



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-099 de 29 de octubre de 2021
EXPEDIENTE: 171-19

VISTOS:

La licenciada -----, actuando en su calidad de apoderada especial de la sociedad ----- con RUC -----, presentó ante este tribunal, recurso de apelación contra la Resolución n.º **201-7081 de 17 de octubre de 2018**, que resolvió NEGAR la emisión de un Certificado de Residencia Fiscal a la sociedad de generales antes descritas, para el período fiscal 2018 y su acto confirmatorio, la Resolución n.º **201-6737 de 14 de octubre de 2019**, ambas proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

HECHOS

Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal para el año 2018

La sociedad -----, a través de apoderado legal, presentó el 19 de abril de 2018, formal solicitud de certificado de residencia fiscal para el período 2018, ante la Dirección General de Ingresos (Ver fojas 1-7 del expediente de primera instancia).

El apoderado especial señala en la referida solicitud que ----- es una sociedad constituida de conformidad con las leyes de la República de Panamá y que se dedica a la realización de actividades propias de una compañía inversionista, compra y venta de toda clase de artículos de consumo fuera del territorio nacional, así como a la explotación de bienes raíces, compra, venta y arrendamiento de tierra; y negocios relacionados con la dación de dinero en concepto de préstamos y la realización y cumplimiento de cualesquiera contratos que tienen incidencia en el extranjero.

Es decir, que la solicitante, -----, opera como una sociedad *offshore* al realizar actividades que se perfeccionan, consumen y surten sus efectos en el extranjero; como consecuencia, al no ejercer el comercio dentro del territorio nacional, no cuenta con un aviso de operación en la República de Panamá.

Indica además, que -----, mantiene arrendada una oficina ubicada en P.H. ---
-----, piso --, unidad inmobiliaria -----, -----, corregimiento de -----

-----, provincia de Panamá, desde el 1 de mayo de 2017, con el fin de mantener un establecimiento físico en la República de Panamá, desde el cual pueda realizar todas las funciones correspondientes a su condición como sociedad operativa. En el contrato de subarrendamiento, adjuntado como prueba en la solicitud, consta que ----- pagará un tercio (1/3) de las cargas y responsabilidades que no son susceptibles de individualización a favor del subarrendador, tales como: los servicios de agua, energía eléctrica, teléfono, cable e internet.

Adicionalmente, señaló que el 25 de octubre de 2017 se celebró en Panamá una reunión de la Junta Directiva de la sociedad, en la cual participaron sus miembros, algunos de forma presencial y otros mediante conferencia telefónica. En dicha reunión, se presentó un resumen de los factores que han afectado a la empresa en el mercado colombiano; así como los resultados de la compañía acumulados de enero a septiembre del año 2017, repasando el plan de acción para el año 2018 y acordándose revisar la estructura y sostenibilidad del modelo de negocio que tiene la empresa, con vistas al nuevo entorno competitivo, tal como consta en el acta adjuntada como prueba al momento de la presentación de la solicitud.

Resaltando lo anterior, que ----- celebra desde Panamá sesiones donde se toman decisiones que inciden en la dirección y administración de la entidad que son “trascendentales para su operatividad y negocio, cumpliendo con lo establecido en el artículo 6 de la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016”.

Además, la empresa contrató a la señora ----- para que le prestara los servicios de contaduría general y asistencia administrativa, por un período indefinido, quien desempeña funciones “intrínsecas e indispensables para la gestión adecuada de las actividades de la empresa y el mantenimiento de su oficina en la República de Panamá”. Por ende, ----- cuenta con personal fijo y permanente en sus oficinas localizadas en Panamá, por lo que se encuentra inscrita como empleador en la Caja de Seguro Social, ya que la trabajadora actualmente está en planilla.

En virtud de dichos argumentos y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 762-N del Código Fiscal y el artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 27 de agosto de 2013 y el artículo 6 de la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, la parte actora solicitó se le emitiera el certificado de residencia fiscal para el período 2018.

Saneamiento de la solicitud

La Administración Tributaria, a través de la Providencia S/N de 4 de julio de 2018 (Ver fojas 51-54 del expediente de primera instancia), decretó el saneamiento del expediente DTI-CT-CRF-240-2018, contentivo de la solicitud de certificado de residencia fiscal para el

año 2018 de -----, a fin de que esta última aporte “documentos que evidencien el giro del negocio de la sociedad”.

Atendiendo a lo anterior, la sociedad solicitante, por medio de su apoderado legal, presentó un memorial en el cual señaló que es una sociedad holding, propietaria del cien por ciento (100%) de las acciones de ----- y -----, por ende, es propietaria indirecta de ----- y -----; sociedades éstas que son propietarias de cadenas de restaurantes y barras de café en -----.

Además, agregó que las empresas holding pueden participar de actividades que no se relacionan directamente con su función principal, mantener intereses sustanciales en subsidiarias, pero que son actividades relacionadas con su interés general de gestión. En ese sentido, de acuerdo con la naturaleza de la sociedad holding, ----- “no realiza actividades comerciales en Panamá”; sin embargo, “tomando en cuenta las actividades a las que se dedican las empresas que forman parte del grupo, se puede entender que todas las decisiones, planes de acción, estrategias y demás actividades que realiza -----, van acorde con el negocio del cual es propietaria” (Ver foja 56 del expediente de primera instancia).

Por dicho motivo, señaló que los documentos que evidencian el giro del negocio son “únicamente aquellos que reflejan las actividades de dirección”, así como los documentos que señalan las entidades sobre las que surten efecto las decisiones que toma la sociedad holding ----- Así las cosas, la sociedad solicitante presentó la siguiente documentación, visible a fojas 58-60 del expediente de primera instancia:

1. “Copia debidamente autenticada por Notario Público del organigrama del grupo del cual forma parte la sociedad -----
2. Copia debidamente autenticada por Notario Público del Acta de Junta Directiva de la sociedad ----- celebrada en Panamá el 10 de diciembre de 2015”.

Resolución n.º 201-7081 de 17 de octubre de 2018

Mediante Resolución n.º 201-7081 de 17 de octubre de 2018, la Dirección General de Ingresos resolvió negar la emisión del certificado fundamentándose en las siguientes consideraciones de hecho y de derecho (Ver fojas 61-65 del expediente de primera instancia):

- La Administración Tributaria no cuenta con un “entendimiento total” de la actividad comercial desarrollada por la sociedad solicitante durante el período fiscal 2018,

tomando en consideración lo señalado por el apoderado especial de la empresa en el memorial que contiene la petición.

- No se tiene constancia en el expediente de que los directores de la sociedad (-----
----- (sic), -----, -----
---, -----, ----- (sic) -----, ---
-----) efectivamente hayan estado en el territorio nacional durante la fecha de las reuniones.
- Al momento de la inspección realizada a las oficinas de -----, la cual fue solicitada por el apoderado legal de la sociedad, se constató que solo se encontraba una persona laborando, a tiempo parcial, para dicha empresa.
- En virtud de lo anterior y considerando que los requisitos enunciados en el artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013 no son los únicos a tomarse en cuenta al momento de determinar si una sociedad es o no residente fiscal de la República de Panamá y, que los numerales 1 y 2 deben entenderse ligados al numeral 3 del mismo artículo, las decisiones que tome la Junta Directiva de una empresa deben estar relacionadas con el manejo de las actividades que lleve a cabo la empresa en Panamá.
- Por lo que es necesario que la empresa, en Panamá, “efectivamente” realice actividades comerciales o de apoyo a otras empresas, “sin importar si la renta que generen dichas actividades son de fuente panameña, extranjera o exenta, o si en el año para el cual se solicita el certificado de residencia fiscal la empresa tuvo pérdidas”.
- De acuerdo con las normas legales y reglamentarias, para determinar si una empresa tiene dentro del territorio panameño medios materiales de dirección y administración es necesario que la Dirección General de Ingresos conozca su actividad o negocio.
- En ese sentido, en el caso bajo análisis, el acta de reunión de Junta Directiva de la sociedad ----- de 10 de diciembre de 2015, aportada por el apoderado especial luego del saneamiento de la solicitud decretado por la Administración Tributaria, para evidenciar el giro del negocio, hace constar que estuvieron presente la totalidad de los directivos de la compañía en dicha reunión. Sin embargo, no fue aportado al expediente ningún otro documento que lograra evidenciar la realización efectiva del negocio señalado por el apoderado legal en el hecho séptimo de la solicitud (actividades de una compañía inversionista, la compra y venta de toda clase de artículos de consumo fuera del territorio nacional, la explotación de bienes raíces, compra, venta y arrendamiento de tierra y, negocios relacionados con la dación de dinero en concepto de préstamos y la realización y cumplimiento de cualesquiera contratos que tienen incidencia en el extranjero).
- En conclusión, para la Dirección General de Ingresos, ni los documentos ni la inspección realizada a las oficinas de ----- evidencian “el real giro del

negocio” de la empresa, de conformidad con lo indicado en la solicitud. Por tanto, -
----- “a pesar de encontrarse constituida conforme a las leyes de la
República de Panamá, no ha logrado acreditar que en efecto cuenta con medios
materiales de dirección y administración dentro del territorio nacional”.

Recurso de Reconsideración

Tal como se observa a fojas 68-77 del expediente de primera instancia, una vez notificada la apoderada especial de ----- de la Resolución n.º 201-7081 de 17 de octubre de 2018, presentó en tiempo oportuno, recurso de reconsideración contra el referido acto administrativo, señalando respecto al contenido del mismo lo siguiente:

- Se incluye entre los miembros de la Junta Directiva de ----- a la señora -----, cuando en realidad ella solo presta sus servicios como trabajadora de la empresa, de acuerdo con el contrato de trabajo por tiempo indefinido y el comprobante de pago de la Caja de Seguro Social, ambos presentados junto con la solicitud el 19 de abril de 2018.
- Los miembros presentes en Panamá configuraron el quórum válido para constituir formalmente la Junta Directiva y ésta pudiese tomar decisiones atendiendo a sus funciones y competencias, según Acta de 25 de octubre de 2017, aportada junto con la solicitud.
- En cuanto a probar que efectivamente los miembros de la Junta Directiva hayan estado en Panamá durante las fechas de las reuniones, junto con la solicitud se aportó documentación que lo demuestra: i) Copia cotejada por Notario Público del pasaporte y de la página del pasaporte donde consta el sello de entrada a la República de Panamá el 24 de octubre de 2017 del señor -----; ii) Copia cotejada por Notario Público del pasaporte y de la página del pasaporte donde consta el sello de entrada a la República de Panamá el 24 de octubre de 2017 y carné de residente permanente del señor -----; y iii) Copia cotejada por Notario Público del pasaporte y de la página del pasaporte donde consta el sello de entrada a la República de Panamá el 25 de octubre de 2017 del señor -----.
- En ese sentido, considerando que la Junta Directiva está conformada por cinco (5) miembros, al haber entrado al país tres (3) de ellos, estuvo la mayoría en Panamá para la celebración de la reunión del 25 de octubre de 2017, en la cual se estableció un plan de acción para el período 2017-2018, dando cumplimiento al artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013.
- Respecto al negocio o actividad de -----, necesario para la determinación de los medios materiales de dirección y administración, según lo indicado por la Administración Tributaria en el acto impugnado, en la fase de

saneamiento de la solicitud se proporcionó información y se presentó documentación adicional para ampliar las actividades ejecutadas por la empresa, “las cuales son propias de una compañía inversionista”.

- Siendo ----- “una sociedad tenedora de acciones, dedicada al monitoreo de otras entidades miembro de su grupo empresarial y a la toma de decisiones estratégicas relacionadas con su grupo empresarial; asimismo se encarga de la discusión y supervisión del desarrollo de los proyectos ejecutados por las subsidiarias, nuevas inversiones, situación de mercadeo en distintos países en los que se encuentran las mismas y la distribución de dividendos y rentas pasivas a entidades de su grupo empresarial” (Ver foja 73 del expediente de primera instancia).
- En el organigrama del grupo, presentado el 20 de septiembre de 2018 e igualmente, incorporado a recurso de reconsideración, se puede apreciar que ----- tiene cuatro (4) entidades subsidiarias: -----, -----, -----, ambas entidades constituidas bajo las leyes del ----- y, ----- y -----, constituidas en -----; sociedades sobre las cuales, en la reunión de 25 de octubre de 2017 celebrada en Panamá, se llevó a cabo el monitoreo y revisión, así como se discutieron acciones claves para la ejecución de sus actividades para el período 2018, “funciones propias del giro de negocio de ----- como compañía inversionista”.
- En cuanto a lo indicado en la resolución impugnada, con relación a la persona que labora para la empresa, lo cual pudo comprobar la Dirección General de Ingresos en la inspección realizada a las oficinas de -----, señala el apoderado especial de la sociedad que “la norma no establece un número específico de empleados que deben tener las entidades solicitantes” a fin de demostrar el criterio de que la empresa cuenta con empleados a su cargo; comprobando en el caso que nos ocupa que ----- tiene personal a su disposición, tal como lo demuestra el contrato de trabajo y el comprobante de la Caja de Seguro Social aportados con la solicitud.
- Como consecuencia de las actividades llevadas a cabo por -----, la empresa solo requiere las labores continuas de un trabajador, que le provea de servicios de contabilidad y asistencia administrativa que conjuntamente con las reuniones de Junta Directiva, representan actuaciones de administración y dirección necesarias para realizar sus actividades de inversión desde Panamá, “que no necesariamente son las mismas que podría realizar una entidad que realiza una actividad económica en Panamá (Ver foja 77 del expediente de primera instancia).
- Adicionalmente, menciona la abogada del recurrente que durante dicha inspección la Administración Tributaria pudo constatar que la trabajadora “efectivamente” realiza las actividades encomendadas por la sociedad -----, tal como consta en el acto administrativo objeto de impugnación al indicar “que al momento

de la inspección realizada a las oficinas de -----, se pudo constatar que solo contaba con una persona laborando a tiempo parcial para dicha empresa” (Ver foja 76 del expediente de primera instancia).

- Por todo lo anterior, se solicita a la Administración Tributaria que reconsidere sus objeciones y revoque en todas sus partes el acto administrativo objeto de impugnación y emita un certificado de residencia fiscal para el período 2018 a favor de -----

Resolución n.º 201-6737 de 14 de octubre de 2019

Mediante Resolución n.º 201-6737 de 14 de octubre de 2019, la Dirección General de Ingresos confirmó en todas sus partes el acto administrativo recurrido, agotándose con ello la primera instancia (Ver fojas 80-84 del expediente de antecedentes de la Dirección General de Ingresos).

La Administración Tributaria, primeramente, corrigió el error de señalar a la señora ----- como directora de la sociedad -----, confirmando con el certificado de persona jurídica que el director es el señor ----- (sic). Dadas las circunstancias procedió, nuevamente, a la revisión del expediente con el propósito de verificar si reposa documentación que compruebe la presencia física de la mayoría de los directores en país para las fechas en que se celebraron las reuniones de Junta Directiva y si se cumple con los numerales 1 y 2 del artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013; identificándose lo siguiente (Ver fojas 81-82 del expediente de primera instancia):

1. “Copia de las generales del pasaporte del señor ----- **(Director/Presidente)**, no hay constancia de sellos de entrada al país.
2. Copia de las generales del pasaporte y página 3 del señor ----- **-- (Director/Secretario)**.
3. Copia de las generales del pasaporte del señor -----; sin embargo, el mismo no es director de la sociedad conforme a la información aparecida en el Certificado de Registro Público de la sociedad, puesto que se señala a ----- y no hay constancia alguna de que éstas sean la misma personas (sic) o no.
4. Copia de las generales del pasaporte y página 33 del señor ----- **----- (Director/Asesor)**.
5. Copia de las generales del pasaporte del señor ----- **(Director/Asesor)**, no hay constancia de sellos de entrada al país”.

Siendo así las cosas, la Dirección General de Ingresos, luego de revisar el caudal probatorio, fundamentó su decisión de mantener la resolución originaria en el hecho de que el recurrente solo demostró la entrada al país de dos de los cinco directores de la sociedad --

----- durante el año 2017 y no para el año 2018, período para el cual solicitó la emisión de una certificación de residencia fiscal; aunado al hecho, tampoco consta en el dossier, copia de actas o algún documento que evidencie la reunión de la Junta Directiva celebrada en Panamá en el año 2018. Por tanto, determinó que la sociedad solicitante no cumplió con el estipulado en los numerales 1 y 2 del artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013.

Igualmente, reitera la Autoridad Fiscal la importancia de que ----- cumpliera con lo establecido en el numeral 3 del artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013, en lo referente a la ejecución de actividades comerciales, “hecho que da lugar a que una empresa pueda efectivamente ejercer una real dirección y administración del negocio”. Al respecto, a consideración de la Dirección General de Ingresos, el recurrente no presentó pruebas que confirmen los trabajos descritos en el recurso de reconsideración (toma de decisiones, monitoreo y revisión de la ejecución de los otros entes jurídicos que forman parte de su grupo empresarial), “lo cual es de gran valor al momento de determinar la residencia fiscal de una persona jurídica y que además ha sido considerado por los tribunales de justicia internacionales”, ni tampoco demostró la existencia de las sociedades a las que “supervisa”.

Finalmente, con relación a lo establecido en el artículo 6 de la Resolución n.º 201-0354 de 2016, respecto a los elementos bajo análisis de solicitudes de personas jurídicas, según lo indicado por la apoderada especial sobre la disposición de oficina y empleados a su cargo, la Administración Tributaria estimó que la disposición de personal es un elemento que se encuentra ligado al desarrollo de las actividades; por lo que, al no contar la Autoridad Fiscal con pruebas fehacientes del desarrollo de actividades de la sociedad -----, “no puede determinar si en efecto las labores como contadora de la señora ----- son suficientes para el desarrollo de la empresa”.

Recurso de Apelación

En esta instancia, la apoderada especial del contribuyente presentó recurso de apelación contra la resolución originaria y su acto confirmatorio, debidamente admitido por esta Magistratura mediante la Resolución n.º TAT-ADM-073 de 10 de marzo de 2020 (Ver fojas 28-29 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario). En el referido escrito de apelación, la abogada de la parte actora reitera los criterios vertidos en el recurso de reconsideración y alega, sobre lo indicado por la Administración Tributaria en el acto administrativo confirmatorio, Resolución n.º 201-6737 de 14 de octubre de 2019, lo siguiente (Ver fojas 6-12 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario):

- La solicitud fue ingresada durante el primer cuatrimestre del año 2018; por lo que, considerando el tiempo que toma la emisión de un certificado de residencia fiscal, el acta de Junta Directiva celebrada el 25 de octubre de 2017 fue presentada junto a

dicha solicitud, toda vez que la misma evidencia la toma de decisiones que inciden en la dirección y administración de la empresa para los períodos fiscales 2017 y 2018.

- Asimismo, en cuanto a la duda de la Autoridad Fiscal sobre si ----- y -----, es o no la misma persona, indica la apoderada especial del contribuyente que se trata de la misma persona, por tanto se debe tomar en cuenta tanto el pasaporte como el carné de residente permanente aportados con la solicitud; duda que pudo ser dilucidada a través de una providencia de saneamiento, tal como cuando se dictó la Providencia S/N de 4 de julio de 2018, de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000.
- Por tanto, considerando la subsanación de la identidad del señor -----, la sociedad ----- contaba con quorum suficiente para la celebración de la Reunión de Junta Directiva del 25 de octubre de 2017, cumpliendo así con lo establecido en la norma legal.
- En este sentido, según lo indicado por la apoderada especial del contribuyente, “no sería correcto que la Dirección General de Ingresos admita como prueba las actas de Junta Directiva de ----- y por otro lado alegue que no se han aportado pruebas para determinar que los directores estuvieron efectivamente en Panamá” (Ver foja 8 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario), de acuerdo con lo expresado por el Tribunal Administrativo Tributario en un caso similar, en la Resolución n.º 072 de 31 de julio de 2019.
- Igualmente, señala la abogada de la parte actora que el acta de Junta Directiva de fecha 25 de octubre de 2017 evidencia la ejecución de las funciones de la sociedad -----, las cuales guardan relación con sus actividades para los años 2017 y 2018.
- Con respecto a la falta de pruebas que demuestren la existencia de las sociedades supervisadas, señala la abogada que mediante escrito de 20 de septiembre de 2018, a través del cual se presentaron pruebas adicionales a petición de la Dirección General de Ingresos, se proporcionó una explicación detallada de la estructura del grupo empresarial del cual forma parte -----, las actividades que desarrollan dichas entidades, la participación accionaria y un organigrama del grupo.
- Por otra parte, indica la apoderada especial que ----- entiende que las operaciones efectivas y concretas de un negocio en Panamá constituyen un factor determinante para valorar si existe o no una real dirección y administración de la empresa en el territorio nacional; sin embargo la norma no establece, “como pareciera inferir la Administración Tributaria, parámetros específicos en cuanto al número de empleados que deben tener las personas jurídicas que solicitan certificados de residencia fiscal (Ver foja 10 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario).

- En virtud de lo anterior, ----- cuenta con medios materiales de dirección y administración; por tanto, “es un residente fiscal de la República de Panamá”. En ese sentido, se solicita a esta Superioridad Administrativa, revocar en todas sus partes el acto impugnado y se ordene a la Dirección General de Ingresos expedir certificado de residencia fiscal a favor de -----, para el período 2018.

Oposición

Mediante la Resolución n.º TAT-ADM-073 de 10 de marzo de 2020 se le dio el respectivo traslado a la Dirección General de Ingresos para que presentara formal escrito de oposición en contra del recurso de apelación sustentado por la parte actora. Así las cosas, el apoderado especial de la Administración Tributaria presentó su escrito de oposición, a través del cual acepta y niega algunas de las alegaciones realizadas por el recurrente, pero manteniendo los criterios expresados en los actos administrativos objeto de impugnación y reiterando que en el presente caso, lo importante es que “se tomen desde suelo panameño, de manera constante, decisiones que incidan en el negocio de la sociedad” (Ver foja 41 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario); hecho que debió probar la sociedad solicitante, considerando que “es del administrado la obligación de aportar a la Autoridad, todo lo pertinente para fundamentar la petición”.

Pruebas y Alegatos Finales

Mediante la Resolución n.º TAT-PR-033 de 10 de mayo de 2021, visible a fojas 43-46 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario, se resolvió admitir las pruebas documentales aportadas en esta segunda instancia por la apoderada especial de -----

Asimismo, se concedió a las partes el término legal para la presentación de sus alegatos de conclusión.

El abogado del contribuyente presentó los alegatos finales, en tiempo oportuno, reiterando los criterios plasmados en los recursos examinados en líneas superiores.

Cabe señalar que, el apoderado especial de la Administración Tributaria no presentó alegatos finales dentro del presente proceso.

Consideraciones del Tribunal

Luego del análisis de todas las constancias procesales del dossier en referencia, es menester que este tribunal proceda a resolver el fondo de la controversia que radica en determinar si

corresponde o no expedir certificado de residencia fiscal a favor de la sociedad -----
-----, para el período 2018.

Normativa Aplicable

Antes de expresar nuestras consideraciones en cuanto a establecer si la sociedad -----
----- debe ser o no considerada residente fiscal de la República de Panamá, para el año
2018, resulta necesario hacer referencia a la normativa jurídica aplicable, comenzando con
el texto del artículo 762-N del Código Fiscal:

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

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

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

El Órgano Ejecutivo reglamentará esta materia.” (Lo resaltado es de este Tribunal).

En este mismo orden y dirección, el Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013 en su artículo 11, se refiere a la residencia fiscal de personas jurídicas, en los siguientes términos:

“Artículo 11. Residencia Fiscal de personas jurídicas. Sin perjuicio de otros factores que permitan concluir que una persona jurídica tiene medios materiales de dirección y administración dentro del territorio panameño, para determinar la residencia fiscal se tomarán en cuenta los siguientes factores:

1. Que se celebren dentro del territorio panameño reuniones de los miembros de la Junta Directiva u órgano equivalente de la persona jurídica, en las cuales se tomen decisiones que incidan en su dirección y administración;
2. En caso que todos o la mayoría de los miembros de la Junta Directiva, u órgano equivalente, hayan traspasado, legalmente o de hecho, sus responsabilidades de dirección y administración a terceros, para determinar la residencia fiscal, se tomará en cuenta si las personas que ejercen dicha responsabilidad de dirección y administración se encuentran en la República de Panamá al momento de ejercerla;

3. Que la empresa realice desde la República de Panamá actividades comerciales o de apoyo a otras empresas, independientemente de la fuente de renta, siempre que las oficinas principales estén establecidas dentro de la República de Panamá.”

De igual forma, la Administración Tributaria, por medio de la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, regula las solicitudes de certificados de residencia fiscal, refiriéndose a la carga de la prueba y, estableciendo ciertos parámetros para las personas jurídicas, de la siguiente manera:

“CUARTO: CARGA DE LA PRUEBA. El solicitante tendrá la carga de la prueba, por lo que deberá probar, a satisfacción de la DGI, que cumple con los requisitos legales para ser considerado residente fiscal de la República de Panamá. El solicitante podrá apoyar su petición no sólo en pruebas documentales, sino también en doctrina y aportar todas aquellas pruebas, incluyendo las periciales, que mejor sustenten su petición. Cada solicitud presentada será tramitada de forma independiente.

...

SEXTO: ELEMENTOS BAJO ANÁLISIS DE SOLICITUDES DE PERSONAS JURÍDICAS. Las personas jurídicas, por su parte, deberán probar que se encuentran efectivamente inscritas en el Registro Público de Panamá, ya sea como sociedad panameña o como sucursal de una sociedad extranjera y que cuentan con medios materiales de dirección y administración en la República de Panamá.

El hecho de que la Junta Directiva de una persona jurídica sesione y tome decisiones en el territorio nacional, no implica necesariamente que tenga medios materiales de administración y decisión en la República de Panamá. Por tal razón, para determinar si una sociedad tiene dentro del territorio panameño medios materiales de dirección y administración, es necesario que el solicitante informe a la Dirección General de Ingresos la actividad comercial o de apoyo a otras empresas que realiza desde el territorio nacional y que, además, cuente con oficinas para tal efecto.

Del mismo modo, el solicitante deberá probar que cuenta con personal a disposición, como consecuencia lógica de la realización de actividades comerciales o de apoyo a otras empresas a través de una oficina en Panamá, e incluso se tomará en cuenta la realización efectiva de dichas actividades por medio de personal dedicado a tal efecto.

En aquellos casos que la persona jurídica solicitante sea una Fundación de Interés Privado regulada por la Ley 25 de 12 de junio de 1995, se entiende que la misma no estará obligada a ejercer el comercio. No obstante, para que esta pueda obtener un Certificado de Residencia Fiscal será necesario que cuente con medios materiales de administración y dirección de conformidad a lo expuesto en la ley.”

Análisis del Caso

Antes de comenzar con el análisis del caso, haremos referencia a la opinión doctrinal, del concepto “residencia”, dentro del Derecho Tributario Internacional. Así Giuseppe Marino,

dentro del capítulo X de la obra Curso de Derecho Tributario Internacional, coordinado por Víctor Uckmar, Tomo I, editorial Temis, año 2002, página 217 y 230, desarrolla este concepto así:

“La Residencia.

En el derecho tributario, la residencia cumple la tarea de determinar si la obligación de un sujeto de contribuir a los gastos públicos debe calcularse sobre base territorial o sobre base mundial.

Debe apuntarse que por imposición territorial se entiende el ejercicio de la soberanía impositiva de un Estado sobre las rentas producidas por cualquier persona (residente o no residente) en el ámbito de su territorio, mientras que por imposición mundial se entiende el ejercicio de la soberanía impositiva también sobre las rentas producidas fuera del territorio del Estado por aquellos (los residentes) que tienen con este una relación de naturaleza personal.

...

La residencia de sociedades y entidades

Con referencia a los sujetos diversos de las personas físicas, aparecen los conceptos de la sede de administración, que es el lugar donde se desarrollan las actividades administrativas y de dirección, la sede legal, que es aquella resultante del acto constitutivo y del estatuto originario y el objeto principal, que representa el lugar de la actividad ejercida efectivamente por un sujeto diverso de las personas físicas.”

Ahora bien, adentrándonos en las razones por las cuales la Dirección General de Ingresos negó la emisión del certificado de residencia fiscal para el año 2018 y en los argumentos expuestos por la apoderada especial del recurrente, así como en la normativa aplicable al caso, procederemos a comenzar el análisis iniciando con el aspecto relacionado a la constitución de ----- como persona jurídica panameña y los medios materiales de dirección y administración de la mencionada sociedad en Panamá.

Constitución de ----- y los medios materiales de dirección y administración en Panamá

De lo visto en el artículo 762-N del Código Fiscal, uno de los requisitos a tomar en consideración para determinar la residencia fiscal en Panamá, es que aquellas personas jurídicas que se hayan constituido como tales, bajo las leyes de la República de Panamá, gocen de medios materiales de dirección y administración en el territorio panameño. Dicha norma legal, establece la verificación conjunta de ambos requisitos para que una persona jurídica, pueda ser considerada residente fiscal en la República de Panamá.

En el caso que vemos, -----, es efectivamente una sociedad anónima, constituida bajo las leyes de la República de Panamá, debidamente inscrita en el Registro Público panameño, desde 2012.

No obstante, la sola constitución de -----, como sociedad anónima panameña, no puede ser considerado como único elemento para determinar que se está frente a una persona jurídica residente en la República de Panamá, de tal manera que corresponde revisar el otro elemento establecido en el mencionado artículo 762-N del Código Fiscal, relacionado con los medios materiales de dirección y administración de -----, en territorio panameño, como elemento adicional para considerar si tuvo o no la residencia fiscal en Panamá, para el año 2018.

Para analizar lo relacionado a la existencia de medios materiales de dirección y administración de ----- desde Panamá, debemos tomar en consideración los criterios desarrollados y citados en líneas anteriores, contenidos en el Decreto Ejecutivo 958 de 2013 y en la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016.

Reuniones de Junta Directiva en territorio panameño

Este es uno de los aspectos a considerar para determinar si existieron o no medios materiales de dirección y administración por parte de ----- desde Panamá. En ese sentido, se observa a fojas 11-13 y 58-59 del expediente de la Dirección General de Ingresos, que la Junta Directiva de la sociedad ----- llevó a cabo reuniones de Junta Directiva, el 25 de octubre de 2017 y el 10 de diciembre de 2015.

Si bien es cierto, dentro del acta de Junta Directiva del 25 de octubre de 2017 celebrada en un hotel de la ciudad de Panamá (ver fojas 11-13 del expediente), se hace referencia al plan de acción a contemplar para el año 2018, no existe dentro del expediente actas adicionales que permitan comprobar que la Junta Directiva u órgano equivalente de la sociedad -----, se haya reunido en territorio panameño durante algún momento del año 2018, período para el cual la sociedad en comento, solicitó su certificado de residencia fiscal; por tanto, no se constituye lo establecido en el artículo 762-N y el numeral 1 del artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013.

Traslado de la dirección o administración de la empresa a terceros

Por otro lado, el mencionado Decreto Ejecutivo 958 de 2013, establece en su numeral 2, del artículo 11, un aspecto adicional, para tomar en cuenta al momento de considerar si ----- tiene la dirección y administración que alega dentro del territorio panameño y ese elemento abarca la posibilidad de que la mayoría de la Junta Directiva u órgano equivalente haya traspasado legalmente a terceros residentes fiscalmente en Panamá, la administración y dirección de la sociedad.

No obstante, en el expediente no existe ningún documento, entiéndase acta de Junta Directiva, contratos, cuentas bancarias, ni ningún otro documento adicional, que permita corroborar que se cumple dicho elemento, para considerar que los miembros de la Junta Directiva hayan trasladado a terceros distintos a ellos, la administración o dirección de ----- en Panamá.

Incluso es relevante hacer referencia al hecho de que a fojas 17 a 18 del expediente de la Dirección General de Ingresos, se aprecia un solo contrato de trabajo por tiempo indefinido en el cual -----, domiciliado en ----- y en representación de la sociedad anónima panameña -----, acuerda dicho contrato de trabajo con la señora -----, quien labora para esta empresa, desde las oficinas ubicadas en el área de -----, ciudad de Panamá, PH -----, piso --, con horario de 10:55 a.m. a 1:35 p.m.

Adicionalmente, vemos que a fojas 48 a 50 del expediente, se observa el acta de inspección relacionada a la diligencia exhibitoria practicada por la Dirección General de Ingresos, en las oficinas de -----, prueba que a su vez fue solicitada por la parte actora, apreciándose en dicha acta que la única persona que labora en ----- es la señora -----.

Antes de continuar con el análisis de este aspecto del proceso debemos resaltar que, en el acta de inspección los funcionarios de la Dirección General de Ingresos deben utilizar una letra más clara y una manera de redactar aún más clara, para describir lo visto en este tipo de diligencias; y así permitir a la segunda instancia y al propio contribuyente comprender de primera mano, lo apreciado en la diligencia respectiva.

En este mismo orden de ideas, si bien es cierto, en la diligencia practicada queda claro que ----- tiene una oficina en la ciudad de Panamá, lo que se prueba además con el contrato de subarrendamiento de oficina, visto de fojas 20 a 22 del expediente de la Dirección General de Ingresos, esto no es suficiente para probar que la sociedad en comento tiene la administración y dirección del negocio que alegan llevar desde Panamá, unido a que tampoco cuentan con personal, salvo por una sola unidad que labora menos de ocho horas para esta empresa.

En esta parte de nuestro criterio, debemos referirnos a lo establecido en la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, que dispone, entre otras cosas, que el solicitante de un certificado de residencia fiscal, deberá probar que cuenta con personal a disposición, para llevar a cabo las actividades propias del negocio.

Con relación a esto último, tal como se aprecia dentro del expediente de la Dirección General de Ingresos, la sociedad -----, lleva a cabo una serie de actividades que van, desde la compraventa de tierras, bienes raíces, préstamos, entre otras actividades. La tipología de las actividades que señala desarrollar ----- en Panamá, debe darse por personal calificado para tales fines, de tal manera que resulta imposible llevar a cabo tales actividades a través de una sola trabajadora, quien además, es contadora pública, según lo visto en el contrato de trabajo adjunto como prueba dentro de la solicitud.

Por tales razones, el tribunal considera que de las pruebas aportadas por la parte actora, ----- tiene una deficiencia de personal suficiente para coordinar y manejar un negocio, por ende, no lleva el control de las decisiones de la empresa, ni ha trasladado a terceras personas en Panamá, la dirección de -----

Apoyo comercial a otras empresas, siempre que las oficinas estén establecidas en Panamá

Ahora bien, el mencionado artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 2013, en su numeral 3, también incluye un último elemento a considerar para la determinación de la residencia fiscal en Panamá y tiene que ver con el ejercicio de actividades comerciales o de apoyo a otras empresas, con independencia de la fuente de renta, siempre que las oficinas principales estén ubicadas en la República de Panamá.

Con relación a las actividades de ----- en Panamá, vemos que el solicitante en su solicitud de certificado de residencia fiscal, señala que dicha empresa es una compañía inversionista, que compra y vende toda clase de artículos de consumo fuera del territorio nacional, así como la explotación de bienes raíces, compra, venta y arrendamiento de tierra; y negocios relacionados con la dación de dinero en concepto de préstamos y la realización y cumplimiento de cualesquiera contratos con incidencia en el extranjero.

Dentro del expediente, se puede advertir que la parte actora dentro de la solicitud de saneamiento, incorpora nuevos argumentos y señala que ----- es una sociedad holding, propietaria del 100% de las acciones de ----- y -----, y por ende propietaria indirecta de ----- y -----, sociedades que a su vez son propietarias de cadenas de restaurantes y barras de café en ----- Se hizo énfasis, además, en que -----, no realiza actividades comerciales en Panamá y que sus decisiones, planes, estrategias y demás van acorde con el negocio del cual ----- es propietaria.

En ese orden de ideas, el tribunal considera que dentro del expediente no se aprecia documento legal que permita corroborar el tipo de actividad comercial que lleva a cabo -----, no se ven detalles de planes estratégicos a cumplir, ni contratos de

servicios, tampoco detalles de cuentas bancarias, ni documentos que permitan conocer la contabilidad de -----, ni sus estados financieros, en los cuales se refleje las actividades que alega llevar a cabo en Panamá.

Por otro lado, tampoco queda claro qué actividades de apoyo lleva a cabo a las empresas colombianas arriba señaladas, puesto que el único documento que aporta la parte actora sobre este particular, se relaciona con un organigrama donde se ve que ----- forma parte de un grupo de empresas domiciliadas en -----.

Todo esto nos lleva a considerar que tampoco ha quedado demostrado que -----, inscrita en Panamá, tiene el rol de oficina principal, ni lleva a cabo las decisiones estratégicas o de dirección del grupo de empresas colombianas antes referidas.

Conclusión

Del análisis antes señalado vemos que aunque ----- es una sociedad anónima panameña, inscrita como tal en el Registro Público desde 2012, que cuenta con una oficina en la ciudad de Panamá, no ha podido demostrar a este tribunal, cuál es la actividad a la que se dedica, así como tampoco ha podido probar que es una persona jurídica que ejerce ningún rol principal, ni central, ni mucho menos tiene el control de la gestión cotidiana como oficina principal de las empresas colombianas de las que alega formar parte, ya que tampoco pudo probar que su Junta Directiva se reúne de manera rutinaria en Panamá, ni tampoco que hayan trasladado a terceras personas en Panamá la administración de -----, ya que como se pudo apreciar, dicha empresa cuenta con una sola trabajadora. Es por todo esto que -----, no mantiene la dirección, ni administración dentro del territorio panameño, del negocio que alega llevar a cabo en Panamá; reiterando en esta ocasión, el criterio sobre la importancia del examen de los medios materiales de dirección y administración expresado por este organismo colegiado, a través de la Resolución n.º TAT-RF-101 de 11 de diciembre de 2020 y la Resolución n.º TAT-RF-072 de 31 de julio de 2019, las cuales en su parte pertinente señalan lo siguiente:

Resolución n.º TAT-RF-101 de 11 de diciembre de 2020
EXPEDIENTE: 059-17

“...
”

VI. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

..., nos referiremos al texto del artículo 762-N del Código Fiscal, que dispone que para que una persona jurídica se considere como residente fiscal, además de ser constituida conforme a las leyes de la República de Panamá, debe contar con medios materiales de dirección y administración dentro del territorio panameño.

Así pues, coincidimos con el fisco cuando manifiesta que la dirección y administración de una empresa son aquellas decisiones de gestión necesarias para el negocio de la sociedad, de manera que, nos corresponde identificar de acuerdo con el análisis de los argumentos y de las piezas procesales quién o quiénes son las

personas que cuentan con la facultad de dirigir y administrar a la sociedad ----- y si estas se encontraban en Panamá dirigiéndola y administrándola en los períodos fiscales 2013 y 2015.
...”

Resolución n.º TAT-RF-072 de 31 de julio de 2019
EXPEDIENTE: 031-18

“...
...”

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

...

2. Definición de Medios Materiales de Dirección y Administración
Ante la ausencia de una definición expresa de lo que constituyen medios materiales de dirección y administración, procedemos a construir una definición jurisprudencial de medios materiales de dirección y administración, la cual consideramos será de utilidad, en la medida en que tome en cuenta el contexto y finalidad de la norma, así como los requisitos y criterios legalmente establecidos. Para ello, acudimos, en primer lugar, a la definición de los términos que integran este concepto, iniciando con la palabra “medios”, definida por la Real Academia de la Lengua Española de la siguiente forma:

medio, dia

Del lat. medius.

1. ... adj. Igual a la mitad de algo. Medio metro.

...

II. m. Cosa que puede servir para un determinado fin.

Medios de transporte, de comunicación.¹

En la misma línea, se define el término material (en singular), de la siguiente forma:

Material

Del lat. materiālis.

1.

...

6. m. Cada una de las materias que se necesitan para una obra, o el conjunto de ellas. U. m. en pl.

7. m. Documentación que sirve de base para un trabajo intelectual.

8. m. Conjunto de máquinas, herramientas u objetos de cualquier clase, necesario para el desempeño de un servicio o el ejercicio de una profesión. Material de guerra, de incendios, de oficina, de una fábrica.²

A nivel doctrinal, el licenciado Ricardo Rocha, a la sazón Jefe de Tributación Internacional de la Dirección General de Ingresos, definió los medios materiales como los “medios físicos sustanciales apropiados para la actividad.”³

Con base en estas definiciones, aplicadas al contexto jurídico-tributario en el que nos desenvolvemos, por medios materiales de administración y dirección, nos referiríamos al conjunto de materias, herramientas, máquinas, u objetos de cualquier clase, necesarios para la administración y dirección de la empresa, entendida como la acción y efecto de “Gobernar, regir, dar reglas para el manejo de una dependencia, empresa o pretensión”⁴

¹ <https://dle.rae.es/?id=OlQ6yC8>, consultada el 19 de julio de 2019 a las 3:15 p.m.

² <https://dle.rae.es/?id=ObWT0Yw>, consultada el 19 de julio de 2019 a las 3:21 p.m.

³ Rocha, Ricardo. *Teoría y Práctica de los Certificados de Residencia Fiscal* (2016). Disponible en https://panamcham.com/sites/default/files/comite_tax_leg_-_mayo_2016.pdf, consultada el 22 de julio de 2019 a las 10:22 a.m.

⁴ <https://dle.rae.es/?id=DrN2G6M> consultada el 22 de julio de 2019 a las 11:49 a.m.

...

En este orden de ideas, y considerando lo dispuesto en el artículo sexto de la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, se pueden inferir los siguientes elementos que permiten identificar la existencia de medios materiales de administración y dirección en Panamá:

- a. Que se celebren dentro del territorio panameño reuniones de los miembros de la Junta Directiva u órgano equivalente de la persona jurídica, en las cuales se tomen decisiones que incidan en su dirección y administración.
- b. Que en caso de traspaso legal o de hecho de estas responsabilidades, quienes la ejerzan se encuentren en Panamá al ejercerla.
- c. Que la persona jurídica realice, de forma efectiva, actividades comerciales o de apoyo a otras empresas desde el territorio nacional, y cuente con:
 - i. Oficinas para el desarrollo de las actividades arriba indicadas.
 - ii. Personal a disposición, como consecuencia lógica de la realización de actividades comerciales o de apoyo a otras empresas a través de una oficina en Panamá.

...

3. Existencia de medios materiales de dirección y administración.

El análisis de la documentación aportada por el contribuyente, nos permite concluir que ha sido debidamente acreditada la existencia y vigencia de la sociedad, según las leyes de la República de Panamá, así como la condición del señor ----- como director, tesorero y representante legal de la empresa, según la Certificación del Registro Público visible a foja 13 del expediente de antecedentes.

De igual forma, se comprobó que la empresa cuenta con Aviso de Operación expedido por el Ministerio de Comercio e Industrias (Foja 21 del expediente de antecedentes), y con oficinas a disposición de la empresa, según contrato de arrendamiento visible a fojas 15-17 del expediente de antecedentes, lo cual fue constatado en la inspección realizada por la Administración Tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, coincidimos con la Administración Tributaria, en la medida en que los criterios para la evaluación de un certificado de residencia fiscal en materia de personas jurídicas, combinan tanto el aspecto formal (lugar de incorporación, celebración de reuniones de junta directiva), como de sustancia, mediante un test de presencia física de los directivos de la empresa en nuestro país, y el desarrollo de actividades comerciales o de apoyo en la República de Panamá.

Debe matizarse, sin embargo, que aun cuando la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, establezca que “El hecho de que la Junta Directiva de una persona jurídica sesione y tome decisiones en el territorio nacional, no implica necesariamente que tenga medios materiales de administración y decisión en la República de Panamá, ello no implica, según nuestro criterio, una presunción de que no los tenga, por el contrario, la decisión dependerá, como hemos visto, del análisis caso por caso, de acuerdo a la sustentación del contribuyente y las pruebas que respalden su solicitud.

...”

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO. CONFIRMAR la Resolución n.º **201-7081 de 17 de octubre de 2018**, que resolvió negar la emisión de un Certificado de Residencia Fiscal a la sociedad ----- con RUC -----, para el período fiscal 2018 y su acto confirmatorio, la Resolución n.º **201-6737 de 14 de octubre de 2019**, ambas proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

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

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

CUARTO. DEVOLVER el expediente de antecedentes y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

QUINTO: ORDENAR el cierre y archivo del expediente.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículo 762-N del Código Fiscal. Artículo 11 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013. Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016 dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas. Artículo 156 de la Ley 8 de 2010.

Notifíquese y Cúmplase,

(FDO.)RAFAEL BROWN RANGEL
Magistrado

(FDO.)ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA (FDO.)MARÍA ELENA MORENO DE PUY
Magistrado Magistrada

(FDO.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ
Secretario General