etapa probatoria

Durante la fase de reconsideración, el apoderado legal del contribuyente adujo como pruebas, en virtud de lo señalado por el artículo 1240-A del Código Fiscal, las siguientes pruebas:

A1. Poder dirigido a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas debidamente autenticado ante notario.

A2. Copia autenticada de la Escritura Pública n.º11,128 de 16 de octubre de 2002, mediante la cual se otorga Poder General al señor Jaime Daniel Moreno Rubio.

A3. Copia autenticada de la Escritura Pública n.º1,573 de 4 de diciembre de 2014, mediante la cual se protocoliza el Acuerdo de Fusión por Absorción entre -----.

A4. Certificación Secretarial de la sociedad -----, donde se hace constar la participación accionaria que -----, poseía en -----, debidamente apostillada.

A5. Copia autenticada del Registro de Acciones del Contribuyente.

A6. Copia autenticada del Certificado de Acciones n.º55 emitido por el Contribuyente a favor de -----.

A7. Correo electrónico mediante el cual se hizo solicitud por escrito para la emisión del certificado de que-----cotiza en Bolsa Española.

A8. Certificación de la constancia de inscripción de -----, --., expedida por el Registro Comercial de Sociedades de Luxemburgo, debidamente apostillada y traducida.

A9. Copia de los Estados Financieros de -----, debidamente traducidos y apostillados.

A10. Copia simple de boleta de pago G000003807 “*cuyo original consta en el expediente*” y en la cual se refleja el monto pagado por el contribuyente en concepto de Impuesto de Dividendo luego de descontado el Impuesto Complementario.

A11. Poder dirigido al Tribunal Administrativo Tributario debidamente autenticado ante notario.

A12. Certificado de Registro Público de la sociedad -----

No obstante, la Administración Tributaria no se pronunció sobre la admisión o rechazo de los documentos presentados como medios probatorios en tiempo oportuno por el recurrente. Al respecto, el artículo 1240-D del Código Fiscal, establece que:

“Artículo 1240-D. En la segunda instancia, únicamente se admitirán al recurrente las pruebas que se hallen en alguno de los siguientes casos:

1. Cuando se hubiese denegado indebidamente su admisión por el funcionario de primera instancia.
2. Cuando por cualquier causa, no imputable al que solicite la prueba, esta no hubiese sido admitida o no hubiese podido practicarse en la primera instancia; y
3. Cuando hubiere ocurrido algún hecho nuevo de influencia en la decisión del expediente con posterioridad al escrito en que se formuló la reclamación en primera instancia.”

En virtud de la solicitud del apoderado especial del contribuyente visible a foja 25 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario, de que este Tribunal se pronunciara sobre las pruebas presentadas junto con el Recurso de Reconsideración, las cuales no fueron valoradas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, y atendiendo a lo señalado en el citado numeral 2 del artículo 1240-D del Código Fiscal, esta Superioridad Administrativa procedió a admitir en segunda instancia y mediante Resolución n.º. TAT-PR-054 de 10 de octubre de 2017, según la norma legal indicada y las reglas de la sana crítica, todas las pruebas presentadas en la reconsideración, salvo la prueba identificada como A.7.

“Artículo 1240-D. En la segunda instancia, únicamente se admitirán al recurrente las pruebas que se hallen en alguno de los siguientes casos:

1. Cuando se hubiese denegado indebidamente su admisión por el funcionario de primera instancia.
2. Cuando por cualquier causa, no imputable al que solicite la prueba, esta no hubiese sido admitida o no hubiese podido practicarse en la primera instancia; y
3. Cuando hubiere ocurrido algún hecho nuevo de influencia en la decisión del expediente con posterioridad al escrito en que se formuló la reclamación en primera instancia.”

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:

Pasaremos entonces a analizar por temas y detalladamente, cada uno de los asuntos relativos a la controversia que nos ocupa.

Liquidación adicional

Como vemos a través de la Resolución n.º 201-4221 de 26 de noviembre de 2014, la Dirección General de Ingresos, ordena liquidación adicional a nombre de -----, antes -----, por deficiencias en el memorial de acreditación de beneficios, establecidos en el Convenio firmado con Luxemburgo.

Tal decisión se encuentra fundamentada en que no solamente se necesita que el interesado cumpla el requisito de ser beneficiario efectivo, debiendo cumplir con la carga probatoria para demostrar dicha condición. Y por otro lado, señalaron que el interesado tiene la obligación de demostrar que el beneficiario del pago de los dividendos, no es una compañía conducto, por lo que la DGI consideró que el contribuyente no comprobó que la sociedad accionista tenía derecho a beneficiarse, de las disposiciones del artículo 10.2 del Convenio con Luxemburgo.

A consideración del apoderado legal de la parte actora, la mencionada Resolución no tenía un pronunciamiento sobre la solicitud de acreditación de beneficios presentada, sino que hacía referencia a supuestas irregularidades encontradas, en la liquidación adicional. Indica además en su reconsideración que la Dirección General de Ingresos, no pidió información en tiempo oportuno y argumentando en su apelación, que la Administración Tributaria no cumplió con las garantías procesales del contribuyente, al no notificarlo de que lo estaba auditando.

Siguiendo con el análisis de este elemento dentro del proceso, nos llama la atención que en la Resolución recurrida y en su acto confirmatorio, el Fisco afirma categóricamente que aplican los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, los cuales regulan las liquidaciones adicionales de impuesto sobre la renta, pero vemos que en su escrito de oposición, afirma que a este caso no le son aplicables los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, porque no se trata de una auditoría.

Así las cosas el Fisco parece tener una confusión sobre el particular, por lo que corresponde a esta segunda instancia aclarar, que en materia de dividendos, en efecto no aplican los artículos 719 y 720 del Código Fiscal, porque estas disposiciones regulan las liquidaciones adicionales de las rentas propias del contribuyente, por tanto, si lo que se cuestiona es la retención de impuesto sobre la renta correspondiente al dividendo recibido por -----, deja en evidencia que no se trata de las rentas individuales de -----.

Es por esto que las normas legales aplicables al caso, son los artículos: 731, 733, y 737 del Código Fiscal.

“Artículo 731. Se establece el sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta en los casos estipulados en los artículos 732, 733...”.

“Artículo 733: Se establecen las siguientes reglas sobre los dividendos:

- a. ...quedan obligados a retener el impuesto de dividendo o cuota de participación del diez por ciento (10%) de las utilidades que distribuyan a sus accionistas o socios cuando estas sean de fuente panameña y del cinco por ciento (5%) cuando se trate de la distribución de utilidades provenientes de renta exenta del impuesto sobre la renta prevista en los literales f y l del artículo 708 del Código Fiscal, así como de rentas provenientes de fuente extranjera Y7o de exportación ...”

Artículo 735. La persona natural o jurídica que, estando obligada a ello, no haga la retención de las sumas correspondientes al impuesto sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones que rigen la materia, será responsable solidariamente con el contribuyente respectivo del pago del impuesto de que se trata.

Si dicha persona, así como la que habiendo efectuado la retención, no remiten el fisco en la fecha correspondiente de pago por las cantidades retenidas e este concepto, no podrán considerar deducibles los pagos que generaron la obligación de retener, salvo que el pago se haga dentro del mismo período fiscal”. (Lo resaltado es nuestro.)

“Artículo 737. El derecho del Fisco a cobrar el impuesto a que este Título se refiere prescribe a los siete (7) años, contados a partir del último día del año en que el impuesto debió ser pagado. La obligación de pagar lo retenido según el artículo 731 prescribe a los quince (15) años, contados a partir de la fecha en que debió hacerse la retención.

...” (Lo subrayado es nuestro.)

En estos mismos términos se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia, en múltiples sentencias, dentro de las cuales nos referimos a una de ellas, la cual se explica por sí sola y que se encuentra contenido en la obra “15 años de jurisprudencia en materia tributaria”, compilación efectuada por Francisco Vega y Teófanés López, año 1988, página 125:

Sentencia de 7 de noviembre de 1973

“...

Las situaciones que se exponen en torno a la violación formulada no deben confundirse. Una es la liquidación adicional de que trata el artículo 720 del Código Fiscal y la otra, es la retención del impuesto de dividendo. La primera es motivada por una declaración de renta previa, ya sea por encontrarse deficiente o errada, mientras que en la segunda no existe ese supuesto previo, sino la obligación directa de retener el impuesto sobre la renta en concepto de dividendos en nombre del accionista y no de la propia persona jurídica, aunque en caso de omisión responden solidariamente. De esto, que el plazo de los tres años señalados por el artículo 720 del Código Fiscal corre a partir de la presentación de la declaración de rentas. El de la retención

señala que las sumas (retenidas) deben remitirse dentro de los diez días siguientes a la fecha de dicha retención con la declaración jurada de la distribución de utilidades.

Nos demuestra esta distinción pues, que en el caso de las retenciones que pueden suscitarse en cualquier día dentro del año fiscal, para los efectos de la prescripción no puede aplicarse el plazo de los tres años de que trata el artículo 720 del Código Fiscal sino el que contempla el artículo 737 de la misma excerta legal. La diferencia estriba que en los casos del artículo 720 del Código Fiscal, la liquidación adicional como parte del impuesto que no se ha cobrado, subsiste en razón de la existencia de una obligación tributaria anterior, o sea, la declaración de rentas del contribuyente, fuente de la misma, asunto que no acontece en relación con la aplicación del artículo 737 antes citado, porque el derecho del Fisco a cobrar lo retenido en concepto de impuesto de dividendo surge desde el momento que la persona jurídica (contribuyente sea por sus socios o solidaria a ellos) hace la declaración jurada de la distribución de utilidades.

... ” (Lo subrayado es nuestro.)

En ese sentido, no le asiste la razón a la parte actora cuando señala que se le debió notificar de que a su representado se le estaba haciendo una auditoría, ya que como hemos explicado, en materia de dividendos, no aplican las normas relacionadas a liquidaciones adicionales de impuesto sobre la renta, contenidas en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal.

En base al análisis normativo inmediatamente anterior, debe indicarse también que la Dirección General de Ingresos, tiene la potestad fiscalizadora en materia de retenciones y remesas, contenida en el artículo 20 del Decreto de Gabinete n.º. 109 de 1970:

“Artículo 20: La Dirección General de Ingresos está autorizada y facultada, para solicitar y recabar de las entidades públicas, privadas y terceros en general, sin excepción, toda clase de información necesaria e **inherente a la determinación de las obligaciones tributarias**, a los hechos generados de los tributos o de exenciones, a sus montos, fuentes de ingresos, **remesas, retenciones**, costos, reservas, gastos, entre otros, relacionados con la tributación, así como información de los responsables de tales obligaciones o de los titulares de derechos de exenciones tributarias.

... ” (El resaltado es nuestro).

Esta instancia considera importante referirse nuevamente al escrito de oposición de la Dirección General de Ingresos, en la parte que se refiere, a que la parte resolutive de la Resolución, puede crear confusión y que la aplicación de nuevas normas, creó imprecisión en el uso del término liquidación adicional. Por lo que, debemos recordarle a la Administración Tributaria, que los actos administrativos no pueden tener de ninguna manera “apariencia de”, lo que significa que deben tener congruencia entre la

motivación y la parte Resolutiva, tal como se establece en el artículo 201 de la Ley 38 de 2000, asunto que garantiza el debido proceso dentro de las instancias administrativas.

“Artículo 201. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme a este glosario:
1. Acto administrativo. Declaración emitida o acuerdo de voluntad celebrado, conforme a derecho, por una autoridad u organismo público en ejercicio de una función administrativa del Estado, para crear, modificar, transmitir o extinguir una relación jurídica que en algún aspecto queda regida por el Derecho Administrativo. Todo acto administrativo deberá formarse respetando sus elementos esenciales: competencia, salvo que ésta sea delegable o proceda la sustitución; objeto, el cual debe ser lícito y físicamente posible; finalidad, que debe estar acorde con el ordenamiento jurídico y no encubrir otros propósitos públicos y privados distintos, de la relación jurídica de que se trate; causa, relacionada con los hechos, antecedentes y el derecho aplicable; motivación, comprensiva del conjunto de factores de hecho y de derecho que fundamentan la decisión; procedimiento, que consiste en el cumplimiento de los trámites previstos por el ordenamiento jurídico y los que surjan implícitos para su emisión; y forma, debe plasmarse por escrito, salvo las excepciones de la ley, indicándose expresamente el lugar de expedición, fecha y autoridad que lo emite.
...”

Basados entonces en el análisis realizado dentro de este apartado, reiteramos que el Fisco tiene el derecho a exigir el pago de impuesto en materia de dividendos dejado de retener, en cualquier momento del año, siempre que no haya prescrito el derecho al cobro.

Ahora nos corresponde determinar si -----, era o no beneficiaria efectiva de los dividendos recibidos de la sociedad panameña y si era o no sociedad conducto.

Beneficiario efectivo y Sociedad Conducto:

Con relación a los conceptos de beneficiario efectivo y sociedad conducto, debemos señalar que nuestra legislación doméstica no define el concepto beneficiario efectivo, tal como lo señala la doctrina previamente citada, así como tampoco lo define el Convenio para evitar la doble imposición, firmado entre Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo.

Esta deficiencia, trajo como consecuencia que los países que regulan la doble tributación, mucho antes que Panamá, se dedicaran a tratar de resolver el problema derivado de la falta de definición del término beneficiario efectivo. Dicho trabajo se ha auxiliado, a través de los mecanismos de interpretación, que se encuentran contenidos en el Modelo de la OCDE.

Sobre este particular, resulta relevante, incluir los aportes de César García Novoa, en su artículo “Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”, contenido en el compendio hecho por el argentino Esteban Urresti, para la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, Argentina, año 2006, página 115 y 116, los cuales se refieren en los siguientes términos:

“...

II. La interpretación de los Convenios de doble Imposición Internacional”

A. ...

B. Medios de interpretación.

Los Convenios de doble imposición como Tratados Internacionales que son, les son directamente aplicables las reglas de interpretación contenidas en la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969.

...

Sin embargo, los términos tan generales en los que aparece redactada la Convención de Viena han llevado a los Estados a utilizar otros instrumentos más específicos de la materia tributaria, de entre los cuales podríamos destacar por su importancia los modelos de convenio de la OCDE y sus comentarios. Así resulta comúnmente aceptado por la doctrina que el modelo de convenio de la OCDE y sus comentarios alcanzan un valor superior al meramente interpretativo.

...

Si bien los comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación de interpretación de los convenios y en particular en la resolución de controversias.

En consecuencia, podría afirmarse que tanto el Convenio Modelo como sus comentarios adquieren en el ámbito internacional un valor jurídico interpretativo de los acuerdos o tratados suscritos por los Estados y sin necesidad de una remisión en este sentido recogida expresamente en el convenio de doble imposición.

...” (El subrayado es nuestro).

Siendo así, se puede observar, que es aceptado por la doctrina, que los comentarios emitidos por el Modelo OCDE, son utilizados para aclarar conceptos en materia de interpretación de tratados para evitar la doble imposición, lo cual es aceptado también por la Dirección General de Ingresos, dentro del acto administrativo confirmatorio.

En ese sentido, es prudente referirnos a continuación, a los comentarios del Modelo OCDE, en cuanto al concepto “beneficiario efectivo”:

“Comentarios al artículo 10. Relativo a la imposición de los dividendos

“I. Observaciones preliminares

I. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1.

...

8. El artículo no trata más que de los dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado a un residente del otro Estado contratante. Estas disposiciones no se aplican, pues, a los dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado ni a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante...

Apartado 2

9. El apartado 2 reserva algún poder tributario al Estado de la fuente de los dividendos, es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos, sin embargo, este derecho de percibir el impuesto está limitado considerablemente. La tasa del impuesto no puede exceder del 15 por 100, que parece ser una tasa máxima razonable. Una tasa más elevada no se justificaría, dado que el Estado de la fuente ha podido ya gravar los beneficios de la sociedad.

10. Por otra parte, para los dividendos pagados por una sociedad filial a su sociedad matriz se prevé expresamente una tasa inferior (el 5 por 100). Para evitar una cascada impositiva y facilitar las inversiones internacionales, cuando una sociedad de un Estado posee una participación directa de al menos el 25 por 100 en una sociedad del otro Estado, está justificado gravar menos las distribuciones de beneficios de esta última sociedad a la sociedad matriz extranjera. La consecución de este objetivo depende del régimen fiscal de los dividendos en el Estado de residencia de la sociedad matriz. (véase los párrafos 49 a 54 de los comentarios a los artículos 23ª y 23B).

...

12. La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 10 para explicar el significado de las palabras “pagados a un residente” tal y como se utilizan en el apartado 1 del artículo. El término establece que el Estado de la fuente está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos dividendos por el mero hecho de que dichos ingresos hayan pasado inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

12.1 sin un elemento de renta percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención fiscal basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias el receptor inmediato de la renta merece la consideración de residente, sin que por ello se plantee ningún problema de doble imposición como resultado de su estatus puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor como el propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención de impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de

asuntos fiscales titulado “convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales”, llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.

...

16. La letra a) del apartado 2 no exige que la sociedad beneficiaria de los dividendos haya poseído el 25 por 100, al menos del capital durante un período relativamente largo antes de la fecha de la distribución. Ello significa que, con relación a la participación, sólo cuenta la situación existente en el momento en que nace la sujeción al impuesto al que se aplica el apartado 2, es decir, en la mayor parte de los casos, la situación existente en el momento en que los dividendos son legalmente puestos a disposición de los accionistas. La razón esencial de este proceder debe buscarse en el deseo de tener una disposición que sea aplicable de la manera más amplia posible. Imponer a la sociedad matriz la necesidad de poseer la participación mínima con un cierto tiempo de antelación a la distribución de beneficios podría exigir pesquisas considerables. La legislación interna de ciertos países miembros de la OCDE establece que el beneficio de la exención o de la desgravación no se acordará para los dividendos correspondientes a una participación más que si esta ha sido poseída por la sociedad beneficiaria durante un período mínimo. En consecuencia, los Estados contratantes podrían incluir en sus convenios una condición similar.

...” (El subrayado es nuestro).

Resulta importante hacer referencia a continuación, a las consideraciones de Giuseppe Corasanti, quien en su artículo, “Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el modelo OCDE”, el cual fue recopilado dentro del Tomo I de la obra, Curso de Derecho Tributario Internacional, año 2003, páginas 441 a 469 de Víctor Uckmar, Editorial Temis, las cuales son del siguiente tenor:

“ Los dividendos:

...

- a) El beneficiario efectivo (beneficial owner) en el Modelo OCDE
La limitación de la imposición en el Estado de la fuente ha sido introducida por primera vez en el Modelo OCDE elaborado en 1997 y el objetivo perseguido por esta disposición es impedir el fenómeno del abuso de los tratados bilaterales para evitar la doble imposición.

...

El Modelo OCDE no da ninguna definición del beneficiario efectivo, mientras que, por su parte, el Comentario, solo precisa que esta limitación en el Estado de la fuente es inaplicable cuando un intermediario, como un agente o un nomince (agente ou autre mandatarie), es interpuesto entre el efectivo beneficiario y el sujeto del cual emanan las rentas, a no ser que el beneficiario efectivo resida en el mismo Estado del cual es residente el interpósito sujeto.

...

Se ha sostenido, que el término beneficial owner no puede ser interpretado conforme a la ley interna del Estado que aplica el tratado bilateral, de conformidad con el artículo 3, párrafo 2 del Modelo OCDE, por cuanto ningún ordenamiento tributario realiza una definición precisa de los términos beneficial owner, bénéficiaire effectif o Nutzungsberentiger.

La doctrina concuerda con que en la actualidad el término de *quo* ha asumido un significado propio a los fines convencionales que surge del objeto y de los fines del tratado.

Específicamente Vogel entiende que el beneficiario convencional no debería ser atribuido a quien tiene derecho a la percepción de los dividendos solo en virtud de un título formalmente idóneo (formal title), sino más bien en función del ejercicio de un título efectivo (real title), con la consecuencia de que el controvertido debate acerca de si debe prevalecer la forma o la sustancia, debería resolverse a favor de la sustancia. El mismo autor sostiene además que la duda acerca de si la atribución del derecho (a percibir las rentas) no debe fundarse en un título meramente formal, debe ser resuelta efectiva del derecho a percibir las rentas, posee un doble aspecto; por un lado, el poder de decidir la producción o la realización de las rentas (por ejemplo, si el capital u otros bienes debe ser empleados directamente o concedidos en uso a terceros) por otro lado, el poder de disponer de dichas rentas producidas o realizadas. Por tanto, la titularidad es formal si el poseedor de las rentas está vinculado de hecho o de derecho al momento de ejercer ambos poderes. La aplicación del tratado bilateral debe ser consentida a la persona que se encuentra legitimada (según las reglas del derecho civil) a ejercer al menos uno de los citados poderes. En conclusión, el beneficial owner es aquel que puede decidir sin limitaciones:

- i) Si el capital o demás bienes deben ser empleados directamente o pueden concederse en uso a terceros,
- ii) Cómo disponer sobre las rentas derivadas de dicho empleo o
- iii) La manera de ejercer ambos poderes mencionados.

...

La imposición limitada en el Estado de la fuente está subordinada a la circunstancia de que “el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante” Tal formulación ha sido introducida en el artículo 10, párrafo 2, del Modelo OCDE en la revisión de 1995.

...”(subrayado es nuestro).

Con el fin de complementar nuestro análisis sobre la aplicación del concepto beneficiario efectivo, veamos algunas referencias de jurisprudencia del Derecho Internacional Tributario, las cuales tienen como referencia el artículo denominado “El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia”, contenido en el Cuaderno de Formación, volumen 10/2010, del Instituto de Estudios Fiscales de España, preparado por Aida Ceballos Morales, relativo al Trabajo presentado al XI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2009.

“Estados Unidos: Aiken Industries Inc (1971)

Es uno de los casos de Teaty shopping más famosos en Estados Unidos, protagonizado por la empresa Aiken Industries Inc. La

problemática de este caso fue la siguiente: Ecuadorian, una corporación constituida en Bahamas, tenía el 99,99 por 100 de las acciones de Aiken, entidad residente en EE.UU. Aiken era el único accionista de MP, también residente en EE.UU.

En abril de 1963, MP obtiene un préstamo de Ecuadorian a cambio de una nota de 4 por 100 pagadera en 20 años. En marzo de 1964, se constituye IH en Honduras cuyas acciones pertenecen en su totalidad a Ecuadorian y esta última transfiere la mencionada nota a IH. Es conveniente aclarar que en ese momento no había convenio de doble imposición entre EEUU y Bahamas, pero sí había un convenio en vigor entre EEUU y Honduras.

...

Así el artículo ix del tratado con Honduras establecía que, las notas o cualquier otro documento de deuda, proveniente de un Estado miembro “recibido por” un residente, corporación o cualquier otra entidad del otro Estado miembro estaba exento de impuesto en aquel primer Estado.

En base a este artículo se pretendió sostener que la sociedad de Honduras era en efecto, una sociedad válidamente constituida que se encontraba en el ámbito de aplicación del CDI y que por lo tanto cumplía con todos los requisitos legales para obtener los beneficios del tratado.

Sin embargo, la Corte señaló, a nuestro criterio muy acertadamente, que el artículo ix del CDI usaba la frase “recibido por” (received by) y que en realidad la sociedad de Honduras no era quien recibía el interés por derecho propio, sino sólo como un “conductor” (conduit) con la obligación de transferirlo a casa matriz en Bahamas.

Asimismo, agregó que la frase “recibido por” no se refiere meramente a obtener físicamente la posesión temporal de ese interés, sino mas bien, a un completo dominio y control sobre ese dinero. A la vista de la estructura de la operación, IH debía ser considerado como un mero conductor para el pago de los intereses entre MP y Ecuadorian. Además, según la Corte, la estructura establecida no tenía ningún motivo comercial válido distinto del meramente fiscal.

De este modo, la Corte restringió la aplicación del artículo ix sólo a aquellas circunstancias en las que el interés fuese el verdadero beneficiario (beneficial owner)...”_(subrayado es nuestro).

Sentencia Audiencia Nacional, de 18 de julio de 2006.

España

“ ...

Los hechos que dieron lugar a esta sentencia son los siguientes: una entidad residente en Hungría cede a una entidad española los derechos de explotación comercial de la imagen de un jugador de fútbol profesional. De la información obtenida de la Administración Tributaria húngara, resulta que no han existido contratos directos entre el jugador y la sociedad húngara y que ésta para transferir los derechos de imagen del jugador se puso en contacto con una empresa holandesa, estableciéndose en el contrato entre la húngara y la holandesa, que la holandesa

recibirá de la primera el 99 por 100 del total de los ingresos que reciba la entidad húngara por la sublicencia de los derechos de imagen.

...

Esta sentencia procede a analizar el origen de la cláusula de beneficiario efectivo, concepto que ha sido desarrollado en los Convenios para evitar la Doble imposición suscrito entre España y Hungría, a la luz del Informe número 8 emitido por el Comité de asuntos fiscales de la OCDE en el 2002, ampliando los comentarios al modelo de Convenio de Doble imposición, entiende que dicha expresión afectará tanto a quien actúa a nombre de tercero como a quien tiene en la práctica tan escasos poderes dominicales sobre la misma que lo convierten en un mero fiduciario o administrador actuando por cuenta de terceros (conduit companies).

...

Los artículos 10 y 11 del MC OCDE distribuyen el gravamen de los dividendos e intereses entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia. Ambos Estados, en consecuencia, podrán someter a gravamen esos rendimientos. La peculiaridad de dicha distribución reside en que se limita el poder de imposición del Estado de la fuente estableciendo un límite al impuesto que puede exigir al no residente. No obstante, solamente se aplicará cuando el beneficiario efectivo de los rendimientos generados en el Estado de fuente tenga la condición de residente en el otro Estado que forma parte del convenio. En caso contrario, estas disposiciones no son aplicables, por lo que el Estado de la fuente no verá constreñido su poder impositivo por el convenio.

...

Precisamente Klaus Vogel, afirma que la frase “pagados a un residente del otro Estado contratante” debe interpretarse en un sentido amplio entendiendo que el pago realizado a la persona que recibe el rendimiento es al mismo tiempo un pago al beneficiario efectivo de ese rendimiento.

Por otra parte, es claro que el concepto de beneficiario efectivo no debe considerarse como ser el titular de la participación o derecho de propiedad intelectual que genera el canon, es decir, del activo que lo origina. Así se desprende de las disposiciones del MC OCDE y de los convenios que lo siguen y en este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo Holandés (Hoge Raad) en el asunto Royal Dutch Oil, de 6 de junio de 1994, donde se postula que el objeto del concepto de beneficiario efectivo es exclusivamente el rendimiento.

Debe atenderse no sólo a cuál es el titular formal del rendimiento, sino que también hay que examinar cuál es la persona que desde un punto de vista económico dispone efectivamente del mismo.

...

Por otra parte, los indicios en los que se basa esta sentencia para concluir mediante prueba indiciaria que las empresas húngaras no son las beneficiarias efectivas, son las siguientes:

- Los derechos cedidos por la entidad húngara habían sido adquiridos de entidades residentes en Estados con los que

- España no tenía convenio o esos convenios eran menos favorables que el convenio con Hungría en materia de cánones.
- La entidad húngara cada vez que percibía una renta de la entidad deportiva española como consecuencia de la cesión la destinaba, en su práctica totalidad, para realizar un pago a una entidad residente en otro Estado (Holanda o Chipre).
 - Los pagos realizados por la entidad húngara a las entidades holandesas o chipriotas son de una cuantía similar a los percibidos de la entidad española.
...” (subrayado es nuestro).

“Canadá: Prevost (2008)

En el caso Prevost se decidió por el Tribunal Fiscal de Canadá el 22 de abril de 2008. Los hechos del caso son: una sociedad residente en Reino Unido y una sociedad residente en Suecia tenían respectivamente 49 por 100 y 51 por 100 de las acciones de Prevost Holding BV, sociedad residente en los Países Bajos. A su vez, Prevost Holding BV poseía el 100 por 100 de las acciones de la entidad residente en Canadá.

Las partes acordaron una política de dividendos que requería que la entidad canadiense y Prevost Holding BV repatriaran al menos el 80 por 100 de los beneficios anuales del grupo a los accionistas.

...

Prevost Holding BV no tenía empleados, ni oficinas, ni activos distintos de las acciones en la subsidiaria canadiense. Su oficina registrada radicaba en las oficinas de un trust (compañía de fideicomiso) de los Países Bajos. En marzo de 1996, la directiva de Prevost Holding BV otorgó poderes al trust para permitirle realizar en su nombre transacciones de negocios con ciertas limitaciones.

...

En el período de 17 de abril de 1996 a 27 de abril de 2001, la sociedad canadiense efectuó 12 pagos de dividendos por un total aproximado de 90 millones de dólares, que representaban alrededor del 80 por 100 de sus beneficios después de impuestos en relación con el período en que el dividendo fue pagado. Durante el mismo período, Prevost Holding BV pagó dividendos a sus accionistas de Reino Unido y Suecia equivalentes a los dividendos recibidos de subsidiaria canadiense. Todos los pagos de dividendos efectuados por Prevost Holding BV se realizaron sin previa autorización del consejo de administración. Además, Prevost Holding BV requirió la autorización de sus accionistas para pagar los gastos ordinarios.

...

Con base en los hechos anteriores, las autoridades fiscales canadienses denegaron el beneficio de un tipo de retención inferior sobre los dividendos previstos en el Convenio de Doble imposición Canadá-Países Bajos, argumentando que Prevost Holding BV no era el beneficiario efectivo de los dividendos. El contribuyente llevó el caso ante el Tribunal competente.

...

Las autoridades fiscales canadienses consideraron que el término beneficiario efectivo no debía tener un significado técnico o

legal sino una interpretación reconocida internacionalmente. Basado en el significado ordinario del término en las versiones de los convenios ingleses, franceses y holandeses, en la previa jurisprudencia en Canadá y en el Reino Unido (caso de Indofood), argumentaron que el término tiene un significado que requiere una búsqueda más allá de la relación legal con el objeto de identificar a la persona que, de hecho, puede en última instancia beneficiarse del dividendo.

El Tribunal consideró que el artículo 3 (2) del Convenio de Doble imposición requiere que se busque una solución doméstica en interpretar el concepto de beneficiario efectivo y que el comentario de la OECD de 1977 sobre el artículo 10 (2) era también relevante. El Tribunal consideró que en el caso de un agente, nomine o entidades interpuestas, la persona nunca tiene la propiedad del dividendo y por ello el beneficiario efectivo es otra persona. El Tribunal considera que tanto en el derecho común como en el derecho civil, las personas que en última instancia reciben el ingreso son los dueños de la propiedad.

El Tribunal definió al beneficiario efectivo de los dividendos como la persona que recibe los dividendos para su propio disfrute y que asume el riesgo y control del dividendo que recibe. Afirmó que la persona que es el beneficiario efectivo del dividendo es la persona que disfruta y asume todos los atributos de la propiedad.

...

El Tribunal concluye que no hay evidencia de que Prevost Holding BV fuera instrumental para sus accionistas. Pese a que no tenía oficina física, ni empleados, ha mandado al trust (compañía fiduciaria) la transacción de su negocio y el pago del dividendo a cuenta en su nombre. Además, consideró que no había evidencia de que los dividendos de la sociedad canadiense estuvieran desde un principio destinados a ser pagados a los accionistas de Prevost Holding BV. Dado que Prevost Holding BV no era parte en el acuerdo de accionistas, no tenían obligación por ley a pagar dividendo a sus accionistas. Basado en lo anterior, el Tribunal decidió a favor del contribuyente”. (subrayado es nuestro).

Basados en las opiniones doctrinales antes referidas, en los comentarios del Modelo OCDE y en la jurisprudencia citada, este Tribunal pasará a determinar si -----
--., es o no beneficiaria efectiva de -----., para lo cual valoraremos las siguientes pruebas admitidas por este Tribunal de segunda instancia, según lo explicado en el apartado de etapa probatoria.

1. A foja 13 se aprecia Certificación del Secretario del -----., en el cual se señala entre otras cosas que:
 - a) Que el día 6 de diciembre de 2013, se celebró una reunión de la Junta Directiva de ----- (-----, en las oficinas de la sociedad en Panamá.
 - b) Que en la mencionada reunión se adoptó por unanimidad la siguiente resolución, que se transcribe literalmente del acta correspondiente que consta en el Libro de actas de la sociedad. El cual señala: la aprobación de la distribución de dividendos a los

accionistas de -----, por B/. 141,521,354.60, correspondiente a las utilidades no distribuidas de los años 2007, 2009, 2010, 2011 y 2012.

2. A foja 7, 8 y 9, se observa debidamente apostillado y traducido al español, Certificado de Residencia Fiscal de -----.(Estado contratante), tal como lo exige el artículo 762-ñ del Código Fiscal.
3. A foja 144 se aprecia la nota 10 de los estados financieros auditados por la firma Deloitte (debidamente apostillados y traducidos al español), donde se aprecia que -----, obtuvo ingreso de sociedades filiales en 2013, el cual estuvo compuesto por un dividendo de -----, por EUR 47.258.174.
4. En los mismos estados financieros auditados, nota 15, se aprecia una retención de EUR 2.362.909, retención de impuestos extranjeros derivados de dividendos recibidos de -----.
5. El ----- (Estado de la fuente), retuvo impuesto sobre los dividendos distribuidos a -----, (Estado Contratante), tal como se aprecia a fojas 20, por TRES MILLONES CIENTO SETENTA MIL SETECIENTOS OCHENTA Y SIETE BALBOAS CON DIECIOCHO CENTAVOS (B/. 3,170,787.18).
6. En esta retención de impuesto de dividendo, se aplicó la tarifa del 5%, a la cual se refiere el artículo 10 numeral 2 del Convenio para evitar la doble imposición, entre Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo.
7. A foja 94 a la 97, vemos que dentro del Recurso de Reconsideración, la parte actora presentó copia notariada del Registro de Acciones de -----, en el cual se aprecia, que al 28 de marzo de 2006, dicha sociedad del Estado contratante, era dueña de 514,416 acciones comunes y nominativas de la sociedad -----.
8. Mediante copia notariada de Certificación Secretarial, -----, certificó que al 12 de diciembre de 2013, -----, era dueña de 514,416 acciones de la primera sociedad.
9. De foja 104 a 107 del expediente, se aprecia debidamente apostillado y traducido al español, el Registro de Comercio de la sociedad -----, en la cual se aprecia que esta sociedad fue constituida como sociedad anónima, ilimitada en cuanto a su duración el 13 de junio de 1980 y tiene como objeto social proporcionar a toda filial, asistencia financiera, entre otros asuntos. Siendo su domicilio 76, Avenue de la Liberté, L-1930 Luxemburgo.

Luego del análisis llevado a cabo hasta el momento y de la valoración de las pruebas referidas en las líneas inmediatamente anteriores, este Tribunal es del criterio que-----, es beneficiario efectivo de -----, y por ende no es una sociedad conducto, porque se ha demostrado que:

- a) -----, es residente del Gran Ducado de Luxemburgo.
- b) ----- fue creada como persona jurídica (sociedad anónima), en el año 1983, por lo que no fue creada para la distribución de los dividendos recibidos.
- c) -----, poseía más del 25% de las acciones de la sociedad del Estado de la fuente, al momento en que se efectúa el pago del dividendo.
- d) El pago del dividendo se hizo de una sociedad filial, a una sociedad matriz.
- e) -----, tenía pleno derecho a percibir el dividendo y disponer totalmente de dicha renta.
- f) -----, fue el titular formal del rendimiento (dividendo) pagado por ----- y por tanto es quien dispuso económicamente de dichas rentas.
- g) El dividendo fue pagado de manera directa a la sociedad en el Estado contratante, quien dispuso del manejo de tales dividendos.
- h) El dividendo fue efectivamente pagado a la sociedad del Estado contratante, con la debida retención en la fuente, a la tarifa del 5%, según dispone el Convenio con Luxemburgo en materia de dividendos.
- i) No consta que luego del pago efectuado en concepto de dividendo, haya intervenido ninguna sociedad intermediaria.
- j) Por lo tanto, -----, es beneficiaria efectiva del dividendo y no existe evidencia de que actuó como sociedad conducto.

Beneficios fiscales del artículo 762-ñ del Código Fiscal, en concordancia con el Convenio para evitar la doble imposición entre Panamá y Luxemburgo:

Tomando en consideración, que ----- es beneficiaria efectiva de los dividendos recibidos de parte de -----, y que no era sociedad conducto al momento de recibir el dividendo, cumplía con los requerimientos para gozar de los beneficios fiscales que contiene el artículo 10, numeral 2, literal a, del Convenio firmado entre Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo, en concordancia con el artículo 762-ñ del Código Fiscal.

Con respecto al asunto que analizamos en este apartado, resulta relevante revisar primeramente el texto del artículo 762-ñ del Código Fiscal y el artículo 10 numeral 2 literal a) del Convenio entre Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble tributación, cuyos textos señalan:

Artículo 762-ñ del Código Fiscal

“Artículo 762-ñ: Beneficios de los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional. La aplicación de los beneficios establecidos en los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos entre la República de

Panamá y en plena vigencia deberá ser acreditada mediante memorial presentado ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, debidamente fundamentado en derecho y acompañado de las pruebas que correspondan según la disposición del tratado o convenio de que se trate, cumpliendo con las formalidades exigidas para tal propósito por este Código. La Dirección General de Ingresos adecuará los procedimientos administrativos internos con el fin de dar cumplimiento a esta norma.

La documentación a que se refiere el párrafo anterior deberá ser presentada con un máximo de treinta (30) días antes de que se lleve a cabo la transacción u operación para la cual se desea aplicar el beneficio.

La acreditación a que se refiere este artículo, para efectos de la aplicación de los beneficios contenidos en los tratados o convenios para evitar doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y en plena vigencia, no eximirá de la presentación, ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, de la declaración jurada que corresponda a fin de documentar la operación.

Los beneficios de los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y que hayan entrado en vigencia solo serán aplicables cuando se demuestre que el beneficiario es residente fiscal del país del que se trate y se cumpla con las disposiciones del tratado o convenio respectivo. A los efectos de probar la residencia fiscal, las constancias expedidas por autoridades extranjeras harán fe, previa legalización y traducción oficial.

El uso indebido de los beneficios establecidos en las disposiciones de los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá y que hayan entrado en vigencia ocasionará que se pierda la totalidad del beneficio que hubiera sido notificado o declarado para el respectivo período fiscal.

Adicional a lo indicado en el párrafo anterior, se aplicarán las sanciones establecidas en el artículo 752 y afines de este Código.”

el artículo 10 del Convenio para evitar la doble imposición entre Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo.

Artículo 10 del Convenio entre Panamá y Luxemburgo

“Artículo 10: Dividendos

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante, a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
 - a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad (distinta a una sociedad de

personas) que posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos.

- b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.
Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan dividendos.”
(Subrayado es nuestro).

Luego de visto el artículo 762-ñ del Código Fiscal, se observa que del mismo se desprende que para optar por los beneficios derivados de los Convenios para evitar la doble imposición, debe presentarse un memorial con las debidas pruebas y que los beneficios se otorgarán a quien demuestre ser residente fiscal del país del que se trate y que se cumplan con las disposiciones del tratado correspondiente.

En ese orden de ideas, la Dirección General de Ingresos, hizo énfasis tanto en el acto administrativo original, como en el acto confirmatorio, que no se había logrado demostrar que -----, era beneficiaria efectiva y no sociedad conducto, por lo que la carga de prueba la tenía el contribuyente. Incluso en su escrito de oposición, indican que sí hubo pronunciamiento sobre las pruebas aportadas en la reconsideración y que no le corresponde a la DGI hacerle el trabajo al abogado que argumenta el caso.

Teniendo que llamarle la atención nuevamente a la primera instancia, puesto que dentro de este caso, el Fisco en ningún momento se pronunció como en Derecho se requiere, sobre las pruebas presentadas dentro de la Reconsideración, incumpliendo lo normado dentro del artículo 1240-A del Código Fiscal.

“Artículo 1240-A. Junto con el escrito de sustentación del recurso de reconsideración, el recurrente deberá presentar y aducir los medios de prueba reconocidos por el procedimiento administrativo general establecido en la Ley 38 de 2000, las cuales serán evaluadas previamente por el funcionario competente o asignado al caso, a los efectos de su admisión o rechazo, evacuación o práctica de ellas.

El acto administrativo mediante el cual se niegue la admisión de pruebas es apelable en efecto devolutivo ante el superior jerárquico o ante el pleno del organismo, si éste fuera colegiado.
...”

Vimos que el apoderado legal de la parte actora, señaló en su reconsideración, que el Fisco tenía que solicitar información adicional, según lo que establece el artículo 26 del Convenio para evitar la doble imposición, firmado entre Panamá y El Gran Ducado de Luxemburgo, siendo el texto del artículo 26 de dicho Convenio, el siguiente:

“Artículo 26.
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN 1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para

aplicar lo dispuesto en el presente Convenio, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados Contratantes o sus autoridades locales, en la medida en que la 22 imposición así exigida no sea contraria al Convenio.

El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado Contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de este Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la evaluación o recaudación, la ejecución o reclamación en relación con la resolución de los recursos en relación con los impuestos contemplados en el apartado 1, o la supervisión de los anteriores. Estas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para dichos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los párrafos 1 y 2 pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a: a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado Contratante; b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado Contratante; y c) suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o un proceso industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público (ordre public).

4. Si un Estado Contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado Contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aún cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 excepto cuando tales limitaciones impidieran a un Estado Contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado Contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta se encuentre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esté relacionada con derechos de propiedad o la participación en una persona.”

No obstante, una vez se presentaron las pruebas aducidas en la reconsideración, se lograba demostrar cuáles eran los intereses de la sociedad de Luxemburgo, que en efecto era una empresa matriz de la filial que le había remitido los dividendos, que el dinero provenía del pago de dicho dividendo y que por ende ----- era beneficiaria efectiva de la renta recibida. Razón suficiente para considerar que si la primera instancia hubiera evaluado, admitido y valorado las pruebas presentadas, en la reconsideración y por ende hubieran hecho el análisis efectuado por este Tribunal, este proceso hubiera finalizado antes de llegar a la segunda instancia.

En este orden de ideas, debemos detener nuestro análisis para retomar otro de los argumentos expuestos por el apoderado legal de la parte actora, quien indicó en la reconsideración que, solicitar documentos a las cuales no se refiere el artículo 762-ñ del Código Fiscal, no tiene asidero jurídico, porque se exige un formalismo no establecido en la Ley, aunque el contribuyente acreditó pruebas para sustentar su derecho a acogerse al tratado con el Gran Ducado de Luxemburgo, y que resultaba aplicable el artículo 31 de la Convención de Viena. Argumentos que fueron refutados por el Fisco, quienes en su acto confirmatorio indicaron que el objetivo del artículo 762-ñ del Código Fiscal, es desarrollar la forma en que se debe realizar la acreditación de beneficios de Convenios, siendo esta una norma especial y detallada, que compromete al contribuyente, quien debe asumir su rol de cumplir con la carga de la prueba.

Este Tribunal luego de analizar estos últimos planteamientos y basándonos en la doctrina arriba referida, considera que la Dirección General de Ingresos, a través de la entrada en vigencia de las normas legales en materia de Convenios para evitar la doble imposición y con la celebración y puesta en vigor de varios de este tipo de Convenios, ha implementado lo que la doctrina y el mencionado Modelo OCDE han interpretado, en cuanto a los conceptos de beneficiario efectivo y sociedad conducto.

En este orden de ideas y contrario a lo que argumenta el apoderado legal de la parte actora, la Convención de Viena de 1968, a juicio de la doctrina, está redactada en términos muy generales, por lo que a lo largo del tiempo, los países han aplicado los comentarios al Convenio de la OCDE, los cuales han llegado a tener valor jurídico interpretativo, sin que sea necesario que indiquen expresamente, que si surgen asuntos relacionados a interpretación de cláusulas, deberá el país remitirse a lo dispuesto en los comentarios del Modelo OCDE, así como tampoco, figuran como anexos a los Convenios, tales comentarios.

Así las cosas, los comentarios del Modelo OCDE han permitido ser un auxilio para el Derecho Internacional Tributario, lo cual no escapa a las rentas derivadas de la repartición de dividendos, que se ventilan dentro de la presente controversia.

Es por eso que esta Superioridad Administrativa es del criterio que con independencia de las posibles deficiencias que pudiera tener el acto administrativo original y aunque el artículo 762-ñ y el Convenio, no definan los conceptos de beneficiario efectivo y sociedad conducto, nuestro país no puede obviar que ambos son conceptos reconocidos por la doctrina internacional, los cuales permiten evitar el abuso de los Convenios para evitar la doble imposición.

De igual manera es menester recordarle a la parte actora, que si en su memorial o solicitud plantea que se evalúe la aplicación a beneficios fiscales contenidos en el Convenio entre Panamá con Luxemburgo, no puede ni la DGI, ni esta segunda instancia,

pronunciarse sobre la posible aplicación de los beneficios del Tratado firmado entre Panamá y España, ya que no forman parte de la controversia que aquí se ventila.

CONCLUSIÓN

Por todo lo que antecede, ha quedado probado que dentro del caso que nos ocupa, -----, tenía derecho como país del Estado contratante, a beneficiarse del pago de impuesto por dividendos recibidos en 2013, a la tarifa del 5%, tal como lo señala el artículo 10, literal 2, numeral a, del Convenio entre Panamá y Luxemburgo para evitar la doble imposición.

Por lo que antecede, el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, representado en PLENO y en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, resuelve:

PRIMERO. REVOCAR la Resolución N.º 201-4221 de 26 de noviembre de 2014 y su acto confirmatorio la Resolución N.º 201-0845 de 19 de enero de 2015, ambas resoluciones expedidas por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, en la cual se **MODIFICÓ PARCIALMENTE** la liquidación adicional realizada al contribuyente -----, con **RUC -----**, por deficiencias en el memorial de acreditación de los beneficios establecidos en el convenio entre la República de Panamá y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, por la suma de **TRES MILLONES OCHOCIENTOS DOCE MIL SEISCIENTOS SEIS CON SETENTA Y CUATRO CENTÉSIMOS (B/. 3,812,606.74)** en impuesto sobre la renta, correspondiente al diez por ciento (10%) del monto de los dividendos distribuidos en el año fiscal 2013, correspondiente a utilidades generadas durante los años fiscales 2007, 2009, 2010, 2011 y 2012, a -----, por -----, actualmente registrado bajo la razón social -----, monto que debió haber sido retenido por esta última, así como **TRESCIENTOS OCHENTA Y UN MIL DOSCIENTOS SESENTA BALBOAS CON SESENTA Y SIETE CENTESIMOS (B/.381,260.67)**, resultando un nuevo cálculo por la suma de **TRES MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO BALBOAS CON 91/100 (B/. 3,487,865.91)**.

SEGUNDO: COMUNICAR a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación y que con la misma se agota la vía gubernativa.

TERCERO: ADVERTIR al contribuyente que contra esta Resolución, podrá accionar ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, según las formas previstas en la Ley.

