

SUCRE | ARIAS | REYES

ABOGADOS LAWYERS

1969

**DEMANDA CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVA DE NULIDAD**

**PUBLICO RICARDO CORTÉS C.
PRESENTA UNA ACCIÓN
PÚBLICA Y SOLICITA QUE SE
DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA
RESOLUCIÓN No. 201-8436 DE 10
DE AGOSTO DE 2011 "Por la cual se
regula la emisión del Certificado de
Residencia Fiscal debidamente
adoptado mediante Resolución No.
201-2093 de 26 de febrero de 2011"
EMITIDA POR LA DIRECCIÓN
GENERAL DE INGRESOS DEL
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y
FINANZAS.**

**HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DE LA SALA TERCERA, DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA:**

Por este medio yo, **Publio Ricardo Cortés C.**, varón, panameño, con cédula de identidad personal número PE-8-551, abogado en ejercicio, con domicilio en Avenida Ricardo Arango y Calle 61, Obarrio, edificio SUCRE, ARIAS & REYES, Ciudad de Panamá, teléfono 204-79-00, lugar en donde recibo notificaciones personales, comparezco ante el Despacho bajo su digno cargo, en mi propio nombre y representación, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 206, numeral 2, de la Constitución Política y en los artículos 22, 42a y demás concordantes de la Ley 135 de 1943, reformada por la Ley 33 de 1946, a fin de ejercer una Acción Pública, con el objeto de que esta Honorable Sala de la Corte, con audiencia del Honorable Procurador de la Administración, quien deberá actuar en interés de la Ley, proceda a declarar **NULA, POR ILEGAL**, la Resolución No. 201-8436 de 10 de agosto de 2011 "*Por la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011*", emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante DGI), publicada en la Gaceta Oficial No.26852 de 18 de agosto de 2011.

I. PARTES DEL PROCESO.

Son las siguientes:

DEMANDANTE:

SUCRE | ARIAS | REYES

ABOGADOS LAWYERS

1969

Publio Ricardo Cortés C., varón, panameño, con cédula de identidad personal número PE-8-551, abogado en ejercicio, con domicilio en Avenida Ricardo Arango y Calle 61, Obarrio, edificio SUCRE, ARIAS & REYES, Ciudad de Panamá, correo electrónico cortes@sucre.net y teléfono 204-79-00, lugar en donde recibo notificaciones personales, con legitimidad procesal para interponer acciones populares o públicas, conforme lo regula el párrafo segundo del numeral 2 del artículo 206 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 22 de la Ley 135 de 1943, reformada por la Ley 33 de 1946.

DEMANDADA:

Debe tenerse como parte demandada el funcionario que ostenta el cargo de Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, con oficinas ubicadas Edificio PH Torre Mundial, en Avenida Balboa y calle 41 (antigua sede de Aseguradora Mundial). Ciudad de Panamá, lugar donde recibe notificaciones personales. Con participación en el presente proceso del Señor Procurador de la Administración, localizable en las instalaciones de esta dependencia pública, ubicadas en Calle 34, Ave. Cuba, La Exposición, Antiguo Palacio de Arte, Ciudad de Panamá, quien intervendrá en interés de la Ley y el Orden Jurídico, de acuerdo a lo normado en el artículo 5, numeral 3, de la Ley 38 de 2000.

II. LO QUE SE DEMANDA.

Solicitamos que la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, con audiencia del Procurador de la Administración, y previo el trámite normado en la Ley, declare nula por ilegal, la Resolución No. 201-8436 de 10 de agosto de 2011 *“Por la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011”*, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, cuyo texto es el siguiente:

“REPÚBLICA DE PANAMÁ
DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS
RESOLUCIÓN N° 201-8436 de agosto de 2011

"Por la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011"

EL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS,
En uso de sus facultades legales,

CONSIDERANDO:

Que mediante la Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011 publicada en la Gaceta Oficial No. 26,737-C del jueves 3 de marzo de 2011 se estableció lo siguiente:

"PRIMERO: ADOPTAR con carácter general el uso de un certificado de residencia fiscal en la República de Panamá para la aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta a fin de que el mismo sea presentado ante las autoridades fiscales extranjeras que correspondan.

SEGUNDO: Este Certificado no tendrá costo alguno.

TERCERO: Este certificado será expedido por la Dirección General de Ingresos o por la subdirección o dependencia en que se delegue esta función, previa solicitud debidamente fundamentada por la parte interesada."

Que los artículos 5 y 6 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, modificados por los artículos 21 y 22 de la Ley 33 de 30 de junio de 2010, establecen la responsabilidad del Director General de Ingresos por la permanente adecuación y perfeccionamiento de los procedimientos administrativos y lo facultan para regular las relaciones de los contribuyentes con el Fisco, en aras de mejorar el servicio y facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Que resulta necesario regular la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011.

Por lo antes mencionado, el Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas en uso de sus facultades legales,

RESUELVE:

Artículo 1. De las solicitudes.

Toda persona natural o entidad jurídica que requiera la emisión de un certificado de residencia fiscal de acuerdo a lo establecido en la Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011, deberá presentar a la Dirección General de Ingresos, una solicitud para la emisión de dicho certificado cumpliendo con las formalidades exigidas por el Fiscal.

Artículo 2. Contribuyentes.

Las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal

Handwritten signature/initials

contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda.

Artículo 3. Forma de presentación.

La solicitud deberá ser presentada en un memorial el cual deberá reunir, por lo menos, los siguientes requisitos:

1. Ser extendido en papel simple;
2. Dirigirse al Director General de Ingresos;
3. Identificación clara y expresa del contribuyente;
4. Especificación del tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional al cual se desea acoger;
5. Certificado de Registro Público original, en el caso de entidades jurídicas;
6. Copia de cédula o pasaporte del contribuyente o del Representante Legal, según sea el caso;
7. Poder notariado, en caso de que se presente por medio de abogado;
8. Copia de la última declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta o carta de trabajo en donde consten las sumas retenidas en concepto de Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 4. Vigencia

Esta resolución comenzará a regir a partir de su promulgación en la Gaceta Oficial.

FUNDAMENTO LEGAL: Decreto de Gabinete No. 109 de 1970, Ley No. 33 de 30 de junio de 2011, Resolución No.201-2093 de 26 de febrero de 2011.

COMUNIQUESE, PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

LUIS E. CUCALÓN U.
Director General de Ingresos"

III. HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA LA PRESENTE DEMANDA DE NULIDAD

PRIMERO: La DGI dictó la resolución impugnada, la cual tiene por objeto regular los requisitos para emitir el Certificado de Residencia Fiscal que debe emitir la DGI y que se requiere para invocar la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (en adelante CDI) firmados por Panamá, en cumplimiento de los citados CDI y también de la Resolución No.201-2093 de 26 de febrero de 2011, emitida por la DGI.

*CGP
Luis E. Cucalón U.*

SUCRE | ARIAS | REYES

ABOGADOS LAWYERS

1969

SEGUNDO: La DGI emitió la resolución impugnada supuestamente amparada en la facultad que le otorga el artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, debidamente reformado por la Ley 33 de 2010.

TERCERO: Las potestades de emisión de instructivos de aplicación práctica de la norma tributaria, efectivamente reconocidas por el artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970 a la DGI, deben ser ejercidas “*de conformidad con lo dispuesto en las leyes y normas reglamentarias vigentes en materia tributaria*”, es decir, que el ejercicio de la función de adecuación práctica de las normas tributarias por parte de la DGI debe estar jerárquicamente sometido o subordinado a lo que establezca la Ley aprobada por la Asamblea Nacional y –cuando aplique– a los Reglamentos aprobados por Decreto Ejecutivo, en la medida en que éstos desarrollen la Ley.

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

QUINTO: La resolución impugnada en cierta manera ha reconocido esa sumisión que debe tener ante la Ley, por cuanto, en una parte, establece que el Certificado de Residencia Fiscal cuya emisión regula, solo puede ser solicitado por aquellas personas que cumplan una supuesta definición de Residente Fiscal establecida en las leyes que aprueban los CDI.

SEXTO: No obstante lo expuesto en el hecho anterior, la aparente sumisión ante la Ley descrita deviene vacía, porque los CDI no tienen una definición de Residente Fiscal, tal como se deduce del texto claro de las leyes que aprueban los mismos y de su interpretación doctrinal.

SÉPTIMO: Pese a lo explicado en los hechos anteriores, contradictoriamente la resolución impugnada, luego de que supuestamente se sujeta a la Ley, en una norma posterior se adentra en un terreno que es propio de la Ley, tal como se explica en los hechos subsiguientes.

OCTAVO: El Derecho Interno de Panamá no tiene una definición del concepto de Residencia Fiscal aplicable a las personas jurídicas. Los CDI vigentes en Panamá, aprobados por Ley de la República, carecen de una definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas jurídicas.

197-1

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

DÉCIMO: El Derecho Interno de Panamá, a través del artículo 762-N del Código Fiscal, tiene una definición del concepto de Residencia Fiscal aplicable a las personas naturales. Los CDI vigentes en Panamá, aprobados por Ley de la República, carecen de una definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas naturales.

DÉCIMO PRIMERO: Pese a lo dicho en el hecho anterior, la resolución impugnada, siendo un instructivo de baja jerarquía, pretextando establecer requisitos para emitir el Certificado de Residencia Fiscal, de hecho ha establecido que la definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas naturales debe buscarse en el texto de los CDI vigentes en Panamá, pese a que tales CDI no tienen ninguna definición de Residencia Fiscal para personas naturales, ignorándose de paso que el tema sí está regulado en el Derecho Interno de Panamá en el artículo 762-N del Código Fiscal.

DÉCIMO SEGUNDO: Las ilegalidades expuestas deben ser corregidas para superar el estado actual de cosas, mediante el cual la resolución impugnada de inferior jerarquía y no la Ley, es la que ha establecido de hecho una definición de Residencia Fiscal para las personas jurídicas, negándole por esa vía a muchas personas jurídicas el Derecho a invocar la aplicación de los CDI vigentes en Panamá, debido a que todos los CDI vigentes en Panamá establecen en su artículo 1, que solamente aplican "a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes". Por otra parte, dicha resolución impugnada de inferior jerarquía, está desconociendo la definición de Residencia Fiscal para las personas naturales que sí existe en la Ley.

IV. DISPOSICIONES LEGALES INFRINGIDAS Y CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

- 1) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y México (Ley 24 de 2010), cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 4 Residente

1. Para los efectos del presente Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición sobre la renta en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación o constitución, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado por la renta que obtengan exclusivamente de fuentes situadas en el mismo.” (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso México y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá.

De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en México, debe consultarse la Ley interna de México.

Este artículo 4(1) citado del CDI con México está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

“Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”¹ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que

¹ Tomado de la página 24 de la publicación de 22 de julio de 2010 del Modelo de CDI de la OCDE y sus Comentarios titulada en inglés: “**MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. Condensed Version**”, publicada en Internet y obtenida del sitio www.oecd.org/bookshop. El texto citado fue traducido del inglés por el suscrito Abogado quien también es Traductor Público Autorizado Inglés-Español/ Español-Inglés, según Resuelto No.590 de 31 de marzo de 2008 del Ministerio de Educación de la República de Panamá. Como referencia adicional, tenemos la publicación del Modelo OCDE y sus Comentarios, realizada el 15 de julio de 2005, traducida por el Instituto de Estudios Fiscales de España, bajo el título “**MODELO DEL CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO. Versión Abreviada.**” En ese texto (página 26) el citado artículo 4(1) mantenía sustancialmente el mismo contenido, en especial su reenvío al Derecho Interno. La norma establece lo siguiente:

“Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección 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 o por el patrimonio situado en el mismo.” (El subrayado es nuestro).

establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)². (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá-México, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”³
(Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

² Texto traducido del inglés por el suscrito Abogado bajo la Licencia de Traductor mencionada en la cita a pie de página No. 1, tomado de la citada publicación de la OCDE: “**MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL. Condensed Version**”, página 83. La versión de 2005 de los Comentarios al Modelo OCDE traducida por el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid mencionada en la cita a pie de página No.1, en su página 81, tiene el siguiente texto del Comentario No.4 al artículo 4(1) del Modelo:

“4. Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de “residente” y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. Dichos convenios no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna.” (El subrayado es nuestro).

³ VOGEL, Klaus, **KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS**, Kluwer Law International, Londres, Inglaterra, Tercera Edición 1997, Reimpresión 1999, página 223. Cita traducida por el suscrito Abogado con la Licencia de Traductor descrita en la cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que *“las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda”* (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI México-Panamá, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y México (Ley 24 de 2010), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 2) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Barbados (Ley 5 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, **en virtud de la legislación de ese Estado,**

esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, lugar de incorporación, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, y cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, este término no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el mismo. "(El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de "Residencia Fiscal", sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina "Reenvío al Derecho Interno", es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Barbados y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá. De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Barbados, debe consultarse la Ley interna de Barbados.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Barbados está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

WRS

“Artículo 4

Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”⁴ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”⁵. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá- Barbados, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo

⁴ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

⁵ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

Handwritten signature/initials

la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”⁶
(Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que “*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*” (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá-Barbados, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Barbados (Ley 5 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

⁶ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

Cont. 1

- 3) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, literal a), del CDI vigente entre Panamá y Qatar (Ley 20 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa:

a) en el caso de Panamá, toda persona que, bajo las leyes de Panamá, esté sujeta al impuesto sobre la renta en razón de su domicilio, residencia, lugar de incorporación, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, y también incluye a Panamá y a sus subdivisiones políticas o autoridades locales. Este término, sin embargo, no incluye ninguna persona que esté sujeta a imposición en Panamá sólo respecto de los ingresos de fuentes en Panamá;“ (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, para los efectos de Panamá, debe ser un asunto que se regule

BAJO LAS LEYES DE PANAMÁ. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Qatar y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta, en el caso de Panamá, a lo que establezca el Derecho Interno de Panamá.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Qatar está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”⁷ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”⁸. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá-Qatar, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada **“KLAUS VOGEL ON DOUBLE**

⁷ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

⁸ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

TAXATION CONVENTIONS". En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”⁹ (Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que *“las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda”* (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá-Qatar, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite expresamente al Derecho de Panamá para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Qatar (Ley 20 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está

⁹ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 4) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y España (Ley 22 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas 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, o por el patrimonio situado en el mismo. “ (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso España y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá.

Handwritten signature/initials

De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en España, debe consultarse la Ley interna de España.

Este artículo 4(1) citado del CDI con España está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

“Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”¹⁰ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”¹¹. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá- España, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las

¹⁰ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

¹¹ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”¹² (Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que “*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*” (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnado de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá-España, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

¹² Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y España (Ley 22 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 5) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo (Ley 21 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, lugar de incorporación, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a cualquier autoridad local. 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, o por el patrimonio situado en el mismo. “(El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Luxemburgo y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas

lax

como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá. De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Luxemburgo, debe consultarse la Ley interna de Luxemburgo.

Este artículo 4(1) citado del CDI con España está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

“Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”¹³ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados

¹³ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)¹⁴. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá- España, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada "*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*". En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”¹⁵ (Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que "*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*" (el subrayado es nuestro).

¹⁴ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

¹⁵ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

1969

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá-Luxemburgo, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Luxemburgo (Ley 21 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 6) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Holanda (Ley 23 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, lugar de incorporación, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado por rentas que obtengan exclusivamente de fuentes situadas en ese Estado.” (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

W. J.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de "Residencia Fiscal", sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina "Reenvío al Derecho Interno", es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Holanda y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá. De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Holanda, debe consultarse la Ley interna de Holanda.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Holanda está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

"Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo."¹⁶ (El subrayado es nuestro).

¹⁶ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

botas.1

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”¹⁷. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá-Holanda, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”¹⁸
(Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

¹⁷ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

¹⁸ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

W. J.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que “*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*” (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá- Holanda, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Holanda (Ley 23 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 7) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Singapur (Ley 24 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

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

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de "Residencia Fiscal", sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina "Reenvío al Derecho Interno", es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Singapur y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá. De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Singapur, debe consultarse la Ley interna de Singapur.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Singapur está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

"Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de

W. Arias

dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”¹⁹ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”²⁰. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá- Singapur, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”²¹ (Lo resaltado está en el texto original).

¹⁹ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

²⁰ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

²¹ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que *“las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda”* (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá- Singapur, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Singapur (Ley 24 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 8) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Francia (Ley 78 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de incorporación, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado o autoridad territorial del mismo y las entidades públicas de ese Estado o sus autoridades territoriales. Sin embargo, este término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el mismo.” (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Francia y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá. De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Francia, debe consultarse la Ley interna de Francia.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Francia está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA**

RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”²² (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”²³. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá-Francia, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir

²² Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

²³ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”²⁴ (Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que “*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*” (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá-Francia, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Francia (Ley 78 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la

²⁴ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

Handwritten signature/initials

definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

- 9) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Corea del Sur (Ley 25 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por Razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u oficina principal, 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 ese Estado.” (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Corea del Sur y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá.

19/10/11

De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Corea del Sur, debe consultarse la Ley interna de Corea del Sur.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Corea del Sur está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

“Artículo 4

Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”²⁵ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”²⁶. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá-Corea del Sur, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para

²⁵ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

²⁶ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada “*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*”. En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”²⁷ (Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que “*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*” (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá-Corea del Sur, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

²⁷ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

CGG
Conto-1

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Corea del Sur (Ley 25 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

10) Se ha violado el artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Portugal (Ley 7 de 2011), cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 4
Residente**

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, lugar de incorporación, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o administrativas o autoridades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado por rentas que obtengan exclusivamente de Fuentes situadas en ese Estado. “(El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición de rango legal está contenida en un Convenio Internacional, por lo tanto, es una Norma de Derecho Internacional Público.

Como se observa con claridad, dicha norma convencional fija algunas referencias sobre el concepto de “Residencia Fiscal”, sin embargo, establece que la definición de lo que se entiende por Residente Fiscal debe ser un asunto que se regule EN VIRTUD DE LA LEGISLACIÓN DE ESE ESTADO. Esta frase es clave para entender el artículo citado, por cuanto esta norma contiene lo que en Materia de Derecho Internacional se denomina “Reenvío al Derecho Interno”, es decir, que las altas partes contratantes, en este caso Portugal y Panamá, acordaron que la definición de Residencia Fiscal aplicable, tanto para las personas jurídicas como para las personas naturales, quedaría sujeta a lo que establezca el Derecho Interno de cada uno de los países.

louis

En otras palabras: de acuerdo al CDI en análisis, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Panamá, debe consultarse la Ley interna de Panamá. De la misma manera, para determinar cuándo una persona natural o jurídica es considerada Residente Fiscal en Portugal, debe consultarse la Ley interna de Portugal.

Este artículo 4(1) citado del CDI con Portugal está basado sustancialmente en el modelo de Convenio preparado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). En efecto, el artículo 4(1) del **MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO** (en adelante el Modelo OCDE) de dicha organización establece lo siguiente:

“Artículo 4 Residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado, sus subdivisiones políticas o autoridades 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 o por el patrimonio situado en el mismo.”²⁸ (El subrayado es nuestro).

A propósito de esta norma 4(1) del Modelo OCDE, los Comentarios preparados por la OCDE, en su versión de 22 de julio de 2010, establecen lo siguiente en el Comentario No.4 (Observaciones Preliminares) al citado artículo:

“4. Las Convenciones para evitar la doble imposición normalmente no se involucran en el Derecho Doméstico (Derecho Interno) de los Estados Contratantes que establecen las condiciones bajo las cuales una persona será tratada fiscalmente como “residente” y, consecuentemente, está completamente sujeta a imposición en dicho Estado. Ellas no establecen estándares que deban ser cumplidos por las normas de Derecho Interno con el objeto de que las reclamaciones de total sujeción al impuesto puedan ser aceptadas entre los Estados Contratantes. En esta materia los Estados toman sus posiciones enteramente sobre la base del Derecho Doméstico (Derecho Interno)”²⁹. (El subrayado es nuestro)

²⁸ Ver cita a pie de página No. 1 de esta demanda.

²⁹ Ver cita a pie de página No. 2 de esta demanda.

Handwritten signature/initials

De acuerdo a esta cita de los Comentarios al Modelo OCDE, la cual sirve de referencia académica para la interpretación del Artículo 4(1) del CDI Panamá- Portugal, se confirma que dicha norma no contiene una definición de lo que se entiende por Residente Fiscal, ni para las personas jurídicas ni para las personas naturales. En el mismo sentido se había ya expresado desde 1997, el autor alemán ya desaparecido Klaus Vogel, en una de las obras de referencia más completas de Tributación Internacional siempre citadas titulada "*KLAUS VOGEL ON DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*". En efecto, sobre el significado del artículo 4(1) del Modelo OCDE Vogel escribió:

“La regla determina en cuál Estado contratante una persona es residente para los propósitos de la Convención de Doble Imposición. Sin embargo, en vez de definir las condiciones por sí misma, la Convención de Doble Imposición refiere a los criterios del **Derecho Doméstico** de uno o ambos Estados contratantes estableciendo la sujeción de una persona especialmente conectada con estos Estados (Art. 4 (1))”³⁰
(Lo resaltado está en el texto original).

La cita de Vogel lo resume todo: solo el Derecho Interno establece los criterios mediante los cuales se define la Residencia Fiscal de las personas a las cuáles le podrá aplicar el CDI.

Teniendo la anterior conclusión de Derecho Positivo y doctrinal en mente pasemos a la lectura del Artículo 2 de la Resolución impugnada. En esa norma se dice que "*las solicitudes solo deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda*" (el subrayado es nuestro).

El análisis comparativo de la norma del instructivo impugnada de inferior jerarquía, versus el CDI Panamá- Portugal, aprobado por Ley, resulta en una grave y evidente contradicción. En efecto, mientras que la norma del instructivo de inferior jerarquía emitida por la DGI y que ha sido impugnada, remite al CDI para encontrar una supuesta definición de lo que se entiende por

³⁰ Ver cita a pie de página No. 3 de esta demanda.

AGS

Residente Fiscal, por su parte, el CDI remite al Derecho Interno para que se establezca tal definición. Estamos ante un típico círculo vicioso.

La situación anteriormente descrita pone de manifiesto que el instructivo impugnado, emitido por la DGI, ha incurrido en una violación directa, por comisión, del artículo 4, numeral 1, del CDI vigente entre Panamá y Portugal (Ley 7 de 2011), por cuanto la norma del instructivo le está otorgando al CDI el contenido normativo de una definición de Residencia Fiscal aplicable en Panamá, pese a que esta norma convencional aprobada por ley, expresamente establece que la definición de Residente Fiscal no se encuentra en dicho tratado sino que debe establecerse en el Derecho Interno de Panamá.

11) Se ha violado el párrafo primero y segundo del artículo 762-N del Código Fiscal, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 762-N. Residencia fiscal. Se consideran domiciliados en la República de Panamá, para los efectos tributarios, las personas naturales que permanezcan por más de ciento ochenta y tres (183) días corridos o alternos en el año fiscal en el territorio nacional, y perciban o devenguen rentas sujetas al Impuesto, deberán determinar el mismo de acuerdo con las reglas establecidas en este Código.

Igualmente se consideran domiciliados en el país, para los efectos tributarios, las personas naturales que hayan establecido su residencia o lugar de habitación en el territorio de la República de Panamá, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por un periodo de más de ciento ochenta y tres (183) días corridos o alternos, y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país. En estos casos, la residencia en el extranjero se acreditará ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

... .. “ (El subrayado es nuestro).

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición es la norma de rango legal que establece la definición de Residente Fiscal aplicable a las **personas naturales** en Panamá. No hay una norma de rango legal similar o parecida que establezca en Panamá la definición de Residencia Fiscal para las **personas jurídicas**.

Como ya se mencionó, la resolución impugnada, en su artículo 2, al referirse a las peticiones para obtener el Certificado de Residente Fiscal, dispuso que *“las solicitudes solo*

deben ser presentadas por aquellas personas naturales o entidades jurídicas que se encuentre dentro de la definición de residente fiscal contenida en el tratado o convenio para evitar la doble tributación internacional suscrito por la República de Panamá que corresponda". Es decir, la resolución impugnada, en el caso de las **personas naturales**, asumió que los CDI tenían una definición de Residencia Fiscal que resultaba aplicable.

Ya hemos visto que los CDI firmados por Panamá y vigentes al momento de presentarse esta demanda, no tienen tal definición de Residencia Fiscal. Sin embargo, en el caso de las **personas naturales** el artículo 762-N del Código Fiscal, que es una norma con rango de Ley, efectivamente sí tiene tal definición. No obstante, la resolución impugnada, siendo un simple instructivo, ignoró la existencia de la definición del artículo 762-N del Código Fiscal y remitió a la aplicación de una inexistente definición supuestamente incorporada en los CDI.

Al haber ignorado la definición de Residencia Fiscal que tiene el artículo 762-N del Código Fiscal, solamente aplicable para las **personas naturales**, la resolución impugnada, en su artículo 2, infringió de forma directa, por omisión, la citada norma del Código Fiscal. Sin embargo, como se explica a continuación, la violación que realiza la resolución impugnada del artículo 762-N del Código Fiscal no se queda allí. Veamos:

El artículo 3 de la resolución impugnada, en su numeral 8, al establecer los documentos que debe presentar toda persona para obtener una Certificación de Residencia Fiscal, incluyó la obligación de aportar "*Copia de la última declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta o carta de trabajo en donde consten las sumas retenidas en concepto de Impuesto Sobre la Renta*". Si aplicamos este requisito a la **persona natural** no dependiente, cuyo impuesto no se retiene en la fuente, tenemos el caso que solo aquellos que han presentado Declaración de Rentas tienen derecho a obtener un Certificado de Residencia Fiscal.

La Ley en el artículo 762-N del Código Fiscal, en materia del impuesto, solamente puso como requisito que la persona natural "*perciba o devengue rentas sujetas al impuesto*", es decir, de fuente panameña. Basta, según la Ley, que una **persona natural** perciba o devengue la renta de fuente panameña y que complete la permanencia de 183 días en el territorio, para que se convierta en Residente Fiscal. Ello quiere decir que, según la Ley, es perfectamente posible que

una persona natural que, por ejemplo, empezando en enero de un año fiscal, alcance 200 días de permanencia consecutiva en el territorio nacional, adquiera el derecho a ser reconocida como Residente Fiscal de Panamá y —por consecuencia—tenga derecho a que se le expida una Certificación de Residencia Fiscal para invocar la aplicación de un CDI.

No obstante la claridad del artículo 762-N del Código Fiscal, la resolución impugnada, en su artículo 3, pretextando dictar una norma de adecuación práctica de la Ley, está exigiendo, ADEMÁS que la persona natural haya presentado Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta. De suerte que en el ejemplo anterior, en vista de que se trata del primer año de presencia en el territorio de la persona natural y como quiera que la fecha de presentación de la Declaración de Rentas aún no ha llegado, el instructivo impugnado estaría provocando que, contrario a lo que claramente ordena el artículo 762-N del Código Fiscal, dicha persona natural estaría impedida de obtener el status de Residente Fiscal certificado por las autoridades de Panamá, porque, pese a estar generando renta de fuente panameña y haber excedido el término de permanencia de 183 días, no contaría con una Declaración de Rentas presentada.

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

12) Se ha violado el artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, debidamente reformado por la Ley 33 de 2010, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 5. El Director General de Ingresos es responsable de la planificación, dirección, coordinación y control de la organización administrativa y funcional de la Dirección General de Ingresos, así como de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, inherentes a la función de administrar las leyes tributarias bajo su competencia. El Director General de Ingresos pondrá en conocimiento público dichas actuaciones administrativas. La administración de las leyes impositivas comprende el reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo jurisdicción de la Dirección General de Ingresos y su aplicación práctica, a través de los actos administrativos que aprueben los formularios, instructivos y reportes de información tributaria, así como la absolución de consultas, de conformidad con lo dispuesto en las leyes y normas reglamentarias vigentes en materia tributaria.“ (El subrayado es nuestro).

lws. /

CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN: Esta disposición es la norma de rango legal que establece la potestad que tiene la DGI para emitir instructivos que adecúan la aplicación práctica de las normas tributarias bajo su jurisdicción.

El texto es sumamente categórico y claro en cuanto a que dicha función de la DGI debe realizarse “de conformidad con lo dispuesto en las leyes y normas reglamentarias vigentes en materia tributaria”, es decir, los actos administrativos que contengan instructivos de aplicación práctica de la norma tributaria, emitidos por la DGI, deben estar jerárquicamente sometidos o subordinados a lo que establezca la Ley aprobada por la Asamblea Nacional y —cuando aplique— a los Reglamentos aprobados por Decreto Ejecutivo, en la medida en que éstos desarrollen la Ley.

Como ya ha sido explicado en este memorial, los CDI firmados y vigentes en Panamá no tienen una definición de Residencia Fiscal aplicable a las personas jurídicas. De la misma manera, no existe norma legal de Derecho Interno que establezca una definición de Residente Fiscal para las personas jurídicas. Dada la inexistencia del necesario marco legal, entonces la DGI carece de la potestad de regular, mediante instructivos, el tema de la Residencia Fiscal en lo aplicable a las personas jurídicas.

Ello es así, porque esa facultad otorgada a la DGI de emitir instructivos, solamente existe como un mecanismo de adecuación para la aplicación de las leyes tributarias, tal como claramente lo dice el citado artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, reformado por Ley 33 de 2010. No puede la DGI CREAR LEY, porque ello es una facultad de la Asamblea Nacional. Tampoco puede reglamentar la Ley, porque ello es una facultad del Órgano Ejecutivo (Presidente y Ministro del Ramo), tema sobre el cual ya se ha pronunciado el Pleno de esta Corte Suprema de Justicia en sentencia de 22 de septiembre de 2009³¹. Por tanto, si no existe norma

³¹ Dictada dentro de la Acción de Inconstitucionalidad presentada por Publio Ricardo Cortés C., contra las frases “*complementación reglamentaria*” y “*mediante resoluciones*” contenida en el primer párrafo del artículo 5 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, tal como había quedado luego de la reforma introducida por el artículo 6 de la Ley 56 de 1996.

Conte

legal que defina la Residencia Fiscal aplicable a las personas jurídicas, mal puede la DGI emitir ningún tipo de instructivo para adecuar la aplicación práctica de una norma inexistente.

Pese a la anterior realidad, todo el contenido normativo de la resolución impugnada resulta aplicable a las personas jurídicas. En especial, ha resultado aplicable a las personas jurídicas el artículo 3 de la resolución impugnada, en el cual se exige como requisito para obtener la Certificación de Residencia Fiscal, la presentación de la última Declaración Jurada de Rentas del solicitante.

Al haber establecido el requisito de la presentación de copia de la Declaración de Rentas como condición de obtener la Certificación de Residencia Fiscal, la DGI está LEGISLANDO, porque no existe una Ley que incluya tal extremo en una definición de Residencia Fiscal para las personas jurídicas. Por tanto, dicha normativa excede la función de emitir instructivos que efectivamente la Ley le otorga a la DGI.

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

PETICIÓN

Como corolario, pedimos a la Honorable Sala Tercera de la Corte, de lo Contencioso Administrativo que **DECLARE NULA, POR ILEGAL**, la Resolución No. 201-8436 de 10 de agosto de 2011 *“Por la cual se regula la emisión del Certificado de Residencia Fiscal debidamente adoptado mediante Resolución No. 201-2093 de 26 de febrero de 2011”*, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, publicada en la Gaceta Oficial No.26852 de 18 de agosto de 2011.

PRUEBAS:

SUCRE | ARIAS | REYES

ABOGADOS LAWYERS

1969

Adjuntamos copia autenticada en la oficina de la Gaceta Oficial, de la Gaceta Oficial No.26852 de 18 de agosto de 2011, donde se publicó la Resolución No. 201-8436 de 10 de agosto de 2011 emitida por la DGI.

De los Honorables Magistrados,



PUBLIO RICARDO CORTÉS C.

Idoneidad de Abogado No.2791

Cédula PE-8-551

Panamá, 8 de agosto de 2012.

En la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, ha sido
Presentado personalmente este escrito, hoy 7
de agosto de 2012 a las 4:52
de la tarde



SECRETARIA