



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución n.º TAT-API-017 de 18 de octubre de 2021

Expediente: 055-2020

VISTOS:

La firma forense -----, actuando en su calidad de apoderados especiales del contribuyente -----, presentó ante este Tribunal, Recurso de Apelación contra la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante el cual resolvió en el punto tercero de la parte resolutiva **NO ADMITIR** la prueba documental número 9 por no cumplir con las disposiciones contenidas en el artículo 877 del Código Judicial.

ANTECEDENTES

El contribuyente -----, a través de sus apoderados, especiales presentaron Recurso de Reconsideración contra la Resolución n.º 201-19258 de 2 de diciembre de 2015, proferida por la Dirección General de Ingresos, mediante la cual resolvió **NEGAR** la acreditación de los beneficios contenidos en el convenio entre la República de Panamá y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Prevenir la Evasión Fiscal, efectuada por la Sociedad antes mencionada en concepto de pago de remesas al exterior, a favor de la sociedad española -----, junto con el Recurso de Reconsideración, los apoderados del recurrente adjuntaron diversas pruebas que a continuación se enlistan:

1. Original de Certificado de Registro Público de la sociedad -----
-----, emitido el 22 de enero de 2016.
2. Copia autenticada por notario del Aviso de Operación No -----
----- emitido por el establecimiento comercial -----.
3. Copia autenticada por la Autoridad de Turismo de Panamá de la Resolución n.º 15/08 de 31 de octubre de 2008, mediante la cual la Autoridad de Turismo de Panamá autoriza la inscripción de -----, en el Registro Nacional de Turismo.
4. Copias autenticadas por la Autoridad de Turismo de Panamá de las certificaciones anuales (2008 al 2015) emitidas por dicha Autoridad para certificar que -----
-----, se mantiene inscrita en el Registro Nacional de Turismo.

5. Copias autenticadas por notario de la Escritura Pública No. -----
-----, adicionada por la Escritura Pública No ----- y
de la Escritura Pública No -----, mediante la cual -----
----- compró las fincas donde hoy opera el Hotel -----
-----.
6. Copia autenticada por notario de la Escritura Pública No -----
-, mediante la cual ----- declaró demolición de
mejoras sobre las fincas donde hoy opera el Hotel -----.
7. Copia autenticada por notario de la Escritura Pública No -----
----, mediante la cual -----, declara mejoras
consistentes en el edificio Hotel -----.
8. Original de certificación emitida por -----, debidamente
apostillada, mediante la cual ella, en su condición de secretaria hace constar quiénes
son los accionistas de -----
9. Certificados de Residencia Fiscal 2011 y 2013, para -----
10. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales consolidadas (estados financieros)
al 31 de diciembre de 2011 de ----- y sociedades dependientes.
11. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales consolidadas (estados financieros)
al 31 de diciembre de 2012 de ----- y sociedades dependientes.
12. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales consolidadas (estados financieros)
al 31 de diciembre de 2013 de -----, y sociedades dependientes.
13. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales consolidadas (estados financieros)
al 31 de diciembre de 2014 de ----- y sociedades dependientes.
14. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales individualizadas (estados
financieros) al 31 de diciembre de 2011 de -----
15. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales individualizadas (estados
financieros) al 31 de diciembre de 2012 de -----
16. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales individualizadas (estados
financieros) al 31 de diciembre de 2013 de -----
17. Copia autenticada por notario de las cuentas anuales individualizadas (estados
financieros) al 31 de diciembre de 2014 de -----
18. Copia autenticada por notario de la Guía de ----- No. -----.
19. Copia autenticada por notario de los Estados Financieros de -----
----- auditados al 31 de diciembre de 2010.

DEL AUTO DE PRUEBA APELADO

La Administración Tributaria, se pronunció sobre las pruebas presentadas junto con el Recurso de Reconsideración, a través de la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020 (véase fojas 34 a 37 del expediente de antecedentes), en donde resuelve en su punto tercero de la parte resolutive **NO ADMITIR** la prueba número 9 por no cumplir con las disposiciones contenidas en el artículo 877 del Código Judicial.

Dentro de los motivos expuestos, referente a la no admisión de la prueba documental 9 que guarda relación a la Certificación de Residencia Fiscal emitida por la Agencia Tributaria, señalaron que la misma no fue presentada debidamente apostillada, al ser un documento emitido en el Reino de España; por lo tanto, no puede ser admitida por la Autoridad Fiscal, bajo el fiel cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 877 del Código Judicial.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte actora, la firma forense -----, sustentó Recurso de Apelación contra la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020 (véase fojas 1 a 6 del expediente de segunda instancia), en donde indicó los siguientes argumentos que a continuación citamos y resumimos:

“**SEGUNDO:** El fundamento básico sobre el que descansa la posición de la Dirección General de Ingresos expuesto en la Resolución de Pruebas es que el contribuyente no aportó los Certificados de Residencia Fiscal de la sociedad -----, conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 877 del Código Judicial, el cual establece que:

Artículo 877. Salvo lo dispuesto en convenios internacionales los documentos extendidos en país extranjero serán estimados como prueba, según los casos, si se presentaren autenticados por el funcionario diplomático o consular de Panamá con funciones en el lugar de donde proceda el documento y a falta de ellos, por el representante diplomático o consular de una nación amiga. En este último caso, se acompañará un certificado del Ministerio de Relaciones Exteriores en que conste que en el lugar de donde procede el documento no hay funcionario consular o diplomático de Panamá. Se presume, por el hecho de estar autenticados así, que los documentos están expedidos conforme a la ley local de su origen, sin perjuicio de que la parte interesada compruebe lo contrario. Si los documentos procedentes del extranjero estuvieren escritos en lengua que no sea el español, se presentarán traducidos o se solicitará su traducción por intérprete público y en defecto de este, por uno ad hoc, nombrado por el tribunal.” (el subrayado es nuestro)

Para efectos de analizar la aplicabilidad de la norma citada, debemos conocer y atender la procedencia de los Certificados de Residencia Fiscal que fueron aportados para sustentar lo recurrido en la Resolución inicial. El Certificado de Residencia Fiscal en España es un documento que se obtiene por medio de la página web de la administración tributaria-www.agenciatributaria.es- y se emite electrónicamente. Dicho certificado no es emitido de manera presencial y por ninguna de sus partes se incluye una firma de puño y letra de algún funcionario. El certificado de Residencia Fiscal de España lleva un código de barra, una firma electrónica y un Código Seguro de Verificación conocido como “CSV” que permite verificar la validez y legitimidad del certificado de residencia fiscal en la misma página de la agencia tributaria, luego de que ha sido emitido. Adicionalmente, el Certificado de residencia Fiscal de España se acompaña de un Manual que explica todo proceso para verificar los certificados de residencia fiscal y en donde la autoridad tributaria explica

que el CSV garantiza, mediante el cotejo en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la integridad del documento.

TERCERO: Como bien sabemos, el Artículo 877 del Código Fiscal (sic) es una norma que data de los años 1980, cuando no se tenía prevista la implementación de documentos digitales que fueran a servir como documentos probatorios y no contempla la posibilidad de que los documentos fueran emitidos por otros métodos no tradicionales. Como se puede apreciar, la norma procesal citada establece que *“los documentos extendidos en país extranjero serán estimados como prueba, según los casos, si se presentaren autenticados por funcionario diplomático o consular en Panamá...”* (el resaltado es nuestro). En realidad, el Certificado de Residencia Fiscal de España no es un documento que es físicamente **extendido en país extranjero**. Por el contrario, es un documento que es emitido electrónicamente por medio de la web y que su procedencia no se limita a un espacio o territorio en específico. En realidad, el documento puede ser inclusive emitido en la República de Panamá, o donde sea que se ubique el usuario que gestione su impresión directa de la página web www.agencia tributaria.es. De manera tal que el artículo 877 del Código Judicial no es aplicable a este tipo de documentos que no se encuentra extendido físicamente en país extranjero, razón por la cual la DGI no aplica correctamente dicho artículo al caso de marras.

Es un hecho notorio que el artículo 877 no está alineado con la realidad actual y con las actualizaciones digitales que han implementado los diferentes países en materia de Certificados de Residencia Fiscal. ¿Cómo aspira la DGI que se apostille de un documento electrónico que no tiene firma de puño y letra tradicional? La propia Haya en su publicación “Manual sobre la Apostilla” ha calificado como un proceso “engorroso” que para poder apostillar un documento electrónico se tenga que recurrir a tener que utilizar métodos como certificar que la versión en papel del documento electrónico es una fiel copia de su original para luego apostillar lo que bien podría llamarse un simple cotejo (procedimiento que bien podría hacerse desde cualquier jurisdicción). Como adecuadamente indica la Haya, se pierde totalmente “las ventajas de usar el documento original en términos de transmisibilidad y seguridad cuando se arriba al absurdo de exigir apostilla de documentos que han sido emitidos electrónica o digitalmente.

No perdamos de vista que la apostilla es un medio de certificación que da fe y certeza a extranjeros de que ese documento lleva firma de la persona que se identifica como firmante, de manera que no queda dudas sobre la legitimidad de su emisión. En el caso de los Certificados de Residencia Fiscal, la DGI obtiene esa misma fe y certeza a través de los medios tecnológicos digitales implementadas por las propias autoridades competentes, en este caso la Autoridad Tributaria Española, lo cual mediante su manual explica cómo otras autoridades tributarias y terceros en general pueden comprobar la legitimidad y validez del documento electrónico. Es decir, se llega al mismo resultado que la apostilla sin la necesidad de llegar al absurdo de tener que apostillar un documento electrónico.

CUARTO: Cualquiera sea el caso, asumiendo en aras de discusión que este Tribunal no comparte nuestra tesis, debemos igualmente advertir que la DGI actúa en contra del principio de buena fe y de confianza legítima al pretender solicitar- ahora en el año 2020 Certificados de Residencia Fiscal apostillados, cuando en los últimos años los ha venido aceptando sin apostilla o autenticación sin ningún tipo de problema. Desde hace muchos años, y particularmente durante la época en la cual se presentó el recurso de reconsideración contra la Resolución inicial, es decir en el año 2016, la DGI aceptaba sin ningún cuestionamiento los certificados de residencia

fiscal emitidos electrónicamente particularmente los correspondientes a la Autoridad Tributaria Española sin exigir apostillas o legalizaciones consulares. Como prueba de ello podemos citar a la propia DGI cuando en la Resolución Inicial establece que:

“En ese sentido, debemos señalar que -----
-----, no cumplió con su carga probatoria,
toda vez que no probó que efectivamente -----
---, fuera residente fiscal en este periodo, ya que el
certificado de Residencia Fiscal aportado no tiene el
Código Seguro de Verificación, con el cual se puede
verificar la autenticidad de tal documento.”

“A diferencia de los periodos anteriores, el Certificado de
Residencia Fiscal aportado presentaba el Código de Seguro
de Verificación por lo que se pudo constatar su veracidad;
[...].”

“Que entre los documentos presentado se encuentra un
certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades
fiscales de España a favor de -----, el cual
pudo ser confirmado a través del portal de internet
www.agenciatributaria.es; no obstante a pesar de ello, la
DGI estima que el texto del Convenio es sumamente claro
en cuanto a que no solamente se necesita que el mismo
cumpla con el requisito de ser “residente fiscal”, sino que
también es igual de importante que el interesado cumpla
con la carga probatoria para demostrar que la relación
comercial existente entre el interesado y el beneficiario es
real y que este caso se enmarca dentro de lo estipulado en
el Convenio entre Panamá y España.” (los subrayados son
nuestros)

De los textos citados podemos apreciar que la DGI evidentemente estaba familiarizada con el proceso de verificación de los Certificados de residencia Fiscal de España y que era un procedimiento adoptado por la propia institución para verificar la autenticidad del documento. Nos llama la atención que la apostilla nunca fue tema de discusión en la Resolución Inicial. Inclusive, la DGI señaló que la razón por la cual no se admitió el Certificado de Residencia Fiscal para los periodos 2011 y 2012 obedecía a que los mismos no pudieron ser verificado por falta del CSV en el documento, no por falta de apostilla.

Es por esto, que nuestra representada procedió en el recurso de reconsideración presentado en contra de la Resolución Inicial que se trataba de un error involuntario al momento de la impresión de los Certificados de Residencia Fiscal y por ende aportó la versión completa de los Certificados de Residencia Fiscal para los años 2011 y 2012 con los respectivos CVS. Dichos certificados fueron aportados sin apostilla atendiendo a la práctica y costumbre que la propia DGI había adoptado y que daba a entender al contribuyente que el único requerimiento del Certificado de Residencia Fiscal era que estuviera impreso de manera correcta y que se mostrara el CSV para que la autoridad pudiera verificarlo mediante sistema de la Autoridad Tributaria Española...”

En conclusión, los actores legales del contribuyente solicitan que se revoque la Resolución de Pruebas n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020 y en su defecto se admitan los Certificados de Residencia Fiscal de la empresa -----, aportados dentro del

proceso que guardan relación con la Resolución n.º 201-19258 de 2 de diciembre de 2015 y a su vez se allanan al resto de la Resolución de prueba antes mencionada.

ACTUACIONES DE SEGUNDA INSTANCIA

Mediante la Resolución n.º TAT-ADM-178 de 9 de agosto de 2021, se admitió el Recurso de Apelación interpuesto en nombre y representación del contribuyente -----, contra la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020 y se ordenó el traslado a la Administración Tributaria concediéndosele el plazo de cinco (5) días hábiles para que formalizara su oposición o réplica al citado recurso (véase fojas 21 y 22 del expediente de segunda instancia).

Por su parte, la Administración Tributaria, presentó su escrito de oposición visible a foja 59 a 64 del expediente del TAT, dentro del término establecido por esta superioridad administrativa, en donde señala en lo medular los siguientes argumentos:

“**SEGUNDO:** Nos oponemos a lo indicado por la apoderada legal, por lo cual, lo negamos. El criterio de la parte apelante sobre la validez de la prueba recae en la procedencia y emisión del documento, en este caso en particular, sobre el Certificado de Residencia Fiscal, y no sobre lo exigido por la Ley panameña, es decir, el artículo 877 del Código Judicial. Excerta establecida, para poder reconocer la firma (sea manual o electrónica) del funcionario quien autoriza la expedición del documento y poder tomar como valido el documento sobre el cual se aduce como pruebas para el cumplimiento del requisito mas básico y esencial que exigen todos los convenios que la República de Panamá ha suscrito, que la persona (natural o jurídica) demuestre que es residente fiscal.

...

La parte apelante asegura que el documento no es emitido de manera presencial y que se obtiene en la página web de la administración tributaria del Reino de España. Debemos refutar dicha aseveración, tomando en cuenta que es la Agencia Tributaria española quien **emite o extiende** el Certificado de Residencia Fiscal **dentro de su jurisdicción**, en el Reino de España, y que los medios electrónicos permiten que el usuario o la persona que necesita el documento pueda obtenerlo desde cualquier parte del mundo para mejor acceso a la información. Sin embargo, el medio de obtención del documento no exime de las formalidades que deben cumplir dentro del territorio panameño los documentos extendidos en país extranjero, como señala el artículo 877 del Código Judicial.

Creemos oportuno aclarar a la parte actora, que si bien es cierto, la agencia Tributaria del Reino del España, mediante su portal www.agenciatributaria.es da instrucciones de como revisar, lo que ellos denominan “Código de Seguro de Verificación” (CSV) del documento; empero, este ejercicio de verificación no sustituye la formalidad de la apostilla o de legalización, dentro de un proceso en la República de Panamá, lo que ofrece es poder confirmar que en efecto, si el documento presentado pudiera ser falso o no, pues este código reemplaza la rúbrica del funcionario, situación que no impide el posterior trámite de legalización o de apostilla.

El propio documento, objeto de la presente controversia dispone en el último párrafo lo siguiente:

“El Código Seguro de Verificación equivale a la firma de este documento, al identificar y autenticar la competencia de la AEAT para su expedición... (el resaltado es nuestro).

TERCERO: No estamos de acuerdo con el criterio de la parte apelante, por lo tanto, nos oponemos. Lo apoderados legales de la sociedad -----, sustentan como obsoleto lo citado en el artículo 877 del Código Judicial, ya que, según su criterio, limita los documentos obtenidos de manera digital sean válidos por sí mismos o por una validación digital y sostienen que el mismo no es extendido en país extranjero. A este punto, previamente hemos señalado en el inciso SEGUNDO de nuestro escrito, la diferencia entre emitir y obtener, por lo tanto, hacemos énfasis a que el documento denominado Certificado de Residencia Fiscal a favor de la sociedad -----, es extendido o emitido por el Reino de España mediante su autoridad tributaria, la Agencia Tributaria española; por lo que señalar que el documento se emitió o extendió en la República de Panamá, solo por el hecho de que fue impreso dentro de nuestro territorio, burla todo conocimiento sobre el Derecho Internacional Público, Derecho Procesal Administrativo, Derecho Procesal Civil, entre otros.

En concordancia con lo anterior, la República de Panamá, se adhirió a la Convención de la Haya mediante Ley 6 de 25 de junio de 1990, norma que fue adoptada precisamente para suprimir la exigencia de legalización para los documentos públicos extranjeros, teniendo como sabido que el trámite de legalización y el trámite de apostilla conllevan procedimientos distintos y es precisamente lo que busca la excusa legal invocada, alternativas para que las partes puedan contar con distintos procesos que bien tengan, para poder cumplir con las solemnidades legales exigidas por la propia normativa panameña. Esta Dirección se enfoca en la exigencia legal para la presentación de la documentación procedente del extranjero, pues el Reino de España es también adherente a dicha convención.

...
...

Así pues, un documento impreso por sí solo no se considera documento público y es como la verificación del documento que confirma que se trata de un documento público para los ojos del Estado que lo expide y que si ya se considera documento público entonces puede aplicarse el Convenio, es decir, puede ser apostillado como uno. Por otro lado, los numerales 170 y 171 detallan la manera en que deberá ser apostillado un documento electrónico, lo que refuerza nuestro criterio de que, aunque el documento sea electrónico sea obtenido por vía electrónica, es necesaria la apostilla para su validez fuera del país donde fue emitido...

CUARTO: No concordamos con la apelante. En este punto la apelante insiste en obviar la obligación de autenticar los documentos aportados, so pretexto de la verificación electrónica que se le hizo a los Certificados de Residencia Fiscal aportados en copia simple al trámite. Como fue explicado en el punto anterior, la verificación del documento en el sistema de la Autoridad Tributaria Española no sustituye la autenticación por legalización o apostilla, solo le da valor de documento público al mismo.

Finalmente, la apoderada especial de la Autoridad Fiscal solicita a este tribunal se confirme en todas sus partes la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020, emitida por la Dirección General de Ingresos

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Luego de analizados los argumentos de las partes, podemos precisar que la controversia en el presente Recurso de Apelación se centra en determinar si la prueba n.º 9 que consistía en Certificados de Residencia Fiscal de los años 2011 y 2013, que acredita que -----
-----, era residente fiscal de España para los años antes mencionados, presentados por el recurrente junto con su Recurso de Reconsideración, cumplían con las formalidades legales para ser admitidas y si la decisión de la Administración Tributaria de no admitirlas se ajusta a derecho.

En consecuencia, este Tribunal pasa a examinar las normas aplicables al caso concreto, es decir, aquellas relativas a las pruebas en el Procedimiento Fiscal Ordinario. Así tenemos que el artículo 1240-A, adicionado por la Ley 8 de 2010, dispone:

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

El acto administrativo mediante el cual se niegue la admisión de pruebas es apelable en efecto devolutivo ante el superior jerárquico o ante el pleno del organismo, si este fuere colegiado. El término para la sustentación de este recurso es de cinco (5) días hábiles, contado a partir del siguiente día en que dicho acto fue notificado. La resolución que niegue la admisión de pruebas no será recurrible ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia.

... (El subrayado es nuestro).”

De la lectura de la norma antes transcrita, podemos colegir que en los Recursos de Reconsideración dentro del Procedimiento Fiscal Ordinario, en materia probatoria son admisibles todos los medios de pruebas reconocidos en el Procedimiento Administrativo General, consagrados en la Ley 38 de 31 de julio de 2000. Igualmente, se infiere del texto de la excerta legal citada, que el funcionario competente de resolver el recurso debe pronunciarse sobre la admisión, rechazo o práctica de las pruebas, mediante una resolución y de ser negada la admisión de pruebas, la resolución respectiva puede ser apelada ante el superior jerárquico.

En ese sentido, dado que el artículo 1240-A del Código Fiscal indica que en los Recursos de Reconsideración son admisibles todos los medios de pruebas establecidos en la Ley 38 del 2000, consideramos pertinente remitirnos a lo señalado en el artículo 140 de dicha Ley de Procedimiento Administrativo General, el cual en una de sus partes es del tenor siguiente:

“Artículo 140.

Sirven como pruebas los documentos, el testimonio, la inspección oficial, las acciones exhibitorias, los dictámenes periciales, los informes, los indicios, los medios científicos, las fotocopias o las reproducciones mecánicas y los documentos enviados mediante facsímil y cualquier otro elemento racional que

sirva a la formación de la convicción del funcionario, siempre que no estén expresamente prohibidos por la ley ni sean contrarios a la moral o al orden público.

En el caso de la prueba de facsímil y las copias, la entidad pública respectiva deberá asegurarse de su autenticidad, confrontándolas con su original en un periodo razonable después de su recepción, o por cualquier otro medio que considere apropiado.

... ”. (La cursiva y negrita es de este Tribunal).

No obstante, si bien no podemos obviar que el artículo 1240-A del Código Fiscal, para el tema de los medios de pruebas nos refiere a la Ley 38 del 31 de julio del 2000, para este caso en particular se discute la aplicación de normas del Código Judicial aplicadas supletoriamente por la Administración Tributaria, ya que la prueba denominada 9 consistente en Certificados de Residencia Fiscal de los años 2011 y 2013, que acredita que -----, era residente fiscal de España, para los años antes mencionados, fue no admitida debido a que no fueron presentadas cumpliendo con lo estipulado en el artículo 877 del Código Judicial, que disponen como deben ser aportados al proceso las pruebas documentales públicas, privadas y procedentes del extranjero.

De acuerdo con lo anterior, los apoderados legales del contribuyente -----, argumentaron en lo medular de su Recurso de Apelación, que el fundamento que descansa la posición de la Autoridad Fiscal, expuesto en la Resolución de Pruebas es que el contribuyente no aportó los Certificados de Residencia Fiscal de la sociedad -----, conforme a las disposiciones contenidas en el artículo 877 del Código Judicial ya citado en apartados anteriores. En ese sentido, señala el recurrente que, al analizar la aplicabilidad de la norma antes señalada, se debe conocer y entender la procedencia de los Certificados de Residencia Fiscal que fueron aportados, ya que es un documento que se obtiene por medio de la página web de la administración tributaria española y se emite electrónicamente. El referido documento lleva consigo un código de barra, una firma electrónica y un código de seguro de verificación conocido como “CSV” que permite verificar la validez y legitimidad del certificado de residencia fiscal en la misma página de la agencia tributaria, luego de que se ha emitido.

Continúan señalando los actores legales del sujeto pasivo que la norma procesal señalada en el párrafo anterior, es decir el artículo 877 del Código Judicial, establece que “*los documentos extendidos en país extranjero serán estimados como prueba, según los casos, si se presentaren autenticados por funcionario diplomático o consular en Panamá...*” Así las cosas señalan que el certificado de residencia fiscal de España no es un documento que es emitido en país extranjero por el contrario, es un documento que es emitido electrónicamente por medio de la web y que su procedencia no se limita a un espacio o territorio en específico. En realidad, el documento puede ser inclusive emitido en la República de Panamá o donde se ubique el usuario que gestione su impresión directa de la página web www.agenciatributaria.es. De manera tal que el artículo 877 del código Judicial

no es aplicable a este tipo de documentos razón por la cual la DGI no aplica correctamente el referido artículo ya que la autoridad fiscal señala que requiere de apostilla un documento electrónico.

Finalmente señala el apelante en su recurso que la Dirección General de Ingresos actúa en contra del principio de buena fe y de confianza legítima al pretender solicitar ahora en el año 2020 los certificados de residencia fiscal apostillados, cuando en los últimos años los ha venido aceptando sin apostilla o autenticación sin ningún tipo de cuestionamiento.

Por su parte la Administración Tributaria por intermedio de su apoderada especial se opuso a los argumentos señalados por los apoderados especiales del contribuyente, señalando en lo medular que si bien es cierto la agencia española del Reino de España, mediante su portal www.agenciatributaria.es da instrucciones de cómo revisar, lo que ellos denominan “Código Seguro de Verificación” del documento, este ejercicio de verificación no sustituye la formalidad de la apostilla o de legalización, dentro de un proceso en la República de Panamá, lo que ofrece es poder confirmar que en efecto, si el documento presentado pudiera ser falso o no, pues dicho código no reemplaza la rúbrica del funcionario, situación que no impide el posterior trámite de legalización o de apostilla.

Otro punto que señala la apoderada del fiscal que el apelante insiste en obviar la obligación de autenticar los documentos aportados, so pretexto de la verificación electrónica que se le hizo a los Certificados de Residencia Fiscal aportados en copia simple al trámite y que como señalo en su escrito de oposición la verificación del documento en el sistema de la Autoridad Tributaria Española no sustituye la autenticación por legalización o apostilla.

Expuesta las argumentaciones de las partes, corresponde revisar la prueba n° 9 consistente en los Certificados de Residencia Fiscal de los años 2011 y 2013, que acredita que -----, era residente fiscal de España, para los años antes mencionados, pruebas no admitidas con el fin de determinar si entran dentro del listado de pruebas establecido en el artículo 140 de la Ley 38 del 2000 y si se ciñen a los hechos que se pretenden ser probados en orden de su conducencia conforme al artículo 143 de la Ley 38 del 2000.

Respecto a lo anterior vemos que se tratan de documentos públicos emitidos por la Agencia Tributaria Española, consiste como ya señalamos en el párrafo anterior en Certificados de Residencia Fiscal de los años 2011 y 2013, que acredita que -----, era residente fiscal de España, para los años antes mencionados y que según el Administración Tributaria, fueron presentados sin cumplir con las formalidades descritas dentro del artículo 877 del Código Judicial, ya que para que los documentos procedentes en el extranjero sean tomados formalmente como pruebas dentro de un proceso, deben ser autenticados, ya sea por un funcionario diplomático o consular de Panamá o si bien se aporta conforme a Convenio de la Haya del 5 de octubre de 1961, el cual suprime la Exigencia de

Legalización de los Documentos Públicos Extranjeros, lo que normalmente se conoce como un documento con apostilla y el cual fue aprobado en Panamá mediante la Ley 6 de 25 de junio de 1990.

Ahora bien, observamos que al final del documento de la prueba n.º 9, referente a los Certificados de Residencia Fiscal de los años 2011 y 2013, de la sociedad -----
---, visible a foja 316 se aprecia una leyenda en donde señala que *“El Código de verificación equivale a la firma de este documento, al identificar y autenticar la competencia de la AEAT para su expedición.”*. Además, cada una de las pruebas señala a pie de página que son documentos firmados electrónicamente y que su autenticidad es verificable mediante código de seguro de verificación en la página www.agenciatributaria.go.es. Cabe resalta que las siglas AEAT significan Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Así las cosas, vemos que nos encontramos frente a pruebas documentales de naturaleza electrónica, por lo que es importante remitirnos a la ley especial y específica de documentos electrónicos, la cual es la Ley 51 de 22 de julio de 2008, “que define y regula los documentos electrónicos y firmas electrónicas; la prestación de servicios de almacenamiento tecnológico de documentos, de certificación de firmas electrónicas y adopta otras disposiciones para el desarrollo del comercio electrónico”

En ese sentido, vemos que la Ley 51 de 2008, modificada por la Ley 82 de 2012, dispone lo siguiente:

“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de la presente Ley, los siguientes términos se definen así:

...

16. Documento electrónico. Toda representación electrónica que da testimonio de un hecho, una imagen, un sonido o una idea, con independencia del soporte utilizada para su fijación.

...

37. www, World Wide Web o la Web. Sistema de comunicación utilizado para extraer elementos de información llamados “documentos” o “páginas web” a través de internet.”

“Artículo 7. Admisibilidad y fuerza probatoria de documentos electrónicos. Los documentos electrónicos serán admisibles como medios de pruebas y **tendrán la misma fuerza probatoria otorgada a los documentos en el Libro Segundo, Procedimiento Civil, del Código Judicial.**

En todo caso, al valorar la fuerza probatoria de un documento electrónico se tendrá presente la confiabilidad de la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado, la confiabilidad de la forma en la que se haya conservado la integridad de la información, la forma en que se identifique a su iniciador y cualquier otro factor pertinente.

Para la valoración de la fuerza probatoria de los mensajes de datos a que se refiere esta Ley, se tendrá en cuenta las reglas de la sana crítica y demás criterios reconocidos legalmente para la apreciación de pruebas.”

De los artículos anteriores citados, podemos concluir que al valorar un documento electrónico debe asegurarse que la información que se contiene sea de una fuente fidedigna, confiable, integra la información, fiable y que el documento sea accesible para la consulta.

En ese sentido, al ingresar el código de seguro de verificación de la prueba **número 9**, en la página web www.agenciatributaria.go.es, a través del internet, específicamente en la sección de “sede electrónica” y “cotejo de documentos mediante código seguro de verificación”, vemos que se aprecian los mismos documentos presentados como la prueba 9, por lo que consideramos que dichos documentos, al ser perfectamente consultables, pues existe una garantía fidedigna de que se ha conservado la integridad de los mismos.

Así las cosas, viendo que existe una ley especial para este tipo de pruebas documentales electrónicas, consideramos que no podríamos aplicar el artículo 877 del Código Judicial, ya que el mecanismo y naturaleza de los documentos electrónicos está dispuesto mediante una ley específica, que tal y como vimos es la Ley 51 del 2008, modificada por la Ley 82 de 2012.

En virtud de que se ha verificado la autenticidad, confiabilidad, integridad de los documentos, consideramos que la prueba **número 9**, deben admitirse como documentos electrónicos y darles la misma fuerza probatoria otorgada a los documentos en el Libro Segundo, Procedimiento Civil, del Código Judicial, tal y como lo establece el artículo 7 de la Ley 51 del 2008 antes citado.

Otro punto que debe señalar esta superioridad y que comparte el argumento expuesto por la parte apelante es la que la Autoridad Fiscal, en su acto originario a fojas 22 y 25 del expediente de antecedentes señaló lo siguiente con relación al certificado de residencia fiscal de la sociedad -----:

“En ese sentido, debemos señalar que -----, no cumplió con su carga probatoria, toda vez que no probó que efectivamente -----, fuera residente fiscal en este periodo, ya que el Certificado de Residencia Fiscal aportado no tiene el Código Seguro de Verificación, con el cual se puede verificar la autenticidad de tal documento.”

“A diferencia de los periodos anteriores, el Certificado de Residencia Fiscal aportado presentaba el Código de Seguro de Verificación, por lo que se pudo constatar su veracidad...”

Que entre los documentos presentados se encuentra un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de España a favor de ----- el cual pudo ser confirmado a través del portal www.agenciatributaria.es; no obstante, a pesar de ello, la DGI estima que el texto del Convenio es sumamente claro en cuando a que no solamente

se necesita que el mismo cumpla con el requisito de ser “residente fiscal”, sino que también es igual de importante que el interesado cumpla con la carga probatoria para demostrar que la relación comercial existente entre el interesado y el beneficiario es real y que en este caso se enmarca dentro de lo estipulado en el Convenio entre Panamá y España.”

De los extractos citados de la resolución originaria se puede observar que la Administración Fiscal, tenía conocimiento de la manera o forma de cómo realizar la verificación de autenticidad de los certificados de residencia fiscal motivo de examen los cuales en un inicio se aportaron de forma incompleta tal como se indica en el primer texto citado en el párrafo anterior donde se señala que “*el Certificado de Residencia Fiscal aportado no tiene Código Seguro de Verificación, con el cual se puede verificar la autenticidad de tal documento*” motivo por el cual no se le dio valor probatorio. No obstante, el recurrente presentó dichos certificados forma completa junto con el recurso de reconsideración y que son las pruebas motivo de controversia y que conforme a los razonamientos expuestas en párrafos anteriores debe admitirse la misma.

En atención a las consideraciones vertidas, lo procedente es que se emita un pronunciamiento de modificar la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020, en el sentido de que la prueba documental **número 9** sea admitida, consistente en Certificados de Residencia Fiscal de los años 2011 y 2013, que acredita que -----
-----, era residente fiscal de España, para los años antes mencionados.

PARTE RESOLUTIVA

En mérito de lo que antecede, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, dispone **MODIFICAR** el párrafo tercero de la parte resolutive de la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020, mediante el cual dispuso **NO ADMITIR** las pruebas documentales número 9, aportada junto con el Recurso de Reconsideración, en el siguiente sentido:

PRIMERO: ADMITIR la prueba documental **número 9** conforme a la parte motiva de la presente resolución.

SEGUNDO: MANTENER en todo lo demás la Resolución de Prueba n.º 201-0012 de 10 de agosto de 2020.

TERCERO: ORDENAR el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución y devolver el expediente con antecedentes, acompañado de una copia de la presente Resolución debidamente autenticada a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

