

LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Autor: Marlene Díaz de Bernal

Publicado en:

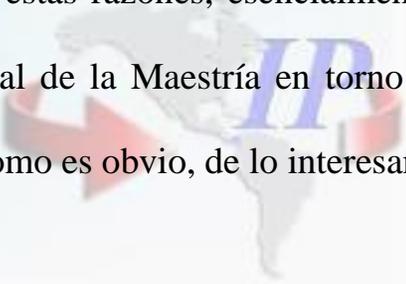


INTRODUCCIÓN

La internacionalización de los mercados y la conformación de grandes empresas multinacionales ha colocado en primer plano una problemática que, a pesar de no ser de aparición reciente, en los últimos años ha venido a ocupar un lugar preponderante en la agenda de los Estados en virtud de la importancia que para ellos reviste desde el punto de vista económico: la doble tributación.

Si bien la doble tributación, tanto jurídica como económica, puede producirse a lo interno de cada país, es a nivel internacional que se han suscitado los más importantes debates en cuanto a su tratamiento, de modo que se establezcan los mecanismos para buscar las vías de solución o, cuando menos, de moderación de sus consecuencias, de modo que, al tiempo que se regula su tratamiento por parte de los Estados involucrados, se establecen mecanismos para evitar que sus efectos afecten el normal desenvolvimiento de la economía empresarial.

En cuanto respecta a Panamá, toda vez que su sistema impositivo está basado en el criterio de fuente y siendo que la doble tributación internacional se produce, esencialmente, en virtud de la aplicación del criterio de residencia, amén de la concurrencia de otros factores económicos, legales e incluso, culturales; nuestro país siempre se mantuvo siempre al margen de los debates relativos a la problemática de la doble tributación internacional y de los temas conexos o relacionados; no obstante, en el último año se ha dado un viraje radical en este sentido y se ha iniciado una carrera contra el reloj para suscribir acuerdos internacionales y adoptar medidas a nivel interno, todos relacionados con el tratamiento de la doble tributación.

Son estas razones, esencialmente, las que me motivaron a enfocar el trabajo final de la Maestría  en torno a la temática de la doble tributación, además, como es obvio, de lo interesante que resulta el tema en sí mismo.

Para el desarrollo del trabajo se presentan, en primer término, algunos aspectos conceptuales básicos, dedicando el segundo capítulo a la delimitación misma del concepto de doble tributación jurídica internacional; las razones y causas que de su producción; las consecuencias que genera; los

métodos que se implementan para su tratamiento o alivio, tanto a nivel interno como en el plano internacional; y finalmente la situación específica de la República de Panamá en la actualidad.



CAPÍTULO I

ELEMENTOS CONCEPTUALES BÁSICOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN



En este primer apartado se presenta una relación de los principales elementos a considerar al momento de efectuar un análisis del tema que se ha planteado como objeto de este trabajo, de modo que se cuente desde un principio con los conceptos básicos a fin de poder evaluar adecuadamente el tema que pretendo desarrollar. Por ello, se recogen aquí los diferentes conceptos que la doctrina ha elaborado respecto de la doble tributación, especialmente en su contexto internacional, sus características, causas y clasificación.

A. CONCEPTO

En la revisión efectuada para la preparación de este ensayo me he encontrado con diversos conceptos que buscan delimitar en qué consiste la doble tributación o doble imposición, como otros denominan, señalando buena parte de ellos que la misma puede darse tanto a nivel interno de los Estados como en el ámbito internacional, a pesar que algunos autores sólo hacen referencia a la doble tributación internacional, soslayando la

posibilidad o minimizando en algunos casos la ocurrencia de esta situación en el plano interno de los Estados.

Es así como Rodney Maciel Guerreño señala que la doble imposición es “*aquella circunstancia o acontecimiento en el que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización o descripción de un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos*”¹, estableciendo a renglón seguido que, como consecuencia de la doble imposición, el contribuyente queda obligado a cumplir dos prestaciones tributarias originadas en un único hecho generador, obligaciones que pueden surgir dentro de la jurisdicción de un mismo país o en países distintos. Como se observa, es un concepto planteado desde la perspectiva del hecho mismo, sin hacer especificación alguna de los sujetos pasivos ni del tributo en sí, con lo cual se plantea la problemática de manera objetiva.

Ahora bien, para Luis María Romero Flor la doble imposición es aquella “*situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, por la que el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligaciones tributarias por*

¹ GUERREÑO, Rodney Maciel. Tratados Internacionales para Evitar la Doble Imposición Internacional, en Revista Jurídica Online, Universidad Católica de Guayaquil, p. 445.
www.revistajuridicaonline.com/index.php

*el mismo período impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados o dentro de un mismo Estado*² concepto que se plantea desde el punto de vista del sujeto pasivo del impuesto y que contempla sólo una de las dos clases reconocidas doctrinalmente, esto es, la doble tributación jurídica, dado que sólo interviene un único sujeto pasivo o contribuyente.

Por su parte, Nicolás Sánchez García, citando a Borrás Rodríguez, señala que doble imposición es *“aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo –si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa”*³ y agrega que en la esfera internacional se requiere además que el sujeto pasivo sea jurídicamente el mismo, haciendo alusión específicamente a la doble imposición jurídica; no obstante, aclara a continuación que se habla de doble tributación económica cuando *“dos personas diferentes resultan gravadas por una misma renta o patrimonio, en definitiva, por un mismo hecho imponible, o al menos por un*

² ROMERO FLOR, Luis María. “Doble Imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos”, <http://www.unla.edu.mx/usunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%20Internacional.htm>

³ BORRÁS RODRÍGUEZ, Z. “Doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales”, citado por SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás, “La Doble Imposición Internacional”, p. 1, www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art.2-rev16.pdf

*idéntico elemento objetivo de éste*⁴, definición que se plantea desde el punto de vista objetivo, esto es, desde la perspectiva del tributo y no del sujeto pasivo del mismo, con lo cual, es más abarcador y general y posibilita así entrar a considerar al sujeto pasivo como un elemento de la problemática que genera la clasificación que del mismo se hace: jurídica y económica.

Isaac López Freyle expone que *“la doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en grabar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia”*⁵ concepto que si bien, en mi opinión, recoge los elementos fundamentales de la doble tributación, no están presentados de forma tal que permitan una correcta formulación de sus elementos característicos o esenciales, pues elabora una descripción puntual de la problemática sin formular un planteamiento general.

⁴ SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás, ob. Cit.

⁵ HERRAN OCAMPO, Catalina. *“La Doble Tributación Internacional. Principios y Realidades de los Convenios”*, p. 7, www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf

Otra definición interesante nos brindan Uckmar, Corasaniti y Capitani, quienes señalan que “se habla de doble imposición internacional cuando los presupuestos de un impuesto en dos o más Estados se sobreponen, por lo que las leyes nacionales terminan sujetando a imposición la misma riqueza dos o más veces”⁶

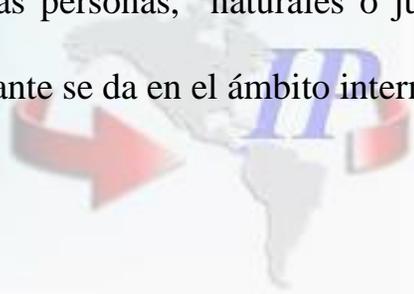
LUIS MARÍA ROMERO FLOR, citando a SAINZ DE BUJANDA señala que “*se produce doble imposición o pluriimposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento*”.⁷, concepto que se plantea desde el punto de vista del hecho generador del tributo y con total independencia del sujeto o sujetos pasivos, con lo cual el número de obligados tributarios no se constituye en elemento característico para el autor.

⁶ UCKMAR, Víctor; CORASANITI, Giuseppe y DE' CAPITANI DI VIMERCATE, Paolo. “*Manual de Derecho Tributario Internacional*”, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, p. 90, 2010.

⁷ SAINZ DE BUJANDA, F., citado por ROMERO, Luis María. “Doble Imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos”, www.unla.edu.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%B3n%20Internacional.thm

Es evidente, conforme a los conceptos hasta aquí citados, que la problemática en estudio toma relevancia, fundamentalmente, en cuanto la misma se materializa en el ámbito internacional, toda vez que es allí donde presenta sus más importantes repercusiones y en donde, en virtud de la concurrencia de diferentes jurisdicciones, resulta más difícil resolver o aliviar sus efectos. Por tal razón es comprensible que la mayor parte de la doctrina se circunscriba a estudiarla desde esa perspectiva.

En conclusión, se puede concluir que la doble tributación consiste en la fijación de dos o más tributos respecto de un mismo hecho generador o fuente de renta, ya sea que el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto sea una o más personas, naturales o jurídicas; siendo que su configuración más relevante se da en el ámbito internacional.



B. ELEMENTOS CARACTERÍSTICOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Tomando como fundamento los conceptos ya revisados, la doctrina ha delimitado que los elementos característicos de la doble tributación son:

- Pluralidad de gravámenes de idéntica o comparable naturaleza, esto es, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes, esto es, que los impuestos sean comparables;
- Que el hecho generador del impuesto sea el mismo, esto es, que el presupuesto de hecho que da origen al tributo sea el mismo;
- Que la aplicación de tales impuestos se realice en un mismo período de tiempo;
- Pluralidad de sujetos activos.

La mayoría de los autores refieren también como elementos característicos:

- *el ejercicio de la facultad tributaria por parte de dos o más Estados*, elemento que sólo se configura cuando se trata de doble tributación internacional y que por tanto, en mi opinión, no es indispensable para que se configure la doble tributación, si bien si deviene en indispensable respecto de su manifestación más preponderante, como ha quedado dicho. Ahora bien, y,

- La **identidad del sujeto sobre el que recae el tributo**, que exista un único contribuyente, característica que sólo está presente en la doble tributación económica, por lo que tampoco lo considero elemento indispensable en la configuración de la figura, con lo cual considero más adecuado señalar como característica la presencia de uno o más sujetos pasivos del tributo.

B.1. Identidad de gravámenes: Es requisito *sine qua non* para que se configure la doble tributación el hecho que existan por los menos dos (2) impuestos idénticos, similares o comparables.

B.2. Identidad en el hecho generador: El fundamento de hecho de los tributos debe ser el mismo, ya sea la renta, el consumo, etc..

B.3. Identidad en el período de tiempo: el período fiscal o período del impuesto asume relevancia sólo respecto de los tributos recaudados periódicamente, como es el caso del impuesto sobre la renta; no obstante,

respecto de impuestos no periódicos, como el ITBMS, por ejemplo, éste elemento no es esencial.⁸

B.4. Pluralidad de Sujetos Activos: contrario a lo anotado en líneas anteriores en cuanto a la necesidad que existan varios Estados ejerciendo su facultad tributaria, considero que la pluralidad de sujetos activos sí resulta fundamental, siendo que cuando se trata de diferentes Estados se hace relación a la doble tributación internacional, en tanto que cuando son diferentes entes públicos dentro de un mismo Estado, por ejemplo, la Nación y el Municipio, nos encontramos frente a la doble tributación interna, la cual se encuentra proscrita constitucionalmente en buena parte de los Estados; en nuestro país, contrario a lo que muchos erróneamente consideran, no existe una norma constitucional que la proscriba, a pesar que sí existe la prohibición constitucional expresa para los municipios de modo que no puedan gravar hechos ya gravados por el Estado.

⁸ UCKMAR, Víctor. *Op. Cit.*, p. 91.

C. CLASIFICACIÓN

Como se ha indicado en líneas anteriores, la doble tributación se clasifica tomando en consideración la existencia de uno o más sujetos pasivos del tributo, de modo que, cuando existe un solo sujeto pasivo estamos en presencia de la doble tributación jurídica, mientras que la doble tributación económica presupone la presencia de dos o más sujetos pasivos.

C.1. Doble Tributación Jurídica

Existe doble tributación jurídica cuando *“un mismo contribuyente es gravado por la misma ganancia en más de un Estado”*⁹

De gran importancia resulta evaluar la definición que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha formulado, máxime cuando ha venido siendo éste el organismo que en los últimos años ha asumido el rol protagónico en el establecimiento de medidas y suscripción de acuerdos internacionales tendientes a aliviar la problemática que genera la doble tributación. Conforme a la OCDE, la “doble tributación

⁹MINAVERY, Clara María. www.estudioton.com.ar/.../minavery-doble%20imposicion%20internac.doc.

jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.”¹⁰, concepto que recoge los elementos fundamentales de la problemática en el ámbito internacional y que por tanto incluye la pluralidad de Estados como característica esencial para su configuración, además de circunscribir su ocurrencia a un mismo período de tiempo.

Por otra parte, LUIS MARÍA ROMERO FLOR señala que la doble tributación jurídica es *“aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, por la que el mismo presupuesto de hecho de un tributo da lugar a obligaciones tributarias por el mismo período impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados o dentro de un mismo Estado.”*¹¹.

Se deriva entonces como elemento determinante de la doble tributación jurídica, el hecho que exista un solo sujeto pasivo de las obligaciones tributarias establecidas sobre un mismo hecho generador,

¹⁰ Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica, *“Modelo de convenio fiscal”*, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997, citado por HERRERA OCAMPO, Catalina, *Op. Cit.*, p. 7.

¹¹ ROMERO FLOR, Luis María. *“Doble Imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos”*, www.unla.edu.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%B3n%20Internacional.thm

siendo que el sujeto activo del tributo generalmente está conformado por dos o más Estados, conformándose en este caso una doble tributación jurídica internacional.

Es claro pues, que los restantes elementos característicos coexisten: identidad de gravámenes, de hecho generador y de tiempo, agregándose aquí como elemento diferenciador de esta clase particular, la unidad de sujeto pasivo u obligado tributario.

Debo adelantar que, a fin de desarrollar el análisis que me propongo hacer, el mismo se desarrollará siempre respecto de la doble tributación jurídica internacional, toda vez que lo que planteo es una evaluación en cuanto a la conveniencia o no, de suscribir acuerdos, convenios o tratados para evitar o aliviar la doble tributación internacional, para los países que, como Panamá, plantean su estructura tributaria con base en el criterio de fuente.

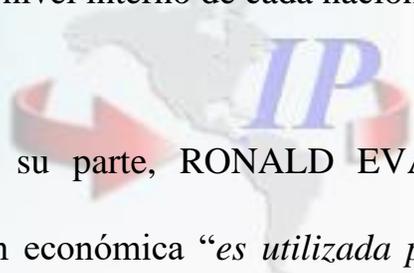
En virtud de lo acotado, es importante tomar en cuenta que, de acuerdo a lo previsto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se está

en presencia de doble imposición jurídica internacional en los casos siguientes:

- a) Cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);
 - b) Cuando una persona, residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados gravan estas rentas o su patrimonio;
 - c) Cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante,
- situaciones todas que tienen como elemento común el tener a un mismo sujeto como obligado tributario frente a dos o más Estados.

C.2. Doble tributación económica

Contrario a lo acontece con la doble tributación jurídica, en la doble tributación económica existe más de un obligado tributario, siendo éste el elemento diferenciador entre las dos clases de pluriimposición. Así, de acuerdo a lo señalado por CLARA MINAVERRY, la doble imposición económica *“se genera cuando la misma ganancia es alcanzada por impuestos en dos o más países pero a nombre de distintos sujetos”*¹², definición que plantea como un elemento necesario la concurrencia de más de un Estado y que, en mi opinión, no resulta indispensable para que se genere doble imposición económica, puesto que la misma puede suscitarse también a nivel interno de cada nación.



Por su parte, RONALD EVANS señala que la expresión doble tributación económica *“es utilizada para describir aquellas situaciones en las cuales una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo período, pero por parte de contribuyentes distintos y aún por impuestos diferentes pero que recaen sobre la misma materia*

¹² MINAVERRY, Clara. *Op. Cit.*

*imponible*¹³, observando que doctrinalmente se hace referencia a él como “ausencia de identidad en el sujeto.

Tal como sostiene RODNEY MACIEL GUERREÑO, con la doble imposición económica se pretende diferenciar la capacidad contributiva de los sujetos en aquellos supuestos en los que se debe abonar tributos derivados de una sola fuente, pero que benefician a personas distintas.¹⁴



¹³ EVANS, Ronald citado por HERRERA OCAMPO, Catalina. Op. Cit.

¹⁴ GUERREÑO, Rodney Maciel. Op. Cit.

CAPÍTULO II

LA DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

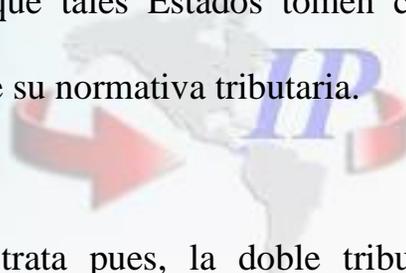


Conforme quedó establecido en el capítulo primero, el tema central de esta monografía lo constituye la doble tributación jurídica internacional enfocada en relación a los países que mantienen un criterio de vinculación tributaria de fuente y los métodos de alivio que deben implementarse en ellos, elementos que se evalúan con la finalidad de poder evaluar, o mejor, comprender, la postura que está adoptando Panamá en respuesta a las presiones internacionales y como mecanismo para ser excluida de las “listas grises” y del tratamiento que ha venido recibiendo como supuesto paraíso fiscal.

Para cumplir este objetivo, es necesario entonces presentar una evaluación sintética de las razones por las que surge la doble tributación jurídica internacional, las consecuencias que se le atribuyen y las diferentes alternativas que reconoce la doctrina y que han venido siendo adoptadas por los diferentes países para aliviar sus efectos.

A. CAUSAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

De las definiciones presentadas en el capítulo primero se desprende con claridad que, la causa de la doble tributación jurídica internacional radica en la superposición de dos o más jurisdicciones fiscales de diferentes estados, situación que doctrinalmente se denomina “superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición”¹⁵, situación que se suscita en virtud del ejercicio que cada Estado hace de la soberanía fiscal, en virtud de lo que delimita como gravables determinados actos o situaciones que pueden llegar a ser objeto de imposición por otro Estado, de acuerdo a los elementos o criterios que tales Estados tomen como base para definir o delimitar el alcance de su normativa tributaria.



Se trata pues, la doble tributación jurídica internacional, de una situación producida por la intersección que genera la aplicación de los diferentes criterios de vinculación jurídico tributaria, entendiéndose que la relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico obligatorio surgido en

¹⁵ DEL ARCO RUETE, L. “Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español”, citado por SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás. *Op. Cit.*, p. 2.

virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco, como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a tal prestación¹⁶, siendo que los criterios de conexión o vinculación de tal relación son aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo y da origen al nacimiento de un derecho de imposición¹⁷, esto es, son los factores tomados como base o columna vertebral para la elaboración de la política fiscal por parte de cada Estado; elementos que guardan relación con la vinculación que frente al Estado tengan las personas obligadas a contribuir o la riqueza generada por ellas.

Como bien sostienen UCKMAR, CORASANITI y CAPITANI, *“la doble imposición puede presentarse por el hecho de que los criterios de conexión fijados por dos o más ordenamientos jurídicos para la imposición de un determinado hecho imponible se superpongan de manera tal que el mismo hecho resulte fiscalmente vinculado a varios ordenamientos jurídicos”*¹⁸

¹⁶ html.rincondelvago.com/relación-juridico-tributaria.html

¹⁷ HERRAN OCAMPO, Catalina. *Op. Cit.*, p. 1

¹⁸ UCKMAR, Víctor. *Op. Cit.*, p. 92

A.1. CLASIFICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN TRIBUTARIA

Para una correcta valoración de tales criterios, la doctrina los ha clasificado en criterios o factores subjetivos y objetivos:

a. Factores subjetivos:

a.1. En personas naturales:

a.1.1 Ciudadanía

a.1.2. Nacionalidad

a.1.3. Residencia

a.1.4. Domicilio

a.2. En personas jurídicas:

a.2.1. Lugar de constitución

a.2.2. Sede de Dirección efectiva

b. Factores objetivos

Lex Resitae

a. Factores Subjetivos que aluden a la sujeción a un tributo en razón de la residencia, nacionalidad, ciudadanía o domicilio que el sujeto pasivo tenga frente a un Estado.

a. 1. En personas naturales

a.1.1. Ciudadanía: es una condición de pertenencia del sujeto a la comunidad política de un determinado Estado, respecto del cual se tiene deberes y derechos, civiles y políticos. Es una condición política del individuo que lo vincula con un Estado en particular, generalmente relacionada con el ejercicio de deberes y derechos políticos que surgen a una determinada edad.

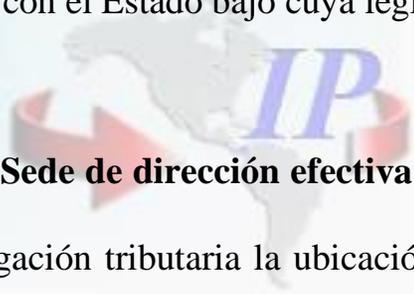
a.1.2. Nacionalidad: se trata de un vínculo entre la persona y el Estado, vínculo que puede surgir en virtud del nacimiento del individuo en un determinado país –nacionalidad originaria- o a raíz de la libre voluntad de la persona en constituirse en nacional de un determinado Estado –adquirida o derivada. Este es el criterio seguido por los Estados Unidos de Norteamérica para sus nacionales, además del sistema de fuente para los no nacionales.

a.1.3. Residencia: Hace relación al lugar donde la persona vive usualmente, generalmente en compañía de su familia. El concepto residencia implica una cierta permanencia en un lugar determinado, con cierta estabilidad, complementado de una intencionalidad del individuo de radicar en un determinado lugar.

a.1.4. Domicilio: es el lugar donde se ubica a la persona para efectos de sus relaciones civiles.

a.2. En personas jurídicas: que vinculan la obligación tributaria de las personas jurídicas con el Estado donde realizan sus actos de dirección efectiva o con el Estado bajo cuya legislación se conformaron.

a.2.1. Sede de dirección efectiva: toma como elemento determinante de la obligación tributaria la ubicación de las dependencias desde donde se realicen los actos administrativos más importantes para la persona jurídica, esto es, el lugar donde se toman las decisiones fundamentales de la sociedad.



a.2.2. Lugar de constitución: establece como aplicable a una persona jurídica la legislación tributaria del estado bajo cuya legislación ha sido creada, inscrita y registrada la sociedad.

b. Factores objetivos

Se deja de considerar la condición del sujeto pasivo o contribuyente como elemento generador de la obligación tributaria para vincular al lugar, país o territorio en donde los diversos hechos imponibles están realmente integrados a su economía.¹⁹

Rex resitae: establece como principio básico que la norma tributaria aplicable es aquella del lugar donde se encuentra la cosa.²⁰

En la actualidad, los criterios de conexión más utilizados son el criterio de residencia o renta mundial y el criterio de fuente.

¹⁹ GUERREÑO, Rodney. *Ob. Cit.*, p 449

²⁰ html.rincondelvago.com/relación-juridico-tributaria.html

A.2. CRITERIOS DE CONEXIÓN MÁS USADOS POR LOS ESTADOS EN LA ACTUALIDAD

a. Criterio de renta mundial o mixto:

Conforme a este criterio, se supedita la potestad tributaria del Estado a la existencia de una vinculación o relación del contribuyente con el Estado; por tanto, todos los ingresos del contribuyente, sean nacionales o extranjeros, están potencialmente sujetos a impuesto. Involucra que todas las rentas del contribuyente, cualquiera que sea la ubicación geográfica de su fuente, son objeto de impuesto.

De acuerdo a este criterio de conexión, se adoptan como nexo de sujeción impositiva a un Estado, ciertas características o condiciones atribuibles a la persona, natural o jurídica, sin tomar en cuenta el lugar o país donde se genera la renta.

De conformidad con este principio, los impuestos deben ser de carácter general, deben abarcar todos los tipos de ingreso de la misma

manera. Se dice, por tanto, que es el único principio que cumple realmente con el principio de capacidad contributiva.

Es necesario observar que en los países en que se sigue este principio, el mismo aplica para quienes sean considerados por su legislación como residentes de dicho Estado, entre tanto que para los no residentes el tema fiscal se rige por el principio de fuente o territorial.

b. Principio de fuente o territorial

Conforme a este principio, sólo los ingresos generados dentro del territorio del Estado son sometidos a impuesto, esto es, los ingresos que conforme a la definición fiscal sean considerados como de fuente nacional, quedan gravados en ese Estado, con total independencia de la nacionalidad, del domicilio o de la residencia del contribuyente.

La potestad tributaria se ejerce, de manera exclusiva, sobre las rentas originadas en la jurisdicción de un país, por lo que las rentas originadas fuera de su territorio jurisdiccional quedan excluidas del objeto del tributo.

Se fundamenta desde una perspectiva económica en el derecho que tiene el Estado de someter a impuesto las rentas y el enriquecimiento producido dentro de su territorio, merced a sus condiciones económicas, políticas, sociales, geográficas, etc..

Toda vez que, como ha quedado dicho, aquellos países cuyo criterio de conexión es el de renta mundial, gravan a los no residentes con base en el criterio de fuente, es claro que en mayor o menor medida es utilizado por todos los países de manera generalizada.

Ahora bien, en la actualidad el criterio de fuente ha caído en desuso a pesar que fue en otro tiempo el mayormente utilizado en Latinoamérica, esencialmente por cuanto nuestros países no son grandes exportadores de capital, todo lo contrario, siempre han buscado la inversión extranjera, sobre todo de los grandes polos económicos mundiales, para el sostenimiento de su economía.

Señala la doctrina que el fundamento del criterio de territorialidad es el principio de la neutralidad en la importación de capitales, en virtud del cual, el capital debe estar gravado de manera igual sin importar el lugar donde se origina, lo que conlleva un tratamiento fiscal igualitario para nacionales y extranjeros.²¹

Algunos autores, acogiendo criterios consagrados por la OCDE y la ONU, definen el criterio de fuente en atención a la denominada “fuente generadora”, esto es, el lugar donde se ubican y usan los factores de producción, que viene a identificarse con el concepto de territorialidad hasta aquí referido. En contraposición, refieren el criterio de fuente pagadora, que alude al lugar donde la renta queda disponible y donde se incurre en los costos de producción. No obstante, entendido el principio en su concepción original hace relación, como ha quedado dicho, al establecimiento del impuesto únicamente respecto de las rentas generadas dentro del territorio del Estado, sin tomar en consideración la residencia, domicilio o nacionalidad del contribuyente.

²¹ HERRAN OCAMPO, Catalina. *Op. Cit.*, p. 3

Como es sabido, el criterio de fuente es el que recoge la legislación fiscal panameña, puntualmente en lo que respecta al impuesto sobre la renta, dado que en el artículo 694 se establece:

“Artículo 694. Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto.”

A.3. CONFLICTOS QUE GENERAN LA DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

La doctrina alemana²² ha brindado la siguiente clasificación de las causas de doble imposición jurídica internacional:

- a. Conflicto residencia/fuente:** contraste entre dos ordenamientos, uno de los cuales adopta el criterio de conexión personal y el otro, un criterio de conexión objetivo. Es el caso, por ejemplo, de una

²² UCKMAR, Víctor. *Op. Cit.*, p. 93

empresa colombiana que suscribe con la Autoridad del Canal de Panamá un contrato para realizar trabajos dentro del proyecto de ampliación del Canal, trabajos que son prestados en el territorio panameño; la empresa en mención estará obligada a pagar impuestos respecto de la renta generada en territorio panameño en los dos países: en Colombia, por ser una sociedad colombiana, y en Panamá por ser una renta de fuente panameña.

b. **Conflicto residencia/residencia:** contraste entre dos ordenamientos que adoptan ambos un criterio de conexión personal, de residencia, pero de manera tal que cada uno de ellos considera a la persona como su propio residente. Este conflicto se produce en mayor medida en virtud de la definición que los diferentes Estados otorgan al concepto residencia. Como ejemplo de este tipo de conflicto puede citarse el caso de un ciudadano colombiano que por razones laborales reside en España, pero su familia permanece en Colombia. De acuerdo a la legislación española, esta persona está sujeta al régimen fiscal español como residente que es y frente a la legislación fiscal colombiana, igualmente es residente fiscal toda vez que la norma fiscal colombiana prevee que los nacionales colombianos

que conserven su familia o asiento principal en el país, aún cuando permanezcan en el exterior, continúan siendo residentes fiscales colombianos.

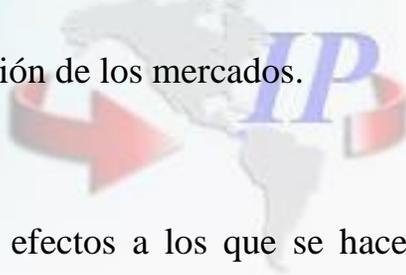
c. Conflicto fuente/fuente: contraposición entre dos ordenamientos que adoptan ambos un criterio de conexión objetivo pero donde cada uno considera una renta o bien como producido dentro de su territorio. Este puede tratarse de un conflicto de leyes o de hechos; de leyes, si la contraposición surge como consecuencia de una interpretación, como es el caso que se suscitaba frente a los ingresos que, de acuerdo a lo que preveía el artículo 694, parágrafo 1-A, conforme fue subrogado por el art. 13 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, comúnmente conocida como la regla del 70/30, dado que se consideraba como renta de fuente panameña aquella que fuera generada por personas naturales en el ejercicio de profesiones u oficios prestados alternadamente dentro y fuera del territorio panameño, siempre que la persona no permaneciera fuera del territorio nacional más del 30% de los días del año calendario, fueran corridos o alternos. En virtud de tal disposición, la renta producida fuera del territorio panameño se reputaba de fuente panameña cuando el tiempo de permanencia fuera del territorio era

inferior al 30%, por lo que dicha renta era gravada en Panamá y resultaba también gravada en el país donde se hubiera generado, dado que para dicho país sería una fuente producida por un extranjero y por tanto, se aplicaría la regla que aplica a los extranjeros, esto es, en base a la fuente.

B. CONSECUENCIAS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

De los elementos expuestos hasta aquí se puede concluir con facilidad que, la doble imposición jurídica internacional genera diversos problemas frente al libre ejercicio de la actividad comercial internacional, situación que ha venido a hacerse más evidente en las últimas décadas merced a la globalización de los mercados.

Los efectos a los que se hace referencia afectan tanto a los sujetos pasivos de la relación tributaria, los contribuyentes, como a los propios estados.



Respecto de los sujetos pasivos, es claro que para ellos la problemática se centra en la elevada carga que conlleva el quedar obligados por más de un Estado al pago de impuestos por una misma renta o fuente de renta, lo que evidentemente constituye un freno para la realización de inversiones a nivel internacional o, como mínimo, un elemento disuasor que conlleva el hacer evaluaciones más minuciosas y programaciones detalladas que permitan amortiguar el impacto económico.

Para los Estados, especialmente para los Estados importadores de capital, involucra un factor que dificulta el potenciamiento de dichos países como posibles centros de inversión; pero, además, se constituye en un elemento que puede distorsionar e incluso hacer desaparecer medidas fiscales establecidas como incentivo para promover ciertas actividades que sean requeridas por el Estado para el desarrollo de programas o proyectos de importancia nacional.

C. MÉTODOS PARA EVITAR O ALIVIAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

Los métodos para aliviar o evitar la doble tributación consisten, en esencia, en establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de imposición en dos o más países, esto es, aquellas medidas que “responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar la doble imposición”²³, todo ello enfocado no a la renta sino en sí, sino a las consecuencias y tratamiento fiscal de tal riqueza.

Según la forma en que tales métodos sean adoptados, los mismos pueden ser de carácter unilateral o pactados, según sean adoptados a nivel interno de cada Estado, de manera unilateral, o sean producto de acuerdos o pactos celebrados entre los Estados.

²³ ROMERO FLOR, Luis María. *Op. Cit.*, p. 5

C.1. MEDIDAS UNILATERALES

Conforme las define GUERREÑO, las “medidas unilaterales son para prevenir o disminuir la doble imposición internacional” por lo que son introducidas en la legislación interna de cada país en su sistema normativo fiscal interno. Generalmente con tales normas el Estado de residencia trata de evitar o limitar los efectos producidos por la doble tributación respecto de sus residentes.

Cabe observar que las medidas unilaterales no resultan aplicables cuando existen acuerdos específicos suscritos con otro Estado, toda vez que los tratados prevalecen frente a la ley interna de cada país; por tanto, su aplicación se circunscribe a los casos en que no existen acuerdos o convenios firmados al respecto de la doble tributación.

Si bien es cierto este tipo de normas, como se ha indicado, resulta mayormente aplicable para casos que se rigen por el principio de residencia, excepcionalmente puede resultar aplicable en países que siguen el criterio de territorialidad, por ejemplo para el tratamiento de las rentas generadas por el

servicio de transporte internacional, como ha ocurrido en Panamá con la adopción del art.16 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, que introduce el literal m al art. 701 del Código Fiscal, donde se señala que:

“m. Las personas dedicadas al transporte internacional de que trata el literal c del párrafo 1 del artículo 694 de este Código podrán aplicar como crédito del Impuesto sobre la Renta, el importe que por este concepto hayan pagado en el extranjero, respecto a la parte que corresponde a los fletes, pasajes, cargas y otros servicios provenientes del exterior, considerados, como ingresos gravables en Panamá. No obstante, los importes que así se consideren como crédito de impuesto sobre la Renta, no podrán ser considerados como crédito de arrastre en los siguientes períodos fiscales, ni podrán ser objeto de devolución”.

Los métodos de alivio de la doble tributación que consagran las legislaciones que siguen el criterio de residencia son: método de exención, método de imputación o crédito y método de deducción, que se exponen a continuación. Ahora bien, resulta necesario observar que estos métodos de alivio también pueden consagrarse en los convenios o tratados internacionales al momento de fijarse los criterios a seguir por los Estados contratantes.

a. Método de exención

Conforme a este método, el Estado de residencia de un sujeto sometido a su legislación tributaria, va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, renunciando con ello a la percepción de su impuesto, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, es decir, el Estado de residencia renuncia a la percepción de su impuesto cuando recaiga sobre contribuyentes que tengan relación con otros Estados.

Al método de exención, también se le denomina “*método de reparto*”, porque el Estado de residencia, al limitar la extensión de su soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, repartirá el gravamen del hecho imponible entre dos soberanías (Estado de residencia y Estado de la fuente). No obstante, el Estado de residencia está obligado a establecer la exención “*con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado*”.

Este método, a su vez, presenta dos modalidades:

a.1. Exención integral, que conlleva la renuncia absoluta del Estado de residencia a gravar las rentas originadas en otro país. Este método se encuentra recogido en el art. 23 A 1 del “Modelo de Convenio” de la OCDE, al señalar que

“cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3”.

a.2. Exención con progresividad, en el que, si bien el Estado de residencia también renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, inicialmente las incorpora a la base imponible a efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual, se procede a aplicar únicamente a las rentas no exentas (rentas de fuente nacional). A diferencia de la exención integral, donde el Estado no evalúa en ninguna medida el monto de las rentas obtenidas en el exterior por su residente, en este caso sí las incluye al momento de establecer la renta neta gravable, con el único fin de fijar la tasa aplicable a la renta total obtenida por el contribuyente, pero dicha tasa sólo se calcula

respecto de la renta de fuente nacional. Este método es recogido también en el “Modelo de Convenio” de la OCDE, en el art. 23 A 3, que señala que:

“cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente”.

b. Método de imputación o de crédito

Este método, también llamado método de **crédito fiscal** o *“tax credit”* involucra que el Estado de residencia grave todas las rentas obtenidas por el contribuyente o sujeto pasivo de impuesto, esto es, las obtenidas en el país de residencia y las obtenidas fuera de su territorio, pero le permita deducir el impuesto pagado en el exterior. Se encuentra consagrado en el art. 23 B del “Modelo de Convenio” de la OCDE, como aquel en donde el Estado de residencia de un sujeto pasivo sometido a su legislación tributaria, va a mantener el principio de renta mundial, o dicho de otro modo, el Estado de residencia va a gravar todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en el

Estado de residencia como en el Estado de la fuente, permitiéndole deducir el impuesto pagado en éste último país.²⁴

Es necesario tomar en consideración que para que este método pueda ser aplicado es imprescindible que los impuestos de ambos países sean de naturaleza idéntica o análoga y que, además, la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducir, haya sido efectivamente pagada en el país de la fuente.

Este método, al igual que el de exención, presenta dos modalidades:

b.1. Imputación íntegra, cuya aplicación involucra que el país de residencia permita al sujeto pasivo deducir totalmente el impuesto pagado en el país de la fuente, sin ninguna limitación. En virtud que no existe ningún tipo de limitación, puede ocurrir que, si el impuesto pagado en el país de la fuente es mayor que el impuesto a pagar en el país de residencia, éste último quede obligado a devolver el exceso al contribuyente, es decir, le concederá un crédito fiscal.

²⁴ ROMERO FLOR, Luis María. *Op. Cit.*, p. 11

b.2. Imputación ordinaria o limitada, contrario al supuesto anterior, en este caso el Estado de residencia permite al sujeto pasivo deducir el impuesto satisfecho en el país de origen, pero estableciendo como límite el gravamen del Estado de residencia sobre las rentas adquiridas en el país de origen. Por tanto, al momento de su aplicación, el Estado de residencia permite al contribuyente la deducción de la menor de las siguientes cantidades:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el país de residencia;
- Cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del Estado de residencia a la renta obtenida en el país de origen, por lo que se considerará tal renta, como si se hubiera obtenido en el país de residencia.

Ahora bien, existen otras dos modalidades que se han venido adoptando respecto del método de imputación, a saber:

b.3. Método del impuesto no pagado o “tax sparing”, también denominado “matching credit”, que busca ayudar a los países

subdesarrollados. Esta modalidad fue propuesta por primera vez en 1954 por Estados Unidos, en la reunión de Ministros de Hacienda que tuvo lugar en Río de Janeiro. Establece que el Estado de residencia permita deducir la cantidad que hubiera correspondido abonar en el país de la fuente de no existir el beneficio fiscal. Lo que se busca es no eliminar los efectos que para las empresas transnacionales representan los mecanismos de incentivo que establecen los países en vías de desarrollo para atraer las inversiones extranjeras, impidiendo así que los países industrializados sean quienes perciban tales rentas que constituyen un sacrificio fiscal para los países de fuente.

b.4. Imputación del impuesto subyacente o *“underlying tax credit”*, conforme al cual el Estado de residencia de la sociedad matriz, permite a esta última deducir la parte del impuesto soportado por retención en el país de la fuente como el impuesto soportado por la filial al distribuir los beneficios, con el límite de lo que corresponda pagar en el país de residencia por esta renta.

C. Método de deducción

Conforme a este método, el Estado de residencia permite que el monto del impuesto pagado por el contribuyente respecto de las rentas obtenidas en el exterior, sea tomado como un costo o gasto deducible, por tanto, el Estado de residencia toma en consideración el monto total de las rentas obtenidas en el exterior por sus obligados tributarios, incluyendo como gasto deducible el monto del impuesto pagado en la fuente por las rentas obtenidas en el exterior o rentas exentas.

C.2. MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES

Es claro que el problema de la doble tributación no es de aparición reciente, si bien es cierto que es en las últimas décadas que su tratamiento se ha generalizado y se ha convertido en un tema de mucha importancia en la agenda interna de los países y en las negociaciones entre los diversos Estados.

En cuanto hace relación al tratamiento del tema a nivel internacional, desde los albores del siglo XX se iniciaron los primeros estudios con miras a

mitigar el impacto de la doble tributación internacional, proceso que dio origen al surgimiento de convenios tipo o marco que son ahora tomados como referencia o base para la firma de Tratados o Convenios interestatales para el alivio de la doble tributación; no obstante, además de los convenios y tratados existe una mecánica bastante sui generis que ha venido a surtir efectos en el tratamiento de este tema, así como respecto de otros aspectos de muy variado género en el manejo de temas internacionales; me refiero a los llamados “canjes de notas” o como se les denomina doctrinalmente “acuerdos en forma simplificada”, cuya adopción, como lo ha indicado el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en fallo de 14 de enero de 1994, se realiza siguiendo un procedimiento distinto al que se sigue con los tratados, todo ello a pesar de existir un vacío constitucional sobre el tema, dado que la Constitución Política panameña no los recoge expresamente y por tanto, no los regula.

Efectivamente, tal como lo refiere el fallo citado, el término “tratado” es utilizado indistintamente con las expresiones convenio, pacto, acuerdo, acto, declaración, protocolo, arreglo, etc.; no obstante, todos estos términos traducen un mismo sustrato material, dado que todos conllevan la idea del carácter vinculante que generan para los firmantes, previo agotamiento de un

proceso regulado legalmente en cuanto a su perfeccionamiento y entrada en vigencia, que involucra diversas etapas, a saber: negociación, firma y ratificación. Por el contrario, los “acuerdos simplificados no requieren de ratificación para que los Estados queden obligados”²⁵, acogiendo la Corte el criterio de Charles Rousseau en el sentido de señalar como sus características esenciales el que, en primer lugar, su conclusión es inmediata (negociación y firma) y en segundo término el que frecuentemente existe una pluralidad de instrumentos jurídicos que los conforman (intercambio de cartas, notas, declaraciones); por tanto, el elemento que los distingue de los tratados es la ausencia de ratificación.

Es de resaltar que, a pesar que la propia Corte Suprema de Justicia, en Pleno, señaló en el fallo en referencia que los acuerdos simplificados no están autorizados expresamente en nuestra Constitución Política; al evaluar la validez, vigencia y el carácter vinculante de los mismos en el tratamiento de temas fiscales, como es el caso del Acuerdo Simplificado que se deriva de la Nota N.V. DPGE-3UC No.226/13 de 30 de diciembre de 1997, mediante la

²⁵ Sentencia proferida por la Corte Suprema de Justicia el 14 de enero de 1994 dentro de la Consulta de Inconstitucionalidad interpuesta por Francisco Lee.

cual la República de Panamá y el Gobierno de los Estados Unidos de América formalizan un acuerdo para exonerar del impuesto sobre la renta, en base a la reciprocidad, la explotación internacional de naves y aeronaves, se declaró la plena vigencia y eficacia de tales acuerdos, indicando además que, toda vez que su fundamento se halla en una “costumbre constitucional”, su jerarquía es superior a la que ostenta una ley. En mi opinión, el fundamento que plantea esta decisión de la Corte Suprema de Justicia es bastante cuestionable, por cuanto la norma constitucional panameña, desde el nacimiento mismo de la República, establece que la regulación y tratamiento de los temas fiscales están regidos por el principio de legalidad, con lo cual resulta tremendamente peligroso permitir que un miembro del Ejecutivo pueda crear normas fiscales a través de simples notas, comprometiendo de esta forma al Estado respecto de otras naciones, lo que se traduce también en renunciaciones del Estado panameño a percibir rentas producto de actividades que se realicen dentro de su territorio; más todavía, considero que tales acuerdos bien podrían entenderse en situaciones o estados de excepción, en los que se hace imposible llevar el tema a un debate legislativo; no obstante, en situaciones en donde los Órganos del Estado operan normalmente, considero que resultan innecesarios y, sobre todo, peligrosos.

a. Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición

Como lo refiere UCKMAR, los Convenios o Tratados Bilaterales tienen tres funciones primordiales:

- a. La función principal, que consiste en evitar la doble imposición, objetivo que buscan satisfacer mediante la determinación de una estructura normativa negociada, estableciendo normas que distribuyen la potestad tributaria primaria de los Estados contratantes, otras normas que buscan evitar la doble imposición frente a la aplicación de las normas nacionales y finalmente normas que permiten la solución de problemas de interpretación y aplicación de los convenios.
- b. Una segunda función relativa a la resolución de controversias, estableciendo los procedimientos que se seguirán en caso de surgir problemas de interpretación o aplicación de lo convenido;
- c. Finalmente, los tratados bilaterales buscan implementar mecanismos para evitar la evasión fiscal internacional.

Debido a la importancia que el tema de la doble tributación internacional mantenía ya desde inicios del siglo pasado, en el año 1920 el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones nombró a cuatro expertos en finanzas públicas, a saber: profesores Bruins (Holanda), Einaudi (Italia), Seligman (USA), Stamp (Gran Bretaña), para realizar un informe sobre los problemas relativos a la doble imposición y sus posibles soluciones.

El informe, terminado en 1923, sirvió de base para la elaboración, en 1928, de cuatro modelos de convenios que trataban de: la doble imposición en materia de impuesto a la renta, impuesto de sucesiones, asistencia administrativa y asistencia judicial.

En este Modelo se adoptó, respecto de los impuestos directos, el criterio de fuente, mientras para los impuestos personales se adoptó el criterio de residencia; en cuanto a los métodos para la eliminación de la doble imposición se optó por el método de deducción. Se constituyó, también en 1928, un Comité permanente que elaboró, en 1943, el Modelo de Ciudad de México; seguido en 1964 por el modelo de Londres.

El interés demostrado primero por la Sociedad de Naciones y luego por las Naciones Unidas fue seguido años después por la Organización

Europea para la Cooperación Económica (OECE), que en 1956 conformó el Comité para el Estudio de los problemas relativos a la doble imposición. Como es sabido, en 1961 la OECE cambia su nombre a Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, merced a la incorporación de Estados Unidos y Canadá, organismo que en 1963 publica un modelo de convenio sobre la imposición a la renta y al capital.

Desde 1971, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se reúne dos veces al año, teniendo como miembros a los funcionarios gubernamentales de sus países miembros encargados de las negociaciones de los tratados para evitar la doble tributación. Este Comité inició en 1973 una revisión completa del modelo de 1963, concluyendo su trabajo en 1977 con la publicación del “Modelo de Convenio para evitar la doble imposición a la renta y el patrimonio”, modelo que fue revisado y actualizado en 1992 y cuya última versión, junto a su Comentario, fue publicada en 2008.

Si bien, tanto el propio Modelo OCDE como sus Comentarios señalan que son instrumentos no vinculantes, el mismo ha sido objeto de cuatro Recomendaciones del Consejo de la OCDE, la última en 1994, siendo dichas Recomendaciones vinculantes para sus Estados Miembros. Ahora bien, a

pesar del carácter no vinculante del Modelo de Convenio y sus Comentarios, es un hecho incuestionable la importancia que el mismo ha venido cobrando a nivel internacional, al punto que la jurisprudencia italiana en materia fiscal ha venido haciendo uso del Modelo OCDE y su Comentario al momento de decidir temas relacionados.²⁶

Por otra parte, la Organización de las Naciones Unidas también ha proseguido su labor en el tratamiento de la doble imposición, revisando los primeros trabajos elaborados hasta promulgar en 1980 el Modelo ONU de convenio para evitar la doble imposición, modelo cuya última versión data de 2001.

En virtud de la importancia que estos modelos han cobrado a nivel internacional, y siguiendo los planteamientos generales que han elaborado, principalmente, MACIEL GUERREÑO y UCKMAR, presento a continuación un brevísimo resumen de las características más relevantes de los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU, puesto que los mismos son tomados como base en la celebración de acuerdos bilaterales para el tratamiento de la doble tributación jurídica internacional.

²⁶ UCKMAR, Víctor. *Op. Cit.*, p. 97.

a.1. Modelo OCDE.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, más conocida con la sigla OCDE (OECD, en inglés), está integrada actualmente por treinta (30) países, esencialmente los Estados miembros de la Unión Europea, en América los únicos países miembros son Estados Unidos, Canadá y México.

El Modelo de Convenio consta de VII Capítulos, con un total de 31 artículos, a través de los cuales se busca atenuar o prevenir la doble imposición internacional entre los Estados considerados desarrollados; no obstante, en la actualidad su aplicación ha trascendido a los países en vías de desarrollo en la medida que éstos se ven precisados a suscribirlos con los países desarrollados.

Se puede señalar que el Modelo de Convenio está estructurado en cinco grandes bloques, a saber:

a. Artículos introductorios, en donde se regulan los presupuestos de aplicación, determinando las personas, impuestos y territorio al que es aplicable el Convenio, y corresponden a los artículos comprendidos entre el 1 y el 5, comprendiendo en ellos las definiciones esenciales como: persona, sociedad, empresa, residencia fiscal y establecimiento permanente.

El modelo de tratado OCDE, parte del carácter subjetivo, o sea, primeramente determina quiénes son las personas sometidas a las normas del modelo, en este caso, los sujetos afectados por ellas, los llamados *residentes* de uno u otro de los Estados contratantes. Esta adhesión al principio de la residencia, es la que determina la potestad tributaria para que un país sometido a un tratado, pueda imponer su potestad impositiva en las rentas generadas en más de un Estado, si bien esta regla no es absoluta, dada la incorporación del concepto del establecimiento permanente, figura que en principio limita la potestad tributaria del Estado de residencia, puesto que el Estado del residente, quien en principio tiene la potestad de gravar toda la renta generada en el otro país suscriptor del tratado, pierde tal jurisdicción cuando dicha renta generada en el otro estado contratante, deriva de un establecimiento permanente. No obstante, en mi opinión, la forma en que es definido el concepto limita en gran medida la posibilidad de aplicarlo por parte de un Estado, esencialmente de los Estados en vías de desarrollo, con lo cual se pierde, a mi modo de ver, el objetivo que se buscaba con el establecimiento de esta figura.

Por otro lado, el modelo de tratado OCDE, sugiere a cuáles tipos de tributos debe ser aplicado el convenio, a saber: a los impuestos a la renta y al

capital, como también a los que gravan las ganancias de capital. Esta directriz, no impide que los Estados suscriptores del tratado, mencionen a cuáles impuestos vigentes en ellos sean alcanzados por tal acuerdo, inclusive, con la posibilidad de incorporar futuros tributos que sean sancionados con posterioridad a la firma del tratado.

Por su parte, en el Capítulo III, del modelo OCDE, determina el meollo donde desemboca realmente el problema de la doble imposición internacional, como consecuencia de la aplicación de los conceptos de *residencia* y de *establecimiento permanente*. De este modo, el modelo contempla lo relativo a cuál Estado contratante, a saber el que tiene residencia o establecimiento permanente, corresponde aplicar el impuesto. A fin de ilustrar estas explicaciones, a modo de ejemplo, el modelo OCDE, en su artículo 68, determina que la renta proveniente de inmuebles ubicados en un Estado contratante, cuya propiedad pertenece a un residente del otro Estado contratante, puede ser gravado por el país donde reside el propietario del bien.

El ejemplo que menciono, en otras palabras, sugiere que si un residente tiene una propiedad inmueble en el otro estado contratante, las rentas que deriven de ella, podrán ser gravadas por el Estado en donde el

beneficiario resida, no así, en el lugar donde se genera el beneficio derivado del inmueble, en este caso, el país de la fuente de aquella.

En el Capítulo V, es donde el modelo OCDE establece los métodos para evitar la doble imposición. En este capítulo, específicamente, en el artículo 23, se determinan los siguientes métodos. El primero de ellos, la *Exemption method*, consiste en el sistema de la excepción y, el segundo, el *Credit method*, método de crédito por impuestos. Estas medidas ya fueron referidas anteriormente, por lo que me remito a las consideraciones ya realizadas.

El Capítulo VI del modelo referido, prevé disposiciones sobre no discriminación entre los Estados partes. Así también, determina el procedimiento de la tramitación a seguir para celebrar acuerdos, conocidos como procedimientos amistosos. En el mismo capítulo, además se precisan normas de intercambio de información entre los organismos de los Estados partes, como también, normas en las que se reglamenta la inmunidad de que deben gozar las autoridades diplomáticas y consulares. Por ultimo, trata sobre la extensión territorial atribuible a cada convenio. El Capítulo VII del modelo OCDE, versa sobre del procedimiento a seguir para le entrada en

vigor del propio convenio, y cómo los Estados signatarios deberán proceder para que denuncien la vigencia del tratado.

a.2. Modelo ONU

El modelo de acuerdo de las Naciones Unidas para evitar la doble imposición reconoce su origen en la utilización del modelo OCDE; fue concluido en el año 1979 y hecho público el año siguiente. Su propósito era elaborar un modelo de tratado más benigno que el de la OCDE, dada la desventaja que éste conlleva para los países en desarrollo; no obstante, al final de cuentas, vino a ser una simple modificación parcial del modelo europeo. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, consta de VI Capítulos, con 29 artículos. La metodología del instrumento, parte con la designación de sus destinatarios, igual que ocurre con el convenio de la OCDE, pues determina que el modelo será aplicado a las personas que sean *residentes* en los Estados partes.

A continuación establece qué impuestos serán regulados por el convenio; igualmente, presenta un listado de definiciones tales como el

significado de persona, sociedad, empresa de un Estado Contratante, tráfico internacional y autoridades competentes.

En el artículo 3, el modelo comentado, determina qué significa la expresión *residente*, estableciendo que es aquella persona que en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a impuestos en el país que lo considera como tal, por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo, concepto que es idéntico al previsto en el modelo OCDE.

En cuanto al concepto de *establecimiento permanente*, la única modificación relevante frente al establecido en el modelo OCDE es que, de acuerdo al modelo de la ONU, la permanencia requerida es de seis (6) meses y no de doce (12) como ocurre en el modelo OCDE.

El modelo ONU, como se ha indicado, introdujo pequeños cambios que favorecen a los países donde se realiza el hecho generador, es decir, a los Estados fuente de las rentas. Esta postura es visible en la normativa establecida en el artículo 6, que dispone que los ingresos percibidos por un

residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces, situados en el otro Estado contratante, serán gravados en el país donde se ubican los bienes, contrario a lo que prevé el modelo OCDE, que otorga la facultad tributaria al Estado de residencia del propietario del inmueble.

Por lo demás, los otros temas no han sufrido mayor modificación. Efectivamente, en supuestos como el de los beneficios empresariales, el modelo ONU sigue la misma regla puesto que, si una empresa residente obtiene renta en el otro país, sin que ella derive de un establecimiento permanente, está sujeta a imposición por el Estado en el que tiene su residencia. Lo mismo acontece con las empresas marítimas y aéreas por sus servicios prestados, en el que sus ingresos deben ser gravados por el Estado en el que se encuentre situada la sede de la dirección efectiva, que generalmente es el país de residencia.

La misma previsión se recoge respecto de los dividendos, intereses, cánones y regalías. En tales casos, conforme al modelo ONU, es el Estado que se beneficia de tales rentas el que debe someter a imposición dichos beneficios, y no el Estado de la fuente, cuando sean abonados a residentes del otro Estado contratante. Esta regla no es absoluta, pues el Estado de la

fuente, también se encuentra facultado para someter a imposición, pero con limitación de alícuotas a ser aplicadas.

Es necesario observar que, tal como lo afirman los expertos en el tema, el modelo de tratado ONU últimamente está sirviendo de base para las sucesivas negociaciones de tratados tributarios por parte de los países sudamericanos.

D. LA SITUACIÓN PANAMEÑA

La posición geográfica que tiene el Istmo de Panamá ha jugado un papel determinante en todo cuanto guarda relación al tipo de actividad económica, eminentemente de servicio, que siempre ha prevalecido en el área; en primer lugar, como punto de paso de las mercaderías y productos del Nuevo Mundo hacia Europa y Asia y, viceversa; y posteriormente, merced al funcionamiento del Canal Transístmico, como eje de la actividad económica continental y pilar de vital importancia en la economía mundial. Por estas razones, no es de extrañar que desde el nacimiento mismo de la República de Panamá, en los albores del siglo XX, el país haya venido

adoptando normas que hagan viable la puesta en marcha de los mecanismos que permiten el funcionamiento armónico de figuras netamente anglosajonas en un país de cultura y legislación romanista, logrando así que Panamá cumpla una importante labor en el marco de la actividad económica internacional, a la vez que ha posibilitado su propio desarrollo.

Es importante observar que tales resultados se logran merced a las condiciones existentes en nuestro país en muy diversos aspectos y que, como bien lo articula JUAN PABLO FÁBREGA²⁷, constituyen sus elementos característicos, a saber: la estabilidad política y económica; la inexistencia de un control de cambios monetarios y de restricciones de divisas; el hecho de no contar con una banca central; la actitud gubernamental en cuanto a la permanencia y consistencia de sus políticas sobre el centro financiero; la vigencia de una legislación corporativa moderna y simplificada en cuanto a los procedimientos de incorporación; las facilidades de transporte y comunicación; la eficiencia y competitividad en la prestación de servicios bancarios y financieros; la adopción de figuras jurídicas propias del common law que funcionan armónica y eficientemente en un sistema legal romanista – esto es, la regulación relativa a sociedades anónimas,

²⁷ FABREGA, Juan Pablo. [Panamá como centro para la estructuración de transacciones internacionales o extraterritoriales y su diferencia con los paraísos tributarios o “tax havens”](http://www.fmm.com.pa/.../FISCAL%20-%20JUAN%20FABREGA.DOC), www.fmm.com.pa/.../FISCAL%20-%20JUAN%20FABREGA.DOC

fideicomisos, fundaciones de interés privado, arrendamientos financieros, entre otras-; la vigencia de normas de confidencialidad bancaria y discrecionalidad en el sistema bancario; características que no surgen como producto de un proyecto específico para la implementación de una plataforma económica programada, sino que son producto de la evolución misma de la cultura económica, fiscal, legal y hasta social, que ha tenido la República de Panamá incluso antes de su conformación como Estado, lo que además le da un carácter de permanencia y seguridad que resulta conveniente para inversionistas de las más variadas procedencias, muy a pesar, como se ha dicho, de no haber sido producto de una programación o planeamiento específico.

Si bien es cierto muchas de tales características son presentadas por la OCDE como argumento para encasillar a la República de Panamá como un paraíso fiscal o centro “offshore”, resulta de vital importancia entender, como se ha dicho, que su implementación no se ha dado de manera orquestada para la obtención de un resultado particular y conjunto, como ocurre en otras latitudes.

Por otra parte, es necesario observar que Panamá, como país soberano, tiene total y plena facultad para adoptar las normas que permitan el desarrollo de sus potencialidades y que le hagan posible explotar, para su propio beneficio, elementos como su posición geográfica privilegiada, la cultura económica y financiera aprendida desde los tiempos mismos de la conquista y la colonia, así como la explotación de sus recursos naturales y humanos.

D.1. Régimen fiscal panameño

La normativa fiscal panameña nace, como es conocido, con la adopción de la Ley 42 de 1932, llamada “Impuesto del Fondo Obrero y del Agricultor”, que regula por primera vez en Panamá el impuesto sobre la renta, norma que se preveía con carácter provisional, a fin de brindar al Estado los recursos necesarios para afrontar la crisis económica mundial generada por la Gran Depresión de 1929. Dicha norma disponía la detracción de un monto mensual sobre los sueldos de los obreros, los empleados públicos y privados.

Un año después, con la promulgación de la Ley 34, se amplía la imposición haciéndola extensiva a todas las personas naturales y jurídicas que obtuvieran rentas dentro del territorio panameño producto de su empleo, negocio, profesión, oficio o de bienes de cualquier naturaleza. Posteriormente, en 1934, la Ley 49 establece el impuesto ya de forma permanente, incorporando la progresividad de su aplicación en atención al monto de las rentas.

No fue hasta 1938 que, con la Ley 62, se denominó al tributo en propiedad como *impuesto sobre la renta y sobre los bienes muebles e inmuebles*. Se fija aquí una periodicidad anual y se establece como sujeto obligado a realizar tal pago a toda persona natural o jurídica, domiciliada o no en nuestro país, pero sólo respecto de la renta obtenida en el territorio jurisdiccional de la República de Panamá²⁸, sentándose desde este momento las bases del criterio de la fuente como eje de nuestro sistema fiscal.

En el año 1964, con la Ley 9, por medio de la cual se “subrogan algunos artículos, capítulos y títulos del Código Fiscal; los artículos 764 del mismo Código; artículo 231 del Código Penal y Artículo 7 de la Ley

²⁸ GNAZO, Edison y LEVY, Ricardo. Legislación Fiscal de la República de Panamá, citados por FABREGA, Juan Pablo. Op. Cit.

54 de 1958 y se deroga el Título 7 de la Ley 54 de 1958”, publicada en la Gaceta 15275 de 28 de diciembre de 1964, se incorpora plenamente a la normativa tributaria panameña el concepto territorial o de fuente, perfeccionando los lineamientos hasta aquí referidos respecto del impuesto sobre la renta, definiendo los elementos centrales del sistema fiscal panameño sobre la base del concepto de territorialidad de la fuente, conforme hoy se encuentran recogidos en el art. 694 del Código Fiscal al establecer que “Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba”.

Como lo han señalado GNAZO y LEVY, la estructura del impuesto sobre la renta en Panamá es la siguiente:

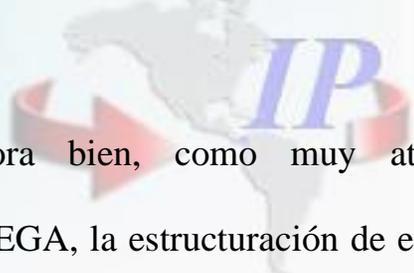
“Se trata de un impuesto anual sobre la renta neta global de fuente panameña, obtenida por los contribuyentes cualquiera sea su nacionalidad y domicilio. De la referida definición surgen los aspectos estructurales básicos del tributo o sea:

- a) Impuesto único, aplicable bajo reglas similares a todos los contribuyentes, aun cuando existan tasas diferentes para personas naturales y para personas jurídicas y aun cuando haya tratamientos diferentes según los tipos de renta y los contribuyentes.
- b) Impuesto Anual. El año fiscal o de cómputo de la renta es el año civil o calendario; no obstante, los contribuyentes con libros de contabilidad pueden elegir un ejercicio económico anual de 12 meses diferente al año civil (art. 712 C.F.).
- c) El impuesto se aplica sobre la renta neta global obtenida en el año fiscal por el contribuyente. Es decir que se acumulan todos los ingresos brutos del año,

se practican las deducciones que la ley y el reglamento autorizan y sobre el resultado neto se aplican las tasas del impuesto a fin de determinar el mismo.

- d) El impuesto se aplica sobre la renta de fuente panameña con independencia del domicilio y nacionalidad de quien la obtiene. Lo que importa es que la renta se obtenga o produzca en territorio panameño (art. 694 C.F. y art. 1 del decreto 60 de 1965).
- e) Los contribuyentes son: personas naturales o físicas; personas jurídicas o sociedades; sucesiones indivisas; fideicomisos.”²⁹

Es incuestionable, pues, que Panamá sigue un criterio objetivo, que no toma en cuenta la nacionalidad, residencia o condición de la persona para la aplicación de la normativa fiscal; lo determinante para quedar sujeto a la normativa tributaria es que los ingresos se obtengan o produzcan en territorio panameño, que la fuente generadora del ingreso se encuentre en Panamá, con total independencia de la jurisdicción donde se haya celebrado el contrato o donde se realice el pago.



Ahora bien, como muy atinadamente señala JUAN PABLO FÁBREGA, la estructuración de este sistema en el caso panameño no se da de manera intencional o predeterminada, tampoco con miras a promover o incentivar una determinada conducta fiscal, y menos para promover dentro de los nacionales o residentes de otros Estados, la

²⁹ GNAZZO, Edison y LEVY, Ricardo. *Op. Cit.*

evasión fiscal; todo lo contrario, se trata de decisiones tomadas en ejercicio de la soberanía fiscal, en apego a su derecho de reglamentar y ordenar a nivel interno la forma en que el Estado capta sus recursos y el manejo que da a los mismos. Más todavía, son normas que van surgiendo a lo largo de muchas décadas y en gran medida producto del papel que Panamá, aún desde la época colonial, tuvo en el desarrollo de la actividad económica mundial, producto de su ubicación geográfica, de los roles que ha desempeñado en el devenir del tiempo y del importante papel que a lo largo de su historia ha jugado el fungir como un centro de servicios en beneficio de la comunidad internacional. Y ello se evidencia toda vez que Panamá aplica el principio de territorialidad de manera general, tanto a nacionales como a extranjeros; residentes y no residentes; personas naturales y jurídicas.



D.2. Panamá como firmante de convenios para evitar la doble tributación: causas y consecuencias

Siendo pues, que Panamá sigue en materia fiscal un criterio de conexión esencialmente territorial, y dado que, como es sabido y ha

quedado dicho aquí, el factor que en esencia genera el problema de la doble tributación es la aplicación del criterio de residencia, es evidente que para Panamá el tema de la doble tributación no es un problema que represente mayor importancia, con lo cual queda claro que la suscripción por parte de Panamá de tratados para aliviar la doble tributación no constituye una tarea importante por si misma para nuestro país, debemos entonces buscar en otros aspectos las razones que han determinado a Panamá a la angustiosa tarea de firmar, en menos de un año, varios acuerdos para evitar la doble tributación con las más disímiles naciones.

Efectivamente, si bien nuestro país no requiere buscar una solución a los problemas que la doble tributación internacional genera como mecanismo para aliviar los problemas derivados de su política fiscal o para resolver la situación que confrontan los panameños como producto de su actividad económica en otras latitudes, cosa distinta ocurre con las consecuencias que podrían generarle al Estado Panameño los cuestionamientos que desde hace mucho tiempo ha venido recibiendo en relación a la falta de cooperación en materia de intercambio de información y respecto de la regulación que desde hace décadas mantiene en relación a las sociedades anónimas, las fundaciones de interés privado,

y otras figuras jurídicas que, en esencia, han sido adoptadas con fundamento en regulaciones de otros países. En el caso particular de las sociedades anónimas, cuya regulación se basa en la legislación corporativa del Estado de Delaware³⁰, como es bien sabido.

Es un hecho de todos conocido que, desde hace mucho tiempo la OCDE ha calificado a Panamá como un paraíso fiscal, ubicándolo dentro de las llamadas “*listas grises*”, conformadas por aquellos países comprometidos a cumplir las reglas de la OCDE pero que no las han aplicado; en contraposición con las listas negras, que son aquellas integradas por naciones que nunca se han comprometido a cumplir reglas fiscales internacionales.

Efectivamente, Panamá suscribió con la OCDE una carta de intención en la que se comprometió, a partir del año 2005, a compartir información fiscal, bajo parámetros de reciprocidad y equidad internacional, dentro del marco del concepto no discriminatorio “*level playing field*”, que involucra que nuestro país acatará las normas de la OCDE en la medida que los demás países miembros, sin excepción, las cumplan. Por tanto,

³⁰ FABREGA, Juan Pablo. Ob. Cit.

Panamá no estaría obligada, conforme al compromiso adquirido, a compartir información fiscal si otros países miembros de la OCDE no lo hacen; de allí que, si el compromiso firmado se respetara en debida forma, no debería Panamá recibir ningún tipo de presión y mucho menos de sanción, dado que países como Suiza, Luxemburgo y Estados Unidos, todos miembros de la OCDE, no acatan la normativa de esa entidad en materia de información fiscal.

Si bien la condición de exigibilidad no se ha materializado, como hemos podido percibir en los últimos años, Panamá ha venido siendo objeto de múltiples presiones a nivel internacional, por parte de la OCDE y de sus países miembros, al punto de recibir “amenazas” claras de ser incluida en las listas negras si no adopta medidas específicas relativas a la firma de acuerdos para evitar la doble tributación e intercambio de información fiscal.

Como ha quedado dicho, el compromiso adquirido por Panamá ante la OCDE hace relación al intercambio de información; por tanto, resulta inexplicable, en mi opinión, que se haya procedido, sin haberse realizado

una evaluación económica y fiscal previa, a suscribir múltiples acuerdos para evitar la doble tributación, siendo de anotar que en todos ellos se incluyen normas de gran amplitud en torno al intercambio de información.

Con miras a la elaboración de este trabajo, consulte al Lic. LUIS LAGUERRE, socio de la firma KPMG Panamá, quien ha formado parte del equipo que, en representación del Estado Panameño ha participado en la negociación de los referidos tratados; respecto de la pregunta que le formulé en cuanto a cuáles han sido las razones que determinaron a Panamá a suscribir tales acuerdos, el Lic. LAGUERRE indicó que *“en el año 2002 Panamá se comprometió ante la OCDE en modificar su política con respecto al intercambio de información en materia tributaria. No obstante, en aquella fecha Panamá y otros países consideraban que no existía un campo de juego nivelado (en inglés le llaman un “level playing field”) en donde todos los países fueran tratados de igual manera. En el 2009 el nuevo gobierno consideró que era tiempo de seguir adelante y nombró una Comisión de Alto Nivel para la Defensa de los Servicios Internacionales y Financieros que recomendó al Presidente en adoptar la política de negociar tratados para evitar la doble tributación, que incluya la cláusula de*

intercambio de información recomendada por la OCDE". No obstante, como han sostenido en los medios de comunicaciones personalidades como el propio Ministro de Economía y Finanzas, Ricardo Vallarino, es claro que la decisión adoptada por el actual gobierno panameño en cuanto a la necesidad de suscribir acuerdos para evitar la doble tributación se da como respuesta a las constantes recriminaciones y amenazas que los países miembros de la OCDE han emitido contra Panamá al catalogarlo como un paraíso fiscal, reacio a suministrar información respecto de los recursos que obtienen en nuestro territorio los nacionales de tales Estados. En tal sentido también se pronunció el Viceministro del MEF, Frank De Lima, quien indicó que *"En los comunicados que salen de las reuniones del G-20, países como Francia, Inglaterra y Alemania están hablando ya de sanciones a los países que estén en las listas grises o negras, y obviamente Panamá no puede permitir que el nombre del país quede manchado estando en estas listas"*³¹, y es precisamente por ello que Panamá inició una maratónica serie de conversaciones para cerrar acuerdos con México, Italia, España, Francia, Alemania, Australia, Japón, Holanda, Suiza, Noruega, Islandia, Liechtenstein y Reino Unido, todos durante el año 2010, toda vez que,

³¹ <http://www.radiolaprimerisima.com/noticias/resumen/64173>

conforme a las exigencias de la OCDE, el país debe suscribir como mínimo doce (12) tratados para salir de las listas grises. Hasta el momento de redacción de este trabajo se han suscrito ya tratados con Qatar, Holanda, Barbados, México, Italia, Bélgica y España.

Siendo, pues que conforme a mi opinión y a los planteamientos de las propias autoridades panameñas, la razón que determinó la suscripción de acuerdos para evitar la doble tributación por parte de Panamá es la necesidad de salir de las listas grises de la OCDE, resulta conveniente cuestionarse porqué se opta por suscribir acuerdos de esta naturaleza y no simples acuerdos de intercambio de información, como lo han hecho otros países también considerados paraísos fiscales. Hablamos de Suiza, Luxemburgo, Bélgica y Mónaco, quienes firmaron acuerdos de intercambio de información o transparencia financiera pero no pactaron medidas relacionadas a la doble tributación. En este mismo sentido es necesario observar que todos los acuerdos firmados hasta ahora por Panamá incluyen también el tratamiento del intercambio de información; de ello se deduce que Panamá ha optado por asumir mayores obligaciones que las que le eran reclamadas para satisfacer las exigencias de la OCDE, lo que resulta

cuestionable si tomamos en consideración que, como lo señaló el Lic. LAGUERRE en la entrevista realizada, si bien *“los tratados para evitar la doble tributación, o TDT, tienen como ventaja atraer la inversión extranjera al armonizar el tratamiento fiscal de los diversos tipos de ingresos y así evitar que una empresa se vea sometida a impuestos en ambos países. No obstante, para Panamá representan algún nivel de sacrificio fiscal si consideramos que en los tratados también se acuerdan tasas de retención en la fuente usualmente menores a las existentes”*³², con lo que la firma de tales acuerdos resultará en un sacrificio fiscal para nuestro país, además de surgir la obligación de suministrar información relativa a las inversiones y rentas obtenidas por los residentes de los Estados firmantes. En igual sentido se manifestó el Lic. EDGAR HERRERA³³, quien sostiene que no era necesario que nuestro país suscribiera acuerdos que involucraran medidas para evitar la doble tributación y, al mismo tiempo, obligaciones relativas al intercambio de información, máxime cuando no existen estudios relacionados a los efectos que se desprenden de la firma de tales pactos internacionales.

³² LAGUERRE, Luis. Entrevista realizada el 13 de julio de 2010.

³³ HERRERA, Edgar. Opinión vertida en el aula de clase el día 11 de mayo de 2010.

Finalmente quisiera indicar que, si bien *“es importante que Panamá siga adelante con su política de internacionalizar su relación con los contribuyentes, porque el mercado internacional lo requiere”* y que *“Panamá debe continuar siendo un puerto seguro para inversiones extranjeras y el continuo señalamiento de nuestro país como no cooperador en temas fiscal evita que empresas de renombre internacional puedan optar por invertir en el país”*³⁴, también es cierto que toda vez que en más de una ocasión los caminos y señalamientos hechos por los países desarrollados han tenido que ser corregidos o enmendados luego de algunos años, tras comprobarse en la práctica los errores sobre los que estaban fundados o la improcedencia de la gran mayoría de tales postulados de manera indiscriminada y universal, resulta necesario que nuestro país evalúe de manera adecuada la conveniencia y/o necesidad de adoptar medidas que, como éstas, van en contravía de la postura que ha mantenido Panamá casi desde el nacimiento de la República y que han demostrado resultar adecuadas para satisfacer los fines económicos del Estado y que además se adecuan a la infraestructura social, cultural y económica existente, dejando también de lado la ponderación de un hecho importante como lo es la

³⁴ LAGUERRE, Luis. Entrevista del 13 de julio de 2010.

legitimación que brinda el principio de soberanía fiscal que tiene nuestro país como Estado soberano.

Su Consultor Jurídico Tributario Vía Web



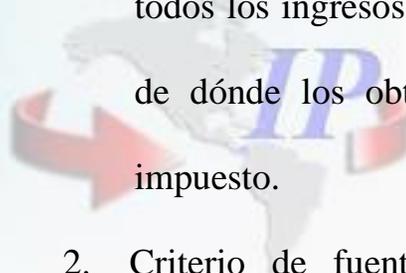
CONCLUSIONES

Con base en los conceptos y planteamientos expuestos, puedo señalar como puntos conclusivos esenciales que

- la doble tributación consiste en la fijación de dos o más tributos respecto de un mismo hecho generador o fuente de renta, ya sea que el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto sea una o más personas, naturales o jurídicas; siendo que su configuración más relevante se da en el ámbito internacional.
- Doctrinalmente se ha señalado que son elementos característicos de la doble tributación: la identidad de gravámenes, identidad en el hecho generador, identidad en el período de tiempo y la pluralidad de sujetos activos, para el caso de la doble tributación económica.
- La doble tributación se clasifica en: doble tributación jurídica y doble tributación económica.
- La expresión doble tributación económica es utilizada para identificar aquellas situaciones en las que una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo

período de tiempo, pero respecto de contribuyentes distintos pero sobre la misma materia imponible.

- Por su parte, se entiende por doble tributación jurídica la situación en la que un mismo contribuyente resulta obligado más de una vez, respecto de una misma renta o hecho generador y en un mismo período de tiempo. Cuando el sujeto activo del tributo está conformado por dos o más Estados se habla de doble tributación jurídica internacional.
- En la actualidad los criterios de conexión fiscal más usados son:
 1. Criterio de renta mundial o mixto, en atención al cual todos los ingresos del contribuyente, independientemente de dónde los obtenga, están potencialmente sujetos a impuesto.
 2. Criterio de fuente o territorial, que establece como gravables sólo aquellos ingresos generados dentro del territorio del Estado.



- La problemática de la doble tributación se genera por conflictos surgidos en virtud de la superposición de dos o más criterios de vinculación jurídica, que pueden ser:
 1. Conflicto residencia/fuente: contraste entre dos ordenamientos, uno de los cuales adopta el criterio de conexión personal y el otro, un criterio de conexión objetivo.
 2. Conflicto residencia/residencia: aquí los dos ordenamientos aplicables siguen un criterio de conexión personal o de residencia.
 3. Conflicto fuente/fuente: ambos sistemas fiscales adoptan el criterio de fuente, pero cada uno de ellos considera la renta a gravar como producida dentro de su territorio.
- Debido a la importancia que cada día con más fuerza toman las consecuencias económicas de la doble tributación económica, se han implementado medidas a nivel interno y bilateral para eliminar sus secuelas.

- Las medidas unilaterales, adoptadas en el ordenamiento interno de los Estados, utilizan los mecanismos que también se adoptan en los acuerdos interestatales, a saber:
 1. Exención, el Estado de residencia considera exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído por su residente en el Estado de la fuente. La exención puede ser integral o absoluta, y progresiva.
 2. Imputación o crédito, que involucra que el Estado de residencia grave todas las rentas, tanto las obtenidas en el país de residencia como fuera de él, pero permite deducir el impuesto pagado en el exterior. La imputación puede ser íntegra (la imputación de lo pagado en el exterior es ilimitada) o limitada (la imputación se limita al gravamen previsto por el Estado de residencia). Se incluye aquí también el método del impuesto no pagado o “tax sparing”, prevé la posibilidad de deducir aquellas rentas no pagadas en el exterior merced a la aplicación de mecanismos de incentivo establecidos por el país de fuente como mecanismo para atraer inversiones.

3. Dedución, que involucra que el Estado de residencia permita que el monto del impuesto pagado por su contribuyente en el exterior, sea tomado como gasto o costo deducible.

- A nivel internacional, el mecanismo adoptado por los Estados para solucionar o aliviar la problemática de la doble tributación jurídica se ha basado en la suscripción de convenios o tratados, utilizando como base los modelos adoptados por la OCDE y la ONU. Si bien ambos modelos guardan mucha similitud, el Modelo OCDE sigue más rigurosamente un criterio de prevalencia de la potestad tributaria para el país de residencia, postura que ha tratado de suavizar en alguna medida el Modelo ONU, por lo que sus lineamientos vienen siendo cada vez más utilizados por los países en vías de desarrollo, como es el caso de Panamá.

- En cuanto hace relación a nuestro país, toda vez que su sistema fiscal descansa esencialmente sobre un criterio territorial, donde lo determinante para quedar sujeto a la normativa tributaria es que los ingresos se obtengan o

produzcan en territorio panameño, que la fuente generadora del ingreso se encuentre en Panamá, sistema que, además, no se estructura manera intencional, ni tampoco con miras a promover o incentivar una determinada conducta fiscal, y menos para promover dentro de los nacionales o residentes de otros Estados, la evasión fiscal; todo lo contrario, se trata de decisiones tomadas en ejercicio de la soberanía fiscal, en apego a su derecho de reglamentar y ordenar a nivel interno la forma en que el Estado capta sus recursos y el manejo que da a los mismos, y como consecuencia del rol que a lo largo de su historia ha tenido Panamá como país de tránsito y de eje de las relaciones comerciales a nivel mundial.

- Las razones que determinaron a nuestro país para emprender la carrera que hoy adelanta con miras a suscribir una docena de acuerdos internacionales para evitar la doble tributación se encuentran en el recrudecimiento de las presiones recibidas por parte de la OCDE y sus países miembros, al incluirlo en las “listas grises” y amenazarlo con ser blanco de medidas de presión y discriminación en sus relaciones comerciales. Por

ello, en menos de un año ha firmado tratados con Qatar, Holanda, Barbados, México, Italia, Bélgica y España.

- Los acuerdos firmados hasta el momento por Panamá, además de pactar las medidas a adoptar para aliviar las consecuencias de la doble tributación, también contemplan la obligación que asuma el país en cuanto al intercambio de información.
- En mi opinión, no era necesario que nuestro país suscribiera acuerdos que involucran medidas para evitar la doble tributación y, al mismo tiempo, obligaciones relativas al intercambio de información, máxime cuando no existen estudios relacionados a los efectos que se desprenden de la firma de tales pactos internacionales, máxime cuando es bien conocido que en más de una ocasión los caminos y señalamientos hechos por los países desarrollados han tenido que ser corregidos o enmendados luego de algunos años, tras comprobarse en la práctica los errores sobre los que estaban fundados o la improcedencia de la gran mayoría de tales postulados de manera indiscriminada y universal.

