



CONTENIDO

El Tribunal Administrativo Tributario como ente autónomo e innovador.

Mag. Isis Ortiz Miranda

La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especie de referencia a la Red de Convenios de Panamá.

Lic. Isabel Chiri Gutiérrez.

Proceso Contencioso Administrativo en Perú.

Mtro. Joy M. Sánchez Santos

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO**Presidente:**

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.
Magistrada de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la República Dominicana.

Consejeros:

Dr. Juan Carlos Vicchi
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.
Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

Secretario Ejecutivo:

Dr. Alfredo Salgado Loyo.
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

Secretario Ejecutivo Adjunto:

Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.

Cualquier correspondencia, dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No 881, piso 13, Colonia Nápoles,
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

Correo electrónico:

sriojecutivo@aitfa.org
ernestograndini@aitfa.org

Elaboración:

Sonia Laura Contreras Miranda
scontreras@aitfa.org

EDITORIAL

Con la finalidad de crear un marco que favorezca el intercambio de ideas, el debate y la actualización en avances y tendencias en el ámbito del derecho fiscal y administrativo, es que se difunden en el Boletín Informativo los Congresos, Seminarios y demás reuniones a nivel nacional e internacional, que organice o en los que participe alguno de los órganos jurisdiccionales asociados. Deseando también que su publicación sirva para el enriquecimiento intelectual de nuestros asociados y lectores.

Por esta razón, dedicaremos este ejemplar a la celebración del Primer Aniversario de la creación del Tribunal Administrativo Tributario en Panamá.

El evento fue organizado por el propio Tribunal de Panamá, el cual se unirá como miembro de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, el próximo octubre de 2012. Para el desarrollo de las Jornadas Académicas se contó con la participación de destacados especialistas nacionales e internacionales, quienes expusieron sobre temas de interés en materia fiscal.

En esta tesitura, me complace compartir con Ustedes un artículo introductorio del Tribunal Administrativo Tributario en Panamá, elaborado por la Magistrada Isis Ortiz Miranda, Presidenta de dicho Órgano Colegiado en el cual hace un breve recuento de los antecedentes, competencias, misión y visión, logros y proyecciones del Tribunal, a quien agradecemos su colaboración, nos envió para su divulgación.

En segundo lugar contamos con el artículo de la Lic. Isabel Chiri Gutiérrez, Abogada que trabaja en el Despacho Ernst & Young Panamá, misma que participó en las Jornadas

celebradas en honor del Primer Aniversario del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá, en la cual analiza la Doble Imposición y los Convenios Tributarios, haciendo un concienzudo análisis de dicha figura, haciendo una comparación con otros países, así como interpretando los convenios y problemas de doble imposición, la Red de Convenios a la que pertenece Panamá, cuestiones en relación a la residencia, tratamientos de servicios.

A continuación, encontramos el artículo elaborado por el Maestro Joy M. Santos ex funcionario de la SUNAT y también ex funcionario del SAT de Cajamarca, ambas encargadas de la recaudación de tributos nacionales (en el primero caso) y municipales (en el segundo); lo que le ha permitido de alguna manera no solo tener la teoría tributaria sino también la experiencia en la contención y resolución de algunos temas. Actualmente se dedica a la asesoría y consultoría privada, así como a la docencia en el nivel de pre grado maestro, en su artículo, expresa que la función del Proceso Contencioso Administrativo en Perú, así como sus avances y críticas al mismo.

Cordialmente.

Dr. Alfredo Salgado Loyo
Secretario Ejecutivo



EL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO COMO ENTE
AUTÓNOMO E INNOVADOR

Mag. Isis Ortiz Miranda¹

La integración a la cultura organizacional guarda relación con los valores y una visión común, pero si además se es partícipe de la creación de la entidad, de la selección de sus miembros y se es testigo de su puesta en marcha, entonces se desarrolla un profundo sentido de identidad, y más importante aún, la entidad es un reflejo de los actores que la visualizaron. Esa ha sido la experiencia que como Magistrada Fundadora del Tribunal Administrativo Tributario he tenido la oportunidad de vivir. En este espacio me permitiré hacer un acercamiento a esta institución; sus objetivos, logros, desafíos y proyecciones.

I. Antecedentes

Hace ya casi 100 años en Latinoamérica comenzó a consolidarse una corriente en la cual los contribuyentes llegaron a un conocimiento pleno de sus derechos y exigieron el respeto de los mismos y el acceso a una justicia tributaria.

Son variadas las formas en las que se ha implementado la justicia tributaria. En algunos países los tribunales hacen parte del Poder Ejecutivo. Otra modalidad que se verifica es cuando el Tribunal es una de las dependencias del Ministerio de Economía. Y las corrientes actuales propugnan por un órgano extrapoder, es decir, no situado en la esfera de alguno de los tres poderes clásicos del Estado.

Hasta el año 2010, la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos tenía la competencia para resolver los Recursos de Apelaciones en contra de las actuaciones de la Administración Tributaria. Ha quedado atrás la situación descrita en la cual aquella instancia fungía como juez y parte en los procedimientos, con todas

¹ Magistrada Presidente del Tribunal Administrativo Tributario en Panamá.

las connotaciones legales que implicaba tal condición.

Al respecto, es pertinente citar lo que indica la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en su artículo 8.1:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Todavía en la década de los ochenta nuestro país carecía de programas educativos profesionales en esta materia. Para formarse como especialista tributario en Panamá se requería en aquellos momentos de un esfuerzo personal extraordinario, de actualización constante, del ser autodidacta.

Panamá enfrenta nuevos retos, por ser uno de los países con mayor crecimiento económico en Latinoamérica, tal realidad nos impone, la responsabilidad de actuar en todos los campos conforme a las exigencias que tal condición genera.

En nuestro País, la conciencia tributaria ha ido en ascenso; los actores que intervienen en este campo, aportan su esfuerzo y compromiso para alcanzar la máxima especialización. Cuando hablo de actores, no me refiero únicamente a los contribuyentes y a la administración tributaria, aludo además al surgimiento de prestigiosas organizaciones dedicadas al estudio y análisis de esta disciplina, me refiero a la constante iniciación de diplomados y maestrías en diversas universidades que operan en nuestro medio.

Ante las exigencias de nuevas corrientes y fruto de los esfuerzos del Estado y la sociedad civil, se crea mediante la Ley 8 del 10 de marzo de 2010 (G.O. 26,489-A) el Tribunal Administrativo Tributario como ente independiente, especializado e imparcial, que ahora asume desde la jurisdicción administrativa la delicada tarea

de garantizar la justicia tributaria, con lo que se inicia otra etapa del derecho tributario panameño.

Si bien es cierto que el Tribunal es de reciente creación, la forma en que está constituido, constata la tesis de que su surgimiento no fue un proceso improvisado y que se trató de generar un modelo propio y no necesariamente adoptar uno existente. Así tenemos que el Tribunal Administrativo Tributario es una entidad colegiada, cuyos magistrados son dos abogados y un contador público autorizado. Esto último demuestra el especializado ámbito tributario, donde se deben conjugar la aplicación de normas jurídicas, contables y financieras.

II. Competencias

Desde la creación del Tribunal, dos normas regulan las competencias del mismo. A continuación detallamos:

Según el Artículo 156 de la Ley 8 el Tribunal Administrativo Tributario tendrá competencia para:

- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos a nivel nacional, que resuelven reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros; resoluciones relativas a liquidaciones adicionales, resoluciones de multas y sanciones; así como cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dichas entidades en forma cierta o presuntiva.
- Conocer y resolver de los recursos de apelación en contra de reclamaciones no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria.
- Conocer y resolver de los recursos de apelación contra los actos administrativos o resoluciones que afecten los derechos de los contribuyentes y de los responsables.
- Resolver los recursos de apelación que presenten los contribuyentes contra las actuaciones o procedimientos que los

afecten directamente o que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal y/o demás legislación tributaria aplicable.

- Resolver en vía de apelación las tercerías, excepciones e incidentes que se interpongan con motivo del procedimiento del procedimiento de cobro coactivo cursado ante la Dirección General de Ingresos.
- Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzguen necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria.
- Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

Es relevante mencionar que las decisiones que dicte el Tribunal Administrativo Tributario agotan la vía gubernativa y que el contribuyente podrá recurrir a la vía contencioso-administrativa en la forma prevista en la Ley.

En tanto el artículo 14 de la Ley 33 de 2010, adiciona el Artículo 1247-F del Código Fiscal, que indica que el Tribunal Administrativo Tributario conocerá:

- En única instancia, de las tercerías, incidentes, excepciones y nulidades que sean presentadas en los procesos ejecutivos por cobro coactivo, correspondiéndole sustanciarlas y resolverlas.

III. Misión y Visión

El Acuerdo N° 6 del 2011 (G.O. 26789) promulga entre otras cosas, que la misión del Tribunal Administrativo Tributario es: conocer y resolver oportunamente en segunda instancia las resoluciones recurridas contra reclamaciones, actuaciones y decisiones proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas y sus dependencias, aplicando la legislación fiscal, así como fijar los criterios jurisprudenciales uniformes y proponer normas que contribuyan a suplir la deficiencia de la legislación tributaria.

De la misma manera se plantea la visión del Tribunal Administrativo Tributario que es constituirse en un tribunal con autonomía, funcional y presupuestaria, transparente

y técnico que resuelva con uniformidad de criterios, independencia y calidad los recursos de apelación interpuestos contra las decisiones de la Dirección General de Ingresos; cuya eficiencia sea reconocida por todos los contribuyentes; y pueda constituirse en un modelo de tribunal administrativo con un sistema gerencial moderno.

IV. De los principios, valores, la cultura organizacional y administración del personal

Preponderante ha sido el papel de los principios y valores organizacionales, para los cuales se ha concienciado a los funcionarios, de su importancia, pues no sólo nos enfocamos en los resultados sino que estos se obtengan a través del respeto por los más altos principios, como lo son:



Todos estos elementos coadyuvan a que el Tribunal Administrativo Tributario se promueva a una cultura organizacional de calidad total en la prestación de sus servicios, incentivando el uso de la digitalización o sistematización en su gestión, la innovación y el liderazgo.

Como muestra de la preocupación del Tribunal de fomentar los valores éticos, el Pleno suscribió la Resolución OIRH N° 001-2012, por medio de la cual se adopta el Código de Ética que rige a los colaboradores del TAT, copia de la misma fue entregada al Procurador de la Administración Oscar Ceville, en un acto simbólico que sirvió para

formalizar el Comité de Ética del Tribunal el día 20 de abril de 2012.

Para asegurarnos que los principios y valores sean los regentes de la conducta de los funcionarios del TAT se ha previsto que el sistema administrativo del Tribunal se base en:

- El mérito,
- La igualdad de oportunidades,
- La equidad en el trato a los colaboradores,
- La evaluación del desempeño,
- El incentivo a la excelencia en la prestación del servicio,
- El fomento del desarrollo de competencias, habilidades y destrezas del personal,
- La promoción de la capacitación y el perfeccionamiento profesional,
- La administración de la fuerza laboral con eficiencia y efectividad,
- El mantener elevadas normas de integridad, conducta y celo por el interés público, y
- El corregir el desempeño insatisfactorio.

Todo lo anterior inicia con un proceso de reclutamiento y selección de personal idóneo y competente en donde se dan las siguientes fases:

- Publicar vacantes a través del portal del TAT
- Recibir las postulaciones de los aspirantes.
- Evaluar los perfiles
- Realizar entrevistas
- Selección de la persona

En conclusión, el proceso de selección y reclutamiento es el garante de contar con un recurso humano técnicamente formado, que responda a los valores y principios organizacionales.

V. Logros

A solo un año desde el inicio de operaciones del Tribunal, este ente ha sacudido su engranaje para responder a las exigencias de progreso y desarrollo antes mencionadas. En consecuencia creemos relevante dar a conocer nuestros primeros logros:

- Implementación del portal www.tribunaltributario.gob.pa en donde damos

cumplimiento a todas las disposiciones de la Ley de Transparencia, además de cualquier aspecto que consideramos deba ser conocido por la ciudadanía.

- Basándonos en el principio de que “La publicidad es la mejor garantía de una buena y correcta administración de justicia”, el Tribunal ha publicado en su portal todas las resoluciones que dan fin a la instancia.
- Creación de la Unidad de Control de Resoluciones, a través de la cual se prevé unificar los criterios jurisprudenciales en materia de legislación tributaria, así como generar estadísticas de las actuaciones del Tribunal.
- Adhesión a la Red Interinstitucional de Ética Pública.
- Política de mejoramiento continuo de las competencias de los funcionarios. A tal fin, se desarrollan talleres de cuerda, capacitaciones en materias jurisdiccionales y jornadas de capacitaciones denominadas viernes académicos.
- Suscripción de convenios de colaboración con universidades locales y asociaciones profesionales.
- Elaboración del Diplomado en Procedimiento Administrativo Tributario que en este momento se realiza en forma presencial en colaboración con la Universidad de Panamá para 20 funcionarios del Tribunal.
- Satisfactoria ejecución del presupuesto anual del periodo 2011 en sólo seis (6) meses de funcionamiento. El porcentaje de ejecución fue del 83%.
- Adecuación de oficinas administrativas, con el objetivo de consolidar el orden y la estructura que todos los contribuyentes y actores del ámbito tributario panameño exigen de este Tribunal.
- Presentación de solicitud formal y voluntaria a la Contraloría General de la República para iniciar el proceso de Rendición de Cuentas, a fin de cumplir con esta obligación.
- Organización del Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario realizado del 6 al 8 de junio del presente año, con la participación de renombrados expositores, magistrados de tribunales

fiscales de América Latina, miembros representativos de los gremios, invitados y personalidades del ámbito jurídico nacional e internacional.

VI. Proyecciones

• Ley Orgánica del Tribunal

Nuestro equipo ha elaborado una Propuesta de Ley Orgánica en la cual se destaca la creación de la carrera especial de la jurisdicción administrativa tributaria, cuya finalidad es la de asegurar el carácter técnico y especializado de los miembros de la organización. La Ley Orgánica garantizará la estabilidad necesaria a los servidores del Tribunal, los cuales sólo podrán ser separados o destituidos de sus cargos por la comisión de delito o falta grave. Igualmente establece que el sistema de administración de recursos humanos sea desarrollado sobre la base del mérito y la eficiencia, las normas, las competencias y los procedimientos. Todo aunado a un justo y objetivo plan de compensaciones.

Otro de los objetivos fundamentales de la propuesta de Ley Orgánica es la unificación y uniformidad del procedimiento administrativo tributario, desarrollado en un solo texto normativo. Esta medida brindará la seguridad jurídica que los contribuyentes exigen.

La misma Propuesta de Ley fija las bases jurídicas del Tribunal, como un órgano extrapoder, es decir, no situado en la esfera de alguno de los tres poderes clásicos del Estado.

• El Tribunal elevado a rango Constitucional De igual modo, dentro de nuestras expectativas se encuentra elevar el Tribunal a rango Constitucional. Esta iniciativa ya fue emprendida mediante la incorporación de la jurisdicción administrativa tributaria que será ejercida por nuestra organización, según se ha previsto en el Artículo 497 del Anteproyecto de Acto Constitucional presentado por la Comisión de Reformas a la Constitución Política de la República. El Anteproyecto contempla la ampliación de las competencias del tribunal para dirimir

en la vía administrativa los conflictos que surjan, producto de los actos emitidos por las autoridades aduaneras, municipales y de la seguridad social.

Además, el Anteproyecto de Acto Constitucional señala que el Tribunal será un organismo autónomo, independiente y especializado que estará integrado por tres magistrados. Según el Anteproyecto de Acto Constitucional cada Órgano del Estado designará un magistrado para un período de 10 años.

- Expansión de la cobertura geográfica

El Tribunal Administrativo Tributario asume que la consecuencia inmediata de la efectividad de sus actuaciones será una mayor demanda de sus servicios en la medida en que las decisiones que se tomen sean circunscritas al ordenamiento legal y a los principios fundamentales del derecho tributario, por esto entre sus planes se encuentra la expansión de la cobertura geográfica mediante el establecimiento de oficinas en puntos claves del interior de la República.



VII. Conclusiones

La puesta en marcha de la nueva entidad ha dado inicio a un necesario proceso de revisión del debido cumplimiento de las normas que regulan el procedimiento administrativo tributario, por parte de los actores que intervienen en esta materia. Los esfuerzos están encaminados a lograr el respeto de los derechos y la exigencia de los deberes de las partes involucradas.

En un año de funcionamiento los avances logrados en este novel Tribunal han sido notables. El espíritu de equipo de nuestros colaboradores ha demostrado ser un indiscutible motor de propulsión de cambios positivos. La credibilidad en las actuaciones y decisiones del Tribunal es evidente, y la entrega profesional y el deseo de superación de los actores, sin lugar a dudas, serán los instrumentos para enfrentar grandes retos y lograr los objetivos propuestos.

LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LOS
 CONVENIOS TRIBUTARIOS.
 UNA ESPECIAL REFERENCIA A LA RED
 DE CONVENIOS DE PANAMÁ.

2

*Isabel Chiri Gutiérrez*³

1. Introducción

La doble imposición internacional se presenta en el contexto de las transacciones internacionales o también llamadas transfronterizas. Para comprender esta afirmación, se debe diferenciar entre la movilización de bienes y servicios de la movilización de los factores de producción de dichos bienes y servicios (equipos de producción, capital, trabajadores, etc.).

La movilización de bienes y servicios podría generar una doble imposición internacional pero en materia de los impuestos generales sobre el consumo, dependiendo de los sistemas impositivos de los países involucrados en la transacción (principios de origen o destino).

Es el segundo tipo de movilización

² Las ideas y opiniones expresadas en esta ponencia no reflejan, necesariamente, la posición de la firma en que la ponente desarrolla sus actividades profesionales.

³ Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú. LLM en Tributación Internacional por University of Florida, Levin College Becaria Fullbright. Ha sido profesora de Derecho Tributario de la Universidad Católica del Perú y a la fecha trabaja en Ernst & Young Panamá como Gerente en Impuestos Internacionales.

transfronteriza la que ha desarrollado el contexto para que, en algunos casos, la aplicación de los distintos sistemas impositivos genere una doble imposición internacional de la renta producida por las actividades económicas.

La presente ponencia trata la doble imposición internacional en materia de los impuestos a la renta y/o patrimonio, por lo que será materia de interés únicamente el segundo tipo de movilización explicado.

La ponencia tiene por finalidad contextualizar el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional, y explicar la estructura y aplicación de los convenios tributarios como mecanismo para contrarrestarla. No obstante ser una ponencia general, los ejemplos utilizados en su mayoría se relacionan con el sistema tributario de Panamá. Asimismo, se hará un breve desarrollo de la red de convenios tributarios de dicho país.

Para tal efecto, se ha desarrollado la ponencia en cuatro partes. La primera tiene por objeto definir la doble imposición jurídica internacional, a efectos de diferenciarla de la doble imposición económica. A su vez, se va tratar las razones por las que surge este fenómeno, especialmente en lo relacionado con los principios impositivos usados por los países en materia de renta. Luego se va explorar que la literatura ha venido atribuyendo a la doble imposición, y sobre la base de los cuales se ha construido la argumentación justificativa para tomar medidas que la atenúen o la eliminen. Finalmente, se describe las medidas que la atenúen o la eliminen. Finalmente, se describe las medidas que se han desarrollado para contrarrestar la doble imposición internacional, en el contexto unilateral de y bilateral.

En una tercera parte se abordará el origen de los Modelos de Convenios para evitar la doble tributación, más difundidos en el contexto internacional, como son el Modelo de la OCDE y el de las Naciones Unidas, así como sus principales diferencias. Posteriormente, se analiza la aplicación y

estructura de este tipo de Convenios.

Finalmente, la cuarta parte de la ponencia presenta un análisis de la red de Convenios vigentes de Panamá, con el objetivo de identificar los principales temas que aun requieren un desarrollo normativo, analizar los problemas interpretativos de los artículos más controversiales o sensibles, así como de aquellos que tienen particularidades propias respecto del Modelo OCDE y/o Modelo ONU.

2. La doble imposición jurídica internacional

Existe cierto consenso en la doctrina en definir a la doble imposición jurídica internacional como la imposición de dos impuestos similares en dos o más Estados⁴, respecto del mismo sujeto, de la misma renta y en el mismo periodo de tiempo⁵.

Ocurrirá este fenómeno, por ejemplo, en el caso de que una sociedad panameña pague \$10,000 a una compañía residente en el Estado A en el ejercicio 2012 con motivo de la prestación de servicios efectuados en dicho Estado A. En materia de servicios, la ley interna panameña sigue el criterio de

4 En términos de José Manuel Calderón Carrero, no se trata de una identidad de impuestos, sino de una similitud sustancial en base a criterios como la función del impuesto, su hecho y objeto imponible, entre otros. José Manuel Calderón Carrero. "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación". En SERRANO ANTON, Fernando. *Fiscalidad Internacional*. Ediciones CEF, 3era Edición, 2007, P.298

5 Esta definición en términos generales es desarrollada en: KLAUS VOGEL; *Double Taxation Conventions*. Tercera Edición. Londres: Kluwer Law International. 1997. P.2; PASQULES PINTONE, "Las medidas contra la doble imposición internacional". La experiencia europea y latinoamericana. En: *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*. Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar. Coordinadores Pasquales Pistone y Helen Taveira Torres. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005. P. 725



pagador como punto de conexión, en el caso de servicios prestados por personas cuyo domicilio está fuera de Panamá. En efecto, de acuerdo con la ley interna si el servicio recibido incide sobre la producción o conservación de renta panameña y la empresa local deduce el pago para efectos del Impuesto sobre la Renta, el pago por los servicios se consideran de fuente panameña y están sujetos a retención a una tasa efectiva del 12.5%, en la mayoría de los casos. Ahora bien, bajo la legislación del Estado A, la renta obtenida por la compañía también estará sujeta a imposición en España.

Como se observa una misma renta (\$10,000) obtenida en el mismo período de tiempo (ejercicio 2012) por un mismo sujeto (compañía del Estado A= será objeto de imposición de dos impuestos similares (impuestos a la renta) por dos Estados (Panamá y Estado A).

La doble imposición económica internacional contiene los mismos elementos característicos de la doble imposición jurídica, con excepción del sujeto. En otras palabras, en la doble imposición económica el énfasis está en la renta, aunque ésta sea objeto de imposición en sujetos diferentes. Lo relevante es que económicamente la misma renta sea objeto de imposición más de una vez.

El clásico ejemplo de la doble imposición económica es de los dividendos. Supongamos que una empresa panameña, que sólo obtiene rentas de fuente panameña, ha pagado el impuesto a la renta en Panamá sobre \$1,000,000 de utilidades obtenidas en el ejercicio 2012. Posteriormente, la empresa distribuye \$100,00 de dividendos a su accionista en el Estado B. De acuerdo con la legislación de dicho Estado, el accionista deberá tributar por los dividendos recibidos desde Panamá.

Esta vez se trata de una misma renta sujeta a imposición dos veces, aunque en cabeza de sujetos diferentes. La primera vez fue a título de renta gravable en Panamá y en cabeza de la empresa panameña. La

segunda vez fue a título de dividendos y en cabeza del accionista residente en el Estado B. Estamos en el contexto internacional porque la primera vez la renta tributa en Panamá, mientras que la segunda lo hizo en el Estado B.

El caso permite, además, comentar que la doble imposición económica puede situarse en el contexto interno. De acuerdo con la legislación panameña los dividendos distribuidos por una empresa que tenga aviso de operación (que es una licencia comercial) o genere rentas gravables en Panamá están sujetos a una retención del 10% en el caso de acciones nominativas. En ese sentido, la renta estaría sujeta a imposición dos veces en Panamá, cuando se obtiene como utilidad por la empresa y cuando se reparte como dividendo al accionista en Panamá.

El caso comentado también puede servir para poner un segundo ejemplo de la doble imposición jurídica internacional, ya que el accionista que fue gravado vía retención en Panamá por los dividendos recibidos, deberá a su vez tributar en su país de residencia.

2.1 Causas de la doble imposición

La causa más común del surgimiento de una doble imposición jurídica internacional es la aplicación por dos o más Estados de distintos criterios de asignación impositiva en sus territorios, criterios que son, también, denominados principios básicos de la fiscalidad internacional.

Los países, en su mayoría, utilizan los criterios de la residencia y/o de la fuente para sustentar la tributación de los sujetos en su territorio. El primero de los criterios es conocido en la doctrina fiscal internacional mayoritaria, como principio personalista, toda vez que el Estado utiliza como criterio de sujeción fiscal un atributo de los sujetos, de ahí que se sujetará a imposición a aquellos que se consideran residentes en la jurisdicción⁶. El segundo de los criterios

⁶ Algunos Estados incluyen como criterio de sujeción la nacionalidad; por ejemplo

es conocido, en cambio, como principio territorialista porque la imposición se justifica exclusivamente por la localización de la fuente de la renta dentro de los límites del territorio del Estado (por ejemplo, el lugar de ubicación de los bienes, del ejercicio de una actividad, de la funde de producción o pago de una renta).

La mayoría de los Estados combina ambos criterios. No obstante, la tendencia de los países exportadores de capital ha sido la de sustentar la tributación, principalmente, a partir del criterio de la residencia, frente al: i) constante y creciente movimiento de capitales en el mercado mundial, ii) la necesaria progresión de los impuestos, y iii) para controlar casos de evasión fiscal internacional, proporcionados por los beneficios fiscales, otorgados por los países con tributación favorecida⁷. Mientras que la tendencia de los países importadores de capital que combinan ambos criterios, ha sido la de ampliar el ámbito de aplicación del criterio de fuente a una mayor de cantidad de casos y así asegurar la imposición del capital extranjero que se localice en su territorio.

Por otro lado, diversos países de la región ha seguido el camino de sustentar la tributación exclusivamente en el criterio de la fuente, adoptando un sistema tributario territorialista, bajo la premisa económica de que esa adopción servirá para atraer inversores extranjeros que al tomar su decisión de inversión tienen conocimiento de que las rentas producidas fuera del territorio no estarán sujetas a imposición en el país⁸.

En aquellos Estados que combinan ambos Estados Unidos.

⁷ TAVEIRA TORRES, Heleno. ©La territorialidad en los impuestos directos y tributación de no residentes en el Brasil. En : Revisas AELE, Enfoque internacional, Agosto 2003, p. 30

⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando. Hacia un reformulación de los principios de sujeción fiscal. Ponencia presentada en la I Jornada de Derecho Tributario Globnl en el Instituto de Estudios Fiscales, 25 de noviembre del 2004. DOC. N.o 18/06, Instituto de Estudios Fiscales. P.12.

criterios, se generan dos formas distintas de tributación entre residentes y no residentes. El criterio de la residencia como punto de conexión con la protestad tributaria del Estado, justifica que las personas residentes de un país tributen por la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar en que se haya producido. Esta modalidad de tributación es conocida como “universalidad” o “renta mundial”. Por el contrario, los no residentes en un país, únicamente tributan en él por l as rentas producidas dentro de su territorio, se trata de la modalidad de tributación conocida como “principio de la fuente”.

El siguiente cuadro presenta una comparación de los países de América Latina que gravan, exclusivamente, en atención al criterio de la fuente, frente a los países que sustentan la tributación en el criterio de la renta mundial para los residentes y la fuente para los no residentes (en el cuadro aparecen bajo el rubro “Mundial”).

Cuadro 1

• Países	• Mundial
• Argentina	• Sí
• Bolivia	• Paera las personas físicas
• Brasil	• Sí
• Chile	• Sí
• Colombia	• Sí
• Costa Rica	
• Ecuador	• Sí
• El Salvador	• Sólo para rentas del capital
• Guatemala	
• Honduras	• Sí
• México	• Sí
• Nicaragua	
• Panamá	• Mundial para dividendos
• Perú	• Sí
• Rep. Dominicana	• Mundial para rentas de capital
• Paraguay	
• Uruguay	• Mundial para ganancias de Capital en personas jurídicas
• Venezuela	• Sí



• Fuente
• Para las personas jurídicas
• Sí
• Sí
• Sí
• Sí
• Sí
• Sí (solo aplica para personas jurídicas)

Fuente: Latin American Tax Handbook 2011.IBFD

Elaboración propia.

De acuerdo con lo expuesto, habrá doble imposición jurídica internacional cuando dos Estados aplican criterios diferentes de imposición para gravar una misma renta. El mismo ejemplo usado para explicar la doble imposición jurídica permitirá comprender lo que se acaba de explicar. Se comentó que la ley interna panameña sigue el criterio de pagador como punto de conexión para considerar la fuente panameña. En efecto, de acuerdo con la ley interna si el servicio recibido incide sobre la producción o conservación de renta panameña y la empresa local deduce el pago para efectos del Impuesto sobre la Renta, el pago por los servicios se consideran de fuente panameña y están sujetos a retención a una tasa efectiva del 12.5%, en la mayoría de los casos.

Conjuntamente con este criterio de fuente usado por la legislación panameña, se tiene el criterio de residencia aplicado por la legislación del Estado de donde es residente la empresa que presta el servicio. De ahí que, el ejemplo muestre un caso de doble imposición jurídica originado en la aplicación de dos criterios diferentes de

imposición por dos Estados.

Otra de las causas de la doble imposición jurídica se hala en la existencia de diferentes criterios usados por dos o más jurisdicciones para definir la residencia. Por ejemplo, algunos países sustentan la residencia de las personas jurídicas en el lugar de inscripción o constitución, mientras que otras jurisdicciones utilizan el criterio de lugar de administración. La aplicación de ambos criterios puede generar que una persona jurídica termine siendo considerada residente de dos jurisdicciones y, eventualmente, deba tributar como residente en ambos Estados.

Diferentes criterios de fuente usados por dos o más jurisdicciones, puede ser también causa del surgimiento de una doble imposición jurídica. El siguiente ejemplo permitirá entender el supuesto.

Una persona jurídica residente del Estado A presta servicios a una empresa panameña pero dichos servicios son prestados desde el Estado B. De acuerdo con la legislación de Panamá, el criterio de fuente en el caso de servicios prestados por un no domiciliado incluye el criterio de “pagador”, con las condiciones ya señaladas. Por su parte, la legislación del Estado B incluye en el caso de servicios como criterio de fuente únicamente el lugar de prestación de servicios, por lo que al ser prestados los servicios por el residente del Estado A en el Estado B, también se consideran de fuente en este último Estado. Habrá así una doble imposición, ya que tanto Panamá como el Estado B consideran una misma renta obtenida por el residente del Estado A como renta gravable.

2.2. Problemas asociados a la doble imposición jurídica

Uno de los principales problemas que tradicionalmente se ha vinculado con la doble imposición internacional ha sido que ésta limita la libre circulación, es decir la localización, de inversión entre los Estados⁹. El argumento detrás de esta

⁹ En ese sentido: CORDÓN ESQUERRO, Teodoro Manual de Fiscalidad Internacional,

afirmación es que los capitales deberían fluir a determinados lugares por razones de índole económica y no motivados por razones de índole fiscal (eligiendo aquella jurisdicción que permita una menor tributación efectiva). Se afecta el principio de neutralidad porque los impuestos no deberían representar un obstáculo a la mejor localización del capital en el mundo o impactar en las decisiones de los inversionistas.

De ahí que se abogue por la introducción de medidas que contrarresten los efectos de la doble imposición.

.3. Soluciones para contrarrestar la doble imposición jurídica internacional

A) Medidas Unilaterales

Son aquellas adoptadas por la legislación interna de los países. Corresponde al Estado que sustenta la imposición en un principio personalista para contrarrestar el efecto de la doble imposición sobre sus residentes cuando éstos obtuvieron rentas que se vieron afectadas a imposición en el extranjero. En ese sentido, a través de las medidas unilaterales sólo el Estado de residencia sufre pérdida de recaudación.

En la práctica internacional, son tres los principales tipos de medidas unilaterales que los Estados incorporan en su legislación interna.

Se puede optar por un sistema de crédito tributario, es decir, se concede al residente la posibilidad de deducir como crédito el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto resultante en su país, por lo que su aplicación se da a nivel de impuesto neto. El crédito está sujeto a reglas que limitan la posibilidad de aplicar el total del impuesto pagado en el extranjero. Usualmente, los

Tomo I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004. P.64; SERRANO ANTON, Fernando. *Fiscalidad Internacional*. Ediciones CEF, 3era Edición, 2007. P. 237; VICTOR UCKMAR, GIUSEPPE CORASANITI, PAOLO DE'CAPITANI DI VIMERCATE, RUBEN O. ASOREY, CRISTIAN J. BILLARDI. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Argentina: La Ley, 2011. Ps. 142-144

impuestos pagados en el extranjero, que serán objeto del crédito, no pueden superar el monto del impuesto que hubiese resultado si todas las rentas hubieran sido producidas en el Estado de residencia del sujeto, Así, si el impuesto pagado en el extranjero es superior a aquel que se aplica en el Estado de Residencia, el alivio a la doble imposición sólo recaerá sobre una parte del impuesto extranjero.

Este método permite equiparar la tributación de los residentes del Estado que lo aplica, aunque éstos inviertan en el extranjero. Por ellos se dice que es neutral desde la perspectiva de los países exportadores de capital¹⁰.

Un segundo método es el sistema de la exención, de acuerdo con el cual las rentas que fueron sujetas a imposición en el extranjero se consideran exentas en el Estado de residencia y por lo tanto no sujetas a imposición. Sin embargo, cuando el Estado aplica un sistema de imposición con tasas progresivas, se suele incluir las rentas exentas a efectos de determinar las alícuotas correspondientes. Algunos países también limitan la exención a que la renta haya sido efectivamente gravada en el país extranjero, o a que el impuesto aplicable supere un porcentaje mínimo.

Un tercer método es el de la deducción. Este método está menos difundido pero no por ello deja de ser importante mencionarlo. Consiste en la aplicación del impuesto pagado en el extranjero para deducir la base imponible del impuesto correspondiente, de una manera similar a la deducción de los gastos. Al efectuarse la deducción a nivel de la base imponible sólo se logra eliminar la doble imposición sobre una parte de la renta. Es decir que por un impuesto de \$100, deducido a nivel de la base imponible en un país que aplica una alícuota de 25%, es como si sólo se permitiera la deducción de \$25, por lo que el resto (es decir \$75), mantendrán la doble imposición sin ningún mecanismo de alivio.

10 RAMÓN FALCA Y TELLA, ELVIRA PULIDO GUERRA. *Derecho Fiscal Internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010. P.97.

B) Medidas bilaterales: Convenios para evitar la doble tributación.

A través de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI o CDIs en plural), los fiscos de los Estados donde residen las personas o empresas que realizan transacciones internacionales, pueden reducir la pérdida de recaudación producida por el otorgamiento de medidas unilaterales. Esto es así porque se logrará trasladar parte de la pérdida al fisco del Estado donde se localiza la renta, y que sometió ésta a imposición bajo el criterio de fuente. En ese sentido, ya no sólo el Estado de residencia, sino también el Estado que aplicó el criterio de fuente, se verá afectado con una pérdida en la recaudación.

Es común encontrar en la literatura como justificación para la eliminación de la doble imposición a través de la negociación de convenios tributarios, el argumento de que a pesar de la pérdida de recaudación que se generaría en los Estados donde se localiza la renta, los tratados son un instrumento primordial para la atracción de inversiones. Este enunciado justificativo parte de la premisa que al eliminarse o reducirse la doble imposición, la variable tributaria no tendrá mayor influencia en la decisión de la localización de la inversión. Así, el país resultará más atractivo en términos relativos que aquellos que mantienen la doble imposición.

Bajo ese argumento, la pérdida de recaudación que la aplicación de un CDI producirá en un país importador de capital, se verá compensada con la mayor inversión que debería llegar luego de que se cuente con una red más extensa de tratados tributarios.

Sin embargo, mayor evidencia empírica es necesaria demostrar que para el país receptor de la inversión, las pérdidas de recaudación son menores a las ganancias producidas por la atracción de inversión extranjera directa.

Si bien hay estudios sobre el tema en el ámbito de los países desarrollados, no hay estudios enfocados en América

Latina, mayoritariamente importadores de capital. Sólo se sabe de un estudio que viene realizando el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, dirigido a explorar este tema con apoyo del *international Tax Compact* de Alemania¹¹.

Los CDIs funcionan de una manera previa en algunos casos, impidiendo que surja el problema, y en otros casos funciona de una manera posterior atenuando el efecto de la doble imposición una vez que ésta ya ocurrió.

Los convenios cumplen una función pre surgimiento de la doble imposición, cuando la causa de ésta se halla en la aplicación de criterios de residencia diferentes en los dos Estados que han suscrito el Convenio. Ello ocurre porque la aplicación de un Convenio a un caso concreto requiere que se determine cuál de los dos Estados involucrados será considerado el Estado de residencia.

Esta determinación se efectúa sobre la base de la definición de residente incluida en el Convenio, definición que tiene reglas para eliminar los supuestos de doble residencia a efectos de que la persona se considere residente sólo de uno de los dos Estados. Es importante mencionar que el hecho que uno de los dos Estados adopte un sistema territorial, no le impide ser considerado el Estado de residencia, dependiendo del caso bajo análisis.

Esta función previa se cumple, en algunos casos, cuando la causa de la doble imposición es la aplicación de principios diferentes de imposición entre los Estados mientras un Estado grava la renta de un sujeto bajo el principio de residencia, el otro lo hace bajo el principio de la fuente. En efecto, en algunos tipos de rentas, los Convenios mantienen exclusivamente la imposición en el Estado que se considere el de residencia de la persona que obtiene la renta. La limitación total de la potestad tributaria de la fuente impide que llegue a surgir la doble imposición.

¹¹ Programa de Cooperación Alemana.

Una función post surgimiento de la doble imposición ocurre cuando los Estados contratantes negocian la imposición compartida de la renta, es decir se mantiene la imposición en fuente también, pero en algunos casos se establece un límite a la tasa impositiva aplicable en el Estado del cual no es residente la persona que obtiene el ingreso. Si no se establece una tasa límite o la tasa del impuesto aplicable en la ley interna resulta menor, no habrá afectación recaudatoria para ese Estado, pero si ésta es mayor sí habrá un sacrificio.¹²

Siempre es el Estado de residencia el que debe eliminar la doble imposición, ahí donde el convenio no limita totalmente la imposición en el otro Estado. Para ello, el CDI incluye un artículo que recoge los métodos de eliminación de la doble imposición que cada Estado va adoptar. Este Artículo suele ser el artículo 23 pero puede variar la numeración.

Usualmente, el método elegido por los países para eliminar la doble imposición coincide con el que tienen en su legislación interna. Corresponde al Estado de la residencia aplicar el método de eliminación de la doble imposición.

El método de la exención suele ser adoptado en un CDI por los países con sistema territorial, toda vez que por su ley interna sólo están gravadas las rentas localizadas en su jurisdicción. De ahí que, en la mayoría de los casos, si una renta está localizada en otro Estado, no estará a su vez localizada en el Estado que adopta un sistema territorial.

Por ejemplo, todos los convenios suscritos por Panamá incorporan el método de la exención para dicho país, el cual deberá ser aplicado cuando un residente de Panamá obtiene un ingreso que es gravado en el otro Estado y de acuerdo con el Convenio, este otro Estado no estaba limitado para la imposición de esa renta. Panamá, como Estado de la residencia en el caso concreto, deberá considerar las rentas exentas. Sin

¹² Las reglas de distribución comentadas serán objeto de un mayor análisis en el acápite 3.3 de la presente ponencia.

embargo, en la mayoría de los casos, no habrá un problema recaudatorio para Panamá, toda vez que si la renta fue objeto de imposición en otro Estado, a pesar de que el sujeto no se considera residente de éste, es porque la renta está localizada ahí.

Así, una renta localizada en otro país, difícilmente podrá a su vez ser considerada de fuente de Panamá, estado por lo tanto fuera del ámbito de aplicación del Impuesto Sobre la Renta en Panamá. Sin duda, la excepción se da cuando la doble imposición surge por el uso diferente de criterios de fuente, por lo que aun cuando la renta sí calificara como ingreso de fuente Panameña, sujeta al Impuesto; en virtud del Convenio que considera al sujeto como residente de Panamá y no limita la imposición en el otro Estado, Panamá deberá considerar la renta exenta.

El método de deducción, por los problemas que se explicó anteriormente, no ha sido recogido en ninguno de los Modelos de Convenios para evitar la doble imposición.

C) Preferencia por medidas bilaterales respecto de las unilaterales

Las ventajas de aplicar medidas bilaterales para atenuar la doble imposición, en lugar de medidas unilaterales, son varias.

Primero, las medidas unilaterales no impiden que surja la doble imposición, son un mecanismo posterior de solución para atenuar sus efectos. Como ya se explicó, dependiendo del método usado, no siempre se elimina en su totalidad. En cambio, mediante los Convenios se ataca en algunos supuestos el problema de la doble imposición de manera previa, es decir, impidiendo que ésta surja. Ello se logra a través del reparto de potestad impositiva entre los Estados, uniformización de los conceptos, aplicación de normas de precios de transferencia para ajustes recíprocos de las bases imponibles.

Segundo, las medidas bilaterales se presentan como mecanismos más eficientes

que las medidas unilaterales porque a través de ellos, las personas que operan en el ámbito internacional obtienen un mayor grado de certeza sobre el tratamiento tributario que les resultará aplicable. Ello debido a que mientras las leyes cambian frecuentemente, los Convenios permanecen mucho más tiempo sin ser modificados. Así, las reglas sobre el ámbito de aplicación de los diversos tipos de ingresos incluidos en el Convenio (ej. Dividendos, intereses, regalías) y las tasas máximas que se pueden imponer vía retención en los Estados de dónde se considera procedente el ingreso, permanecerán inalterables por un mayor tiempo, dando una mayor certeza a los inversionistas¹³.

Como una ventaja adicional, se aprecia las ventajas de una solución abordada a través de la negociación. En el contexto de la doble imposición existen dos Estados involucrados, que cuando utilizan un CDI para contrarrestar la doble imposición, entran en una negociación en la que ambos Estados acordarán en qué tipo de rentas pueden efectuar concesiones y renunciar total o parcialmente a la imposición.

3. Convenios para Evitar la Doble Imposición

3.1. Origen

La existencia de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición no es un tema nuevo en la historia de los países. Los convenios más antiguos datan de 1869, como ocurre con el Convenio entre Prusia y Sajonia, o el De Austria y Hungría. Se trataban de convenios que se establecían sólo entre Estados que formaban parte de una unión de Estados¹⁴.

Sin embargo, históricamente se asocia el inicio de una mayor intensificación en

el debate y promoción de este tipo de Acuerdos, a la época que deriva del fin de la primera guerra mundial.

Este período se caracterizó por un aumento de la interdependencia económica y cooperación entre los países, así como un alto incremento de la imposición sobre la renta; lo que evidenció la necesidad de adoptar medidas que contrarresten los supuestos de doble imposición que se daban entre los países¹⁵.

Por un periodo de aproximadamente 25 años (1921 - 1946), La Sociedad de naciones enfocó su trabajo en la búsqueda de soluciones para evitar o contrarrestar la doble imposición, con la finalidad de aplicarlas a los países del mundo, siendo quizás la parte más importante de este trabajo, el desarrollo de un Modelo de Convenio. En su último reporte de Marzo de 1946, la Sociedad de las Naciones manifestó su deseo de que las Naciones Unidas continúe este proyecto.

En la Sociedad de Naciones, los países europeos tuvieron un rol predominante, principalmente el Comité de Expertos de Asuntos Fiscales. No obstante, se invitó a participar en las conferencias y comisiones a representantes de países no miembros. El primer Modelo redactado por la Sociedad de Naciones para la eliminación de la doble imposición en materia del impuesto a la renta data de 1929. Posteriormente, se redactó un segundo Modelo en 1943 en México, conocido como el Modelo de México, que evidencia la influencia de países no europeos. Su redacción incluyó la participación de nueve miembros de países de Latinoamérica. Quizás por ello, en este borrador el principio de la fuente tiene una preponderancia mayor. Por el contrario, el Modelo de Convenio preparado en Londres, sí tuvo una participación prioritaria de países europeos, lo que se refleja en su texto¹⁶. Ninguno de

13 Mogen Rasmussen. Doble tributación internacional. Países Bajos: Wolters Kluwer, 2011, p.11.

14 KLAUS VOGEL. "Derecho Tributario Internacional. En: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo Primero. Colombia: Temis. 2001. P. 727.

15 Ibid. Además, Victor Uckmar, Giuseppe Corasanti, Paolo De'Capitani di Vimercate. Manual de Derecho tributario internacional. Al cuidado de Mauricio A. Plazas Vega. Colombia: Temis. 2010. P.7.

16 A.J. Van Den Tempel. Relief from double taxation. Universidad de Amsterdam, 1967. P. VII-9

estos tres modelos fue aceptado de manera unánime, por el contrario, presentaban entre ellos muchas diferencias¹⁷.

Con la creación de las Naciones Unidas, en reemplazo de la Sociedad de Naciones, el tema de un Modelo para evitar la doble imposición, que buscará conciliar las posiciones planteadas entre el Modelo de Londres y el Modelo de México fue parte de la Agenda; sin embargo no se materializó.

El tema retorno al ámbito de los países europeos, con la creación del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea¹⁸ en 1956¹⁹, Comité que recibió el encargo de estudiar los problemas relacionados con la doble imposición, y teniendo en cuenta los Convenios existentes entre los países miembros de la Organización, plantear qué impuestos deberían ser incluidos en los convenios, estandarizar los conceptos y analizar los mejores métodos de eliminación de la doble imposición, entre otros temas. Como resultado del trabajo realizado por el Comité Fiscal, un primer Modelo de Convenio fue publicado en 1963 bajo el título "Borrador de Convenio de Doble Tributación en Ingreso y Capital". Este primer Modelo se sustenta en el trabajo desarrollado entre 1956 a 1961 de quince grupos de trabajo del Comité Fiscal, cada uno compuesto por delegados de dos países, encargados de trabajar en un artículo específico del Modelo y de reportar los avances del análisis a los otros países en Los encuentros del Comité Fiscal²⁰.

17 KLAUS VOGEL. *Double Taxation Conventions*. Tercera Edición. Londres: Kluwer Law International. 1997. P. 2.

18 Esta organización fue creada en 1948 y es el antecedente de la OCDE.

19 Por Resolución adoptada el 16 de marzo de 1956.

20 JOHN AVERY JONES. "Understanding the OECD Model Tax Convention. The Lesson of History". En. *Florida Tax Review*. Volume 10. 2009. P.4.

Los archivos del trabajo realizado por los 15 grupos de trabajo del Comité Fiscal se encuentran publicados en la página web: www.taxtreatieshistory.org que es un proyecto desarrollado y auspiciado por las siguientes entidades; OCDE; Institute for Austrian and International Tax law Vienna; IBFD; Universia Católica del Sacro Cuore; IFA Canadian Branch;

La Organización para la Cooperación Económica Europea fue reorganizada en 1961 para convertirse en la hoy conocida Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Este cambio no modificó el trabajo que venía haciendo el Comité Fiscal, sólo cambió su denominación en 1971 por Comité de Asuntos Fiscales. Sin embargo, entraron en escena Canadá y Estados Unidos y, con el tiempo, otros países no europeos. Quizás por ello, el Modelo de 1963 y sus Comentarios fueron objeto de revisión y en 1977 se publicó una segunda versión. El trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha estado en constante evolución, entre otra razones, por los cambios económicos se han ido dando en un mundo cada vez más integrado.

En 1991, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Modelo de Convenio ambulatorio, bajo la premisa que la revisión del Modelo y de sus comentarios debía ser un trabajo en permanente proceso. Por ello, se tomó la decisión de publicar periódicamente modificaciones sin tener que esperar a efectuar una revisión completa²¹. Así se han publicado modificaciones al Modelo de Convenio en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, y la última en el 2010.

3.2. Modelos de Convenios

Los Modelos de CDI más difundidos en el ámbito internacional son el Modelo de la OCDE, cuya última versión es del año 2010 (Modelos OCDE) y el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (Modelo ONU), cuya última versión es del año 2011.

La primera versión del Modelo de las Naciones Unidas data del año 1980 y se basó principalmente en el Modelo OCDE de 1977. A diferencia del Modelo OCDE, el Modelo ONU fue pensado como un Modelo que pudiera servir en negociaciones entre países desarrollados y aquellos en desarrollo. Bajo Canadia Tax Fundation.

21 KLAUS VOGEL. *Double Taxation Conventions*. Tercera Edición. Londres: Kluwer Law International. 1997. P.3

esa premisa, en 1967 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas tomó la decisión de solicitar a la Secretaría General la constitución de un grupo de trabajo de expertos para trabajar en el tema. Este grupo de expertos, constituido en 1968, publicó primero, en 1979, un Manual de Negociación de Convenios Tributarios entre países desarrollados y países en desarrollo. Posteriormente, en 1980 publicó el primer Modelo de Convenio de Doble Imposición entre países desarrollados y en desarrollo²². Este Modelo fue actualizado en el 2001 y la última actualización es del año 2011.

La evolución del Modelo de la OCDE ha sido explicada en el acápite anterior. La importancia del Modelo de la OCDE no se halla únicamente entre los países miembros de dicha organización; su impacto se ha extendido incluso a los países no miembros. En efecto, el Modelo OCDE ha venido siendo usado como documento de referencia en las negociaciones entre países miembros de la OCDE y no miembros, e incluso cuando la negociación es entre dos países que no son miembros.

Su relevancia también se evidencia en el hecho que ha sido usado como base para la construcción del Modelo de las Naciones Unidas, como fue reconocido en la introducción de los Comentarios del Modelos del 2001. Al respecto, se señala que el Grupo de Experto de las Naciones Unidas se basó en el Modelo de la OCDE de 1977 con el propósito de aprovechar la experiencia técnica plasmada en ese Modelo y sus Comentarios, así como por razones prácticas, ya que el Modelo de la OCDE será usados por los países miembros en sus negociaciones con países no miembros²³.

No obstante tener la misma estructura y propuesta de articulado, ambos Modelos presentan algunas diferencias sustanciales vinculadas con la realidad económica los países a los cuáles están dirigidos.

22 Introducción al Modelo de Doble Tributación de la ONY de 1980. Párrafos 8 a 10.

23 Ver párrafo 9 de la Introducción a los Comentarios del Modelo ONU del 2001.

Así, el Modelo OCDE al haber sido concebido como un Modelo para negociaciones entre países industrializados y principalmente exportadores de capital, establece reglas a favor de los intereses de estos Estados. Estas medidas estaban dirigidas a asegurar la imposición en el Estado de residencia de las personas, aun cuando la renta haya sido localizada en inversiones fuera de dicho Estado. En ese sentido, la mayoría de las disposiciones del Modelo OCDE están orientadas a que sea el país de la fuente, o sea el país donde se destina la inversión, el que soporte un mayor sacrificio o renuncia a la imposición.

Por el contrario, el Modelo de la ONU pensando para servir en negociaciones entre países desarrollados y países en desarrollo o principalmente importadores de capital, introduce variables al Modelo OCDE con la finalidad de mantener un mayor grado de imposición en el Estado donde se localice la renta. El principio de territorialidad ha estado vinculado históricamente a los países de Latinoamérica. La adopción de un sistema puro territorial fue migrando con los años, en varios países latinoamericanos, hacia un sistema que combina los principios de residencia y fuente. Sin embargo, el ámbito de aplicación de criterio de fuente se ha mantenido amplio en la mayoría de estos países.

La preferencia de este criterio frente a la renta mundial ha sido una de las principales causas de confrontación entre los países de la región, y los países desarrollados en las negociaciones de un CDI²⁴. Como resultado, la mayoría de los convenios suscritos entre un país de la región y un país más desarrollado, constituye una mezcla de las disposiciones de ambos Modelos.

3.3. Aplicación y Estructura de un CDI

24 Como explica Ramón Valdes Costa, el principio de fuente ha sido propugnado en las reuniones latinoamericanas, en las distintas Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario desde el origen del debate. Para un mayor estudio de los antecedentes históricos ver: VALDES COSTA, Ramón. Estudios de Derecho Tributario Internacional. Montevideo. 1978.

Como premisa principal es importante enfatizar que los CDIs no crean impuestos sino que sólo cumplen una función negativa de delimitar la potestad impositiva de los Estados²⁵. La potestad tributaria de los Estados para la creación de los impuestos es desarrollada por la ley interna. Se encuentra en la normativa interna los criterios de fuente, tasa impositiva u otros temas relacionados con la determinación de la obligación tributaria.

Un CDI, una vez recepcionado en el sistema jurídico de un Estado, restringe su potestad tributaria a través de las reglas de distribución pactadas. El Convenio limita la aplicación de la ley tributaria interna, por ejemplo a través de reducción en las tasas impositivas que resultarían aplicables.

Hay una relación permanente entre la ley interna y el Convenio, cuando se aplica éste último a un caso concreto. Primero se aplica la ley interna, las reglas de potestad, calificación, y fuente previstas en la legislación, a efectos de determinar si un determinado hecho es objeto de imposición. En un segundo momento, y sólo si se estableció que la operación estaba sujeta a imposición por la ley interna, se acude al Convenio a efectos de analizar la regla de distribución que resulta aplicable. En este segundo momento, la clasificación otorgada por el Convenio a la renta en cuestión, es la que resulta aplicable, no así la definición prevista en la ley interna. Finalmente, cuando resulte procedente, se retorna a la ley interna a efectos de determinar cómo se va gravar la renta, considerando los límites previstos en la regla de distribución aplicada.

La aplicación de un convenio para evitar la doble imposición a un caso concreto requiere que se determine cuál de los dos Estados

²⁵ En ese sentido: PASQUALE PISTONE. Op. Cit. P. 732; TULLIO ROSEMBURG. Derecho Tributario Internacional. Volumen 1. Barcelona: El Fisco. 2008. P.28; KLAUS VOGEL. Double Taxation Conventions. Tercera Edición. Londres: Kluwer Law International. 1997. P. 20; ALBERTO XAVIER. Derecho Tributario Internacional. Conceptos Fundamentales. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005. P. 120.

involucrados será considerado el Estado de residencia. Esta determinación se efectúa sobre la base de la definición de residente incluida en el Convenio.

La definición de residente es de vital importancia porque de la calificación como residente de uno de los dos Estados contratantes, dependerá si una persona está legitimada para solicitar la aplicación de los beneficios de un Convenio en el otro Estado. En efecto de acuerdo con el artículo 1 del Convenio, éste se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

La estructura general del Convenio incluye un primer bloque de artículos (art. 1 y 2) que tratan del ámbito de aplicación del Convenio, en cuanto a las personas y a los impuestos comprendidos. Un segundo bloque de artículos (art. 3 al 5) que desarrollan las definiciones de algunos términos usados en el Convenio. Un tercer bloque de artículos que recogen las reglas de distribución de la potestad tributaria entre los Estados en materia de rentas (art. 6 al 21); sí se pactó incluir en el ámbito de aplicación del Convenio los impuestos patrimoniales, el artículo 22 establece las reglas de distribución en materia del patrimonio. Un cuarto bloque de artículos que trata sobre los métodos para eliminar la doble imposición aplicable a cada Estado contratante (art. 23). Finalmente un bloque de artículos que recogen reglas especiales, tales como, el principio de no discriminación, intercambio de información, procedimiento amistoso entre las autoridades competentes de cada Estado (art. 24 al 27).

En el tercer bloque que contiene las reglas de distribución de la potestad impositiva entre los Estados contratantes, se puede diferenciar entre aquellas reglas que limitan completamente la potestad tributaria de uno de los Estados y la reconocen sólo a favor del otro, y las reglas que distribuyen la potestad tributaria entre ambos Estados. En este último caso puede incluirse un límite máximo de retención en el Estado de la fuente, o no.

Las reglas de distribución que delimitan la potestad impositiva sólo a favor de uno de los Estados (usualmente a favor del Estado de residencia) son reconocidas por el uso de la frase “solo deben ser gravadas”. Las reglas que distribuyen la potestad tributaria entre ambos Estados son reconocidas por el uso de la frase “pueden ser gravadas”.

Respecto del primer tipo de reglas de distribución no será necesario aplicar las medidas de eliminación de la doble imposición pactadas en el Convenio. Cuando es recogida, suele ser reconocida sólo a favor del Estado de residencia.

En cambio, en el caso del segundo tipo de reglas de distribución, sí será necesaria la aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición pactados. Siempre es el Estado de residencia es el que debe eliminar la doble imposición, ahí donde el convenio no limita totalmente la imposición en el otro Estado. Para ello, el CDI incluye un artículo que recoge los métodos de eliminación de la doble imposición que cada Estado va adoptar. Este artículo suele ser el artículo 23 pero puede variar la numeración. Los Estados suelen incorporar el método que tienen en su legislación interna, y en el caso de los países con sistema territorial, el método elegido es el de la exención por ser acorde con su sistema impositivo.

Un ejemplo del primer tipo de reglas de distribución es el artículo 8 (Transporte Marítimo y Aéreo) del Modelo de la OCDE, el cual prevé que “*los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa*” [subrayado incluido]. Cabe señalar que los tratados firmados por Panamá que se encuentran en aplicación, incluyen una variación de la regla del Modelo OCDE a efectos de que la renta se sujete a imposición solo en el Estado de residencia de la empresa; con excepción de España y Francia que tiene un artículo como el del Modelo OCDE.

Un segundo ejemplo se encuentra en el

tratamiento a las pensiones, el Artículo 18 del Modelo OCDE sólo reconoce potestad impositiva al Estado de residencia de la persona que recibe la pensión. De los 9 convenios suscritos por Panamá que se encuentran en vigencia²⁶, los suscritos con Barbados²⁷, España, México, Qatar, Singapur, Corea y Francia²⁸, siguen el Modelo OCDE en este tratamiento. En ese sentido, aun cuando la ley interna del otro Estado (Estado de la fuente en el caso concreto) estableciera un criterio de fuente que permitiera la imposición de la pensión; en virtud del Convenio el Estado de la fuente no debería gravar la renta, por lo que no surgiría una doble imposición.

El segundo tipo de reglas de distribución cumple una función post surgimiento de la doble imposición y ocurre cuando los Estados contratantes negocian la imposición compartida de la renta, con o sin limitación en la tasa impositiva aplicable en el Estado del cual no es residente la persona que obtiene el ingreso.

Por ejemplo, en el artículo 11 del Modelo OCDE (Intereses), el cual luego de reconocer en el párrafo 1 la potestad impositiva del Estado de residencia de quien recibe los intereses; prevé en el párrafo 2 que “... *dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses (...)*”. Cabe señalar que todos los tratados firmados por Panamá que se encuentran en aplicación, incluyen un texto similar al del Modelo OCDE, aunque la tasa máxima de imposición en el Estado del que proceden los intereses varía.

26 Los Convenios con Francia y Corea aplicarán a partir del 1 de enero del 2013.

27 Aunque en este Convenio hay una excepción para el caso de las pensiones pagadas en virtud de la legislación de seguridad social de un Estado. Ver apartado 2 del artículo 18 del Convenio.

28 El Artículo 17 (Pensiones) del Convenio con Francia tiene una excepción que permite mantener la imposición en fuente. Ver apartado 2 del Artículo 17.

Este segundo tipo de regla de distribución también se encuentra en todos los CDIs suscritos por Panamá que se encuentran en aplicación, en materia de regalías. La regla de distribución no limita la imposición en el Estado de residencia, tampoco lo limitan en el otro Estado. Sin embargo, en este último se establece un monto máximo de alícuota respectiva, la cual es de 5% en el caso del convenio con España, Luxemburgo, Países Bajos, Singapur, Francia, de 6% en el Convenio con Qatar, 7.5 en el Convenio con Barbados, 10% en el Convenio con México y Corea²⁹. Como en la mayoría de los casos, la tasa de retención de la ley interna de Panamá será del 25% que se aplica sobre el 50% de la renta, dando una tasa efectiva del 12.5%, habrá un sacrificio recaudatorio de parte de Panamá cuando éste país no sea considerado el Estado de residencia, mayor o menor dependiendo del Convenio en aplicación. El sacrificio también será soportado por el Estado de residencia, ya que respecto del monto que sí ha sido sujeto a imposición en fuente, es decir hasta el límite previsto en el Convenio, el Estado de residencia es el llamado a eliminar el efecto de la doble imposición que ya ocurrió.

Es importante mencionar que los convenios para evitar la doble imposición no siempre son generales, en el sentido de abarcar todo tipo de ingresos; sino que algunas veces se negocian convenios limitados a un tipo de renta, lo que se ha dado generalmente en el caso del transporte internacional. A modo de ejemplo, Panamá suscribió con los Países Bajos un convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta, limitado al tráfico internacional, el cual fue firmado en La Haya el 28 de abril de 1997. A su vez, en octubre del 2010 se firmó un Convenio para evitar la doble imposición general, el cual, en el artículo 8 hace la precisión que éste último convenio no afectará lo pactado en el Convenio de 1997.

²⁹ En el Convenio con Corea aplica una tasa límite reducida de 3% cuando la regalía es por el uso o derecho de usar equipos comerciales, industriales o científicos.

De otro lado, en el texto de un CDI no hay ninguna referencia al término “Estado de la fuente”, aunque éste es utilizado comúnmente para efectos didácticos, por oposición al Estado de residencia en un caso concreto de aplicación de un Convenio.

Como ya se ha explicado antes, por Estado de la fuente se hace referencia a la jurisdicción donde se encuentra localizada la renta. Sin embargo, bajo el texto de los convenios, las reglas de distribución hacen referencia al “Estado de la residencia”, al “otro Estado”, por oposición, o a algún criterio específico de localización. Por ejemplo, en el caso de los intereses, citado en párrafos anteriores, la regla de distribución del artículo 11 hace referencia a que además del Estado de residencia, los intereses pueden someterse también a imposición en el Estado de donde proceden los intereses, siendo que de acuerdo con el párrafo 5 del artículo 11, los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado.

Por ello, mientras que la clasificación de un Estado como el Estado de residencia sí tiene efectos legales en el Convenio, la determinación práctica de cuál es el Estado de la fuente, no tiene mayor efecto legal³⁰.

Explicar las reglas de distribución de cada uno de los tipos de ingresos escapa los alcances de esta ponencia. No obstante, es importante enfatizar que en materia de las rentas empresariales la regla recogida en el CDI (artículo 7 del Modelo OCDE) es que a menos que una empresa residente de un Estado tenga un establecimiento permanente en el otro Estado, los beneficios de esa empresa no podrán someterse a imposición en este último Estado (para efectos prácticos, “Estado de la fuente”). De haber un establecimiento permanente, las rentas atribuibles a él tributarán de acuerdo con el tratamiento del artículo 7. La excepción a esta regla, prevista en el mismo

³⁰ KLAUS VOGEL. “State of Residence may as well be State of Source- There is no contradiction”. En: Boletín Tax Treaty Monitor. IBFD. 2005. P. 422.

artículo 7 (en su párrafo 4) es que cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del Convenio, serán dichos artículos los que resulten aplicables.

En síntesis, a pesar de que no exista un establecimiento permanente en el Estado fuente, se podría mantener la imposición en éste último si la renta empresarial puede ser categorizada, para efectos del Convenio, dentro de alguno de los artículos cuya regla de distribución distribuye la potestad tributaria entre ambos Estados.

La regla prevista en el artículo 7 parte de la premisa que la justificación para someter a imposición las rentas empresariales, en un Estado distinto al de su residencia, está en la creación de importantes vínculos económicos entre la empresa y ese Estado. La figura del establecimiento permanente otorga ese vínculo a una empresa por su participación de modo relevante en la “vida económica” de un Estado.

El concepto del establecimiento permanente, como se puede observar, resulta de vital importancia en el contexto de la imposición de las rentas empresariales. A los Estados importadores de capital les interesa contar con una definición amplia del concepto, como la que es desarrollada por el Modelo ONU, porque ello permitirá mantener en fuente mayores supuestos de imposición. El artículo 5 del CDI desarrolla el concepto de establecimiento permanente y los distintos supuestos que generarían su configuración.

Como un tema adicional a la estructura de un CDI, se debe prestar atención a las cláusulas anti-abuso que éstos pueden contener. La identificación de una de estas cláusulas es muy importante en el proceso de aplicación de un Convenio porque como consecuencia de ella, los beneficios del Convenio podrían ser negados a una persona a pesar que es considerada residente de uno de los Estados contratantes y cumplir con los requisitos de la regla de distribución correspondiente.

Algunos CDIs contienen un artículo general de limitación de beneficios, o cláusulas

especiales anti-abuso del convenio. La finalidad de este tipo de cláusulas es evitar el uso de los Convenios por personas que en principio no deberían beneficiarse de ellos.

Si bien el Modelo OCDE no contiene un artículo específico de limitación de beneficios o de cláusulas anti-abuso - con excepción de la figura del beneficiario efectivo-; los Comentarios al Modelo sí incluyen un conjunto de cláusulas anti-elusión a fin que los Estados decidan si desean incluirlos en los textos negociados.

Este conjunto de medidas están explicadas en el Comentario al Artículo 1 del Modelo OCDE y se sustentan principalmente en dos informes de la OCDE emitidos sobre el tema: el informe sobre Convenios de doble tributación y el uso de compañías controladas (1986), y el informe sobre Convenios de doble tributación y el uso de compañías instrumentales (1986).

Cuando se incluye un artículo general de limitación de beneficios, éste se aplica para efectos de todos los beneficios del Convenio, y en síntesis tiene por objetivo garantizar que quien busca aplicar el Convenio tenga una vinculación efectiva con el Estado de residencia.

Por su parte, los artículos anti-abuso son de distinto tipo y no siempre se aplican a todos los artículos del Convenio, sino que usualmente, tienen una incidencia puntual en algunos tipos de rentas o supuestos. Su objetivo es evitar situaciones de doble imposición, el uso de intermediarios para gozar los beneficios previstos en algunos artículos del Convenio, y en general, asegurar que los beneficios sean aplicados a favor de quienes efectivamente y en última instancia son personas residentes de alguno de los dos Estados.

El abuso de los Convenios, asociado a este tipo de artículos, es conocido en la doctrina como “Treaty shopping”. El origen de este concepto se asocia a los Estados Unidos y al término “forum shopping” que en dicho país era usado para describir la situación en

el proceso civil, de acuerdo con la cual, un litigante trataba de “comprar” la jurisdicción en la que se esperaba recibir un tratamiento más favorable. Aplicando analogía, entre 1977 y 1981, David Rosenbloom, Asesor de Tributación Internacional en el Departamento de Tesoro de los Estados Unidos, usó el término “treaty shopping” para describir la práctica de algunos inversores para hacer uso de un convenio para evitar la doble tributación, a través de la constitución de una entidad en el Estado que tuviera un tratamiento más favorable con el Estado de la fuente, es decir, el Estado donde el inversor localiza la renta³¹

La introducción de este tipo de artículos, especialmente cuando incorporan criterios objetivos, tiene la ventaja de cerrar la clásica y no terminada discusión sobre los límites que separan la planificación fiscal internacional legítima y el treaty shopping. Cuando los Estados optan por incluir determinados artículos o medidas anti-abuso en el Convenio, ya están optando por una posición sobre el tema respecto de determinadas estructuras o supuestos.

Finalmente, aunque no serán temas a tratar en esta ponencia, se debe resaltar que los CDIs persiguen actualmente otros fines, además de la eliminación de la doble imposición, como son el fortalecimiento de la cooperación entre las Administraciones Tributarias, especialmente a través del intercambio de información efectivo, y la asistencia mutua en la recaudación; también hay un compromiso con el principio de no discriminación.

3.4. Interpretación de Convenios y problemas de doble imposición

La finalidad de evitar la doble imposición, eliminarla o reducirla podría no concretarse, a pesar de la aplicación de un CDI, por razones vinculadas con su interpretación.

31 REUVEN AVI-YONAH and CHRISTIANA HJI PANAYI. “Rethinking Treaty-Shopping: Lessons for the European Union. Documento de Trabajo N° 10-002. Enero 2010. University of Michigan, Law School. P. 2.

El punto de partida para la interpretación de un Convenio es su artículo 3, párrafo 2 y la cláusula del general *renvoi* en él contenida. De acuerdo con este artículo, cualquier término no definido en el Convenio, tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación distinta, el significado que le atribuya la legislación del Estado que esté aplicando el Convenio. Hay una prevalencia de la legislación tributaria respecto de las otras normas.

En aplicación de esta regla, los Estados dotarán de sentido a algunos términos usados en el Convenio, aunque esta remisión debe pasar primero por un doble filtro: que no haya una definición en el Convenio, y que del contexto³² no se pueda inferir el significado. Como consecuencia, se podrían generar escenarios de doble imposición, cuando el Estado de la fuente interprete la regla de distribución en el sentido que el ingreso puede ser objeto de imposición en dicho Estado, mientras que el Estado de residencia lo haga en el sentido que le corresponde la imposición exclusiva a él, y por ende, no requiere aplicar el mecanismo de alivio pactado (exención, crédito, deducción).

La aplicación de los Comentarios de la OCDE al momento de interpretar un Convenio puede ayudar a evitar estos problemas. Sin embargo, cuando se trata de Estados que no son parte de esta Organización, como es el caso de Panamá, se presenta el problema de justificar la aplicación de los Comentarios a un Convenio que ha tenido como base el texto del Modelo OCDE.

Al respecto, la Convención de Viena constituye un referente donde se puede encontrar los argumentos justificativos para la aplicación de los Comentarios. Los Convenios para evitar la doble imposición no dejan de ser tratados internacionales, por lo
32 Sobre los alcances del “contexto” hay en la doctrina un amplio debate y desarrollo que escapan los fines de la presente ponencia. Para un mayor análisis ver: ALBERTO XAVIER, *Derecho Tributario Internacional. Conceptos Fundamentales*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. 2005. Ps. 137-143,

que los artículos de la Convención de Viena que desarrollan las reglas de interpretación de los tratados, resultan aplicables. Cabe señalar que Panamá suscribió la Convención de Viena de 1969 y se aprobó mediante Ley N° 17 del 31 de octubre de 1979.

Un sector de la Doctrina considera que respecto de países no miembros de la OCDE, los Comentarios al Modelo OCDE constituirían un medio complementario de interpretación del Convenio³³, a que hace referencia el artículo 32 de la Convención de Viena. Este argumento se sustenta en aquellos casos en los cuales la negociación se ha basado en este Modelo, por lo que ambos Estados contratantes han tenido en cuenta en su análisis previo a la negociación. Una solución sería incluir en el Convenio una remisión a los Comentarios del Modelo OCDE para efectos interpretativos, ya sea a los Comentarios vigentes a la fecha en que se concluyó el Convenio o los vigentes cuando éste se aplique. A modo de ejemplo, en el Convenio suscrito entre Costa Rica y España se ha incluido vía Protocolo que las disposiciones del Convenio se interpretarán de acuerdo con los Comentarios al Modelo OCDE en su edición 2003 (año en que terminaron las negociaciones).

La vía del Procedimiento Amistoso entre las Autoridades Tributarias, desarrollado en el Convenio (Artículo 25 en el Modelo OCDE), también puede ser útil para evitar los problemas de doble imposición que la actividad interpretativa podría generar. Aunque se trata de una vía no muy eficiente aun, especialmente porque no se prevé un plazo máximo para que las Autoridades Tributarias lleguen a un acuerdo.

4. La Red de Convenios de Panamá

A partir del 2009 Panamá inicio un proceso intenso para la negociación de convenios para evitar la doble imposición, el cual fue parte

33 César García Novoa. Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional", Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2006. P. 38.

de la estrategia para dejar de ser considerado por la comunidad internacional como un Estado que no cumplía con el estándar internacional de intercambio de información y transparencia fiscal. En ese sentido, todos los CDIs negociados por Panamá incluyen un artículo de intercambio de información que sigue el texto del Modelo OCDE.

El primer Convenio firmado fue con México, en febrero del 2010. A la fecha, la red de convenios de Panamá que están en aplicación cuenta con 7 tratados: el Convenio firmado con México, en aplicación desde 1 de enero del 2010; el Convenio firmado con España, en aplicación desde el 25 de julio del 2011, los Convenios con Barbados; Países Bajos; Luxemburgo, Singapur y Qatar, en aplicación desde el 1 de enero del 2012. Asimismo, el 1 de enero del 2013 iniciará la aplicación de los Convenios firmados con Francia y Corea del Sur.

Existen otros 8 convenios negociados pero que aun no han culminado el proceso de ratificación en los países para efectos de su entrada en vigencia y aplicación. Se trata de los convenios firmados con la República Checa, Irlanda, Italia, el reino de Bahréin, Bélgica, Israel, Emiratos Árabes Unidos y Portugal.

La presente parte de la Ponencia se va enfocar en los 7 convenios que ya están en aplicación y en los Convenios con Francia y Corea del Sur que aplicarán a partir del 1 de enero del 2013.

Al haberse iniciado el proceso de negociación de convenios recién en el año 2009, y siendo que la aplicación de la mayoría inició en enero de este año 2012; si bien se han hecho importantes avances, el tema en Panamá está en una fase inicial de maduración sobre su aplicación, tanto de parte de los contribuyentes como de la Administración Tributaria. Por ello, el objetivo de esta parte de la ponencia es identificar los principales temas que aun requieren un desarrollo normativo, analizar los problemas interpretativos de los artículos más controversiales o sensibles, así como de

aquellos que tienen particularidades propias respecto del Modelo OCDE y/o Modelo ONU.

En ese sentido, el análisis recaerá sobre la definición de residencia; definición de establecimiento permanente; el caso del “impuesto a las sucursales”; ganancias de capital por enajenación de acciones; el tratamiento a los servicios; y las cláusulas anti-abuso incluidas en la mayoría de los Convenios.

Es importante destacar que los Convenios que serán objeto de análisis, si bien incorporan en su mayoría una redacción similar a los artículos del Modelo OCDE, también incluyen artículos del Modelo ONU, especialmente en lo referente a la definición de residencia, definición de establecimiento permanente, regla de distribución para las ganancias de capital por enajenación de acciones. Asimismo, se incorporan algunas provisiones particulares resultado de la negociación y de los intereses protegidos por cada Estado.

4.1 Residencia

Con excepción de los Convenios con Singapur y Qatar, el resto de los Convenios bajo análisis incluyen una definición de residencia similar a la prevista en el Modelo ONU, que sólo se diferencia del Modelo OCDE respecto a la inclusión del “lugar de incorporación” como uno de los criterios usados por las legislaciones para considerar que una persona está sujeta a imposición en un Estado. El texto de la definición adoptada, en el artículo 4 apartado 1, es el siguiente:

“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 o

entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, apare/patrimonio situado en el mismo.” [Subrayado incorporado].

Los Comentarios de la OCDE, incorporados en los Comentarios al Modelo ONU, señalan que la definición de residente de un Estado Contratante se remite al concepto de residencia adoptado por las legislaciones internas, a partir de la cual las personas están sujetas a imposición, entendiendo por tal una sujeción plena. En ese sentido, la definición se limitaría a indicar los criterios incorporados en las legislaciones para la residencia fiscal. Además, de acuerdo con los citados Comentarios, la segunda parte de la definición debería interpretarse *“teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende”*³⁴

No hay ninguna otra explicación en los Comentarios respecto a cómo entender el sentido de *“sujeción plena”* en el caso de países con sistema territorial, o cómo aplicaría la segunda parte de la definición de residente.

La definición de residencia incluida en el Convenio con Singapur no incluye la segunda parte del Artículo que excluye de la definición a las persona sujetas a imposición exclusivamente por sus rentas de fuente. Al ser el único Convenio que excluye esta referencia, es posible concluir que la razón se encontraría en la política de negociación de convenios de Singapur, como país con un sistema territorial³⁵.

³⁴ Párrafos 3, 4 y 8.3 del Comentario al Artículo 4, ³⁵ HOW TECK TAN, NANYANG. “Singapore’s Tax Treaty Policy”. En: INTERTAX, Volumen 29, Kluwer Law International 2001. P. 185.

En el caso del Convenio con Qatar la definición de residencia tiene la particularidad de tener dos definiciones, una aplicable a Panamá y la otra a Qatar. La prevista para Panamá sigue el Modelo OCDE, con alteraciones en el texto a efectos de hacer referencia sólo a Panamá y no a ambos Estados. La definición prevista para Qatar en cambio, se aparta del Modelo OCDE y establece que será considerado residente de Qatar cualquier persona que tenga una vivienda permanente, centro de intereses vitales o morada habitual en Qatar; y una sociedad constituida o que tenga su sede de dirección efectiva en Qatar. La definición omite así, referencia a los dos temas controversia les: estar sujeto a imposición, y la no inclusión en la definición a personas sujetas a imposición exclusivamente por la renta que obtengan bajo criterio de fuente.

No obstante reconocer que la interpretación de la segunda parte de la definición de residente puede no ser pacífica respecto de países con sistema territorial, lo que se debe enfatizar es que, como la misma OCDE ha reconocido, esa segunda parte no tiene por finalidad excluir a los residentes de países con sistema territorial.

La experiencia de Panamá en materia de convenios tributarios es muy reciente. Hay avances importantes pero la normativa interna aun sigue en proceso de adaptación a los cambios que en materia del derecho internacional han sido introducidos. Ello incluye una definición en la normativa interna para el concepto de residencia.

Aun los alcances de la definición de residente, en el marco de los Convenios, es un tema que está en desarrollo. A la fecha, no se cuenta con una definición para las personas jurídica, sólo lo hay para las personas físicas. No obstante, si se han emitido normas reglamentarias que regulan el procedimiento y los requisitos para obtener un certificado de residencia, aplicables no sólo para personas físicas sino también para las jurídicas.

La Resolución Directoral N° 201-8436 del 10 de agosto del 2011, establece que los

certificados de residencia sólo pueden ser solicitados por aquellas personas naturales o jurídicas que se encuentren dentro de la definición de residente fiscal contenida en el convenio para evitar la doble tributación que corresponda. Entre los requisitos se ha incluido copia de la última declaración jurada del Impuesto sobre la Renta o carta de trabajo donde consten las retenciones por dicho Impuesto. Basado en estas normas, en la definición de residente prevista en los Convenios y en los Comentarios al Modelo OCDE citados, la posición que la Autoridad Tributaria están asumiendo es que las personas naturales o jurídicas se consideran residentes sí además de cumplir con alguno de los criterios previstos en la definición (por ejemplo, lugar de incorporación o domicilio), se encuentran sujetas a imposición plena, entendiéndose por ello, el obtener rentas de fuente panameña, aun cuando dicha renta este exenta.

4.2 Definición de Establecimiento Permanente

Como todo país importador de capital, Panamá requiere contar con una definición amplia de establecimiento permanente (EP) en los CDIs, a efectos de mantener la imposición de las rentas empresariales localizadas en el país, en la mayor cantidad de supuestos. En ese sentido, la mayoría de los Convenios incorporan al texto del artículo 5 (establecimiento permanente) del Modelo OCDE, pero también incluyen algunos supuestos previstos en el Modelo ONU, respecto a la figura de EP para los servicios, reducción de plazos para configurar un EP en actividades de construcción, la inclusión de EP para las actividades de seguros; entre otros.

Todos los Convenios bajo análisis contienen en el artículo 5, apartado 1, la definición general de “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”, prevista en el Modelo OCDE y Modelo ONU.

Son tres las principales características atribuidas a este concepto. La primera

característica se refiere a la existencia de un lugar o espacio en el país (se incluye a los equipos o maquinarias). La segunda característica es la fijeza, entendida como el establecimiento en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia. La tercera característica es la realización de actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios³⁶

Además, se incluye en el apartado 2 una lista enunciativa, también incluida en el artículo 5 del Modelo OCDE, de supuestos que pueden considerarse constitutivos “*prima facie*” de un establecimiento permanente³⁷. La lista incluye a la sucursal, oficina, fábrica, taller, mina, y lugares de extracción de recursos naturales como pozo de petróleo o de gas. La lista anterior es más amplia en 3 Convenios, El Convenio con los Países Bajos incluye en la lista a “una propiedad agrícola, ganadera o forestal”. El Convenio con Luxemburgo incluye a “un taladro o barco utilizado para, o en conexión con, la exploración o explotación de recursos naturales”; y el Convenio con Qatar incluye a “un taller o una premisa utilizada como punto de venta”.

Todos los Convenios incluyen la figura de EP para las actividades de construcción, proyecto de instalación o montaje, siempre que dichas actividades continúen por un tiempo determinado en el Convenio. Si bien el Modelo OCDE, al igual que el Modelo ONU incorporan este supuesto, la mayoría de los Convenios sigue el Modelo ONU a efectos de incluir expresamente las actividades de supervisión, y reducir el umbral de tiempo que dichas actividades deben efectuarse en el país, que en el Modelo ONU es de 6 meses en un período cualquiera de 12 meses, mientras que en el Modelo OCDE es de 12 meses.

En cuanto a la incorporación de las actividades de supervisión, son incluidas

en los Convenios con Barbados, España³⁸, Luxemburgo, México, Países Bajos, Qatar y Singapur. Los Convenios con Corea y Francia no tiene la referencia expresa. No obstante, los Comentarios al Artículo 5 del Modelo OCDE reconocen que de una manera implícita dichas actividades se encuentran comprendidas³⁹.

Respecto al periodo de tiempo, los Convenios con España y Qatar prevén un periodo de 6 meses; en los Convenios con México y Singapur se pactó un periodo de 9 meses; en el Convenio con Corea el plazo es de 270 días; en el Convenio con Francia el plazo incluido es de 12 meses; y en los demás Convenios (Barbados, Luxemburgo y Países Bajos) el periodo es del 183 días.

Se ha detectado una omisión en el Convenio con Singapur, en el que se pone un umbral de tiempo de 9 meses pero no se hace referencia a que se trata de 9 meses en un período cualquiera de 12 meses. Por lo que queda la duda de si el período superior a 9 meses debe cumplirse en un ejercicio fiscal o como en los demás Convenios, dentro de un período cualquiera de 12 meses, supuesto último que será más razonable a efectos de evitar técnicas elusivas.

Con excepción de los Convenios con España y Francia, todos los demás convenios incluyen un supuesto específico de EP para las actividades de servicios prestados por una empresa a terceros, a través de personal situado en el país por un período determinado. El texto incluido es el siguiente:

“La prestación de servicios en un Estado Contratante por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, por medio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa, pero sólo en el caso que dichos empleados o personal permanezcan en ese Estado Contratante para la ejecución del mismo proyecto u otro proyecto conexo, durante un período o

³⁶ Los Comentarios al Artículo 5 del Modelo OCDE (párrafos 2 a 12) desarrollan una explicación más detallada de cada uno de estos requisitos.

³⁷ Comentario 12 al Artículo 5 del Modelo OCDE.

³⁸ Incluido en el Protocolo 1.

³⁹ Párrafo 17 del Comentario al Artículo 5 del Modelo OCDE.

periodos que en total excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses”.

El período varía a 90 días en el Convenio con los Países Bajos, a 270 días en el Convenio con Singapur; y 120 días en el Convenio con Corea. El Convenio con Corea establece un período de 6 meses en lugar de 183 días.

La economía de Panamá tradicionalmente se ha basado en el sector de servicios. Por ello, el tema de servicios es uno de los temas más sensibles en la negociación de los Convenios, ya que el sacrificio fiscal puede ser importante. En este contexto, la posición negociadora que Panamá haya logrado plasmar en un CDI, está relacionada con lo que se haya pactado en el artículo correspondiente a las rentas por servicios (usualmente es el artículo 14). Como se explicó en el acápite 3.3 de esta ponencia, en materia de las rentas empresariales la regla recogida en el Convenio (artículo 7) es que a menos que una empresa residente de un Estado tenga un EP en el Estado de fuente, los beneficios de esa empresa no podrán someterse a imposición en dicho Estado; salvo que los ingresos comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del Convenio.

En otras palabras, ahí donde no se haya pactado un artículo expreso para las rentas por servicios empresariales que permita la imposición en fuente, adquiere mayor relevancia para Panamá, contar con un supuesto expreso en el artículo de EP para las actividades de servicios. Así por ejemplo, si bien el Convenio con España no contiene la figura de EP para las actividades de servicios, en el artículo 14 (prestación de servicios) sí se prevé una regla de distribución que mantiene la imposición en fuente, incluso en el caso de servicios empresariales, bajo algunas condiciones. Lo concerniente al tratamiento de los servicios será analizado más adelante.

Con excepción de los Convenios con Luxemburgo⁴⁰, Qatar, Singapur y Francia, los

⁴⁰ El Convenio con Luxemburgo incluye a “un taladro o barco utilizado para, o en conexión

demás Convenios incluyen en la definición de EP:

“el uso de estructuras, instalaciones, plataformas de perforación, barcos u otros equipos sustancialmente similares, para la exploración o la explotación de recursos naturales; o en actividades relacionadas con dicha exploración o explotación durante un período o períodos que excedan 183 días dentro de un período cualquiera de doce meses”.

El Convenio con los Países Bajos incluye este supuesto pero con un periodo de 90 días en lugar de 183, y el de Corea con un período de 270 días. El Convenio con España establece un período de 6 meses en lugar de 183 días.

El antecedente de este supuesto no está ni en el Modelo OCDE ni en el Modelo ONU, sino en la legislación interna de Panamá. En efecto, en el año 2010 mediante Ley N° 33 del 30 de junio del 2010 se incorporó un Capítulo al Código Fiscal de Panamá, que incluyó la definición de establecimiento permanente en el artículo 762-M. Este artículo incluye en la definición de EP un texto idéntico al citado en párrafos anteriores.

Adicionalmente, la mayoría de los Convenios⁴¹ incluyen en el Artículo 5 una cláusula anti-elusiva que tiene por finalidad evitar que se eluda el periodo previsto en las actividades de construcción, servicios o uso de instalaciones relacionadas con los recursos naturales, a través de la utilización de empresas relacionadas⁴². En ese sentido, esta cláusula establece que a efectos de determinar la duración de las actividades referidas, se sumarán el período de duración de las actividades desarrolladas por empresa asociadas siempre que se refieran a actividades relacionadas.

con, la exploración o explotación de recursos naturales”. Ver apartado 2 (e) del Artículo 5.

⁴¹ No se ha incluido en los Convenios con España y Singapur.

⁴² Los Convenios con México, Corea y Qatar incluyen esta provisión sus respectivos Protocolos (acápites 1).

Finalmente, solo los Convenios con México y Qatar incluyen un supuesto de EP para las actividades de seguros, siguiendo el Modelo ONU:

“No obstante las disposiciones anteriores del presente Artículo, se considera que una empresa aseguradora de un Estado Contratante, excepto por lo que respecta al reaseguro, dispone de un establecimiento permanente en el otro Estado Contratante si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura riesgos situados en él a través de una persona distinta de un agente independiente (...)”

En general, todos los CDIs siguen el Modelo OCDE en lo relacionado a la inclusión de una lista de supuestos que no se consideran establecimiento permanente (apartado 4 del artículo 5 del Modelo OCDE), bajo la premisa que se tratan de actividades auxiliares o preparatorias, y en la práctica sería mínimo el porcentaje atribuible y de muy difícil determinación.

La definición de EP contenida en la ley interna, por el contrario, es más comprensiva y no contiene excepciones como las planteadas en el párrafo anterior. Una de las principales diferencias se encuentra en el caso de los almacenes o depósitos.

Siguiendo el Modelo OCDE, en todos los Convenios se excluye de la definición de EP el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas. Por el contrario, la definición prevista en el Artículo 762-M del Código Fiscal, incluye dentro de la definición de EP el supuesto de los almacenes⁴³.

Este supuesto forma parte de la lista enunciativa prevista en la Ley de supuestos

⁴³ El segundo párrafo de Artículo 762-M señala lo siguiente: “También se considera que un sujeto pasivo realiza operaciones por medio de establecimiento permanente, cuando posea en la República de Panamá una sede de dirección, sucursal, oficinas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos(...)”

que pueden considerarse EP. Sin embargo, como ha sido desarrollado en la Doctrina y en los Comentarios al Artículo 5 del Modelo OCDE, cuyo apartado 2 incluye también una lista enunciativa, se tratan de supuestos que deben considerarse constitutivos “*prima facie*”, es decir, que deben ser analizados en cada caso concreto, en función de la definición general de EP: “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”. El primer párrafo del Artículo 762-M del Código Fiscal recoge esta definición general.

En este sentido, de las tres características constituyentes de la definición general, la permanencia es la que adquiere mayor relevancia en el análisis que se deberá efectuar cuando se aplique este supuesto previsto en la definición de la ley interna. Determinar que período de tiempo mínimo es necesario para dotar un lugar de permanencia no es una tarea fácil, cada caso puede tener circunstancias particulares que ubiquen el tema en el límite de lo permanente y lo meramente temporal. No obstante, la práctica internacional viene considerando que, salvo ciertos casos, que un período superior a 6 meses otorga el grado de permanencia requerido⁴⁴.

A modo de referencia, se debe tener en cuenta que el Modelo ONU tampoco incluye como excepción a la definición de EP el almacén de mercancía cuando su destino será la entrega. La justificación que se desarrolla en los Comentarios a este Modelo, es que la presencia de existencia de mercancías en un almacén para su rápida entrega facilita las ventas del producto y, por consiguiente, la obtención de beneficios en el país huésped por la empresa que cuenta con esa posibilidad.

La legislación interna ha presentado progresos en cuando a su adaptación a los nuevos conceptos introducidos, y el proceso aun está en pleno desarrollo. Entre los temas pendientes de respuesta ya sea en la legislación o a través de los casos que sean resueltos por la Autoridad Tributaria, se encuentran la forma de determinación de tributación de los ⁴⁴ Ver Párrafo 6 al Comentario 5 del Modelo OCDE.

EP, es decir, si se mantendrá la retención o se tributará vía declaración jurada; cuáles serán las tasas impositivas aplicables; las reglas formales que deberán cumplir; su status para la ley interna; desde cuándo se considera que hay un EP, si después que se cumple con el requisito de temporalidad (o período pactado en el CDI en los supuestos de construcción, servicios, o uso de estructuras vinculadas a recursos naturales) o desde el primer día que se inicia la actividad.

Los Convenios no dan respuesta a estas interrogantes, sólo establecen en qué supuestos se configura un EP y cómo se determinará la renta atribuible.

4.3 Tratamiento de Servicios

De acuerdo con la normativa interna, en materia de servicios prestados por personas no residentes, se considera de fuente panameña la renta recibida por personas naturales o jurídicas cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá, producto de cualquier servicio que beneficie a personas ubicadas dentro de Panamá, en la medida que dichos servicios incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de ésta y su erogación haya sido considerada como gastos deducibles por la persona que los recibió. A estos efectos aplica una retención equivalente, en la mayoría de los casos, a una tasa efectiva de 12.5%⁴⁵.

En síntesis, la regla de fuente recogida en la legislación panameña no requiere que el servicio haya sido prestado en Panamá, sino que aun cuando éste hubiera sido prestado fuera del país, si se cumplen las condiciones citadas, la renta por dicho servicio será objeto de imposición. Como se ha venido explicando, la aplicación de la ley interna podrá estar limitada por un CDI, dependiendo de lo que se haya pactado en él en materia de servicios.

⁴⁵ Artículo 694 Parágrafo 1, literal e), y Artículo 733 k) del Código Fiscal. La retención no aplicará, en el evento de que la persona natural o jurídica cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá, se haya registrado como contribuyente del Impuesto sobre la Renta ante la Dirección General de Ingresos.

La posición plasmada en el Modelo OCDE es la de tratar los servicios empresariales e independientes bajo el artículo correspondiente a los beneficios empresariales (Artículo 7). Ello significa que sólo se podría mantener la imposición de la renta obtenida por las actividades de servicios si se cuenta con un establecimiento permanente en Panamá, al cual la renta sea atribuible. De manera coherente con esta posición, el literal h) del Artículo 3 del Modelo OCDE incluye dentro de la definición de “actividad económica” o del término “negocio”, el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

En una posición contraria, el Modelo ONU desarrolla en el Artículo 14 el tratamiento para los servicios profesionales, recogiendo una regla de distribución que mantiene la imposición en fuente, sin limitación en la tasa impositiva, si se cumplen algunas condiciones; por lo que en ese caso, corresponderá al Estado de residencia otorgar el alivio a la doble imposición mediante el mecanismo de eliminación pactado. En resumen, de acuerdo con este Artículo, se mantendrá la imposición en fuente cuando la persona que presta el servicio tenga una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades, o cuando permanezca en el Estado por un período o período que excedan 183 días en un período cualquiera de 12 meses. El texto del Artículo 14 del Modelo ONU es el siguiente:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente sólo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante una base fija del

que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total de 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, sólo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñados por él en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.”

De la red de convenios de Panamá sólo los Convenios con Países Bajos, Corea y Francia siguen el Modelo OCDE. Ante este escenario, el contar con un supuesto de establecimiento permanente específico para las actividades de servicios -según se ha explicado en el acápite 4.2 de la presente ponencia-, resulta más relevante. De los tres convenios mencionados, los suscritos con Países Bajos y Corea tienen este supuesto en el Artículo 5, con períodos más cortos de los 183 días usualmente pactados, lo que favorecerá la imposición en Panamá por servicios prestados por entidades o personas no residentes. El período previsto en el Convenio con los Países Bajos es de 90 días y con Corea es de 120 días.

Los Convenios con México, Qatar, y Singapur han adoptado el Artículo 14 del Modelo ONU, aunque con algunas variaciones. El Convenio con México en el apartado 1(a) utiliza el término “establecimiento permanente” en lugar de “base fija, en el

apartado 1(b) establece un período de 60 días y además establece una tasa límite de 12.5%. El Convenio con Qatar prevé un período de 90 días. En el Caso del Convenio con Singapur el período es de 270 días.

La aplicación de los Convenios que han adoptado el Modelo ONU, genera algunas dudas interpretativas. En primer lugar, se deberá dar un contenido a la expresión “base fija” usada en los Convenios de Qatar y Singapur. Como se mencionó, en estos Convenios uno de los supuestos para mantener la imposición en fuente es que se cuente con una “base fija de la que se disponga regularmente”. Asimismo, se deberá establecer en qué casos o respecto de qué personas aplicará el artículo 14 y en cuáles el artículo 7 (beneficios empresariales). Este último tema se complica aún más si se concluyera que no existen mayores diferencias entre los conceptos de “establecimiento permanente” y “base fija”.

El Reporte de la OCDE titulado “Cuestiones relativas al Artículo 14 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE”, publicado en el año 2000, puede dar algunas luces sobre el tema. Este reporte fue elaborado en el contexto de la versión de una anterior versión del Modelo OCDE que sí recogía un artículo de servicios similar al Modelo ONU, pero que no incluía el supuesto 1 (b) previsto en este último.

Sin embargo, sobre la base de los problemas de interpretación y aplicación identificados en el Reporte citado, se tomó la decisión de eliminar el Artículo 14 del Modelo, por lo que la versión del año 2000 ya no lo incluía. Desde ese momento, el tratamiento para los servicios profesionales ha sido el explicado en párrafos anteriores.

Respecto a las diferencias entre “base fija” (aplicable en el artículo 14) y “establecimiento permanente” (aplicable para el artículo 7) el Reporte comenta que el concepto de establecimiento permanente podría tener un contenido más restringido, como se habría sugerido en la Doctrina. Ello

porque la definición de “establecimiento permanente” requiere que un negocio sea llevado a cabo a través de un lugar fijo de negocios, mientras que en el caso de “base fija” sólo se requiere que esté regularmente a disposición.

Sin embargo, el reporte concluye que estas posibles diferencias no tendrían mayores efectos prácticos y que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente y de base fija. Asimismo, se establece que no estaba claro qué actividades estaban comprendidas por el artículo 14 y no por el 7. Por ello, finalmente se tomó la decisión de eliminar el artículo 14.

Queda una interrogante final, y es a quiénes aplica el Artículo 14, es decir, si se limita a las personas físicas o si también incluye a las personas jurídicas. El Convenio con Singapur en el mismo texto del artículo 14, limita su aplicación a las personas físicas.

Los Convenios con México y Qatar, en cambio, siguen el Modelo ONU en cuanto a la frase de inició del Artículo 14, con el siguiente texto:

“Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente (...)”

Al aplicarse a los residentes en general, podría incluir a personas naturales o personas jurídicas, de acuerdo con la definición de residente prevista en el mismo Convenio, que ya fue objeto de análisis.

En los Comentarios al Artículo 14 del Modelo de las Naciones Unidas, que sería el referente del Artículo 14 recogido en los Convenios de México y Qatar, se analiza la relación entre el Artículo 14 y el artículo 5, apartado 3 (b), que es el que contiene la figura de establecimiento permanente para las actividades de servicios. Los Comentarios citados concluyen que las remuneraciones pagadas directamente a una persona física

por el desempeño de sus actividades con carácter independiente estarían sometidas a las disposiciones del artículo 14, mientras que los pagos hechos a una empresa en relación con la prestación por esa empresa de las actividades de sus empleados o de otro personal, estarían sometidos a los artículos 5 y 7⁴⁶.

Esta posición asumida en los Comentarios al Modelo ONU tendría su explicación en que dicho Modelo incluye dentro de la definición de establecimiento permanente, un supuesto específico para las actividades de servicios, cuyo texto claramente hace referencia sólo a las empresas.

El Protocolo del Convenio con Qatar, sin embargo, ha asumido una posición diferente. En él ⁴⁷ se establece que el artículo 14 aplicaría a las personas físicas y a las personas jurídicas; y que se entiende que una persona jurídica califica bajo el supuesto 1 (b) si sus representantes, agentes o empleados en conjunto permanecen en el Estado durante un período o períodos que sumen o excedan 90 días en cualquier período de 12 meses.

En ese sentido, de los 3 Convenios, sólo el suscrito con México mantendría la interrogante sobre el ámbito de aplicación del Artículo 14.

Un tercer grupo de Convenios, conformado por los Convenios con España, Barbados y Luxemburgo, no siguen ni el Modelo OCDE ni el Modelo ONU. En estos 3 Convenios, Panamá ha logrado mantener su posición negociadora de incluir un artículo 14 que trate las rentas por servicios, pero que sea más amplio que el incluido en el Modelo ONU.

Los dos párrafos del apartado 1 de este artículo contiene la regla de distribución. A continuación se transcribe el texto del Artículo 14 del Convenio con Barbados, a modo de ejemplo:

“1. Las rentas obtenidas por un

⁴⁶ Párrafo 9 del Comentario al Artículo 14 del Modelo de las Naciones Unidas. 2011.

⁴⁷ Protocolo (4).

residente de un Estado Contratante por servicios prestados en el otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar. Sin embargo, dichas rentas pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en el cual se prestaron los servicios, siempre que tales servicios puedan calificarse como servicios profesionales, servicios de consultoría, asesoramiento industrial, comercial, servicios técnicos o de gestión o servicios similares. El impuesto así exigido no podrá exceder el 7.5 por ciento del importe bruto del pago cuando el beneficiario efectivo de dichos pagos sea un residente del otro Estado Contratante.

Sin embargo, si los servicios no son prestados en ninguno de los Estados Contratantes, las rentas derivadas de dichos servicios podrán ser gravadas en el Estado Contratante del cual procedan. Las rentas por tales servicios se considerarán procedentes de un Estado Contratante cuando el pagador sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el pagador de dichas rentas, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual la obligación de pagar las rentas por tales servicios surja y que éste establecimiento permanente asuma la carga de las mismas, entonces dichas rentas se considerarán como generadas en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente.”

El Artículo 14 del Convenio con Luxemburgo sólo se diferencia del texto citado en la tasa límite impuesto en el párrafo 1, que es de 5% en lugar de 7.5%. El Artículo 14 del Convenio con España sí tiene ciertas particularidades que serán comentadas al final de este acápite.

En resumen, la regla de distribución incorporada en el Artículo citado prevé tres

escenarios posibles:

- i) Escenario 1: Un residente de uno de los dos Estados contratantes presta los servicios en el otro Estado, y los servicios califican como alguno de los mencionados en el artículo (servicios profesionales, servicios de consultoría, asesoramiento industrial, comercial, servicios técnicos o de gestión o servicios similares).
- ii) Escenario 2: Un residente de uno de los dos Estados contratantes presta los servicios desde su Estado de residencia.
- iii) Escenario 3: Un residente de uno de los dos Estados contratantes presta los servicios desde un tercer Estado, pero la renta procede del Estado Contratante del cual el sujeto no es residente (es decir, el pago por los servicios es asumido por un residente de dicho Estado o por un establecimiento permanente situado ahí).

La regla de distribución para cada uno de los tres escenarios sería la siguiente:

- i) Escenario 1: Se mantendrá la imposición en el Estado donde se prestan los servicios (Estado de la fuente) pero con la tasa límite prevista en el CDI. Corresponderá al Estado de residencia dar el alivio a la doble imposición a través del mecanismo para su eliminación pactado en el Convenio (deducción, exención, crédito).
- ii) Escenario 2: No habrá imposición en el Estado donde se prestan los servicios, sino únicamente en el Estado de residencia de quien prestó el servicio.
- iii) Escenario 3: Se mantendrá la imposición en el Estado de donde procede el pago por los servicios (Estado de la fuente) sin límite en la tasa impositiva, aunque los servicios no hayan sido prestados dentro

de dicho Estado. Corresponderá al Estado de residencia dar el alivio a la doble imposición a través del mecanismo para su eliminación pactado en el Convenio (deducción, exención, crédito).

A diferencia del Modelo ONU no hay duda sobre qué actividades estarán comprendidas por el artículo 14 y no por el 7. El Artículo 14 comentado en el apartado 3 establece un reenvío al artículo 7 cuando quien presta los servicios tiene un establecimiento permanente en el Estado donde se presta los servicios, y los pagos por dichos servicios están vinculados efectivamente con el establecimiento permanente. En ese escenario, no será de aplicación la regla de distribución del Artículo 14, apartado 1, sino que se aplicará el artículo 7 del Convenio que desarrolla el tratamiento de los beneficios empresariales.

Si bien el Convenio con España tienen un Artículo 14 muy similar al texto que se acaba de comentar, hay un par de problemas interpretativos.

Primero, el apartado 1 del Artículo 14 del Convenio con España no contiene el segundo párrafo que hace referencia al escenario en el cual los servicios no son prestados en ninguno de los Estados contratantes, y en donde se indica que en ese caso las rentas podrán ser gravadas en el Estado del cual proceden. De ahí que, el apartado 4 del Artículo 14 del Convenio con España⁴⁸, que desarrolla cuándo debe entenderse que las rentas derivadas de los servicios proceden de un Estado, parece un apartado flotando en el aire. No se explica por sí mismo, ya que éste sólo adquiere sentido en el contexto del segundo párrafo del apartado 1 omitido en el Convenio con España.

48 El texto del apartado 4 del Artículo 14 del Convenio con España es el siguiente:

“Cuando el pagador de dichas rentas, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente en relación con el cual la obligación de pagar las rentas por tales servicios derive y que éste asuma la carga de los mismos, dichas rentas por servicios se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.”

Segundo, el artículo V del Protocolo al Convenio con España establece lo siguiente:

“v. Ad. Artículo 14

“Los límites previstos en el apartado primero resultarán de aplicación cuando los servicios se realicen en alguno de los Estados Contratantes”.

Una posibilidad es que mediante este Protocolo se busque establecer una regla para el caso en el cual un residente de uno de los dos Estados contratantes presta los servicios desde un tercer Estado. Pero, de ser así, porque el texto más bien alude al caso en que los “servicios se realicen en alguno de los Estados contratantes”.

Hay un problema interpretativo respecto de este texto que ha sido agregado al Artículo 14 vía Protocolo, y el análisis requiere identificar cuáles son los límites previstos en el apartado 1 a que se hace referencia. Una posible respuesta es considerar por límites a aquellos establecidos en relación con la potestad tributaria de los Estados. Al inicio de esta ponencia se comentó que la función de los Convenios no es crear impuestos sino establecer límites a la potestad impositiva de los Estados a través de las reglas de distribución pactadas.

Queda planteada la interrogante si bajo esa línea argumentativa, se podría concluir que cuando los servicios son prestados desde un tercer Estado, el Estado contratante que en función de sus reglas internas considere que la renta por el servicio está sujeta a imposición por sus reglas de fuente, podrá mantener la imposición sin límite alguno.

4.4 El “Impuesto a las sucursales”

La legislación panameña incorpora un impuesto a las sucursales equivalente al 10% de la renta gravable obtenida en Panamá⁴⁹. Se trata de un impuesto adicional al Impuesto sobre la renta aplicable a las utilidades de las sucursales. La tasa del impuesto es similar a la aplicable a la distribución de

49 Artículo 733 inciso f) del Código Fiscal.

dividendos (por acciones nominativas), y cuando las rentas distribuidas provienen de rentas de fuente panameña. Este impuesto es conocido en la práctica internacional tributaria como “*impuesto a las sucursales*”. No se trata de un impuesto a los dividendos, pero tiene un impacto similar.

En el contexto de los CDIs, los países que cuentan con un “*Impuesto a las sucursales*” buscan asegurar que las reglas pactadas no limiten la posibilidad de seguir aplicando esta imposición. A continuación se hará una breve explicación de los principales artículos del Convenio relacionados con este supuesto.

De acuerdo con el artículo 7 del Modelo OCDE, las rentas empresariales sólo pueden someterse a imposición cuando tengan un establecimiento permanente y de acuerdo al tratamiento previsto en el citado artículo 7; el cual mantiene la imposición en fuente de las rentas atribuibles al EP, pero no establece la posibilidad de aplicar un impuesto adicional sobre dichas rentas. Asimismo, el artículo de 10 correspondiente a dividendos que mantiene la imposición en el Estado fuente con límite, y que podría ser el artículo que se aplique por excepción a la regla del artículo 7, define a los dividendos como rendimientos de acciones, o en general de otras participaciones sociales. De ahí que sería discutible la inclusión dentro de esta definición del supuesto de remesas de un EP a su oficina central.

Finalmente, el “*impuesto a las sucursales*” puede ser cuestionado sobre la base del apartado 3 del artículo 24 que desarrolla el principio de No Discriminación. Este apartado establece que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Los Comentarios al Modelo OCDE⁵⁰ indican que este impuesto adicional, puede

explicarse por el hecho de que si se tratará de una filial de una empresa extranjera que obtuviera los mismos beneficios que el establecimiento permanente y posteriormente los distribuyera como dividendos, se gravaría un impuesto adicional sobre los mismos conforme al apartado 2 del artículo 10. Sin embargo, al tratarse de un impuesto que se aplica en cabeza del establecimiento permanente, en lugar de ser un impuesto exigido a la empresa en su calidad de propietaria del establecimiento permanente; se trata de un impuesto contrario a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 24.

Probablemente para evitar los cuestionamientos anteriores, todos los Convenios bajo análisis contienen una disposición específica sobre el “*impuesto a las sucursales*”, con el siguiente texto:

“Sin perjuicio de otras disposiciones de este Convenio, cuando una empresa residente de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, los beneficios imponibles en virtud del párrafo 1 del Artículo 7 podrán quedar sujetos a un impuesto adicional en ese otro Estado, de conformidad con su legislación, pero dicho impuesto adicional no podrá exceder del (...) por ciento del monto total de esos beneficios.”

Con excepción del Convenio con México, esta disposición está incluida en el artículo 10 (Dividendos). En el Convenio con México forma parte del artículo 7 (Beneficios empresariales). En la mayoría de los Convenios, la tasa máxima pactada es de 5%.

4.5 Ganancias de capital derivadas de enajenación de acciones

En Panamá, se considera como renta de fuente panameña la producida por capitales o valores invertidos económicamente en el territorio nacional, sea que su enajenación se

⁵⁰ Párrafo 60 del Comentario al Artículo 24.

produzca dentro o fuera de la República⁵¹. El Código Fiscal, además establece que se encuentran sujetas a imposición las ganancias de capital derivadas por la enajenación de acciones, participaciones y demás valores emitidos por las personas jurídicas.

Mediante norma reglamente emitida en febrero del 2012 se ha recogido expresamente una interpretación que ya venía siendo aplicada por la Autoridad Tributaria, en el sentido que, por renta producida por un valor invertido económicamente en Panamá, se incluye a las ganancias de capital de enajenaciones indirectas. En efecto, esta es la interpretación recogida en el Decreto Ejecutivo N° 135 del 6 de febrero del 2012⁵² que modifica el Artículo 117° del Decreto Ejecutivo N° 170 del 27 de octubre de 1993.

Se aplica un tratamiento de ganancias de capital a un impuesto fijo de 10%, con obligación de retención del 5% del valor total de la enajenación, en concepto de adelanto del Impuesto. El vendedor podrá optar por considerar ese 5% retenido como impuesto final o pedir devolución cuando dicho monto sea menor al que correspondiera de aplicar el 10% sobre la ganancia de capital.

El Modelo OCDE mantiene la imposición en el Estado de la fuente sólo en un supuesto, cuando las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, obtienen directa o indirectamente más del 50% de su valor de propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado. En cualquier otro caso sólo se podrá gravar en el Estado de residencia de quien obtiene la ganancia.

51 Artículo 701, inciso e) del Código Fiscal.

52 Mediante este Decreto se modificó diversos artículos del Decreto Ejecutivo N° 170 del 27 de octubre de 1993, aplicables al Régimen de ganancias de capital y pérdidas en la venta o enajenación de acciones y demás valores.

Valor invertido económicamente de manera indirecta, es definido como todo aquel valor emitido por personas naturales o jurídicas, no domiciliadas en el territorio de Panamá, que a su vez sean propietarias directa o indirectamente de valores emitidos por personas jurídicas que devenguen ingresos gravables en Panamá.

El supuesto contemplado en el Modelo OCDE ha sido incorporado en todos los CDIs bajo análisis, aunque en el Convenio con Países Bajos el porcentaje de vinculación con la propiedad inmobiliaria es del 90% y en el Convenio con Singapur es del 75%. Adicionalmente, en algunos Convenios se han incluido excepciones de inmuebles que no serán considerados para efectos del cómputo. En los Convenios con Luxemburgo y Países Bajos se exceptúa a los bienes inmuebles en donde se realiza la actividad empresarial⁵³; en el Convenio con Qatar se exceptúa al inmueble que se usa para proyectos industriales⁵⁴.

Como se mencionó, la ley interna de Panamá sujeta a imposición las ganancias de capital derivadas de enajenaciones indirectas. Como el supuesto incorporado en el Modelo OCDE no indica que las acciones enajenadas deben haber sido emitidas por una sociedad residente del Estado donde se ubican los inmuebles, y se prevé una vinculación con la propiedad inmobiliaria de manera directa o indirecta; la enajenación indirecta estaría comprendida.

La aplicación de este primer supuesto requiere una toma de posición sobre varias interrogantes no respondidas en el Comentario al Modelo de la OCDE. Entre ellas, qué se debe entender por inmueble, cómo se calcula su valor, si se calcula en función de su valor en libros, el valor de mercado, el valor neto de depreciaciones, si se va tener en cuenta los pasivos para su determinación; qué porcentaje de la ganancia va a tributar en el país de la fuente; qué significa directa o indirectamente. Algunas de estas interrogantes ya tienen una respuesta en la legislación interna de Panamá. En efecto, el Decreto Ejecutivo 135 del 6 de febrero del 2012 ha plasmado la posición de que en la enajenación indirecta no se va gravar toda la ganancia sino sólo

53 El Convenio con Luxemburgo pone como ejemplos expresos a un hotel o una mina.

54 De acuerdo con el Protocolo (artículo 4) del Convenio, el término “proyecto industrial” significa un proceso mediante el cual las materias primas se transforman en productos.

la proporción que se considera de fuente panameña, calculada en función de dos métodos previstos en esta norma⁵⁵.

Otras de las interrogantes planteadas, en cambio, no tienen una respuesta legislativa. Por ejemplo, un tema debatido en la práctica internacional es si se debe incluir entre los inmuebles para el cómputo, aquellos donde la empresa ejerce su actividad empresarial. El argumento en contra de su inclusión, se sustenta en que el Modelo OCDE incluye el supuesto comentado para gravar ganancias por venta de acciones en el Estado de la fuente, como una forma de evitar la elusión de la regla de distribución prevista en el artículo 13(1) para la enajenación de inmuebles, según la cual se mantiene la imposición en fuente. En ese sentido, no sería razonable incluir en el cómputo los inmuebles donde se realiza la actividad empresarial.

Corresponderá a la Administración Tributaria y al Tribunal Administrativo delimitar estos temas en la aplicación de los CDIs a los casos concretos.

Ahora bien, con excepción del Convenio con Luxemburgo, todos los demás Convenios incluyen otro supuesto que permitirá mantener la imposición en el Estado de la fuente. Se trata de un supuesto desarrollado en el Modelo ONU, de acuerdo con el cual, las ganancias obtenidas por un residente de uno de los Estados, por la enajenación de acciones emitidas por una empresa residente en el otro Estado, se podrán gravar en éste último si se ha tenido un porcentaje de participación mínimo - establecido en la negociación - por un período menor a 12 meses. No se trata de cualquier porcentaje de participación, sino que es una participación sustancial la que justifica la regla de distribución pactada.

Se ha pactado un porcentaje mínimo de tenencia de 10% en los Convenios de España, Países Bajos y Qatar; 18% en el Convenio con México; 25% en los Convenios con

Barbados, Corea y Francia, 50% en el Convenio con Singapur.

El texto incluido en los Convenios podría generar dudas respecto a su aplicación a la enajenación indirecta. Su lectura textual hace referencia a la enajenación de acciones emitidas por una sociedad residente en el Estado fuente. A modo de ejemplo, a continuación se transcribe el apartado 5 del Artículo 13 del Convenio con Corea:

“5. Las ganancias, distintas de aquellas a las que se les aplica el apartado 4, obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones de una sociedad que es residente del otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el período de doce meses precedentes a la enajenación, mantuvo directa o indirectamente al menos el 25 por ciento del capital de dicha sociedad.[Subrayado incorporado].”

Por el contrario, el texto del Convenio con España no es tan claro y su interpretación podría ser aun más controversial. El apartado 4 del Artículo 13 del Convenio con España señala lo siguiente:

“4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones o participaciones análogas podrán ser sometidas a imposición en el otro Estado cuando haya mantenido una participación de más del 10 por ciento en el derecho de voto, en el valor o en el capital social de una compañía residente de ese Estado Contratante, durante un período inferior a 12 meses.”

Como se observa del texto anterior, sólo se hace mención a enajenación de acciones, sin limitar su ámbito de aplicación a que éstas sean acciones de “una sociedad residente del otro Estado contratante”. El otro requisito para mantener la imposición en fuente es

⁵⁵ Ver Artículo 117-G del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, incorporado por el Decreto Ejecutivo N° 135 del 6 febrero del 2012.

que se haya mantenido una participación de más del 10% en derecho de voto, valor o capital, pero al menos respecto de los dos últimos supuestos, esta participación podría ser indirecta.

Otro tema en discusión en la práctica internacional es si la regla de distribución aplica únicamente cuando se transmite la totalidad de la participación sustantiva, o si será aplicable también en el caso que se venda 1 sola acción, siempre que se cumpla con el requisito de participación sustantiva por debajo del período pactado⁵⁶. La redacción de esta cláusula en los CDIs no es uniforme y podría generar dudas de interpretación si la participación debe enajenarse en bloque.

A modo de ejemplo, a continuación se transcribe el texto previsto en el apartado 4 del Artículo 13 del Convenio con Barbados:

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones o participaciones análoga, que representen una participación de más del 25 por ciento de los derechos de voto o del capital de una sociedad residente en el otro Estado Contratante, cuando dichas acciones o participaciones análogas hayan sido poseídas por el enajenante por un período menor a doce meses con anterioridad a la fecha de la enajenación, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.” [Subrayado incorporado].

4.6 Cláusulas anti-abuso

La aplicación de normas internas anti-elusivas para neutralizar la aplicación de un CDI a un caso concreto, por considerar que su uso es abusivo o elusivo, ha sido objeto de debate académico por mucho tiempo. Uno de los principales cuestionamientos es que la aplicación de la norma interna sobre el Convenio implicaría una vulneración del

último, así como del principio internacional del *pacta sunt servanda*⁵⁷, y al artículo 27 de la Convención de Viena⁵⁸.

Por ello, la práctica internacional se ha inclinado por incorporar dentro del mismo Convenio normas anti-elusivas del derecho interno de los Estados, ya sea de manera específica o a través de una cláusula general que remita a su aplicación, ahí donde un Estado contratante cuente con dichas normas.

Los Convenios con los Países Bajos⁵⁹ y España⁶⁰ incluyen esta remisión a la normativa interna.

El desarrollo contra el abuso de los CDIs o el *treaty shopping* ha evolucionado en la práctica internacional, y a la fecha, es común encontrar en el texto de los Convenios cláusulas especiales anti-abuso desarrolladas especialmente para ser aplicadas en el contexto del Convenio, o un artículo general de limitación de beneficios.

La red de convenios de Panamá no es ajena a esta práctica. Por el contrario, la mayoría de los Convenios incluyen diversas cláusulas anti-abuso. Su identificación y aplicación correcta es de vital importancia, porque como consecuencia de su aplicación, los beneficios del Convenio podrían ser negados a una persona a pesar que es considerada residente de uno de los Estados contratantes y que cumple con los requisitos de la regla de distribución correspondiente.

Únicamente el Convenio con México cuenta con un artículo general de limitación de beneficios (artículo 10 del Protocolo), que se aplica para efectos de todos los beneficios del Convenio, y en síntesis tiene por objetivo garantizar dos condiciones: que quien busca aplicar el Convenio tenga una vinculación efectiva con el Estado del cual se considera

56 Al respecto ver: JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO, NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ; ADOLFO J. MARTÍN JIMÉNEZ, MONSERRAT TRAPÉ VILADOMAT. Convenios Fiscales y la Fiscalidad de la Unión Europea. Coordinador: NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ. España: Grupo Wolters Kluwer. 2011. P.445.

57 Recogido en el Artículo 26 de la Convención de Viena.

58 El artículo señala que los Estados no pueden invocar las disposiciones de su derecho interno para la no aplicación de las disposiciones de un Tratado.

59 Artículo 27 del Convenio.

60 Protocolo VIII (A)

residente, y que no haya erosión de la base.

En ese sentido, por ejemplo, en el caso de compañías, la cláusula de limitación de beneficios del Convenio con México exige que quienes se encuentren detrás de estas compañías sean en su mayoría, directa o indirectamente, personas físicas residentes en alguno de los Estados Contratantes. En cuanto a la erosión de la base, se requiere que el mayor porcentaje del ingreso bruto de dichas entidades se mantengan en los Estados contratantes en lugar de ser utilizado para pagos por obligaciones generadas con residentes de terceros Estados, con su correspondiente deducción en cabeza de la entidad⁶¹.

Resulta interesante la consulta previa entre las Autoridades Competentes de ambos Estados que ha sido previsto como requisito, antes que se niegue la desgravación fiscal a un residente de un Estado Contratante en aplicación de esta cláusula general de limitación de beneficios. Sin embargo, no queda claro si las Autoridades deben ponerse de acuerdo sobre el tema o si es suficiente con que el Estado que va aplicar la cláusula de limitación de beneficios notifique previamente a la autoridad del otro país, haga la consulta, e independientemente de recibir una respuesta diferente a su opinión, aplique igualmente la cláusula.

De otro lado, todos los Convenios incorporan la figura del “beneficiario efectivo” en los artículos de dividendos, intereses y regalías. En los Convenios con Barbados y Luxemburgo también se incluye esta figura en el artículo de servicios. Además de incluirse expresamente en los artículos de dividendos, intereses y regalías, los Convenios con Francia (Artículo 25 apartado 2)⁶² y España (Protocolo VIII-B) incorporan

61 Ver el último párrafo del literal B del artículo 10 del Protocolo del Convenio con México.

62 De acuerdo con el Artículo 25, apartado 2 del Convenio con Francia, para denegar los beneficios del Convenio, adicionalmente a que el receptor de la renta no sea el beneficiario efectivo de ésta, se requiere que la operación le permita al beneficiario soportar una carga impositiva más baja

una provisión aparte para aplicar esta figura a todos los artículos del Convenio.

Desarrollar los alcances del concepto del “beneficiario efectivo”, de los casos suscitados en torno a este término y de los problemas relacionados con su aplicación, podría ser tema de una ponencia especial. Por ello, sólo se va comentar que en función de este concepto, el Estado de la fuente no está obligado a otorgar los beneficios del Convenio (no imposición o tasa reducida) si quien recibe la renta, aun cuando sea un residente del otro Estado, no es el beneficiario efectivo.

Los comentarios del Modelo OCDE no prevén una definición precisa de este término. Sin embargo, si hacen un énfasis en el poder de decisión que se debe tener sobre la renta, aun cuando no se sea el propietario legal de ésta⁶³, a fin de que quien recibe el ingreso no esté actuando como un mero intermediario.

En abril del 2011, la OCDE ha publicado un borrador de las modificaciones a los Comentarios al Artículo 10 en lo que respecta al beneficiario efectivo, en donde se ponen varios ejemplos de sujetos que no pueden ser considerados beneficiario efectivo, entre los que está el agente, la figura de “nominee”, los vehículos instrumentales que actúan como fiduciarios o administrador⁶⁴; bajo el argumento que dichos sujetos no tienen un derecho total a usar o disfrutar la renta que reciben.

En ese borrador se vuelve a hacer énfasis en el derecho total a usar y disfrutar del ingreso, pero se explica que no habrá ese derecho cuando existan limitaciones impuestas por sobre dicho ingreso que él habría soportado si hubiera percibido directamente de ese ingreso. Sin embargo, este doble requisito no debería aplicar en el caso de los artículos de dividendos, intereses y regalías, ya que el encabezado del Artículo 25, apartado 2 inicia con la frase “*sin perjuicio de las disposiciones de cualquier otro artículo del Convenio...*”.

63 Párrafo 12.1 del Comentario al Artículo 10 del Modelo OCDE.

64 Borrador del Párrafo 12.4 agregado en el Borrador al Comentario al Artículo 10 del Modelo OCDE. 2011.

contrato o ley que lo obliguen a entregar el ingreso a otra persona. Además, se enfatiza en que las limitaciones generalmente serán determinadas por documentos legales, pero que también pueden establecerse de acuerdo con los hechos y circunstancias que permitan demostrar que en lo sustancial, antes que en la forma, no se cuenta con el derecho absoluto a usar y disfrutar del ingreso.

Finalmente se establece que el beneficiario efectivo no es necesariamente la persona física que tiene el último control sobre una entidad, acuerdo o capital; significado otorgado al término en otros instrumentos internacionales, como por ejemplo en el contexto del GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional)⁶⁵.

Otro tipo de cláusulas anti-abuso han sido desarrolladas en el informe sobre Convenios de Doble Tributación y el uso de compañías instrumentales (1986). Ahí se desarrollan algunos mecanismos para hacer frente al problema del uso de compañías instrumentales, creadas con el objetivo de obtener los beneficios de un Convenio suscrito por el Estado en donde se ubicará a la compañía. Estos mecanismos y la referencia al Informe citado, son incluidos en los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE⁶⁶.

Entre estos mecanismos, se encuentra el del “levantamiento del velo”, como una de las soluciones más radicales que pueden ser incluidas en los Convenios, a efectos de enfrentar el problema comentado. Bajo esta figura, se aplicará los beneficios del Convenio a una compañía sólo si ésta es de propiedad de personas residentes del Estado en donde la compañía es a su vez residente.

La cláusula del “levantamiento del velo” ha sido incluida en los Convenios con España y los Países Bajos, en el artículo de dividendos. Su aplicación es parte de las

condiciones previstas para reconocer la exención de los dividendos en el Estado de la fuente. Sólo en estos dos Convenios se ha previsto la posibilidad de que los dividendos distribuidos estén exentos en fuente, bajo ciertos requisitos. En todos los demás Convenios, sólo hay una reducción en la tasa impositiva.

En ese sentido se prevé que la empresa que recibe los dividendos y que se considera residente en uno de los Estados contratantes, a efectos de no ser objeto de imposición en el Estado fuente (donde está la empresa que distribuye los dividendos), debe ser propiedad directa o indirecta de residentes en cualquiera de ambos Estados. Los Convenios establecen un porcentaje mínimo de esta participación, y se complementan con excepciones de buena fe.

El uso indebido o abusivo del Convenio puede ser atacado, también, a través de una cláusula antielusiva más general, por la que se niegue los beneficios del Convenio cuando las transacciones han sido efectuadas con el objetivo principal de beneficiarse de éste. El principal problema en su aplicación será de prueba, porque corresponderá a las Administraciones Tributarias demostrar la intención u objetivo señalado.

El Convenio con España incluye esta cláusula general en el Protocolo VIII (C) pero sólo limitado a los artículos de dividendos, intereses y regalías. Asimismo, el Convenio con Francia la incluye en el Artículo 25, apartado 1.

El Convenio con Corea contiene en el Artículo 27 una cláusula anti-elusiva que combina la figura del “levantamiento del velo”, con la del objetivo principal de beneficiarse del Convenio. Sin embargo, su aplicación se encuentra limitada a los artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses), 12 (Regalías), 13 (Ganancias de Capital) y 21 (Otras Rentas).

Otra cláusula anti-elusiva que ha sido recogida en algunos Convenios, es la de exclusión de entidades que tiene por objetivo denegar los beneficios del Convenio a

65 Borrador del Párrafo 12.6 agregado en el Borrador al Comentario al Artículo 10 del Modelo OCDE. 2011.

66 Párrafos 13 a 20 de los Comentarios al Artículo 1.

determinadas entidades que disfrutaran de regímenes preferenciales en su país de residencia. Su objetivo es evitar la doble imposición que podría surgir si la entidad no está sujeta en uno de los Estados contratantes por razón del CDI y tampoco lo está en el otro Estado por razón de los beneficios de la ley interna.

Esta cláusula ha sido incluida en el Convenio con España (Protocolo VII) para los fideicomisos, fundaciones de interés privado (cuando no se pueda obtener información sobre los beneficiarios y renta distribuida), organizaciones no gubernamentales. También se aplica la exclusión a las entidades bajo el régimen SEM en Panamá. Si bien en este último caso no se hace referencia a estas entidades con nombre propio, sí se alude a su concepto o ámbito de aplicación, con el siguiente texto:

“VII. No será de aplicación los artículos 6 al 22 del Convenio:

1) A las entidades residentes en un Estado Contratante cuando las rentas obtenidas estén exentas en ese Estado como consecuencia de que los servicios prestados surten sus efectos en el exterior, salvo cuando estén relacionados con actividades de almacenaje o manufactura cuando estas se desarrollan en ese Estado.”

La Ley N°41 creó el Régimen especial para el establecimiento y la operación de sedes de empresas multinacionales (SEM). De acuerdo con el artículo 21 de esta Ley, las empresas poseedoras de una licencia de sede de empresa multinacional⁶⁷ estarán exentas del pago de Impuesto Sobre la Renta de la República de Panamá, por los servicios brindados a entidades de cualquier naturaleza domiciliadas en el exterior que no generen renta gravable dentro de Panamá. Ahora bien, la descripción prevista

⁶⁷ De acuerdo con las definiciones previstas en el Artículo 3 de la Ley, una sede de empresa multinacional es aquella que empresa multinacional que desde Panamá realiza operaciones dirigidas a ofrecer los servicios señalados en la Ley, a su casa matriz, a sus subsidiarias, a sus filiales o compañías asociadas, o que fije su casa matriz en Panamá.

en el Protocolo podría incluir también a las empresas dedicadas a almacenaje que se encuentran ubicadas en la Zona Libre de Colón y cuya actividad se relaciona con operaciones cuyo destino final no será Panamá, sino fuera por la exclusión expresa que se hace en el Protocolo citado.

El Convenio con los Países Bajos también tiene una cláusula de exclusión de entidades pero es mucho más general. El Artículo 1 del Protocolo establece que serán las Autoridades Competentes de los Estados quienes por acuerdo amistoso, decidirán en qué medida un residente de uno de los Estados que está sujeto a un régimen especial, no tendrá derecho a los beneficios del Convenio.

PROCESO ADMINISTRATIVO EN PERÚ CONTENCIOSO

Mtro. Joy M. Sanchez Santos⁶⁸

I. ANTECEDENTES

Para quienes de alguna manera nos encontramos vinculados al quehacer jurídico, es conocido que todas las personas (naturales o jurídicas) podemos cuestionar un acto de la Administración Pública, si le consideramos atentatorio de nuestros derechos.

Iniciamos este repaso con el Decreto Ley N° 25859, vigente desde el 01.12.1992, conforme al cual la facultad descrita se ⁶⁸ Ex funcionario de la SUNAT y también ex funcionario del SAT de Cajamarca, ambas encargadas de la recaudación de tributos nacionales (en el primero caso) y municipales (en el segundo); lo que me ha permitido de alguna manera no sólo tener la teoría tributaria sino también la experiencia en la contención y resolución de algunos temas. Actualmente se dedica a la asesoría y consultoría privada, así como a la docencia en el nivel de pre grado; sin dejar de aportar algunos artículos a revistas jurídicas nacionales en Perú

“extendió” a la Administración Tributaria, pudiendo demandar judicialmente la nulidad de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, en el entendido, evidentemente, que “afectaba” sus intereses.

Esa facultad se mantuvo intacta con la posterior promulgación del entonces “nuevo” Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, pero con cambios tanto en su denominación como en el punto de partida del cómputo del plazo para la interposición de la demanda.

Los posteriores cambios normativos al Código Tributario se abstuvieron de modificar o quitar la facultad conferida a la Administración Tributaria para presentar demanda contencioso-administrativa contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

Con el rediseño de nuestro Sistema Procesal Administrativo, a partir de la vigencia de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, también se reformuló el acceso de los administrados a la tutela judicial efectiva para el cuestionamiento de los actos de la Administración Pública con la puesta en vigencia de la Ley N° 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo, cuya concepción doctrinaria y fuerza normativa derogó taxativamente el citado artículo 157° (numeral 3 de la Primera Disposición Derogatoria de la Ley).

Luego del gran avance descrito, aplicable directamente a la impugnación judicial de la actuaciones del Tribunal Fiscal y de la Administración Pública en general, con el Decreto Legislativo N° 953 se restituyó la legitimidad para obrar activa de la Administración Tributaria, solo que esta vez se precisó que mientras SUNAT necesitaba la autorización previa del Ministerio de Economía y Finanzas para presentar su demanda judicial, las “otras”

Administraciones Tributarias (Gobiernos Locales y SATs) podían ejercer su “derecho” directamente.

Manteniendo el mismo espíritu diferenciador entre Administraciones Tributarias -unas sin autorización, y otra con autorización-, la Ley N° 28365 reestructuró la redacción del artículo 157° prescribiendo taxativamente que la Administración Tributaria no tenía legitimidad para obrar activa, esto es, ya no podía demandar al Tribunal Fiscal; sin embargo, de producirse alguna de las causales tipificadas en la nueva redacción, EXCEPCIONALMENTE era viable el ejercicio del derecho de acción para presentar una demanda contencioso administrativa, a saber:

“Artículo 157°.- La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Procedimiento Contencioso Administrativo en los casos en que:

- a) Existe dualidad de criterio entre las distintas Salas del Tribunal Fiscal sobre la materia a demandar, aun cuando se refiera a un contribuyente distinto; o*
- b) La resolución del Tribunal Fiscal no se haya emitido por unanimidad de los votos en la Sala correspondiente; o,*
- c) La resolución del Tribunal Fiscal incurra en una de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.(...)”*

La nueva redacción, y sobretodo sus dos primeros supuestos, generó controversia, a pesar de lo cual el análisis permitió consensuar -más allá de la apariencia irrazonable de los supuestos-, lo siguiente: De un lado, para que pueda

hablarse de dualidad de criterio, es preciso que los casos que se invocan sean comparables, por la naturaleza del hecho imponible, por la clase de tributo, por la materia controvertida y las circunstancias concomitantes. Sólo entonces, podría analizarse si el raciocinio jurídico seguido en una resolución tiene caracteres distintos al discernimiento que otra resolución muestra.

De otro lado, la falta de unanimidad en las resoluciones del Tribunal Fiscal deviene en causal habilitante para la demanda contencioso administrativa, sólo en los casos en que el votum separatum esté sustentado en razonamientos que conlleven un análisis distinto de los hechos, o una evaluación diferente de las pruebas o una interpretación distinta de las normas aplicables.

En el año 2005 se presentaron proyectos de Ley dirigidos a eliminar la autorización del Ministerio de Economía y Finanzas como requisito para que SUNAT iniciar el proceso contencioso administrativo, como el proyecto de Ley N° 12461/2004CR, y sus acumulados N° 12588/2004-CR, y 12596/2004-CR, siendo que ninguno le restó a la Administración Tributaria la posibilidad de impugnación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal.

Finalmente, con el Decreto Legislativo N° 981 (vigente desde el 01.04.2007) -en redacción vigente hasta la actualidad-, se eliminaron las causales confusas o que podían resultar antojadizas para la Administración Tributaria, y, además, se eliminó en el caso de SUNAT, la exigencia de autorización del Ministerio de Economía y Finanzas:

“Artículo 157°.- La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá

impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Procedimiento Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en una de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.”

De tal suerte, hoy por hoy, las Administraciones Tributarias (SUNAT y Municipios, conforme a los artículos 50° y 51° del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias), por principio NO TIENEN legitimidad para demandar al Tribunal Fiscal ante el Poder Judicial, pero SI LA TIENEN sólo si el acto administrativo emitido por el Tribunal incurre en causal de nulidad prevista en la Ley. Como hemos adelantado en el título de este ensayo, el problema es: “tener” o “no tener” esa facultad.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Independientemente de la evolución normativa del artículo 157° del Código Tributario, este ensayo pretende analizar brevemente dos temas: 1) La potestad excepcional de la Administración Tributaria, para el cuestionamiento de las Resoluciones del Tribunal Fiscal; 2) La congruencia de la concesión de tal facultad con el bloque de constitucionalidad aplicable al cuestionamiento de actos administrativos emitidos por Organos Colegiados.

III. ANÁLISIS

3.1. ACTUACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

En principio, las entidades de la Administración Pública deben fundar todas sus actuaciones en la

normatividad vigente bajo el esquema denominado “vinculación positiva de la Administración a la Ley”, característica de mucha trascendencia porque reviste de legitimidad a sus actos, al menos presuntiva. Precisamente, esa sujeción determina la existencia de todo un procedimiento cuyo trámite tiene a la conclusión como momento natural del ciclo de la actividad administrativa del Estado. Sin embargo, esa conclusión no aparece de modo único, sino que existen varios supuestos en los cuales puede afirmarse que el procedimiento administrativo ha terminado.

El modo normal de conclusión del procedimiento es mediante un acto administrativo que resuelve el fondo del asunto. El acto administrativo es el resultado jurídico de todo el proceso de exteriorización intelectual emanado de cualquiera de los órganos de las entidades públicas para concretar, en un supuesto específico, la potestad conferida por la Ley, motivo por el cual, asimismo, conlleva fuerza vinculante por imperio del derecho.

Sin embargo, ante la posibilidad de yerros, la facultad de revisión de los actos administrativos constituye una expresión de la potestad de autotutela revisora de la Administración que le permite controlar la regularidad de sus propias decisiones en resguardo del interés público.

Esa revisión puede ser promovida por el administrado en ejercicio de su facultad de contradicción, a través de los denominados recursos; o promovida de oficio por la propia Administración en cumplimiento de su deber de oficialidad del procedimiento, a través de sus facultades de conservación, de revocación, de rectificación y de anulación.

No es nuestra intención abordar todas

las formas de ejercicio de la facultad de contradicción pero valga decir que resulta indispensable que el administrado ejerza su derecho de contradicción ante la propia Administración Pública, antes de recurrir al Poder Judicial, a fin de cumplir la regla del agotamiento de la vía gubernativa (o previa), que lo único que busca es brindar a las entidades administrativas la oportunidad y la posibilidad de conocer y resolver sobre cualquier controversia que su actuación u omisión pueda producir en la esfera de intereses y derechos de los administrados.

De otro lado, sí puede resultar interesante precisar que a través de la revocación y de la anulación, el Estado deja sin efecto un acto administrativo con motivo del ejercicio de su facultad de controlar sus propios actos, sea que haya sido instada a pedido del administrado –con sus recursos-, o de oficio.

La Administración revoca sus actos cuando realiza el control a través del mismo órgano emisor, o a través del superior jerárquico del emisor. En tanto que entendemos por anulación, a la facultad de “revisión de oficio” que tiene la Administración para declarar la invalidez de sus actos a través del superior jerárquico del órgano emisor, sea que actúe de oficio o a pedido de parte. Inclusive, cuando actúa de oficio, la Administración Pública tiene la capacidad para demandar ante el Poder Judicial la nulidad de sus propios actos cuando verifica una trasgresión del interés público por el cual ella vela.

3.2. EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Este proceso constituye una categoría del género “proceso” en el cual dado que las pretensiones se respaldan en normas de derecho administrativo, nos referimos específicamente a un proceso

contencioso administrativo, a decir de Hernando Morales.

Respecto de esas “pretensiones” que pueden plantearse en el proceso contencioso administrativo, hemos ido avanzado desde un sistema objetivo iniciado con la revolución francesa, según el cual simplemente buscamos la “anulación” del acto administrativo y que la doctrina ha denominado como proceso al acto-; hasta un sistema subjetivo construido en España, según el cual el proceso es de plena jurisdicción porque se protege una situación individual con restablecimiento del derecho vulnerado y la reparación del daño ocasionado.

Precisamente desde la vigencia de la Ley 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, se ha dejado establecido que él, más que un proceso de revisión judicial, es un proceso de control jurídico pleno de la actuación administrativa, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado.

A pesar de lo dicho, la Ley ha sido precisa en señalar los supuestos en los que existe coincidencia entre las personas de la relación jurídica sustantiva con las mismas de la relación jurídica procesal, a lo que podemos denominar Legitimidad para obrar. Ésta será activa, cuando determina al sujeto que inicia el proceso; y será pasiva, cuando determina al sujeto frente al cual se ejerce el derecho de acción.

De tal suerte, en el siguiente ítem revisaremos si la prescripción del artículo 157° del Código Tributario es un “antojo” legal o si es “perfectamente” legal.

3.3. LA EXCEPCIONAL LEGITIMIDAD ACTIVA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA: ARTÍCULO 157° DEL TUO DEL CODIGO TRIBUTARIO

Innegable es, en principio, la posibilidad de yerro en una Resolución del Tribunal Fiscal pues, a fin de cuentas, constituye un acto administrativo. Ante ello, la primera idea es que contra tal acto -que se pronuncia sobre el fondo de una petición-, no cabe ya recurso alguno pues la vía se ha agotado, alcanzando a gozar de la presunción de legitimidad que ya hemos analizado, y, aún más, adquiriendo un carácter ejecutivo que no se suspende así se impugne judicialmente.

En el caso de los contribuyentes, es claro que el proceso contencioso administrativo es la vía para discutir ante el Poder Judicial la nulidad e ineficacia de una resolución emanada de sede administrativa, e incluso, como ya hemos determinado, con tutela de plena jurisdicción.

Ciertamente, en el ámbito administrativo la relación jurídica que surge entre el ciudadano y la Administración Pública es desigual, pues mientras el primero sólo tiene la expectativa de que el poder será ejercido con justicia; la segunda, cuenta con prerrogativas a veces exageradas. Sin embargo, ante el Poder Judicial, la desigualdad desaparece.

De tal suerte, es el administrado quien, en principio, y hasta de modo natural, posee legitimación activa en tanto afirma ser titular de la situación jurídica sustancial protegida que ha sido afectada por la actuación administrativa sobre la cual versará el proceso, como sostiene Fernández Cartagena.

En el caso de las Administraciones Tributarias, el artículo 157° del TUO del Código Tributario ha determinado que ellas NO PUEDEN ser demandantes en el proceso contencioso administrativo; PERO SÍ en el caso de existir alguna de las causales de nulidad de los actos administrativos regulados por el artículo

10° de la Ley N° 27444.

Es decir, no es que las Administraciones Tributarias tengan legitimatio ad causam genérica para demandar en sede judicial la nulidad de sus propias resoluciones, sino que frente a la vulneración del ordenamiento administrativo y el interés general (doble lesión), esa facultad debe ser excepcional por haberse producido la irrevocabilidad en sede administrativa.

Respecto de este tema, ya en 1995 Armando Zolezzi sostuvo que consideraba correcto que las Administraciones Tributarias puedan defender sus resoluciones ante el Tribunal Fiscal; pero que dicha facultad no debía extenderse al Poder Judicial o en todo caso limitarse a casos excepcionales, pues de lo contrario, los contribuyentes “corrían el riesgo que les confisquen sus triunfos en el Tribunal Fiscal”.

Sin embargo, algunos otros autores han dicho que con el otorgamiento de esas facultades a la Administración Tributaria “el derecho positivo peruano ha consagrado un despropósito jurídico pues no es concebible desde la perspectiva del Derecho que un órgano administrativo esté investido de legitimidad para demandar en el fuero judicial a su superior jerárquico”.

Dentro de ese grupo, Humberto Medrano ha sostenido que con tal disposición se crea la “insólita” situación que el inferior jerárquico esté permitido de impugnar las resoluciones del superior, siendo peor aún que la causa se tramite como un litigio entre la Administración y el Tribunal, sin notificar en absoluto al contribuyente, a pesar de que este resulta el afectado directo.

Otros autores consideran que no se justifica este tratamiento especial en materia tributaria pues ya en la Ley N° 27444 esta regulada la acción de

lesividad para demandar la nulidad de las resoluciones de Tribunales Especializados que carecen de potestad para declarar de oficio la nulidad de sus actos, por lo que el artículo 157° contiene un claro atentado contra la seguridad jurídica a que tiene derecho el contribuyente.

Veamos. De un lado, el tratamiento especial a las Administraciones Tributarias para impugnar judicialmente los actos del Tribunal Fiscal se ha mantenido desde el año 1992, y ha pasado por una serie de cambios, que incluyeron la necesidad de autorizaciones, hasta, incluso, su temporal eliminación.

Ahora. Dado que todo acto viciado de nulidad repugna al derecho, nos encontramos frente al dilema en la protección de 02 bienes jurídicos: El interés público cuyo defensor formal es la Administración Pública, y la seguridad jurídica de los derechos subjetivos o situaciones jurídicas configuradas a través de actos administrativos en favor de los ciudadanos. En tal sentido, la Ley ha optado por dar una mayor protección al primero por sobre la segunda.

Por ello, cuando un acto deviene inatacable en la vía administrativa, es saludable que la propia Administración Pública, pueda impugnarlo ante el Poder Judicial, y el modo de hacerlo sería ejerciendo la acción de lesividad o proceso de lesividad.

Tradicionalmente se ha llamado proceso de lesividad, a la vía mediante la cual determinada entidad pública puede cuestionar sus propios actos, es decir, los emitidos por esa institución pública y no otra. Así se encuentra regulado en los numerales 202.4 y 202.5 del artículo 202° de nuestra Ley N° 27444, a saber:

“202.4. En caso de que haya prescrito

el plazo previsto en el numeral anterior, sólo procede demandar la nulidad ante el Poder Judicial vía proceso contencioso administrativo, (...)

202.5. Los actos administrativos emitidos por consejos o tribunales regidos por leyes especiales competentes para resolver controversias en última instancia administrativa, no pueden ser objeto de declaración de nulidad de oficio. Sólo procede demandar su nulidad ante el Poder Judicial, vía proceso contencioso administrativo, (...)”

De tal suerte, nuestro ordenamiento jurídico procesal administrativo, ha contemplado la facultad de la Administración Pública de revisar de oficio sus propios actos y de declarar la nulidad de los mismos en los casos en que incurran en alguna causal prevista en la Ley y que se vulnere el interés público. Yendo más allá, al igual que otras legislaciones latinoamericanas y de España, nuestro ordenamiento establece como posibilidad que la propia Administración Pública a través de la vía contencioso-administrativa cuestione sus actos, cuando se le haya vencido el plazo para la revisión de oficio.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 11° de la Ley 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo, regula la legitimidad para obrar activa, prescribiendo:

“ (...) También tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos; previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de

oficio en sede administrativa.”

Entonces, la regla fundamental es que TODAS las entidades de la Administración Pública tienen legitimación activa para iniciar un proceso contencioso administrativo contra una actuación agravante del interés público y la legalidad, siendo el UNCIO REQUISITO que esa facultad se encuentre prevista en un Ley autoritativa. Decimos único porque la norma NO EXCLUYE de su ámbito de aplicación a cualquier entidad ajena a la emisora del acto, como legitimada para formular la demanda contencioso administrativa.

Esa incertidumbre debe despejarse con la revisión del listado de sujetos que tienen legitimidad para obrar pasiva consignada en el artículo 13° de la Ley N° 27584:

“La demanda contencioso administrativa se dirige contra:(...)

5. El particular titular de los derechos declarados por el acto cuya nulidad pretenda la entidad administrativa que lo expidió en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 11 de la presente Ley.

6. La entidad administrativa que expidió el acto y la persona en cuyo favor se deriven derechos de la actuación impugnada en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 11 de la presente Ley. (...)”

En efecto, y detengámonos un poco aquí, existen distinguidamente DOS supuestos: 1) El demandado puede ser el administrado que resulto beneficiado con un acto administrativo NULO (numeral 5), y por ende, ÚNICAMENTE la entidad pública a la cual se le ha vencido el plazo otorgado por ley para anular de oficio el acto administrativo, estará imbuida de legitimación activa, y en estos casos estaremos actuando conforme al artículo

11° de la misma Ley en concordancia con los numerales 202.4 y 202.5 del artículo 202° de la Ley N° 27444. Este sería el denominado PROCESO DE LESIVIDAD. 2) Sin embargo, el segundo de los supuestos hace referencia a una configuración completamente distinta al proceso de lesividad, pues el demandado no sólo es el particular sino también la entidad pública “emisora del acto” administrativo que benefició al primero. En otras palabras, la norma está habilitando a una ENTIDAD PUBLICA DISTINTA A LA EMISORA DEL ACTO ADMINISTRATIVO a fin que formule la demanda contencioso-administrativa, remitiéndose, incluso, al artículo 11° de la Ley N° 27584 que ya hemos analizado.

De ello, nuestra incertidumbre respecto del real ámbito de aplicación del artículo 11° comentado, se ve despejada en el siguiente sentido: TODAS las Administraciones Públicas tienen legitimidad para obrar activa respecto de los actos administrativos viciados de nulidad o que vulneren el interés público, sean actos emitidos por la misma entidad o por otras entidades, siempre que, vencido el plazo para su declaración de nulidad de oficio, exista una norma que las autorice a formular la demanda contencioso-administrativa.

Siguiendo este orden de ideas, debemos observar al artículo 157° del TUO del Código Tributario, no como un “engendro” jurídico que pretende romper la jerarquía administrativa construida en materia tributaria, sino como la norma autoritativa que legitima extraordinariamente a las Administraciones Tributarias para iniciar un proceso contencioso administrativo que tendrá por objeto, no sus propias Resoluciones (de Intendencia, de Oficina Zonal, y demás revisables por su superior jerárquico), sino las resoluciones

emitidas por una entidad pública distinta a ella, y que, dada la estructura de órganos resolutores especializados en materia tributaria, resulta ser el Tribunal Fiscal, su superior jerárquico.

3.4. RECIENTE MODIFICATORIA AL PROCESO DE LESIVIDAD.- EL CASO DE LOS CONSEJOS O TRIBUNALES

Dentro del reciente paquete normativo emitido este año 2008, el Decreto Legislativo N° 1029 ha modificado el numeral 202.5 del artículo 202° de la Ley N° 27444, que ya citáramos, en el modo siguiente:

“202.5. Los actos administrativos emitidos por consejos o tribunales regidos por leyes especiales, competentes para resolver controversias en última instancia administrativa, sólo pueden ser objeto de declaración de nulidad de oficio en sede administrativa por el propio consejo o tribunal con el acuerdo unánime de sus miembros. Esta atribución sólo podrá ejercerse dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que el acto es notificado al interesado. También procede que el titular de la Entidad demande su nulidad en la vía de proceso contencioso administrativo, siempre que la demanda se interponga dentro de los tres años siguientes de notificada la resolución emitida por el consejo o tribunal. (...)”

La norma publicada es saludable porque levanta la innecesaria limitación que tenía el Tribunal Fiscal para el ejercicio de su facultad de revisión de sus propios actos, y que terminaba por generar el “aparente” conflicto de que sea su “inferior” jerárquico el que ejecutara el también aparente, control de las resoluciones en última instancia administrativa, a través del proceso contencioso administrativo.

Por lo demás, esta norma, de manera congruente con la Ley N° 27584, permite taxativamente al Tribunal Fiscal extender la revisión de sus actos con el empleo del proceso de lesividad; y, siendo también congruentes con lo expresado en el ítem anterior, sólo en caso que el Tribunal Fiscal no ejerciera esa facultad, las Administraciones Tributarias podrían recurrir al artículo 157° del TUO del Código Tributario.

Finalmente, conviene apuntar que el Decreto Legislativo N° 1067 ha modificado el artículo 17° de la Ley N° 27584 y su numeral 2 a la letra dice:

“2. Cuando la ley faculte a las entidades administrativas a iniciar el proceso contencioso administrativo de conformidad con el segundo párrafo del Artículo 11° de la presente ley, el plazo será el establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, salvo disposición legal que establezca plazo distinto. (...)”

Con ello se salvaguarda cualquier posibilidad de contradicción en los plazos necesarios para el inicio del proceso de lesividad a cargo del Tribunal Fiscal o del proceso contencioso iniciado por las Administraciones Tributaria en virtud del artículo 157° del TUO del Código Tributario, situación sumamente saludable.

IV. CONCLUSIONES

Atendiendo a que los actos administrativos gozan de una presunción de legitimidad, cuando ellos no llegan a declararse nulos de oficio en la misma sede administrativa, es imperioso que las Entidades de la Administración Pública recurran en sede judicial a través del proceso contencioso administrativo, que en doctrina se conoce como proceso de lesividad.

Sin embargo, hasta hace poco, el Tribunal Fiscal no podía declarar la nulidad de oficio de sus propios actos, por lo que no podía iniciar el proceso de lesividad.

A nivel normativo y en materia tributaria, la solución fue brindada por el 157° del TUO del Código Tributario, cuya prescripción no constituye un absurdo, sino una válida habilitación extraordinaria para la Administración Tributaria no sólo porque implica la protección del interés público sobre el cual se basa la aplicación de tributos (sostenimiento de cargas públicas), sino también porque se encuentra en concordancia con la regulación del artículo 11° de la Ley N° 27584.

Cuando nuestra Ley del Proceso Contencioso Administrativo vio la luz, no reguló únicamente el proceso de lesividad tal como es conocido en la doctrina, sino que abrió la posibilidad jurídica que cualquier Entidad de la Administración Pública proteja el interés público y demande a otra Entidad Pública.

En el sentido de lo expuesto y frente al dilema de que la Administración Tributaria “tenga” o “no tenga” la facultad excepcional de demandar al Tribunal Fiscal, consideramos que sí la debe tener para poder controlar, no al superior jerárquico como tal, sino la adecuada consecución y respecto del interés público, por lo que el artículo 157° del TUO del Código Tributario no contraviene norma legal o constitucional alguna (aunque ciertamente, tal facultad no suele usarse dada la calidad de muchas resoluciones del Tribunal Fiscal; o, en el caso de SUNAT, dado el carácter “familiar” que los ubica bajo la batuta del Ministerio de Economía y Finanzas).

Finalmente, la normatividad emitida y publicada con motivo de la concesión



de facultades al Poder Ejecutivo ha permitido que las normas existentes en el Código Tributario, en la Ley del Procedimiento Administrativo General y en la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, se vean saludablemente completadas, con lo cual el proceso de lesividad obtiene un mejor alcance.