



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución n.º TAT-RF-064 del 24 de julio de 2018

EXPEDIENTE n.º 121-2015

VISTOS:

Ingresa a este Tribunal el expediente contentivo del Recurso de Apelación interpuesto por la abogada -----, en su condición de apoderada especial del contribuyente -----, en contra de la Resolución n.º 201-5608 de 11 de diciembre de 2014 y su acto confirmatorio emitido mediante la Resolución n.º 201-10347 de 30 de junio de 2015, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resolvió **EXPEDIR** Liquidación Adicional, por deficiencias en su solicitud de acreditación de beneficios establecidos en el Convenio entre la República de Panamá y Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta por la suma de **TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL QUINIENTOS TREINTA Y DOS BALBOAS CON CUARENTA Y UN CENTÉSIMOS (B/. 342,532.41)**, correspondientes al doce punto cinco por ciento (12.5%) del monto total de las sumas remitidas al exterior en concepto de contraprestación de servicios recibidos en el año 2012, monto que debió haber sido retenido, así como la suma de **TREINTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES BALBOAS CON VEINTICUATRO CENTÉSIMO (B/. 34,253.24)**, en concepto de recargos.

ANTECEDENTES:

Resolución Originaria

La Administración Tributaria mediante la Resolución n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014, dispuso expedir Liquidación Adicional por deficiencias en la solicitud de acreditación de beneficios establecidos en el Convenio entre la República de Panamá y Singapur, del contribuyente -----, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta (véase fojas 30 a 33 del expediente de antecedentes).

En la decisión formalizada en dicho acto administrativo, se indicó que el artículo 762-Ñ del Código Fiscal, establece la aplicación de los beneficios en los tratados para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá, los cuales deben acreditarse mediante memorial presentado ante la Dirección General de Ingresos, debidamente fundamentado en derecho y con todas las pruebas que correspondan, según el tratado o convenio que trate y que el gobierno de la República de Panamá mantiene un convenio con la República de Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión en materia de Impuesto sobre la Renta.

Seguidamente señalaron, que el contribuyente presentó dos (2) declaraciones juradas de retenciones al exterior para la aplicación de beneficios en virtud de convenios tributarios internacionales (formulario 929), a fin de acreditar la aplicación de la tasa preferencial de retención del Impuesto sobre la Renta del cero por ciento (0%) contenida en el artículo 7 del Convenio entre Panamá y Singapur, sin embargo, durante el examen de los documentos presentados, la Administración Tributaria constató que el contribuyente no aportó el certificado de residencia fiscal de la empresa ubicada en Singapur con nombre -----, lo que constituye una prueba fundamental para la aplicación de los beneficios establecidos en el Convenio, ya que para la aplicación del mismo debe acreditarse ante la Dirección General de Ingresos la residencia fiscal del prestador del servicio en Singapur.

Por lo anterior, consideran que no se comprobó por el contribuyente, que el prestador del servicio tenía derecho a beneficiarse de las disposiciones del artículo 7 del Convenio entre Panamá y Singapur, por lo que consideraron que las rentas de fuente panameña recibidas en Singapur, debieron retener el Impuesto sobre la Renta conforme a los artículos 694 y 733 del Código Fiscal y expidieron liquidación adicional por la suma de **TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL QUINIENTOS TREINTA Y DOS BALBOAS CON CUARENTA Y UN CENTÉSIMOS (B/. 342,532.41)**, en Impuesto sobre la Renta, correspondientes al doce punto cinco por ciento (12.5%) del monto total de las sumas remitidas al exterior en concepto de contraprestación de servicios recibidos en el año 2012, más recargos.

Del Recurso de Reconsideración

Notificada la Resolución n.º 201-5608 de 11 de diciembre de 2014, el contribuyente a efectos de obtener la revocatoria del acto administrativo, activó la vía gubernativa, presentando el día 8 de enero de 2015, en tiempo oportuno a través de su apoderada especial -----, escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración, que se aprecia a fojas 54 a 64 del expediente de antecedentes y se contrapone al acto administrativo señalando diversos hechos, los cuales resumimos atendiendo los de mayor relevancia de la siguiente forma:

- Indica en el hecho primero de su escrito, que su representada presentó ante la Dirección General de Ingresos, “Declaración Jurada de retenciones o remesas al exterior”, indicándose en la documentación aportada para dicho trámite que el País del Convenio Tributario Internacional era la República de Singapur y la identificación del beneficiario.
- Seguidamente en el hecho segundo, manifestó que como parte del trámite para el reconocimiento del certificado de residencia fiscal de la empresa -----, a solicitud de la subdirección de Tributación Internacional de la Dirección General de Ingresos, mediante la nota n.º DEF-29-12, su representada remitió la información aclaratoria necesaria para establecer el alcance de la terminología “*Year of Assessment 2013*”, expresión indicada en el Certificado de Residencia Fiscal de la referida empresa y que mediante dicha certificación, la autoridad tributaria de Singapur, además de la residencia fiscal, certificó que se refería a las operaciones del año 2012 a ser fiscalizadas en el año 2013. Además, indicó que su representada aportó con la nota aclaratoria, diligencia notarial ante Notario Público, mediante la cual con la acreditación de traductor público autorizado, se dejó constancia de la información electrónica referida publicada por la autoridad de ingresos en Singapur.
- Manifiesta que la Administración Tributaria no advirtió exigencia adicional alguna para la aprobación del trámite, y que a pesar de la documentación aportada del ente competente del país donde la empresa -----, cuenta con su residencia fiscal, desde la fecha de presentación (3 de julio de 2012), hasta la fecha de notificación de la resolución recurrida (17 de diciembre de 2014), nunca se advirtió a su representada, otra objeción respecto a la documentación presentada.
- Dentro del hecho quinto, considera que conforme al artículo 20 del Decreto de Gabinete 109 del 7 de mayo de 1970, la Administración Tributaria para dar cumplimiento del debido proceso y cumplir con el ejercicio correcto de sus facultades, debió permitir y procurar que su representada conociera y tuviera acceso a las diligencias y conocer el resultado del examen de la documentación, y que en las consideraciones expuestas para sustentar la decisión, no precisan que exámenes fueron practicado ni se advirtió a su representado que subsanaciones correspondían, por lo que deja en indefensión, con relación a un tratado celebrado entre ambos países para evitar la doble tributación entre sus contribuyentes.
- Por otro lado, en el hecho séptimo cita el artículo 76 de la Ley 38 del 2000, el cual considera que debió haber sido aplicado por la Administración Tributaria al encontrarse frente a un trámite incompleto a defectuoso con relación a la documentación aportada, así como también indica los derechos que mantiene el contribuyente conforme al artículo 155 de la Ley 8 del 15 de marzo de 2010.
- Resalta en el hecho noveno el artículo 762-N del Código Fiscal, el cual indica en el tercer párrafo, que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación, son aplicables en cualquier momento en que el contribuyente lo demuestre.

- Por último, solicita que se revoque la resolución n.º 201-5608 de 11 de diciembre de 2014 y en efecto se notifique a su representada de las omisiones o defectos de la documentación remitida del exterior, para dar cumplimiento a las formalidades requeridas, concediéndole un plazo razonable para la subsanación, al tenor de lo previsto en la Ley 38 del 2000.

De la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración

Al resolver el Recurso de Reconsideración, mediante la Resolución n.º 201-10347 del 30 de junio de 2015, visible a fojas 89 a 94 del expediente de antecedentes, la Administración Tributaria mantiene en todas sus partes la Resolución n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014, agotándose con ello la primera instancia.

Entre los fundamentos que motivaron esta resolución, la Administración Tributaria aclaró que el proceso de revisión llevado a cabo con respecto a la aplicación del convenio para evitar la doble imposición (en adelante “CDI”) entre la República de Panamá y Singapur, no constituye una auditoría como tal, sino la evaluación de la petición presentada por el contribuyente, la cual puede ser aceptada o rechazada por la administración y que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 762-Ñ del Código Fiscal, la aplicación de un CDI debe ser “acreditada” mediante memorial de aplicación por quien pretende aplicarlo, lo que implica que existe una obligación por parte del interesado de probar la certeza de su pretensión (véase foja 91 del expediente de antecedentes).

Por otro lado, manifestaron que en efecto, el contribuyente aportó el certificado de residencia fiscal de la empresa -----, pero que el mismo fue presentado en copia simple, lo que refleja un incumplimiento por parte del contribuyente en cuanto a las formalidades que deben reunir las pruebas documentales aportadas en el Procedimiento Fiscal Ordinario, y concluyen que el certificado de residencia fiscal de la empresa, carece de carácter probatorio y no puede considerarse como aporte válido dentro del expediente.

Con respecto a la nota aclaratoria “YEAR OF ASSESSMENT 2013”, presentada por el contribuyente, indicó la Administración Tributaria que no existe constancia dentro del expediente contentivo sobre su presentación ante la Subdirección de Tributación Internacional.

Por último, señalaron que el tercer párrafo del artículo 762-N del Código Fiscal establecía los principios que regían en ese entonces para la aplicación de los CDI, en donde claramente establece que el contribuyente debe demostrar la residencia fiscal del país que se trate y que el mismo tuvo la oportunidad de presentar las pruebas necesarias a fin de acogerse al Tratado entre Panamá y Singapur a partir del momento en que presentó la respectiva solicitud y adicionalmente, con posterioridad a la notificación de la Resolución

que ordena la liquidación adicional, a fin de sustentar su posición, por lo que han transcurridos más de dos años entre la presentación de la solicitud de acreditación de beneficios y la notificación de la resolución recurrida sin presentarse el documento.

Del Recurso de Apelación

Una vez notificada la resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración, se aprecia que la abogada -----, en calidad de apoderada especial, presenta en tiempo oportuno Recurso de Apelación (fojas 1 a 20 del expediente de segunda instancia), en donde básicamente reitera varios de los argumentos vertidos en el Recurso de Reconsideración y agrega otros aspectos referente a la aclaración de la Dirección General de Ingresos sobre la evaluación de la petición de residencia fiscal, la cual considera que la revisión de dicha petición debió ser notificada a su representante, así como el resultado de la gestiones administrativas para tener la oportunidad de presentar descargos o aclaraciones, previo a expedirse la liquidación adicional y que no cuenta dentro del expediente, constancia alguna sobre las actuaciones o diligencias realizadas por la entidad como parte del proceso.

Posteriormente, indica en el hecho sexto del recurso, que uno de los considerando del acto apelado resulta contradictorio debido a que se señala que *“se pudo constatar que el contribuyente NO APORTÓ el Certificado de Residencia Fiscal”* y por otro lado, dentro del acto confirmatorio, se indicó que se aportó el certificado pero que el mismo fue presentado en copia simple.

Por otro lado, dentro de los hechos décimo y undécimo, indica que en defensa de los derechos de su representada, se presentó un incidente de nulidad y subsanación, para el previo y especial pronunciamiento sobre la solicitud de acreditación de beneficios establecidos en el convenio tributario de Panamá y Singapur y en donde se anuncia la falta de constancia dentro del expediente de providencia o auto de mejor proveer, sobre el defecto u omisión en la documentación aportada por su representada.

Seguidamente manifiesta, que la solicitud para el reconocimiento de los derechos concedidos por el convenio suscrito entre Panamá y Singapur, fue presentado el día 3 de julio de 2012, bajo el amparo de la Ley 24 de 30 de marzo de 2011, mediante la cual se promulgó el convenio celebrado, entendiéndose que a esa fecha, los beneficios dimanantes al convenio para evitar la doble tributación, no contaban con una regulación para su debida aplicación e implementación y que no es hasta el 28 de agosto de 2012, a través de la Ley 52, que se establece el procedimiento para la aplicación de los beneficios.

Por último, indica que no es hasta el 26 de agosto de 2013, mediante la Resolución n.º 201-10861, vigente a partir de su publicación en la gaceta oficial 27375 del día 17 de septiembre de 2013, que la Dirección de Tributación Internacional regula de manera específica la aplicación de los beneficios consagrados en la artículo 762-Ñ del Código Fiscal, por lo que anterior a esa fecha, los contribuyentes estaban imposibilitados a cumplir con esta regulación, toda vez que este tipo de normas no son retroactivas.

ACTUACIONES EN SEGUNDA INSTANCIA:

Admisión y Traslado

Una vez admitido el Recurso de Apelación mediante Resolución n.º TAT-ADM-219 del 29 de diciembre de 2015, se dio traslado del presente recurso a la Administración Tributaria, la cual en tiempo oportuno presentó escrito de oposición, mediante el abogado -----, quien en representación de la Dirección General de Ingresos, se opuso al Recurso de Apelación (véase fojas 125 a 133 del expediente de segunda instancia), señalando varios aspectos indicados en la Resolución originaria n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014 y negando algunos de los hechos indicados dentro del Recurso de Apelación del recurrente, en donde indica que mal podría alegarse por el apelante que no se la ha brindado la oportunidad procesal de ejercer la defensa por el hecho de que la DGI no le informó durante la revisión del expediente que la copia simple del certificado de residencia fiscal de la sociedad -----, carecía de valor probatorio, ya que en el resuelto de la resolución originaria, se otorgó quince días para que el contribuyente -----, presentase su Recurso de Reconsideración, junto con el cual pudo haber aportado el certificado de residencia fiscal de Singapur en original de la sociedad beneficiaria.

Pruebas

Este Tribunal Administrativo, mediante Resolución n.º TAT-PR-043 del 27 de julio de 2016, se dispuso no admitir las pruebas presentadas por el recurrente, puesto que fueron valoradas en primera instancia (véase fojas 140 y 141 del expediente de segunda instancia).

Alegatos

Mediante Resolución n.º TAT-ALF-078 del 30 de noviembre de 2016, se concedió el término común de alegatos de cinco días, en donde la apoderada del contribuyente, en tiempo oportuno presentó escrito, reiterando varios puntos de sus alegaciones vertidas dentro del Recurso de Apelación (véase fojas 153 a 165 del expediente de segunda instancia). Por su parte, la Administración Tributaria igualmente presentó sus alegaciones solicitando confirmar a esta instancia el acto administrativo (véase fojas 167 a 171 del expediente de segunda instancia).

CRITERIO DEL TRIBUNAL

Luego de revisar los argumentos planteados por el recurrente y la Administración Tributaria, del análisis del expediente en cuestión, el Tribunal considera que la controversia se centra en determinar si se ha cumplido o no, los criterios de aplicabilidad de los beneficios del comentado tratado para evitar la doble tributación, frente a lo preceptuado en el Código Fiscal, tomando como punto de partida, la probanza de la residencia fiscal del beneficiario de las remesas y en efecto si procede o no al exigencia del Impuesto sobre la Renta producto de la supuesta no acreditación de residencia fiscal para la aplicación del beneficio del tratado.

Como vemos, a través de la resolución originaria n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014, la administración tributaria, expidió liquidación adicional, debido a que el contribuyente -----, en calidad de agente retenedor, no acreditó el certificado de residencia fiscal de la empresa beneficiaria de la remesa -----, lo cual constituye prueba fundamental para la aplicación del beneficio establecido en el artículo 7 del Convenio entre la República de Panamá y Singapur, sin embargo, el agente retenedor, consideró aplicable el beneficio del mencionado convenio, referente a la tasa preferencial del 0% del Impuesto sobre la Renta, por lo que no retuvo dicho impuesto a dos pagos realizados a la sociedad -----.

Por su parte, el recurrente alega que la administración tributaria no requirió la información que consideraba necesaria para la acreditación del trámite de residencia fiscal y que nunca hubo pronunciamiento alguno de la solicitud de acreditación de beneficios hasta con la resolución que expide la liquidación adicional. Adicionalmente, indican que su representada aportó la documentación digital y física para consideración de la entidad (véase foja 9 del expediente de segunda instancia).

En ese sentido, resulta necesario remitirnos a la normativa en este caso en concreto en materia de Tratados o Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional, específicamente a la aplicación de los beneficios y su procedimiento de acreditación, en el tiempo y espacio aplicable para el caso, que es con la creación de la Ley 33 del 31 de junio del 2010, en los artículos 762-N y 762-Ñ del Código Fiscal, los cuales establecían lo siguiente:

“Artículo 762-N. (adicionado según artículo 1, ley 33 de 2010) **Residencia fiscal.**

...

Los beneficios de los Tratados para Evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Panamá con otros países y que hayan entrado en vigencia, solo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del que se trate, y se cumpla con las

disposiciones del Tratado respectivo. A los efectos de probar la residencia, las constancias expedidas por autoridades extranjeras harán fe, previa traducción oficial y legalización.

“Artículo 762-Ñ. (adicionado según artículo 1, ley 33 de 2010) Ámbito de aplicación. Las normas del Libro Cuarto son aplicables a los Tratados o Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional.”

Posteriormente, mediante la Ley 52 del 28 de agosto del año 2012, se realizaron las siguientes modificaciones a los artículos 762-N y 762-Ñ del Código Fiscal:

“Artículo 762-N. (según artículo 13, ley 52/2012) Residencia fiscal. Se consideran residentes fiscales de la República de Panamá las personas naturales que permanezcan en el territorio nacional por más de ciento ochenta y tres (183) días corridos o alternos en un año fiscal o en el año inmediatamente anterior. Igualmente, se considerarán residentes fiscales de la República de Panamá aquellas personas naturales que hayan establecido su vivienda permanente en el territorio de la República de Panamá.

También se consideran residentes fiscales de la República de Panamá las personas jurídicas constituidas conforme a las leyes de la República de Panamá y que tengan medios materiales de dirección y administración dentro del territorio panameño.

Asimismo, se consideran residentes fiscales de la República de Panamá las personas jurídicas constituidas en el extranjero que tengan medios materiales de dirección y administración dentro del territorio panameño y que se encuentren debidamente inscritas en el Registro Público.

El Órgano Ejecutivo reglamentará esta materia.”

“Artículo 762-Ñ. (según artículo 14, ley 52/2012) 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 por 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 la 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 periodo fiscal.

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

Tal como observamos, fue con la modificación de la Ley 52 del 28 de agosto de 2012, la cual entró a regir al día siguiente de su promulgación, en donde se incluye el título de “Beneficios de los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional” y se establece la forma de acreditación del mismo, sin embargo, antes de la modificación, es decir, conforme a la versión de la Ley 33 del 31 de junio del 2010, no existía un procedimiento como tal para la acreditación de beneficios por tratados para evitar la doble tributación.

Cabe resaltar que posteriormente, también se establece la Resolución n.º 201-10861 del 26 de agosto de 2013, por la cual se regula la aplicación de los beneficios establecidos en los tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional suscritos por la República de Panamá, sin embargo, estas modificaciones y adiciones fueron realizadas en una fecha posterior a la presentación del formulario de remesas en donde se aprecia que los periodos declarados son de fecha del 3 de julio y 28 de agosto del año 2012 (véase fojas 1, 2, 4 y 5 del expediente de primera instancia).

No obstante, al revisar la resolución originaria 201-5608 del 11 de diciembre de 2014, en donde la administración tributaria expide liquidación adicional, observamos que el fundamento de derecho utilizado fue el artículo 762-Ñ del Código Fiscal conforme a la versión de la Ley 52 del 28 de agosto de 2012, obviando que para la fecha de la declaraciones de remesas, no se encontraba vigente la misma, por lo que hacemos un llamado de atención a la administración tributaria debido a que no puede utilizar una norma que en el momento de la petición o la aplicación del beneficio no se encontraba vigente.

Por lo anterior, al revisar la normativa en su versión vigente a este caso, observamos que para el año 2012, el artículo 762-Ñ del Código Fiscal, no contemplaba cómo debía acreditarse la aplicación de los beneficios de los tratados o convenios para evitar la doble tributación, tal cual sí se contempla hoy en día y el tema de los beneficios de los Tratados para Evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Panamá con otros países, se establecía en el tercer párrafo del artículo 762-N del Código Fiscal de la siguiente manera:

“ Los beneficios de los Tratados para Evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Panamá con otros países y que hayan entrado en vigencia, solo serán aplicables cuando el contribuyente demuestre, en cualquier momento, que es residente en el país del que se trate, y se cumpla con las disposiciones del Tratado respectivo. A los efectos de probar la residencia, las constancias expedidas por autoridades extranjeras harán fe, previa traducción oficial y legalización.”

En ese sentido, viendo que la norma establece que se cumpla con la disposición del tratado respectivo, entremos a analizar el Convenio entre el gobierno de la República de Panamá (en adelante Panamá) y el Gobierno de la República de Singapur (en adelante Singapur) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, el cual fue publicado mediante gaceta oficial del viernes 1 de abril del 2011, bajo la Ley 24 del 30 de marzo de 2011, el cual establece los criterios de atribución de residencia fiscal y beneficios empresariales, en los artículos 4 y 7 de la siguiente forma:

**“Artículo 4
RESIDENTE**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas, entidades locales u organismos públicos del mismo.

2...”

**“ARTÍCULO 7
BENEFICIOS EMPRESARIALES**

1. Los beneficios empresariales de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición de ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. ...”

Siguiendo el artículo 762-N del Código Fiscal, en su versión de la Ley 33 del 2010, observamos que únicamente establecía para la aplicación del beneficio del convenio que se demostrara la residencia del país y no establecía un procedimiento, por lo que al revisar el expediente de antecedentes observamos que no consta algún memorial o solicitud de la certificación de residencia fiscal petitionada por el contribuyente -----, en calidad de agente retenedor, y sólo se aprecia certificado de recepción de los formularios de remesas al exterior con aplicación de beneficios en virtud de convenios tributarios internacionales.

Cabe destacar que fue con la resolución n.º 201-12449 del 16 de diciembre de 2011, emitida por la Subdirección de Tributación Internacional de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, por el cual se adopta el formulario para la presentación de las operaciones de remesas al exterior amparadas en los Tratados o Convenios para prevenir la Doble Tributación suscritos por la República de Panamá.

En ese sentido, volviendo a la normativa vigente, conforme a la versión de la Ley 33 del 2010, podemos concluir que para la aplicación de los beneficios de los Tratados para Evitar

la Doble Tributación, suscritos por la República de Panamá con otros países, debía cumplirse lo siguiente:

- Demostrarse en cualquier momento que es residente del país que se trate.
- Cumplir con las disposiciones del tratado respectivo.
- Probar la residencia mediante constancia expedidas por autoridades extranjeras, previa traducción oficial y legalización.

Así las cosas, entremos a revisar las constancias procesales presentadas por el agente retenedor para la probanza de la aplicación del beneficio, que para estos casos debe acreditarse mediante constancia de la autoridad extranjera con su debida traducción y legalización, es decir, mediante a lo que comúnmente conocemos como una certificación de residencia fiscal.

Se observa en orden cronológico dentro del expediente, certificado de residencia fiscal del año 2012 con su debida traducción al español (fojas 9 y 10 del expediente de antecedentes) y si bien en los documentos no se aprecia la fecha del recibido en la que se aportó dicha información y constan en copia simple, podemos constatar que efectivamente fueron aportados antes de la emisión de la resolución originaria n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014.

Seguidamente, en la resolución originaria 201-5608 del 11 de diciembre de 2014, observamos que el motivo por el cual la Administración Tributaria indicó que no pudo comprobar la residencia fiscal de la empresa -----en Singapur, fue debido a *“que durante el examen de los documentos presentados por el contribuyente, se pudo constatar que el contribuyente no aportó el certificado de residencia fiscal”* (véase foja 31 del expediente de antecedentes), sin embargo, tal como hemos mencionado en líneas anteriores, el certificado de residencia fiscal sí reposaba dentro del expediente en copia simple, por lo que la Administración Tributaria debió indicar en la resolución originaria, los motivos por los cuales la documentación no cumplía con los requerimientos del artículo 762-N del Código Fiscal o inclusive solicitar subsanar la omisión o defecto encontrado con base al artículo 76 de la ley 38 del 2000.

No obstante, observamos que la administración tributaria procedió directamente a expedir liquidación adicional por deficiencias en la solicitud de acreditación de beneficios establecidos en el Convenio entre la República de Panamá y Singapur, en concepto de remesas enviadas al exterior, utilizando como fundamento de derecho el artículo 762-Ñ del Código Fiscal, conforme a la versión de la Ley 52 del 28 de agosto de 2012, el cual no era aplicable a este caso y sin antes pronunciarse propiamente del trámite de aplicación de beneficio por convenios tributarios internacionales.

Siendo así, consideramos que en primer lugar, el contribuyente no tuvo la oportunidad de defenderse presentando las pruebas necesarias, ya que la administración tributaria emitió automáticamente liquidación adicional sin antes pronunciarse de manera formal sobre el rechazo o aceptación de los documentos presentados para el trámite de beneficios en virtud de convenios tributarios internacionales, y segundo, la resolución originaria se basó en motivación errada y un fundamento de derecho incorrecto, debido a que no se indicaron cuáles eran las deficiencias de la certificación fiscal, limitándose únicamente a señalar que no se había aportado la misma, por lo que tampoco en esta etapa procesal el contribuyente pudo presentar sus pruebas en consonancia a refutar lo señalado como motivo de rechazo.

Por otro lado, del examen de los elementos probatorios observamos que el contribuyente, si bien inicialmente presentó el certificado de residencia fiscal en copia simple, podemos apreciar que entre los documentos presentados, se adjuntó certificado notarial original en idioma inglés, debidamente certificado por el Ministerio de Relaciones Exteriores y acompañado de su traducción original al idioma español, firmada por intérprete público autorizado (véase foja 22 del expediente de primera instancia), en donde se hace constar lo siguiente:

“ 1. He comparado el documento adjunto con el documento producido y presentado ante mí y que da entender que es una fiel copia del Memorándum y Artículo de Asociación de Research in Motion Singapore Pte. Limited Registro No. 200405519W constituido el día 6 de mayo de 2004.

2. El documento adjunto es una copia fiel de su original
...” (lo resaltado es nuestro)

De dicha certificación notarial, podemos apreciar que indica “*el documento adjunto es una copia fiel de su original*”, y si bien no se refiere específicamente al certificado de residencia fiscal en copia simple, la administración tributaria desde un inicio únicamente debió verificar si el documento legalizado hacía alusión al certificado de residencia fiscal, lo que pudo haber indicado o notificado al interesado con el fin de que subsanara el defecto, por lo que aún menos debió señalar que el contribuyente no había aportado la documentación.

Ahora bien, dentro del expediente de antecedentes consta Incidente de Nulidad presentado por la abogada -----, el día 30 de junio del 2015 y en donde señala que se aduce como prueba original del certificado de residencia fiscal del año 2012 de la empresa ----- (véase foja 74 a 80 del expediente de antecedentes). Dicho incidente fue resuelto mediante resolución n.º 201-10348 del 29 de junio de 2015, rechazándose por extemporáneo (véase foja 87 y 88 del expediente de primera instancia).

En ese sentido, se puede apreciar a foja 100 a 104 del expediente de primera instancia, documentos originales de la certificación de residencia fiscal de la empresa -----
-----, presentados en el idioma inglés y su traducción al idioma español con sello de intérprete autorizado, así como también documentos originales del Notario Público de

Singapur, en el idioma inglés y su traducción oficial al español, en donde certifica “que el documento adjunto a ésta es el certificado original de residencia expedido por “Inland Revenue Authority” de Singapur a -----, fechado del 3 de mayo de 2012”, con su respectivo certificado de autenticación del Ministerio de Relaciones Exteriores de Panamá.

Por consiguiente, consideramos que al haberse aportado la documentación desde antes de la emisión de la resolución originaria n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014 y al no obtener una respuesta formal sobre el trámite de aplicación de los beneficios, el contribuyente no tuvo otra oportunidad procesal para poder presentar lo que verdaderamente necesitaba la administración tributaria, ya que no fue hasta la resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración, en donde la administración tributaria señaló que la documentación carecía de carácter probatorio y que debía cumplir con las formalidades del procedimiento fiscal ordinario, por lo que no tuvo más opción que presentar la documentación original junto con el Incidente de Nulidad.

Inclusive, consta dentro del expediente contentivo de antecedentes que antes de la emisión de la resolución 201-10347 del 30 de junio de 2015, el contribuyente presentó Nota DEF-29-12 del 30 de octubre de 2012, aclarando la terminología “*Year of Assesment 2013*” del certificado de residencia fiscal y en donde también le indica a la administración tributaria su disposición a cualquier requerimiento o consulta adicional sobre el tema (véase fojas 48 y 49 del expediente de antecedentes).

Por otro lado, la norma en su momento, el artículo 762-N del Código Fiscal, conforme a la versión de la Ley 33 del 2010, no establecía un procedimiento o el momento en el cual debía probarse la acreditación de residencial fiscal, señalando que la aplicación de los beneficios de los Tratados para Evitar la Doble Tributación suscritos por la República de Panamá con otros países, podía demostrarse en cualquier momento, por lo que al no tener un procedimiento claro y regulado, con más razón la administración tributaria debió ser minuciosa al indicar desde el inicio las carencias de la documentación presentada.

Así las cosas, al analizar los documentos de certificación de residencia fiscal que se aprecian inicialmente dentro del expediente preparado por la administración tributaria (véase fojas 9 y 10 de antecedentes), frente a los originales presentados junto con el incidente (véase fojas 101 a 104 de antecedentes), podemos observar que ambos tratan de la misma información y detallan que el documento fue expedido por la “Inland Revenue Authority” de Singapur (Autoridad Tributaria de Singapur), y se hace constar que el mismo es emitido con el propósito de reclamar el beneficio en virtud del tratado de doble tributación en concepto de honorarios por servicios. Seguidamente señala lo siguiente: “Con fundamento en su confirmación de que el control y administración de su negocio por todo el año 2012 serán ejercidos en Singapur, se confirma que su empresa será

considerada como residente en Singapur para los propósitos de impuestos sobre la renta para el Año de Evaluación 2013.”(Lo resaltado es del Tribunal)

Por lo anterior señalado, tampoco coincidimos con el argumento de la administración tributaria indicado dentro de la resolución n.º 201-10347 del 30 de junio de 2015, de no tomar como válido el certificado debido a que hace referencia al año 2013, ya que como hemos apreciado, la certificación señala que la empresa -----, ejerció el control y administración de su negocio por todo el año 2012 en Singapur y se confirma que la empresa será considerada como residente en dicho país para los propósitos de impuestos sobre la renta del año de evaluación 2013, es decir, que el periodo fiscal 2012, el cual está en controversia, efectivamente se ha certificado que la empresa ejerció sus operaciones en Singapur, y que será considerada como residente.

Siendo así, consideramos que el contribuyente -----, en calidad de agente retenedor, ha demostrado que la empresa -----, es residente fiscal del periodo 2012, mediante certificación expedida por autoridad extranjera, previa traducción oficial y legalización y que en efecto, no debía realizar las retenciones del impuesto debido al beneficio establecido dentro del Convenio para evitar la doble imposición.

Por consiguiente, se ha comprobado la acreditación para acogerse al beneficio fiscal del Impuesto sobre la Renta establecido dentro del Convenio entre la República de Panamá y la República Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, por lo que no procedería la expedición de la liquidación adicional del impuesto dejado de pagar.

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, en Pleno, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, dispone:

PRIMERO: REVOCAR en todas sus partes la Resolución n.º 201-5608 del 11 de diciembre de 2014 y su acto confirmatorio, la Resolución n.º 201-10347 de 30 de junio de 2015, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se resolvió **EXPEDIR** Liquidación Adicional, en contra del contribuyente -----, por deficiencias en su solicitud de acreditación de beneficios establecidos en el Convenio entre la República de Panamá y Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta por la suma de **TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL QUINIENTOS TREINTA Y DOS BALBOAS CON CUARENTA Y UN CENTÉSIMOS (B/. 342,532.41)**, en Impuesto sobre la Renta, correspondientes al doce punto cinco por ciento (12.5%) del monto total de las sumas remitidas al exterior en concepto de contraprestación de servicios

recibidos en el año 2012, monto que debió haber sido retenido, así como la suma de **TREINTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES BALBOAS CON VEINTICUATRO CENTÉSIMOS (B/. 34,253.24)**, en concepto de recargos.

SEGUNDO: ORDENAR, el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

TERCERO: ADVERTIR, al contribuyente que con la presente Resolución se agota la Vía Gubernativa, por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativa de la Corte Suprema de Justicia.

CUARTO: COMUNICAR a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 694, 733, 762-N y 762-Ñ del Código Fiscal; Artículos 165 y 166 de la Ley 8 de 31 de marzo de 2010, Convenio para evitar la doble imposición entre la República de Panamá y la Republica de Singapur.

Notifíquese y Cúmplase.

(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO
Magistrado

(fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA (fdo.)MARCOS POLANCO MARTINEZ
Magistrada Magistrado

(fdo.)LYDA ANGÉLICA RODRÍGUEZ BASO
Secretaria General Encargada