

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES OFF SHORE

Autor: Lictor Reina

Publicado en:



I. INTRODUCCIÓN

Hace unos meses atrás, en el desarrollo de una de las clases de la maestría, el profesor nos inquirió acerca del tema de las obligaciones tributarias que poseen las sociedades anónimas dedicadas al negocio “*off shore*” en la República de Panamá. Este tema, que es parte de la práctica comercial de muchas firmas de abogados y contadores en el país, incluyendo mi propia firma de abogados, ha sido tema de muchos debates, por todas las aristas que el mismo posee, las cuales pueden ser analizadas desde una óptica comercial o mercantilista, desde una óptica tributaria, desde la óptica del netamente administrativa.

En este sentido, para la clase en cuestión, ya tenía una opinión formada al respecto, la cual exprese sin reparo alguno. A mi sorpresa la discusión fue bastante acalorada, y las diversas opiniones de mis compañeros de clases, algunos de los cuales trabajan para estas firmas de abogados o contadores que lidian con este tema, así como las opiniones de quienes nunca o muy poco han trabajado con el mismo, me hicieron

evaluar, ¿Cómo había llegado yo a las conclusiones que tenía sobre el tema? Uno de los compañeros del salón sustentó el hecho de que estas sociedades tendrían la obligación de someterse a todas las obligaciones inherentes a un contribuyente, considerando que a todas luces las mismas tenían tal calidad.

Si bien es cierto que mi opinión sobre el tema estaban basadas en la práctica profesional diaria, y a pesar de que tal vez las conclusiones a las que arribamos en el salón de clases, luego de más de dos sesiones en el aula, luego de la presentación de algunas consultas absueltas por la Dirección General de Ingresos al respecto del tema, luego del análisis de fallos de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia que aluden al hecho investigado; puedan coincidir con la opinión que tengo, no menos cierto fue que al hacer mi análisis había obviado una serie de elementos interesantes, sin los cuales no podría sustentar mi opinión expresada ese día en el salón de clases.

Este es el origen de este trabajo monográfico, hacer el análisis, de manera sucinta, de los elementos a considerar al estudiar si las sociedades anónimas *“off shore”* son consideradas contribuyentes a la luz de la

legislación panameña, es decir la a la luz de la ley formal (Código Fiscal, Código de Comercio; Ley de aviso de operaciones, entre otras leyes formales); así como a la luz de normas de inferior categoría que reglamentan o desarrollan a la primeras, en ejercicio del poder reglamentario que otorga la constitución nacional. Por supuesto, el análisis pasa por observar los fallos emitidos por la más alta corporación de derecho en materia fiscal, la Sala Tercera de la Corte Suprema Justicia, quien se ha ocupado poco del tema, pero interesantemente ha planteado posiciones dignas de ser evaluadas, a la luz de las normas jurídicas que rigen la materia. Nos apoyaremos también, en las opiniones que la Dirección General de Ingresos haya resuelto a efecto de consultas planteadas por quienes tienen algún interés en el tema.

En este sentido, puedo indicar que el desarrollo de este trabajo de grado plantea inicialmente dos objetivos, uno general y uno específico. El Objetivo General es el dar sustento al planteamiento de si este tipo de sociedades anónimas dedicadas exclusivamente al negocio *“off shore”* pueden ser considerados contribuyentes y por ende deben cumplir con las obligaciones tributarias reservadas para quienes lo son, o si sencillamente

no son consideradas contribuyentes, y que obligaciones de carácter fiscal poseen en ese sentido. El Objetivo específico se relaciona al hecho de ver si existe congruencia entre las diversas fuentes de derecho sobre este tema, es decir, analizar las normas tributarias, de mayor e inferior jerarquía, y compararlas con la jurisprudencia, la opinión de la Dirección General de Ingresos, y la costumbre o práctica común. Al final nos ocuparemos de expresar nuestra propia opinión, esta vez, a diferencia del día en clases, espero que con más elementos de apoyo.

Lo importante luego de la discusión de clases, es que surgió en mí y en otros compañeros, la necesidad de hallar sustento al tema, más allá de las experiencias profesionales cotidianas, o más allá de la doctrina. Para arribar a una conclusión al respecto de este tema debí investigar para convencerme de lo que había tomado por sentado.

Poco tiempo después un cliente dedicado a este tipo de negocio, quien utilizó mis servicios años antes para la constitución de la sociedad anónima, la obtención de una oficina virtual, y la explicación sobre la

estructura que se dedicaría a la logística de carga de un punto a otro, me llamó porque su consultor fiscal estaba sugiriéndole, la presentación de una declaración jurada de impuestos, y me solicitaba mi opinión, así como una reunión con sus contadores al respecto. Sin duda, en ese momento me sentía tranquilo y preparado, gracias a la investigación que a continuación les presento.



II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA INVESTIGADO

La República de Panamá por años ha sido considerada como una de las más importantes áreas para el desarrollo de negocios que sirven de plataforma para operaciones globales. Una gran cantidad de estructuras financieras, económicas y jurídicas panameñas son utilizadas a diario para el desarrollo del comercio internacional, y en especial en temas relacionados con la logística, la importación, re exportación de productos, el negocio financiero y el mundo marítimo.

Ello es realidad por algunos elementos que favorecen al país en su misión de ser exportador de servicios. Entre estos elementos podemos destacar, El sector Bancario panameño, la aceptación de la divisa Dólar como la moneda de uso legal en el país, El sistema Societario nacional; la Zona Libre de Colón; otras Áreas Económicas Especiales (como Pacifico; Ciudad del Saber, entre otras); El sistema de territorialidad de los ingresos gravables, entre otros.

La constitución de sociedades anónimas que son utilizadas para el desarrollo de actividades consideradas *“off shore”* es uno de los temas que

convierten a nuestro país en plataforma de servicios legales y financieros.

El Código Fiscal panameño a través del artículo 694 parágrafo 2 es la norma base que sustenta la operatividad de estas sociedades anónimas mal denominadas “*off shore*”. El tema fiscal relativo a estas sociedades anónimas es sumamente interesante, toda vez que las mismas en el ejercicio de sus actividades comerciales no producen rentas gravables en el territorio nacional, toda vez que sus operaciones surten efectos fuera de las fronteras de la República de Panamá. Más adelante en este trabajo nos dedicaremos ahondar más al respecto.

Pero si el tratamiento fiscal a estas sociedades que se dedican a las actividades descritas en el artículo 694 parágrafo 2 está claramente definido en la Ley... ¿Cuál es la disyuntiva planteada objeto del presente trabajo de grado?..... Determinar si estas empresas dedicadas al negocio “*off shore*” en base al parágrafo segundo del Artículo 694 del Código Fiscal de la República de Panamá, pueden o no ser consideradas **CONTRIBUYENTES**, con todos los efectos que ello implica, a la luz de la legislación nacional y la jurisprudencia.

Esta pregunta debe ser inicialmente analizada desde la figura Registro Único del Contribuyente, en la cual deben aparecer inscritas todas las sociedades incorporadas en el país en razón del pago obligatorio de la tasa única que mantiene su inscripción y vigencia en la Dirección del Registro Público.

Cabe destacar en este planteamiento, que incluso en el formulario de declaración jurada de rentas existe la posibilidad de que las sociedades anónimas que no posean operaciones comerciales gravables, declaren las mismas, sin que ello riña con la calidad de ser consideradas actividades de fuente extranjera.

Pareciera intrascendente la discusión de si estas empresas dedicadas a operaciones exclusivamente “*off shore*” son o no contribuyentes, sin embargo, consideramos necesario resaltar algunos elementos que brindan alguna importancia al tema en discusión:

En primer lugar, los contribuyentes poseen una serie de derechos y obligaciones que le son naturales en razón de su condición. Una de estas obligaciones es la presentación de la declaración jurada de ingresos. Si bien

es cierto, como afirmamos hace algunas líneas atrás, que la presentación de la declaración jurada no implica necesariamente el pago de impuestos por estas actividades que son claramente no gravables, esta declaración permite al menos a la Dirección General de Ingresos mantener un control sobre la cantidad de empresas que se dedican a este tipo de operaciones y el manejo de los volúmenes, tanto en transacciones como en monto de dinero, que se realizan a través de estas empresas.

Podemos comprender, hasta cierto punto, el tema de la discreción que desean mantener quienes desarrollan este tipo de actividades, sobre todo porque los efectos que surten sus actividades se ven reflejadas en el extranjero, y porque en algunos casos, y deseamos hacer énfasis en el tema que en algunos casos, estas operaciones pueden crear conflictos con las legislaciones fiscales de los países de origen de los accionistas de estas empresas, sea por razones de precios de transferencia, o por no poder aplicar normas de CFC (Controlled Foreign Corporation) para evitar la evasión fiscal.

Si estas sociedades anónimas *“off shore”* no son consideradas como contribuyentes, podrán mantener en reserva información estratégica

importante sobre los negocios internacionales, sobre todo ante la presente coyuntura en la que la República de Panamá está avocada a las negociaciones de tratados para evitar la doble imposición, que pueden transformarse a futuro en acuerdos de intercambio de información, lo cual podría poner en riesgo las operaciones comerciales desarrolladas a través de lo establecido en el artículo 694, parágrafo 2 del Código Fiscal.

En segundo lugar, el tema de si son o no contribuyentes las empresas dedicadas exclusivamente al negocio *“off shore”* tiene importancia en un tema netamente de carácter jurídico. Los elementos más importantes que rigen la materia tributaria a nivel mundial, se hayan debidamente protegidos a través de principio como el de la reserva legal. Es común en nuestro país, que la potestad reglamentaria del Ejecutivo afecte el principio de reserva legal, creando una facultad legislativa en los Ministros y el Presidente en detrimento de las garantías constitucionales que rigen la materia fiscal.

El debate netamente jurídico es más que interesante, no sólo por las modificaciones que se han realizado al Decreto Ejecutivo No.170 de 1993 que reglamenta el impuesto sobre la renta, a través del decreto Ejecutivo No.8 de 2007; sino también los criterios que ha utilizado la Sala tercera de

lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. El análisis de las fuentes del derecho, La Carta Maga, la ley, los Decretos, la jurisprudencia, la costumbre y prácticas en el foro, nos llevan a un debate que se resume en el respeto del Estado de derecho, es decir, **“El Estado sometido a la limitación inmanente por el derecho positivo o a la limitación trascendente – inmanente por los derechos individuales, o a la limitación trascendente por el Derecho Natural.”**¹

Bajo este planteamiento, procedemos en el desarrollo del contenido del trabajo.



¹ Manuel Osorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 26va Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1999.

III. DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS SOCIEDADES DEDICADAS AL NEGOCIO “OFF SHORE”

CAPITULO 1

SOCIEDADES ANONIMAS

A. De las Sociedades en General

Es necesario iniciar indicando que el tema de las sociedades será abordado desde el análisis de la materia fiscal. En este sentido, la Ley mercantil es quien hace distinciones importantes en cuanto al tema de los diversos tipos de Sociedades. Así, la legislación fiscal, **a nivel general**, no se ocupa en realizar distinciones en cuanto a sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades civiles, sociedades en comandita simple o en comandita por acciones, o cualquier otra de las categorías que son parte del estudio del Derecho Comercial o Mercantil.

En materia fiscal, la ley se refiere a las personas naturales y a las personas jurídicas en general. Al utilizar el término personas jurídicas alude a **“todo ente susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones que no sea persona de existencia visible”**².

Al utilizar la legislación fiscal el término personas jurídicas, no sólo incluye las sociedades mercantiles a las que aludíamos con anterioridad, sino también, incluye otras figuras jurídicas como sería el caso de las fundaciones de interés privado, a las asociaciones sin fines de lucro.

La materia fiscal en Panamá, incluso hace referencia o distinción a figuras jurídicas netamente mercantiles, y que por definición, no son personas jurídicas propiamente tal, sino actos o negocios jurídicos que tiene gran trascendencia en el desarrollo comercial en Panamá, como sería el caso de los fideicomisos. Incluso, la Administración Tributaria ha iniciado a regular de manera muy eficiente el tema de asociaciones accidentales, que por definición no son una persona jurídica, sino más bien la participación de dos o más personas jurídicas, que por motivos netamente comerciales crean una vinculación o relación jurídica independiente, hasta cierto punto, de

² Diccionario de Derecho. Ediciones Valleta, Primera Edición, Buenos Aires, 2008

sus derechos y obligaciones individualidades, que no es más que los denominados “*joint ventures*”.

Lo importante a denotar en este punto, es que la Ley fiscal panameña no posee tratamientos especiales por el tipo de persona jurídica que realiza la actividad comercial per se, mas bien, la aplicación y efectos de la Ley Fiscal tiende a determinarse por la operación comercial o civil que realice esta persona natural o jurídica. Por vía excepcional, la norma tributaria otorga exenciones o incentivos por la calidad de la persona, sea natural o jurídica, que este el acto gravable, como ocurrió con las fundaciones de interés privado estableciéndose en su Ley especial la exención al pago de impuestos de transferencia de bienes inmuebles cuando dicha transferencia se realizaba del Fundador a la Fundación de Interés Privado (aunque tal situación fiscal fue modificada), mas la **generalidad** de la materia fiscal se ocupa de los actos o actividades gravables o no gravables, más que la persona que los ejecuta.

Es lógico indicar que existen actividades o actos comerciales que por su propia naturaleza jurídica no surten sus efectos en determinadas personas, como sería el caso del impuesto de dividendo o el impuesto

complementario, del cual sería objeto todo tipo de sociedad por acciones que reparte ente sus accionistas utilidades producto del ejercicio comercial de un año determinado. En este sentido, no pudiera decirse que la actividad tributaria afecta a las sociedades por acciones por el hecho de ostentar esta categoría sino más bien, se grava el hecho de la repartición de dividendos, o por ejemplo la venta de acciones regulado en el artículo 701 del Código Fiscal. Incluso un tema tan específico como la tasa única para la vigencia de la inscripción de las personas jurídicas, no discrimina entre ellas. En un principio la norma referente a la tasa única era muy general y dio lugar a la especulación de si todas las personas jurídicas o no pagan tasa única, pero en las reformas más recientes de la ley (ley 8 de 2010) se indica claramente que las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada, fundaciones de interés privado, ***cualesquiera otras personas jurídicas nacionales o extranjeras*** con excepción de las asociaciones sin fines lucro pagarán la tasa única.

Para puntualizar a lo que nos referimos, el artículo 694 parágrafo 2 del Código Fiscal, al cual aludiremos frecuentemente en este trabajo, por ser uno de los elementos que sustentan las operaciones de las mal

denominadas sociedades “*off shore*” indica que “*no se considerarán producidas dentro del territorio de la República de Panamá, la renta proveniente de las siguientes actividades*”..... En este artículo, como en la mayoría de las normas de la Legislación Fiscal, no se hace referencia alguna a quien desarrolle estas actividades, se hace referencia a la actividad en sí, con lo cual se entiende que puede ser desarrollada por cualquiera persona jurídica (de las que la Ley Mercantil le permita realizar actos de comercio de esta naturaleza) o incluso una persona natural.

La sociedad anónima es la más proliferada persona jurídica que posee la legislación nacional en el ejercicio del comercio, debido a las grandes ventajas de discrecionalidad que brinda a los accionistas de estas empresas y la flexibilidad y facilidad que posee en el ejercicio de actividades societarias comunes, como la emisión de acciones, el registro de las mismas, traspasos accionarios a través de ventas, cesiones u otros actos traslativos del dominio, expedición de actas, sin hablar de la confiabilidad que brinda el sistema registral panameño, a través de la Dirección del Registro Público.

Como bien señala la doctrina, se le denomina sociedad anónima para determinar un carácter de anonimato en la calidad de accionistas, aunque no siempre es así. Es el método que utilice la sociedad para la división del capital social de una sociedad es la que bautiza directamente a la misma. Explica el Doctor Joaquín Garrigues:

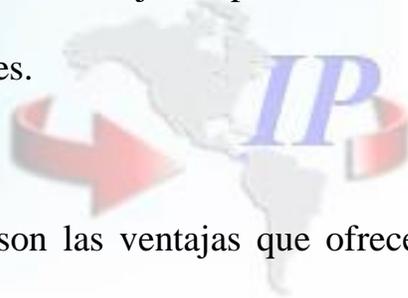
“La división del Capital en acciones es lo que le da el nombre a la sociedad, aunque por respeto a la tradición mercantilista de los países latinos, la ley haya conservado el rótulo de sociedad anónima”³

Las sociedades anónimas panameñas son entidades privadas, organizadas por acciones y con personalidad jurídica distinta a la de sus socios-accionistas, directores, dignatarios, o apoderados. El patrimonio de la sociedad está integrado por los aportes que los socios hayan convenido hacer, y por los activos y obligaciones que ésta adquiera o contraiga a partir de su incorporación. Este patrimonio se entiende separado y distinto del patrimonio se entiende separado y distinto del patrimonio de accionistas. Estas dos características especiales brindan grandes ventajas y beneficios a

³ Joaquín Garrigues. Curso de Derecho Mercantil, Tomo I, Edición Séptima; Madrid, 1982, página 450

quienes optan por la jurisdicción panameña, por sobre otras sociedades anónimas de otras jurisdicciones.

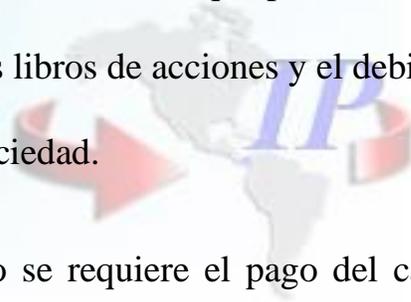
Las sociedades anónimas panameñas son los mecanismos ideales para adquirir inmuebles, contratar servicios, administrar fondos o patrimonios, lo cual puede incluir las acciones de otra (s) sociedades que poseen patrimonios (lo cual es denominado como “holding corporations). Esto permite la perfecta discrecionalidad o anonimato en el titular de estos bienes, toda vez que se podrá saber, que sociedad es dueña de que bienes, sin embargo, no es tan fácil determinar el accionista de la sociedad. Es importante indicar que es posible, bajo nuestra legislación, re domiciliar sociedades extranjeras para ser incorporadas al régimen panameña de sociedades.



Muchas son las ventajas que ofrecen las sociedades panameñas entre las cuales destacamos las siguientes:

- Su proceso de creación es rápida y sencilla; características que son aplicables de igual forma a las modificaciones que los accionistas desean realizar del pacto social de constitución de la sociedad.

- Las acciones pueden ser emitidas al portador o nominativamente, lo cual incluye la posibilidad de ser emitidas a nombre de otra sociedad anónima panameña u de otra jurisdicción así como a nombre de Fundaciones de Interés Privado (FIP).
- Confidencialidad en el nombre de los accionistas, lo cual brinda protección de quienes ostentan la titularidad accionaría. Esta confidencialidad no implica inseguridad para los tenedores de las acciones o los titulares de las acciones nominativas. Aunque no exista un Registro Accionario Público obligatorio, la sociedad posee una serie de mecanismos y estructuras que conforman su administración, que permiten, perfectamente, mantener un control de los libros de acciones y el debido registro de las acciones y actas de la sociedad.
- No se requiere el pago del capital inicial o depósito del mismo en ninguna entidad. Por lo general el capital inicial es de diez mil dólares americanos (Us\$10,000.00).



- Las sociedades pueden adquirir bienes y servicios en cualquier parte del mundo.
- Los bienes de los accionistas y los bienes de la sociedad son separados, con lo cual las obligaciones de la sociedad no afectan el patrimonio particular del accionista. La sociedad responderá patrimoniales, hasta el monto total de sus activos.
- El registro de la sociedad anónima, en la cual consta sus directores y dignatarios, está establecido en una entidad pública de altos estándares de registro, mantenimiento. Esta entidad brinda confiabilidad y fe pública de que las sociedades están debidamente constituidas y cuáles son sus condiciones y términos en un momento preciso. La información registral puede ser observada vía internet (online).
- Los directores de la sociedad pueden ser cualquier individuo o incluso otra sociedad.

B. De las Sociedades “off shores”

La legislación Mercantil no reconoce el concepto de sociedades *off shore*, pues tal sociedad no existe como categorización de las sociedades mercantiles. Tampoco la legislación fiscal hace distinción sobre la misma.

La concepción de sociedades “*off shore*” es una creación doctrinal que ha sido utilizada para llamar erróneamente, aquellas sociedades constituidas en países en que las operaciones exteriores son libres de impuesto, por utilizar el principio de fuente para gravar la producción de rentas. En principio una sociedad “*off shore*” puede ser cualquier tipo de sociedad, toda vez que la categorización de “*off shore*” hace referencia a las actividades comerciales que desarrolla, más que la jurisdicción en la que fue constituida o el tipo de sociedad que sea.

Es común encontrarse personas, profesionales del derecho incluso, tanto locales como extranjeros, que identifican a cualquier sociedad anónima constituida en Panamá, como una sociedad *off shore*. No creemos que la sociedad anónima que constituyen grupos empresariales tan importantes como la **Cervecería Nacional** ó **El Diario la Prensa** ó **Ricardo Pérez S.A.**, o cualquiera otra empresa constituida a través de una sociedad anónima que opera en Panamá puede ser considerada una empresa “*off*”

shore”, o que por ello reciban un trato fiscal preferencial. Las empresas que operen actividades comerciales en Panamá y que utilicen sociedades anónimas, no reciben beneficios fiscales algunos por el hecho de haberse constituido a través de estas, por el contrario, deberán pagar sus impuestos tal cual lo determinan las normas tributarias. El status tributario en la República de Panamá de cualquiera persona natural o jurídica no está determinado por su constitución mercantil, sino por las normas fiscales vigentes, con lo cual, son susceptibles de impuesto aquellas actividades que generen renta gravable en la República de Panamá, según el criterio de la fuente, y las sociedades anónimas no escapaban de esta situación.

Al respecto indica Juan Pablo Fábrega:

“A las sociedades anónimas panameñas se le suele atribuir el calificativo de “off shore” en alusión a las ventajas tributarias que obtienen los usuarios en el exterior cuando realizan operaciones que se perfeccionan, consumen y surtan sus efectos fuera de la República de Panamá, a pesar de que no existe una legislación que atribuya a éstas dicha connotación ni que le regule de manera particular. La doctrina y el común de las personas consideran “off shore” aquéllas

sociedades que no pagan impuesto en su país de incorporación por las operaciones exteriores, usualmente en la creencia de que su ley de constitución les confiere un tratamiento tributario especial.”⁴

Del análisis expuesto por el autor, así como por nuestras propias consideraciones, es un error denominar a nuestras sociedades anónimas “*off shore*” porque consideren que no son susceptibles del pago de impuesto, o porque provienen de un paraíso fiscal, tal cual anuncian muchas páginas de internet en la que se ofrece la venta de sociedades anónimas panameñas.

Las sociedades anónimas panameña, deberán pagar impuestos sobre la renta (y de cualquier otra naturaleza) de acuerdo a las normas fiscales del foro en que perciban la renta gravable.

C. Operaciones Comerciales “*off shore*”

La República de Panamá, a diferencia de la mayoría de los países del mundo, utiliza como método para determinar la renta gravable de sus contribuyentes, el principio denominado de renta territorial o principio de la fuente, o principio de territorialidad que hacer referencia “al país de

⁴ Juan Pablo Fábrega. Tratado sobre la Ley de Sociedades Anónimas, Primera Edición; Panamá, 2008, página 24.

origen o al país de la fuente en el que se obtienen los rendimientos de un patrimonio”⁵. Este es el principio a través del cual, las rentas provenientes de operaciones comerciales que realicen las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeros, residentes o no, sólo serán considerados susceptible del impuesto sobre la renta, cuando tales operaciones comerciales se realicen dentro del territorio fiscal de la República de Panamá, salvo excepciones que destacaremos.

Hay quienes piensan que solamente las operaciones comerciales que se realizan a través de Zonas Libres de Comercio (como la Zona Libre de Colón, el Área Especial Económica Panamá - Pacífico, las actividades desarrolladas en la Ciudad del Saber, o aquellas empresas que están regidas por otras Leyes Especiales como la Ley de Sedes Multinacionales, Zonas procesadoras, Call Centers, entre otras) son las que poseen exenciones o incentivos fiscales que permiten considerar sus rentas, pesar de haber sido generadas o facturadas en Panamá, como rentas no gravables. Pero por mandato de Ley, hay otro tipo de actividades, que sin desarrollare en estas

⁵ José Pérez de Ayala. Curso de Derecho Tributario, Tomo I, 5ta Edición, Madrid 1989, página 81.

Aéreas Económicas Especiales, reciben beneficios o exenciones similares a quienes si están ubicadas en la mismas.

Ciertamente, la Ley panameña otorga incentivos fiscales a quienes ubiquen sus sedes operacionales en estas "zonas económicas especiales", pero podemos afirmar que incluso desde la misma Calle 50, o cualquier otra avenida o calle de la República de Panamá, incluso fuera de las Zonas Económicas Especiales, se encuentran empresas panameñas, con fuerza laboral local, que realizan sus aportaciones a la seguridad social panameña, y realizan operaciones comerciales lícitas, facturadas y cobradas desde la República de Panamá, cuyos efectos comerciales se surten en el extranjero, y no son susceptibles del impuesto sobre la renta, e incluso, no son objeto de ningún otro impuesto local, utilizando el concepto de impuesto en su sentido más específico.

El artículo 694 del Código Fiscal, Parágrafo 2, nos muestra tres operaciones comerciales específicas, que pueden ser realizadas desde cualquiera oficina en la República de Panamá, y que surtiendo sus efectos en el extranjero, son gravan las rentas que produzcan por considerarlas de fuente extraterritorial.

Artículo 694 Parágrafo 2 del Código Fiscal.

“No se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, las rentas provenientes de las siguientes actividades:

A) Facturar, desde una oficina establecida en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquélla por la cual dichas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá, siempre que dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior.

B) Dirigir desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan sus efectos en el exterior.

C) Distribuir dividendos o cuotas de participación de personas jurídicas que no requieran aviso de operación o no generen ingresos gravables en Panamá, cuando tales dividendos o participaciones provienen de rentas no producidas dentro del territorio de la República de Panamá, incluyendo las rentas provenientes de las actividades mencionadas en los literales a y b de este Parágrafo”

Estas actividades descritas en el artículo 694, vinculadas directamente al comercio internacional, y más específicamente a la intermediación y coordinación logística, han sido desarrolladas en Panamá desde hace muchos años, tanto por empresarios locales como por extranjeros, que aprovechan el incentivo o ventaja fiscal que la norma les otorga.

Esta práctica comercial es similar a tener su propia zona libre de comercio, sin que haya la necesidad de licencias de operación. Incluso, nos atrevemos a indicar que esta operación comercial posee mayores ventajas que las desarrolladas en la propias zona libres de comercio, toda vez que en la ley 69 de 2009 y posteriormente en la ley 8 de 2010, fueron gravados con impuestos sobre la renta los dividendos distribuidos a los accionistas de las empresas ubicadas en estas Zonas Libres de Comercio (excepto Área Económica Panamá – Pacífico), mientras que las empresas dedicadas a las actividades del parágrafo segundo del artículo 694 al repartirse los dividendos resultan claramente exoneradas, tal cual se desprende de la lectura del mismo artículo en cuestión.

Las rentas de estas operaciones denominadas *off shore* no se considerarán producidas en el Territorio de la República de Panamá, lo cual

significa que, en el lugar donde surtan sus efectos tendrán que pagar sus respectivos impuestos, según la ley de ese lugar específicamente. En otras palabras, la norma establece un sistema tributario para quien desarrolle el negocio en Panamá, aprovechando las ventajas que ofrece el país y a las que aludimos anteriormente, más la norma tiene su alcance dentro de nuestras fronteras, por lo cual, si quienes desarrollan estas actividades aprovechan las plataformas para la elusión fiscal, y hasta la evasión, ello es producto de una acción de quienes buscan aprovecharse de las leyes de los países en que tales transacciones surten efecto, y no es producto de nuestro derecho positivo.

En resumen, consideramos un claro error seguir denominando a las sociedades anónimas panameñas como sociedades “*off shore*” en primer lugar, porque tal categoría de sociedad anónima no existe en la legislación nacional, y en segundo lugar, y más importante, porque el tipo de actividades que desarrolle una sociedad no la define.

En todo caso, es posible determinar la existencia de sociedades, sean anónimas o no, o incluso personas naturales, que desarrollen actividades

comerciales cuyos efectos se surten en el extranjero, y a los que la doctrina ha denominado “*off shore*”.

Detrás de esta denominación (“*off shore*”) hay una especie de estigma, que ha sido creado por los países miembros de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), entre otras instituciones de carácter global, tendiente a marginar la operación del comercio mundial a través de sociedades anónimas panameñas (y de otras jurisdicciones) alegando que las mismas promueven la evasión fiscal de los accionistas de estas empresas. La responsabilidad o no de cada individuo de pagar impuestos en sus respectivos países, no nace como consecuencia de la utilización de sociedades anónimas panameñas, sino de la conciencia de cada uno de estos individuos, y de la utilización de estos instrumentos bajo estándares o parámetros de moralidad y legalidad.

No es justo considerar que los incentivos fiscales que brinda la Ley panameña para la exención de impuestos en Panamá, sea considerada como un criterio para la inclusión de nuestro país en listas negras por promover la evasión, tildanos de paraísos fiscales, cuando la gran mayoría de quienes ejercemos una actividad lícita en Panamá utilizamos sociedades anónimas,

nos encontramos obligados a pagar impuesto sobre la renta (y otros) e incluso en ocasiones, hasta pagar impuesto fuera de nuestra jurisdicción.

D. Aviso de Operaciones Comercial

La ley 5 de 11 de enero de 2007 (y su posterior Decreto Reglamentario No. 26 de 12 de julio de 2007) crea el aviso de operaciones como requisito único para el inicio de una actividad comercial o industrial en la República de Panamá, salvo aquellas actividades comerciales que por su naturaleza, requieran de autorizaciones, licencias y permisos previos a la obtención del aviso de operaciones, tales como la venta de armas, la venta de alcohol, la venta de alimentos, los servicios de alojamiento, los servicios de salud, los servicios financieros, bancarios, seguros, re aseguro, entre otras actividades.

En materia fiscal, este requisito para la operación de actividades comerciales y / o industriales tiene suma importancia y guarda relación directa con el tema que estamos presentando. Nos referimos al tema relacionado con el impuesto señalado en el artículo 1004 del Código Fiscal, recientemente modificado en dos ocasiones, primero a través de la Ley 69 de 2009 y posteriormente por la Ley 8 de 2010. En este sentido, será

necesario determinar si las sociedades anónimas dedicadas en un cien por ciento a las actividades “*off shore*” están sujetas al pago de este impuesto sobre patentes comerciales e industriales.

Debemos entonces iniciar analizando que es un aviso de operaciones el cual es definido en el artículo 5 de la Ley de 11 de enero de 2005, que nos indica que **“aviso de operaciones es el proceso mediante el cual se deja constancia de que la actividad comercial o industrial que va ejercer el declarante ha sido debidamente informada a la Administración Pública, e incluye una declaración jurada del interesado, en la que declare haber cumplido las normas que amparan la actividad que desarrollará.”**

En otras palabras, el aviso de operaciones no es más que una patente de comercio e industria que expide la Administración Pública a fin de tener controles sobre quien o quienes estén desarrollando determinadas actividades comerciales o industriales, a efecto de que las leyes que regulan cada una de estas actividades sean cumplidas de manera cabal.

Con respecto a este impuesto, hemos de destacar que la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, ha señalado que la naturaleza y objeto del impuesto del aviso de operaciones no es el gravar el aviso de operaciones (licencia comercial antes) en sí, sino el capital mismo, de lo cual se infiere, que el hecho de que una sociedad no haya solicitado o se le haya expedido la Licencia, por omisión propia, se le exime del impuesto. Así lo expresa el fallo de 24 de noviembre de 1995, emitido por la Sala Tercera incoado por Inmobiliaria Residencia S.A. contra resolución de la Administración Regional de Ingreso:

“El demandante alega que como al Ministerio de Comercio e Industrias compete determinar quién ejerce el comercio y, por ende, quién requiere o no licencia para ejercerlo al tenor de la Ley, la obligación de pagar el impuesto de patente o licencia surge después de que este Ministerio califica la actividad como comercial y otorga la licencia correspondiente, consecuentemente el tributo se paga anualmente y se calcula sobre el capital de la persona natural o jurídica que se dedique al comercio.”.....

“La Sala observa que la omisión por parte de la demandante de obtener licencia para ejercer el comercio no la exime del pago del impuesto establecido en el Código Fiscal que grava las licencias. Esto es así porque el objeto del impuesto no es la licencia sino el capital del contribuyente dedicado a la actividad comercial. Si se comprueba que la sociedad o persona natural se dedica al comercio debe tributar sobre el capital que destina a esa actividad y a la Dirección General de Ingresos compete el reconocimiento y la recaudación de los impuestos (Art. 2 del Decreto de Gabinete 109 de 1970).”

Otra jurisprudencia digna de análisis al respecto es la proferida el 12 de mayo de 1998 producto de la demanda contencioso administrativa interpuesta por CHIRIQUÍ LAND COMPANY para que se declare nulo por ilegal la resolución No. 213-74, proferida por el Administrador Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, en la cual destaca el Tribunal:

“En lo que respecta a los argumentos expresados por el apoderado judicial de la parte actora, la Sala Tercera estima que se ha producido la violación que alega el recurrente. Esto lo señalamos en virtud de que el problema principal sobre el cual gira la presente acción es

determinar si la sociedad Chiriqui Land Company, tiene la obligación de pagar el impuesto de licencia comercial sobre la totalidad de sus actividades o solamente sobre aquellas actividades para las cuales se requiere licencia comercial.”

“Sin embargo, es correcto enfatizar, que los artículos contenidos en el Código Fiscal Título X "Del Impuesto sobre patentes comerciales e Industriales", son aplicables específicamente a aquellas personas naturales o jurídicas que desean ejercer el comercio o explotar alguna industria, para lo cual necesitan la expedición de patentes o licencias comerciales. Estas licencias se expiden siguiendo los parámetros establecidos en la Ley 25 de 26 de agosto de 1994 y el Decreto Ejecutivo 35 de 24 de mayo de 1996, en los cuales se establece claramente que actividades requieren licencia comercial, para mayor ilustración citamos los artículos pertinentes:

"ARTICULO 2: Para realizar actividades comerciales o industriales se requerirá licencia o registro, salvo los casos que expresamente establezca la ley. No requerirán licencia o registro las personas naturales o jurídicas que no se

dediquen de manera ordinaria y habitualmente a ejercer el comercio y en especial aquellos que se dediquen exclusivamente a:

- 1. Actividades del agro, tales como la agricultura, ganadería, apicultura, avicultura, acuicultura o agroforestería". (Decreto Ejecutivo 35. Nota: el artículo 2 del la Ley 25 de 1994 se expresa en iguales términos).**

Del análisis de las jurisprudencias presentadas, y de otras que han sido investigadas, podemos afirmar que este impuesto recae directamente sobre el capital de la sociedad o de quien ejerza la actividad comercial o industrial, sin embargo, para que alguien sea considerado como contribuyente del mismo, se requiere que la persona natural o jurídica realice actos de comercio que por Ley demandan la solicitud y aprobación de un aviso de operaciones (anteriormente Licencia comercial). Es decir, si una persona no solicita su aviso de operaciones, a pesar de que la Ley se le exige, existe la obligación por parte de éste en pagar el impuesto sobre

patentes comerciales e industria consignado en el Título X del Código Fiscal. Pero, a pesar de que el impuesto grava el capital del contribuyente, para que se configure el hecho gravable es necesario que la actividad comercial exija la necesidad del aviso de operaciones, de lo contrario, tal cual como indica la sentencia sobre Chiriquí Land Company, no hay lugar al nacimiento del impuesto.

Bajo estas premisas, ¿Son las sociedades que se dedican al negocio off shore susceptibles del impuesto de Aviso de Operaciones?

El Artículo 1 de la Ley 5 de 2007 inicia de la siguiente manera:

“Artículo 1. Aviso de Operación. Toda persona natural o jurídica podrá realizar actividades comerciales o industriales dentro del territorio nacional sujeta a lo establecido en la presente Ley y sus reglamentos y con las limitaciones que establece la Constitución Política; por consiguiente, ningún servidor público podrá oponerse a la operación de un negocio que haya cumplido con todos los requisitos legales. El Aviso de Operación es el único proceso requerido para el inicio de una actividad comercial o industrial en el territorio de la

República e incluye, pero no se limita, al Registro Único de Contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas. En consecuencia, ninguna institución de la Administración Pública o gobierno local podrá exigir permiso, licencia, visto bueno, registro o aprobación alguna como requisito para iniciar ni ejercer una actividad comercial o industrial, salvo las excepciones taxativamente establecidas por esta Ley o a través de ley especial o lo relacionado con la disposición de los bienes del Estado o los bienes municipales...”

Como se desprende del artículo recién expuesto, salvo las excepciones que se describen en el artículo 4 de la Ley 5 de 2007 y en el artículo 14 del Decreto Ejecutivo 26 de 2007, todo acto de comercio que se ejerza dentro del territorio de la República de Panamá, será regulado a través de un aviso de operaciones. En este sentido, debemos indicar que las actividades descritas en artículo 694 del Código Fiscal, parágrafo 2; al menos las descritas en los literal A y B resultan a todas luces actos de comercio formales que deberían estar claramente regladas por el aviso de

operaciones. Ambos negocios tienen todas las características de un acto de comercio, tal cual se dependen del Código de Comercio de la República de Panamá, e incluso son realizadas en el territorio de la República de Panamá, lo que nos brinda sustento a la afirmación. Que las actividades comerciales no surtan sus efectos en la República de Panamá, no implican que los contratos para no hayan sido firmados en Panamá o que o estén sometidos a la jurisdicción local para efectos de la Ley aplicable al caso, lo que poseen de diferentes, es que la legislación tributario los reputa como actividades extraterritoriales **para efectos fiscales** liberándolos de la responsabilidad u obligación del pago de impuestos sobre la renta, ITBMS, y al parecer incluso, de la necesidad de un aviso de operaciones.

El fundamento para que las personas que se dedican a este tipo de actividades comerciales no requieran aviso de operaciones se halla en el mismo Parágrafo segundo del artículo 694 del Código Fiscal, en la norma fiscal, toda vez que la misma indica que **“no se considerarán producidas dentro del territorio de la República de Panamá, las rentas producidas....”** .

La jurisprudencia no ha emitido opinión al respecto, por lo cual, desconocemos el criterio de las corporaciones de justicia, sin embargo es una costumbre de mercantil, considerar que estas empresas no requieran de un aviso de operaciones, en otrora licencia comercial. Que los efectos legales de estos actos de comercio se surtan fuera de las fronteras de Panamá no implican necesariamente que sean un acto comercial extraterritorial.

En nuestra opinión, no basta con lo que indica el inicio del párrafo segundo del artículo 694 para considerar que las personas dedicadas al negocio *off shore* no requieren un aviso de operaciones. El desarrollo de la técnica jurídica más depurada exigiría que la propia Ley en el que se regula el aviso de operaciones determinara ello para dejar lo más claro posible el tema. Es más, creemos que existe un claro acuerdo o entendimiento entre de las autoridades administrativas y los profesionales que atienden el tema, pues de manera casi unánime, nadie duda de que las operaciones extraterritoriales del artículo 694 no requieren del aviso de operaciones, aunque el derecho positivo, puede dejar una margen a la duda, sobre todo si

consideramos que la ley especial, es decir la Ley 5 de 2007, al respecto no indica nada específico, dejando a la interpretación el Tema.

CAPITULO 2

DE LOS CONTRIBUYENTES

A. Concepto General

“El contribuyente es la persona natural o física, que se encuentra obligada, por imperio de la Ley a abonar gravámenes fiscales, impuestos o tributos”⁶ El contribuyente no es más que el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En principio todo tipo de persona podría ser considerado contribuyente, desde la perspectiva de la obligación de tener que pagar un impuesto, en su acepción más general. En este sentido, pueden ser contribuyentes las personas naturales o físicas; o las personas jurídicas, cualquiera sea su naturaleza, incluso podría considerarse contribuyente figuras jurídicas

⁶ Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo V; Editorial Bibliográfica Argentina

especialísimas, que por su propia naturaleza y tratamiento legal, constituyen entes susceptibles de considerarse sujetos pasivos, como sería el caso de los fideicomisos y las sociedades accidentales o” *joint ventures*”.

Un tema sumamente importante en cuanto al aspecto general del concepto de contribuyente, es a quien se le considera el sujeto pasivo; es decir contribuyente; según cada tipo de impuesto a pagarse. El tema nace de poder determinar quien tiene la responsabilidad del pago de los impuestos; sobre todo en el caso de los impuestos indirectos, como el impuesto de transferencia de bienes muebles y servicios (ITBMS). En el caso de los impuestos directos (como el impuesto sobre la renta o el de inmueble) la determinación del contribuyente no resulta difícil porque quien haya generado la renta o sea propietario del inmueble, será la persona que está en la obligación del pago de sus impuestos. En el caso de los impuestos indirectos, dado que el mismo afecta directamente al consumo, el contribuyente, que no es más que quien realiza el traslado de dominio de bienes y la prestación de servicios como en el caso del ITBMS (más comúnmente denominado en otros países como IVA, aunque poseen diferencias conceptuales importantes) el pago del impuesto mismo se va

trasladando hasta el consumidor final, en efecto cascada, lo cual incide directamente sobre el precio del producto, y hace un tanto engañosa el concepto de contribuyente en el mismo.

La Doctrina y algunas normas positivas han llegado a reconocer un carácter tripartito del sujeto pasivo de la obligación tributaria. En este sentido, el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) indica en sus comentarios lo siguiente: **“La clasificación por la que se optó, pretende diferenciar tres situaciones distintas de los obligados tributarios: la de aquellos respecto de los cuales se produce el hecho generador de la obligación tributaria; la de aquellos que participan en alguna forma en el hecho generador de la obligación tributaria o que pueden asegurar el tributo generado por futuros hechos y; la de aquellos obligados diferentes del contribuyente que son designados por la ley o con base en ella, para que respondan solidariamente con el contribuyente por el cumplimiento de la obligación tributaria, en razón de vínculos con el hecho generador o de representación o sucesión con el contribuyente directo.”**⁷

⁷ Código de Modelo Tributario del CIAT. Comentarios al Artículo 18 del Modelo

B. Contribuyentes en Panamá

El primer lugar para remitirnos o asomarnos al concepto “contribuyente” utilizado en la República de Panamá, nos remite al Código Fiscal, que como fuente directa de la materia fiscal, es el primer recurso de investigación. En este sentido, podemos iniciar indicando que en los relativo al Impuesto sobre la Renta, en cada una y todas sus categorías o divisiones, el artículo 694 del Código fiscal define el concepto de contribuyente para sus efectos así **“Artículo 694....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.”**

Entendemos renta gravable tal cual la define el artículo 695 del Código Fiscal, el cual indica **“renta gravable es la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles”**.

Por otra parte, renta bruta, tal cual la define el artículo 696 del Código Fiscal es ...”**el total, sin deducir suma alguna, de los ingresos del contribuyente en dinero, especie o en valores, quedando comprendidas por consiguiente en dicho total las cantidades recibidas en concepto de “**

Esta es la única definición que se puede extraer del concepto contribuyente en todo el Código Fiscal, el cual, es utilizado para los efectos del Impuesto sobre la renta, pero que sin duda, es de aplicación general para los efectos de la legislación fiscal.

El Libro Cuarto del Código Fiscal es el que se encarga de tratar el tema de los impuestos y las rentas nacionales. En este sentido, el Título Primero trata directamente sobre el impuesto sobre la renta y define contribuyente como ya indicamos. En adelante, el resto de los títulos que contiene el Código Fiscal, no define el concepto contribuyente propiamente tal, sino define sobre que recae el impuesto o sobre quien o quienes son responsables del pago de los mismos. En el artículo 1057 V parágrafo 4 si se indica de manera clara y concisa quienes son considerados contribuyentes para los efectos del impuesto de transferencia de bienes muebles corporales.

Un tema importante a destacar relacionado al concepto contribuyente en la República de Panamá, es que la jurisprudencia panameña ha establecido que la determinación de la calidad de contribuyente está debidamente protegida a través del principio de reserva legal o de estricta legalidad, por medio del cual se garantiza que sólo la Ley Formal; es decir, aquella que ha sido aprobada por la Asamblea de Diputados en apego a los procedimientos constitucionales y legales; podrá determinar los impuestos así como sus aspectos o elementos esenciales, entre estos la calidad de contribuyente.

En la Demanda Contencioso Administrativa interpuesta por el Licdo. Jorge Omar Brennan, la Sala Tercera bajo ponencia del Magistrado Adán Arnulfo Arjona realizó el siguiente análisis sobre el Principio de Reserva Legal Tributaria, en sentencia de 27 de febrero de 2007:

En desarrollo de este principio de legalidad tributaria, sólo la Ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, puede regular, entre otros, los siguientes aspectos impositivos:

a- La delimitación del hecho gravable, de la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b- Los supuestos que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias, y los de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c- La determinación de los obligados tributarios y la identificación de los responsables. (el subrayado es nuestro)

d- La creación, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

e- El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como las causas de interrupción de su cómputo.

f- La creación y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

g- La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

h- Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de ciertos actos o negocios jurídicos.

i- Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; y

j- La condonación de deudas y sanciones tributarias y el establecimiento de moratorias y quitas.

El punto antes indicado es de suprema importancia, porque nos define características y elementos que son de gran importancia, al definir si las sociedades anónimas dedicadas al tema de las actividades off shore, han de ser consideradas o no contribuyentes y sus obligaciones tributarias al respecto.

C. Obligaciones y Derechos de los Contribuyentes

El desarrollo de este punto es otro de los elementos que nos permiten adentrarnos a la determinación de si las sociedades dedicadas al negocio off shore son o no contribuyentes a la luz de la legislación y la jurisprudencia nacional.

El determinar quien es o quien no es contribuyente lleva consigo aparejada una serie obligaciones y derechos que son necesarias analizar. En este sentido vamos resaltar algunos de estas obligaciones y derechos desde el punto de vista doctrinal y como ello se ve reflejado en la legislación positiva en Panamá, en materia fiscal.

Podemos iniciar indicando que la conceptualización del sujeto pasivo de la obligación tributaria acarrea el cumplimiento de deberes formales

establecidos en el Derecho positivo. Si existen exenciones al fiel cumplimiento de una obligación tributaria, no deberá interpretarse ello como exención a los deberes formales, salvo que la Ley, por el mismo principio de reserva legal, lo disponga expresamente. Si los contribuyentes están exentos del pago de un impuesto específico por el imperio de la Ley, ello no implica necesariamente, que estén exentos de observar las formalidades exigibles a quienes no están exentos, más el detalle está en la determinación inequívoca de si se es o no contribuyente.

C. 1. Algunas Obligaciones de los Contribuyentes:

1. Deber de Inscribirse

Todo contribuyente, indistintamente de su naturaleza jurídica, deberá empadronarse o registrarse ante la Autoridad o Registro Tributario Nacional, atendiendo a los requisitos exigidos por la Ley a efecto de que la Administración tributaria pueda ejercer y mantener los controles pertinentes para lograr su objetivo de la recolección de los impuestos. En Panamá este sistema de Registro es denominado **El Registro Único del Contribuyente**, mejor conocido como RUC por sus siglas. El RUC no es más que un

Registro que proporciona la identificación tributaria de toda persona natural o jurídica que realiza una actividad económica y que en consecuencia debe pagar, como tal, cualquier impuesto, tasa o contribución especial. La administración de este Registro esta a de la Dirección General de Ingresos (DGI).

El Registro Único de Contribuyente fue creado a través de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, y en el artículo séptimo del mismo se preceptúa lo siguiente: **“Créase el Registro Único del Contribuyente bajo la Administración de la Dirección General de Ingresos en el cual se identificará a todos los contribuyentes del país con el propósito de establecer una mejor justicia tributaria un control más efectivo del cumplimiento tributario de las personas naturales y jurídicas, comunidades, sociedades, asociaciones, agrupaciones o entes de cualquier especie con o sin personalidad jurídica que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan.”**

Dentro de estas obligaciones se entiende que el Contribuyente deberá comunicar a la Dirección General de Ingresos los cambios que surjan en el

devenir comercial de la persona natural o jurídica, de forma tal que la información del sujeto pasivo siempre este actualizada, permitiendo el desarrollo de la función fiscalizadora.

Sobre el Registro Único de Contribuyente y las sociedades anónimas dedicadas al negocio “*off shore*” ahondaremos un poco más en el desarrollo del capítulo tercero del este trabajo.

2. Deber de conservar información documental y proporcionarla a la Administración Tributaria cuando la Ley o ésta lo exija.

Esta obligación tiene su fundamento en la debida colaboración con la Administración Tributaria para el desarrollo de sus funciones de fiscalizar y recaudar los impuestos. Para que esto pueda cumplirse es un deber de los contribuyentes es mantener en completo orden los registros contables de la empresa y conservarlos de forma tal que puedan ser utilizados o solicitados por la Administración Tributaria, hasta el tiempo máximo que le permita a está indagar sobre los mismos. Implica esta obligación el deber de conservar y suministrar la documentación sustentatoria de las operaciones vinculadas con los hechos gravados y de probar la veracidad de los tributos declarados y pagados, así como las declaraciones que sirven de sustento de

los tributos declarados, o declaraciones para el suministro de información de las personas naturales y/o jurídicas, sus accionistas y directores, así como sus empleados.

En nuestro país la Ley Fiscal establece en el artículo 713 la obligatoriedad de llevar libros contables y en General el Capítulo III denominado **Declaraciones, Informes y Liquidaciones del Impuesto**, trata al respecto de las obligaciones señaladas anteriormente.

3. Deber de utilizar los sistemas impuestos por la Administración tributaria para el correcto proceso de fiscalización y cobro de los impuesto

No sólo se trata de presentar o exhibir y poner a disposición de las oficinas de la Administración Tributaria las declaraciones, informes, comprobantes y toda documentación respaldatoria de operaciones y transacciones que constituyan hechos gravados o que guarden vinculación con los mismos, sino también que dicha información sea proporcionada en la forma y los medios tecnológicos que la Ley exige a efecto de la función fiscalizadora y recaudatoria se haga de la forma más eficiente posible. El artículo 711 del

Código Fiscal es un ejemplo de esta obligación al señalar que **“las declaraciones de renta y las declaraciones de adelanto mensual al impuesto sobre la renta deberán ser rendidas mediante sistemas electromagnéticos de computación, adoptados por la Dirección General de Ingresos y, en su defecto aquellos que esta habilite en la formas y tiempos correspondientes.”**

4. Deber de la presentación de la declaración jurada de impuesto y el respectivo pago del mismo en la forma establecida por la Ley.

Es esta la obligación más natural a todo contribuyente. Se trata del proceso de autoliquidación de los impuestos a pagar por razón del hecho generador del impuesto. Las obligaciones anteriores guardan vinculación directa con esta obligación, y debería ser la primera y más importante de sus obligaciones de las cuales devienen el resto. Una parte importante de reparar en este tema es el relacionado con la determinación o presentación de la declaración jurada de rentas. En casi todas las jurisdicciones del mundo, por no afirmar que todas, la renta a pagar es el resultado de la

evaluación o determinación personal del contribuyente, otorgándole categoría de una declaración jurada con todos los efectos jurídicos que ello representa. Es por eso que la función de la Administración es Fiscalizadora de la actitud del contribuyente y no la determinar por sus propios mecanismos la liquidación del contribuyente. Una vez que el contribuyente presente su declaración jurada, entonces le corresponderá a la Administración determinar, a través de sus métodos (lógicos, tecnológicos, presunciones, etc.) si lo que está presentado el contribuyente es satisfactorio. El artículo 710 del Código Fiscal es la norma que estipula la obligación de presentar la declaración jurada del impuesto sobre la renta, más en el desarrollo de las obligaciones tributarias, el contribuyente posee otras declaraciones que le son exigidas, y que poseen iguales efectos legales en caso de que no sean veraces por un acto doloso o culposos.

C.2. Algunos Derechos de los Contribuyente

1. Derecho de Devolución

Que no es más que aquel derecho que poseen los contribuyentes de poder solicitar la devolución de aquello que haya sido pagado de más en

concepto de impuesto, una vez verificado por la Administración Tributaria que en efecto haya ocurrido ello. No es más que restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos.

En nuestra legislación está claramente contemplado la facultad del contribuyente de solicitar lo pagado en demasía en concepto de tributos, así como la posibilidad de que se soliciten créditos fiscales para utilización de los mismos en el pago de otros impuestos e incluso la cesión de los mismos a otras personas naturales o jurídicas. Ejemplo de ello en el Derecho Positivo está el artículo 701 en los casos del pago del impuesto sobre la renta en las ganancias por la enajenación de bienes inmobiliarios, y en el caso de las ganancias por la enajenación de valores.

2. Derecho a la corrección de declaraciones juradas del Impuesto sobre la Renta

El párrafo 4 del artículo 710 indica este derecho. Las declaraciones juradas de los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán ser ampliadas o rectificadas por una sola vez por cada período fiscal. Esto garantiza que los errores involuntarios (y porque no decirlo los voluntarios

también) de los contribuyentes puedan ser enmendados, a fin de evitarse sanciones en caso de que la liquidación haya sido más beneficiosa para él que para la Administración Tributaria. Sin embargo, este derecho opera también en contrario sensus, es decir, si la declaración rectificativa es en beneficio del contribuyente, para lo cual será necesario una evaluación previa de la Dirección General de Ingresos.

3. Derecho a formular consultas.

Este es un Derecho que es inherente a toda persona que viva dentro del Territorio de la República de Panamá, no sólo a los contribuyente, más sin duda, por el interés particular que ¿pueda poseer un contribuyente sobre un tema específico o no, ha sido incluido como parte de sus derechos. A ese efecto, el consultante deberá exponer con claridad y precisión todas las circunstancias, antecedentes y demás datos constitutivos de la situación que motiva la consulta, y podrá asimismo expresar su opinión fundada.

Este derecho lleva aparejado también la obligación de la Administración Tributaria no sólo de dar respuesta a las consultas, sino además responder en el menor tiempo posible, que para efectos de Ley implica en un tiempo no mayor de 30 días hábiles.

4. Derecho al Debido Proceso y a los recursos y acciones que permiten la Ley en materia de procesos administrativos y judiciales (contenciosos administrativos)

En este sentido, no es más que el Legítimo Derecho a la Defensa. El principio del debido proceso se encuentra debidamente garantizado a nivel constitucional, y el Código Fiscal (y el Judicial de manera supletoria) poseen de manera definida el proceso desde su inicio hasta el agotamiento de la vía gubernativa. A nivel general las normas de procedimiento fiscal están bastante claras en el Código Tributario, así como las normas de actuación jurisdiccional ante la Sala Tercera en la Ley de procedimiento contencioso administrativo.

Con las modificaciones introducidas con la Ley 8 de 2010, se introdujeron cambios tendientes a crear un sistema más garantistas en defensa del contribuyente. La introducción de la jurisdicción tributaria es importante en la medida que permite ir creando una mayor especificidad en la materia, aunque la norma representa un avance, debemos trabajar a efecto de crear una verdadera justicia tributaria que opere en base a principios muy

importantes como la independencia, que implicaría necesariamente una autonomía en cuanto al nombramiento y remoción de los magistrados del tribunal tributario, así como autonomía en el aspecto netamente presupuestario.

CAPITULO 3

¿SON CONTRIBUYENTES LAS SOCIEDADES DEDICADAS AL NEGOCIO *OFF SHORE*?

A. Introducción (actos de comercio, el aviso de operación y el RUC)

Sin hacer el recorrido previo en los capítulos anteriores, no habiéramos podido dar respuesta a la pregunta que se haya planteado como título de este capítulo.

Hemos hecho un recorrido sobre tres elementos que consideramos importantes evaluar para los efectos de poder entrar en el análisis de las sociedades dedicadas al negocio “*off shore*”. Estos tres elementos le son comunes a las personas naturales y jurídicas que dedicándose al comercio o a la industria local en la República de Panamá, son considerados contribuyente y están en la obligación de pagar impuestos por dichas actividades comerciales.

Como ya hemos adelantado en los capítulos anteriores, las sociedades dedicadas al negocio off shore posee un régimen legal que encuentra su fundamento en el artículo 694 del Código Fiscal, y es la base para la saturada promoción de sociedades anónimas panameñas a través del internet, así como el ofrecimiento de servicios aparejados como las oficinas virtuales para la re facturación de bienes. Estas actividades no podemos negar que son actos de comercio a la Luz del Código de Comercio, así que no hayamos diferencia en cuanto a este punto entre una sociedad anónimas de las mal denominadas “*off shore*” con respecto a las que no lo son y se dedican al comercio en general. La diferencia, al menos en este punto, sigue radicando en el tratamiento fiscal y no en el tratamiento comercial.

Tal cual como adelantamos también, estas operaciones **tal parecen** que no requieren de un aviso de operaciones, y hacemos nuevamente énfasis en la indicación tal parecen, porque como ya indicamos ni la Ley del aviso de operaciones, ley 5 de 2007, ni el Código de Comercio propiamente tal, ni la jurisprudencia hasta el momento se han ocupado del tema.

En cuanto al tema de la Inscripción de estas sociedades en el Registro único del Contribuyente, la sala de lo Contenciosos Administrativo, a través de uno de sus fallos indica que es obligación de estas empresas incluirse o inscribirse en el Registro Único del Contribuyente, toda vez que al momento de pagar cualquier tipo de impuesto, tasa o contribución, los mismos se convierten en contribuyente, motivo por el cual han de requerir cumplir con este requisito. Ahondaremos mucho más en el tema con posterioridad.

B. El imperio de la Ley

En este punto trataremos de entender el tratamiento que brinda la Ley al tema de si son o no contribuyentes las sociedades anónimas dedicadas al negocio “*off shore*”.

Como ya indicamos el artículo 694 indica quienes poseen la categoría de contribuyentes según el derecho positivo en materia tributaria. Utilizando este fundamento, estrictamente legal, no podemos considerar a las sociedades mal denominadas como “*off shore*” contribuyentes.

Estas sociedades, siempre que se dediquen exclusivamente a este tipo de actividades, no perciben renta gravable objeto del impuesto sobre la renta, y por tal, no es posible que le sea adscrita dicha categoría y más importante aún que le sean inherentes los derechos y obligaciones que los contribuyentes poseen. Si no son considerados contribuyentes por la Ley Formal, porque habrían entonces que tener la obligación de presentar declaraciones juradas de rentas, e incluso porque habrían de ser considerado como tal por el hecho de pagar la tasa única que mantiene en vigencia el Registro de la Sociedad en la Dirección del Registro Público.

Como indicamos anteriormente, el Derecho Fiscal es regido por una serie de principio que han sido consagrados a las constituciones de los diversos países, a efecto de que su tutela sea llevada a la máxima expresión de derecho. Entre estos principios está el de la estricta legalidad, previamente explicado. Este principio nos indica que no puede ser

establecido impuestos, ni que se configuren sus elementos esenciales, **entre estos la categoría de contribuyente**, sino es por el resultado de una Ley Formal.

Si este principio constitucional está claramente expuesto en nuestro derecho positivo y la jurisprudencia lo ha desarrollado tal cual fue expuesto en la sentencia de 27 de febrero de 2007, no es posible que ni una norma de menor categoría a la Ley, ni la Jurisprudencia, puedan considerar a estas sociedades “*off shore*” como contribuyentes, cuando la Ley (formal) no llega a ese resultado. El imperio de la Ley no considera a estas sociedades anónimas dedicadas al comercio “*off shore*” contribuyentes, y por tal le son ajenas las obligaciones inherentes a tal categoría.



C. Opiniones de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo

En cuanto al análisis de la Jurisprudencia relacionada al tema en cuestión hay tres sentencias de la Sala Tercera de la Corte a las cuales deseamos referirnos.

La primera de estas sentencias es la proferida por la Sala Tercera de la Corte en la demanda interpuesta por el Licenciado Alejandro Watson para que se declare nula la resolución No. 201-918 de 28 de marzo de 2003 expedida por la Dirección General de Ingresos.

La parte demandante tiene como objetivo la declaratoria de ilegalidad del artículo 5 de la precitada resolución la cual en su tenor literal indicaba lo siguiente: **“a partir del 1 de mayo del presente año la Boleta Múltiple de Pago de tributos sustituirá, a todos los efectos pertinentes, el formulario denominado declaración jurada de tasa única”**

A juicio del demandante, esta norma viola directamente los artículos 7, 10 y 13 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976 que crea el Registro Único del Contribuyente; el artículo 5 del decreto de gabinete 109 de 1970 y el artículo 694 del Código Fiscal.

El demandante argumenta que las sociedades anónimas, cuyos ingresos no son de fuente panameña, sólo están obligadas a pagar la tasa única anual del artículo 318-A del Código Fiscal y que no puede obligárseles a inscribírseles en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).

En el punto que nos interesa para los efectos de este trabajo, la Sala Tercera llega a la conclusión que transcribimos **“Por lo tanto, la Tasa Única que deben pagar las sociedades anónimas, bien sean nacionales o extranjeras, inscritas en el Registro Público para mantener su vigencia, es un tributo y, por ende, dichas sociedades al efectuar el pago mencionado se convierten en Contribuyentes.”.....**

Más adelante indica el mismo fallo, **“Aunado a lo anterior, la Sala coincide con la Procuraduría de la Administración en que si bien es cierto que la parte final del artículo 7 de la Ley No76 de 1976 , señala que deben inscribirse en el Registro Único del Contribuyente las personas jurídicas que causen o deban retener impuestos en relación con la actividad que desarrollan, y que las sociedades cuyos ingresos no son de fuente panameña no están sujetas al pago de impuestos de acuerdo al principio de territorialidad que rige nuestro sistema tributario, cuando la norma en mención hace referencia al termino “impuesto”, lo hace en el sentido más amplio y general como equivalente a tributo o contribución, lo que se desprende del contenido integral de la norma...”**

Queda claro que la Sala Tercera establece de forma muy clara que estas sociedades que no posee operaciones comerciales locales o en la fuente poseen el carácter de **contribuyentes**, considerando que una vez estas sociedades pagan el impuesto (que en realidad es una tasa puesto que se paga una tarifa por recibir una prestación específica) que mantiene en vigencia la inscripción ante el Registro Público, el cual se paga una vez se confecciona el pacto social de la empresa, adquieren esta categoría, con la subsecuente obligación de la inscripción en el Registro Único del Contribuyente.

En nuestra humilde opinión criterio, no concordamos con la Sala , porque la Ley es muy clara en indicar quienes poseen esta categoría de contribuyentes, lo que no da margen a interpretación o modificación bajo otra fuente de Derecho que no fuera la Ley misma. En este sentido, se pudiera considerar que las sociedades anónimas *off shore* son contribuyentes también, en la medida que tengan un servicio de agua portable a su nombre, o en la medida que paguen la tasa de aseo municipal, porque en la acepción más general del concepto impuesto, utilizada por el propio magistrado sustanciador como apoyo doctrinal para el fallo lo define

como “contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industria, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. (Definición del Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio, utilizado por el magistrado sustanciador). Estas sociedades anónimas dedicadas en su totalidad al negocio “*off shore*” no son objeto del pago de impuesto sobre la renta, (como tampoco por ejemplo las fundaciones de interés privado) pero si estas sociedades, llegarán a ser propietarias de un inmueble, que luego enajenarán, por supuesto que tendrán que pagar el impuesto de ganancia de capital (que no es más que un método del impuesto sobre la renta), les convertiría esta acción en un contribuyente también? Y si el caso fuera similar, pero con una Fundación Interés privado, ello convertiría a la fundación en un contribuyente?....No sabemos la respuesta que la Sala proferiría, más en este caso en particular planteado, sin duda si hay pago de impuesto involucrados, que justificarían, bajo el planteamiento de la Sala que ambas figuras (sociedades *off shores* y FIP) fuesen considerados contribuyentes.

Siguiendo con esta idea, de ser consideradas todas las personas jurídicas contribuyente por el pago de la tasa única, la obligación del artículo 710 del Código Fiscal, relativo al tema de la presentación de declaraciones juradas de rentas le son aplicables de igual forma?.. es necesario el análisis porque que esto es una de las obligaciones comunes a todo contribuyente.

Por otra parte, en lo que podemos coincidir con el criterio de los Honorables Magistrados es en la necesidad de que toda persona jurídica debe inscribirse en el Registro Único del Contribuyente, considerando que es el único medio de registro que permitiría el correcto empadronamiento para el pago de la tasa única, así como el pago de otros impuestos eventuales, que no le son comunes a su actividad comercial y considerando que no pueden existir dos o tres tipos de Registro para estas sociedades o incluso para fundaciones de interés privado y/o para asociaciones sin fines de lucro, no consideramos por efectos prácticos, que toda persona jurídica deba inscribirse en el RUC, más no podemos justificar que ello lo convierta automáticamente en contribuyente a la luz de la Legislación Nacional.

Un segundo fallo por analiza, y al que ya hicimos alusión en medio del desarrollo de este trabajo monográfico, es el que hace referencia a la

demanda contencioso administrativa presentada por el Licenciado Jorge Omar Brennan para que se declare nula, por ilegal, la frase “los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración de rentas para pagar la diferencia, incluida en la parte final de los párrafos en los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el decreto 143 del 27 de octubre de 2005.

En este proceso, el cual versa sobre el tema de la Potestad Reglamentaria del Ejecutivo y sobre los excesos de esta facultad en materia tributaria al querer legislar sobre materias que no han sido incluidas en la Ley Formal, la Sala Tercera manifiesta, como ya lo había indicado en fallos anteriores, que la creación de un impuesto, así como el establecimiento de sus elementos constitutivos, entre estos la calidad de contribuyente, son exclusivos a la Ley, y por tanto, no pueden ser creados por otros medios (en el caso en cuestión por la Potestad Reglamentaria). Ya en este trabajo hicimos referencia a este fallo y se transcribió una parte importante de el mismo en páginas 42 y 43, sin embargo, aportamos más de lo expuesto por el magistrado sustanciador:

“si la cuestión se examinará desde una perspectiva dogmatica, con el fin de identificar cuáles son los elementos esenciales de la obligación tributaria que la Ley formal ha fijado para los gastos de representación de conformidad con el diseño previsto en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, se tendría que señalar que tales elementos son los siguientes: El sujeto pasivo, que vienen a constituirlo las personas naturales que devengan esta especie calificada de ingreso y sobre quienes recae la obligación de tributar.” ...

Más adelante continua: “ La creación de los Tributos y la determinación de sus elementos esenciales integran el insumo natural sobre el cual proyecta sus efectos el principio de Reserva Legal. Acorde con este canon fundamental, si la Ley formal se ha ocupado de delinear de manera prístina los elementos que tipifican el tratamiento impositivo de un determinado ingreso o rubro, el espacio regulador del precepto ha cumplido su propósito y no es posible pretender su modificación, alteración o extensión a través del ejercicio de la potestad reglamentaria...”

A pesar de que la corporación de justicia se refiere directamente al tema de la Potestad Reglamentaria, no menos cierto es que desarrolla el tema de la Estricta Legalidad, como principio rector del Derecho Tributario, tanto para la creación de los impuestos, así como la de sus elementos constitutivos, incluyendo al sujeto pasivo, es decir, al contribuyente.

En pocas palabras, los mismos magistrados, en temas muy distintos de analizar, y es importante destacar que las jurisprudencias no guardan relación entre sí, ni versan sobre temas similares, otorgan categoría de contribuyentes a las sociedades “*off shore*” por vía jurisprudencial y posteriormente, en el análisis de un tema distinto, sientan claro que esta calidad de contribuyente responde a un principio de reserva legal, que garantiza el debido establecimiento de los tributos y sus elementos esenciales.

La última de las sentencias que deseamos analizar en este trabajo es la interpuesta por la firma de abogados Rivera, Bolívar y Castañeda, quienes actuando en su propio nombre y representación interpusieron demanda contenciosa administrativa para que se declarasen nulas por ilegales las frases contempladas en el artículo 81, 125,133 ch del Decreto Ejecutivo No.

8 del 29 de enero de 2007. En particular haremos especial énfasis a las frases de los artículos 81 y 125 del decreto antes citado.

En este sentido el artículo 81 del Decreto Ejecutivo 8/2007 indicaba lo siguiente:

Artículo 81- Contribuyentes

“Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, independientemente su nacionalidad, domicilio o residencia, que perciban o devenguen **ingresos de cualquier fuente**, dentro del territorio de la República de Panamá. También se considerarán contribuyentes, los fideicomisos constituidos conforme a la ley y las sucesiones hasta cuando se efectúe la adjudicación de los bienes, de igual forma, se considerarán contribuyentes, **las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro**, las sociedades accidentales y cualquier entidad que perciba o devengue ingresos **de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá”**

El artículo en cuestión prosigue, más sólo utilizaremos lo aquí descrito, pues sirve para el análisis del tema. El subrayado es nuestro, y son las

frases demandadas por los actores de la acción jurisdiccional en este artículo.

Artículo 125- Declaración Jurada de rentas

“toda persona natural o jurídica, así como los fideicomisos constituidos conforme a la ley, las sucesiones cuando se efectúe la adjudicación de bienes, las **fundaciones de interés privado, las asociaciones si fines de lucro,** las sociedades accidentales y cualquiera entidad que perciba o devengue **ingresos dentro del territorio de la República de Panamá,** presentará por si mismo o por apoderado legal, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de terminación de su año fiscal, una declaración jurada de rentas ante la Dirección General de Ingresos.”

De igual forma, El artículo en cuestión prosigue, más sólo utilizaremos lo aquí descrito, pues sirve para el análisis del tema. El subrayado es nuestro, y son las frases demandadas por los actores de la acción jurisdiccional en este artículo.

En general las alegaciones del demandante se basan en el tema relacionado al principio de Reserva Legal, haciendo énfasis especial al tema de que en el artículo 694 del Código Fiscal establece claramente quienes son contribuyentes a la luz de la Ley Formal y el artículo 710 indica que las declaraciones juradas de renta son obligaciones tributarias a quienes la Ley concibe como contribuyentes, ello en contraposición a que en un Decreto se establezca que las asociaciones sin fines de lucro y las fundaciones posean categoría de contribuyentes y se le asignen obligaciones inherentes a tal categoría. La demanda como tal posee otras alegaciones que en principio no abarcaremos por no ser del interés al tema planteado

En este sentido, la Sala indica lo siguiente: **“El análisis preliminar de estas normas reglamentarias permite a la Sala colegir que se revela la infracción alegada por el demandante, en el sentido de que se incluye como contribuyente a las fundaciones de interés privado y las asociaciones sin fines de lucro, pese a que el artículo 694 del Código Fiscal, dispone que sólo son contribuyentes las personas que perciben renta gravable objeto del impuesto.”** Añade los análisis de la Sala: **“en esa misma dirección, el artículo 81 del Decreto Ejecutivo No.8 de 2007**

omite señalar (como lo hacía el mismo artículo antes de la reforma), que contribuyente es la persona que perciba ingresos o rentas gravables, lo que si queda claramente consignado como premisa fundamental del artículo 694 del Código Fiscal, que define el objeto del impuesto sobre la renta.”

“Así también se incorpora entre las personas naturales o jurídicas obligadas a presentar un declaración jurada de renta, a las fundaciones de interés privado y a las asociaciones si n fines de lucro, pese a que el artículo 710 del Código Fiscal, indica que quienes están obligados a presentar una declaración jurada de rentas son los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Este fallo es presentado nuevamente por los misma Sala y los mismos Magistrados de los anteriormente analizados, más como detalle curiosos, en cada uno actúo como ponente una persona distinta, y en ninguno hubo salvamento de votos.

Debo indicar con referencia a este fallo que coincido en el análisis de la Sala. Sin duda, como bien se explicaba en el fallo anterior, el principio de

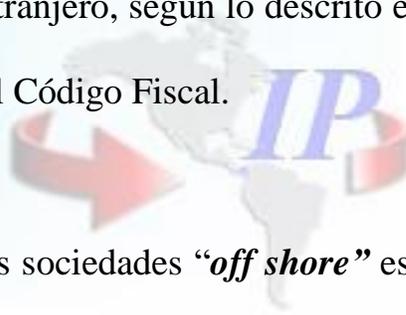
reserva legal no permite que ninguna fuente de derecho (incluyendo a la jurisprudencia) pueda considerar contribuyente a alguien que la Ley no lo haya estipulado así. En este caso muy particular, a sociedades sin fines de lucro y a las fundaciones de interés privado porque son personas jurídicas que no se dedican al ejercicio de la actividad comercial, no requieren avisos de operaciones y por ende a la luz del artículo 694 y 710 del Código Fiscal, no son contribuyentes ni deberán presentar declaración jurada de impuesto sobre la renta.

Trasladando este análisis al tema de las sociedades anónimas dedicadas al negocio “*off shore*”, y respetando las diferencias conceptuales que poseen estas sociedades con respecto a las fundaciones de interés privado y las asociaciones sin fines de lucro, pues las sociedades referidas si ejercen el comercio, aunque “**aparentemente**” no requieren aviso de operaciones, Ni las unas, ni las otras, reciben o perciben **renta gravable;** por lo cual no podrán ser consideradas contribuyentes, a no ser que una Ley Formal así lo designe.

CONCLUSIONES

Exponemos algunas conclusiones arribadas:

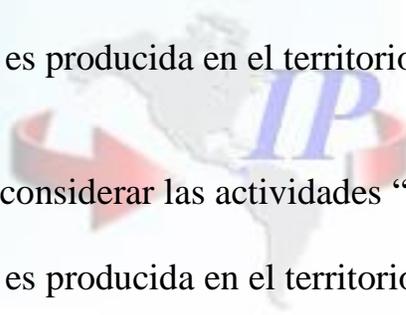
1. No existe en la legislación nacional ningún tipo de sociedades denominadas “*off shore*”. El término hace referencia a las sociedades (sin discriminar su clase) que se dedican a prestar servicios que desde la República de Panamá surten sus efectos en el extranjero, según lo descrito en el párrafo segundo del artículo 694 del Código Fiscal.
2. Las sociedades “*off shore*” es un término utilizado por la Doctrina y que ha sido diseminado por la práctica profesional entre abogados, contadores, financistas, banqueros, entre otros. El término está mal utilizado porque en la práctica a lo que hace referencia es a una



sociedad anónima (sociedades por acciones) con actividades comerciales exentas del pago del impuesto sobre la renta.

3. El término “*off shore*” ha sido estigmatizado a efecto de que denote características que faciliten la evasión o elusión fiscal de quienes utilicen las estructuras. Las malas prácticas tributarias de quienes se dedican a actividades de las descritas en el artículo 694 del Código Fiscal no son responsabilidad de la norma, sino de quien la utiliza.
4. La estigmatización de las estructuras societarias panameñas son uno de los motivos principales para que seamos considerados paraísos fiscales, y que las grandes potencias internacionales, nos agreguen en listas negras de países que faciliten la evasión fiscal cuando son los ciudadanos de estos países quienes hacen los ilícitos fiscales referidos, nos las sociedades.
5. Las mal denominadas sociedades “*off shore*” crean una exención fiscal en el impuesto sobre la renta en la República de Panamá, más debemos afirmar que las mismas ejercen actos de comercio a la luz del Derecho mercantil.

6. En lo particular no encontramos elementos de carácter mercantil que nos permitan concluir porque estas sociedades dedicadas exclusivamente al negocio “*off shore*” no requieren un aviso de operaciones para ejercer el comercio. Tampoco en la misma Ley de del aviso de operaciones (ley 5 de 2007) encontramos el fundamento de ello.
7. El único elemento que encontramos para sustentar la no necesidad del aviso de operaciones en las actividades de las sociedades “*off shore*” es el artículo 694 del Código Fiscal, por considerar las operaciones descritas en el párrafo 2 como actividades cuya renta no es producida en el territorio de la República de Panamá.
8. El considerar las actividades “*off shore*” como actividades cuya renta no es producida en el territorio de la República de Panamá, no es más que una ficción jurídica. **(procedimiento de la técnica jurídica mediante el cual, por ley, se toma por verdadero algo que no existe o que podría existir, pero se desconoce, para fundamentar**



en él un derecho, que deja de ser ficción para conformar una realidad jurídica⁸)

9. Las sociedades denominadas doctrinalmente como “*off shore*” en el ejercicio de sus actividades comerciales descritas en el párrafo 2 del artículo 694, no están sujetas al pago del impuesto sobre la renta, el de aviso de operaciones y el de dividendos, lo cual le crea ventajas de las más amplia establecidas en la legislación fiscal panameña.

10. En cuanto al tema de la inscripción en el Registro Único del Contribuyente (Ley 76 de 1976 y reformas) basados en la Ley, pareciera no ser requisito para las Sociedades Anónimas, Fundaciones de Interés Privado y asociaciones sin fines de lucro el tener que inscribirse, a la luz de que ninguno los casos antes indicados son Contribuyentes.

11. A nivel de la jurisprudencia nacional se ha reconocido la obligatoriedad que estas personas jurídicas, mencionadas en el

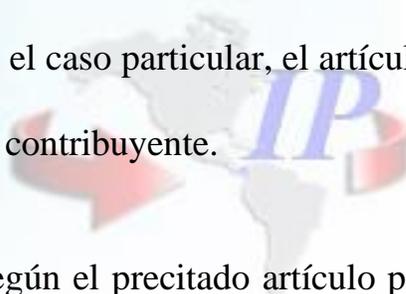
⁸ Extraído de la Enciclopedia Wiki pedia

numeral 10, tengan que inscribirse en el RUC como medida de mejor control, fiscalización y pago de la tasa única de personas jurídicas.

12. En lo personal consideramos que se hace necesario que estas personas jurídicas, antes indicadas, posean puedan incluirse dentro del RUC, no por considerárseles contribuyentes en el sentido que explica la norma del 694 del Código Fiscal, sino porque permite que la Dirección General de Ingresos pueda garantizar el control en los pagos de la Tasa única.

13. La calidad de Contribuyente es tutelada bajo el principio de reserva legal, es decir la Ley Formal establece quien ostenta esta categoría. En el caso particular, el artículo 694 establece los parámetros para ser un contribuyente.

14. Según el precitado artículo para obtener la calidad de contribuyente se requiere generar renta gravable en la República de Panamá, por principio de territorialidad.



15. Las denominadas sociedades “*off shore*” no generan renta gravable en República de Panamá, producto de la ficción descrita en el numeral 8 de estas conclusiones, por ende, no pueden ser consideradas contribuyentes.
16. Ninguna norma de menor jerarquía que la Ley podría establecer la categoría de contribuyente de las sociedades “*off shore*” tal cual se pudiera inferir del artículo 1 del Decreto Ejecutivo No.8 de 29 de enero de 2007.
17. Tampoco la jurisprudencia podría conceptualizar que las sociedades “*off shore*” son contribuyentes, tal cual lo estableció la sentencia de 23 de marzo de 2006 de la Sala Tercera del Corte, por demanda promovida por Alejandro Watson.
18. No le es atribuible a las sociedades “*off shore*” la obligación que indica el artículo 710 del Código Fiscal, correspondiente a la presentación de declaraciones juradas de rentas, toda vez que esta es una obligación inherente a los contribuyentes, y estas sociedades no lo son

19. Las denominadas sociedades “*off shore*” poseen obligaciones como llevar libros de contabilidad, tal cual se les exige a los contribuyentes, más no porque sea una obligación tributaria para ellos, sino porque en su calidad de sociedades anónimas, la Ley Mercantil se los exige.

20. Estas consideraciones están basadas en las sociedades anónimas dedicadas al negocio las sociedades “*off shore*” en un 100%, pues aquellas sociedades que realicen actividades mixtas, es decir, actividades locales o territoriales y actividades “*off shore*” se entienden que poseen la categoría de contribuyentes así como le son inherentes las obligaciones y derechos comunes a quienes ostentan tal categoría. Por ello es que en la declaración jurada de rentas se puede observar una línea para declarar actividades exentas, y es dedicada para quienes desarrollan ambos tipos de actividad comercial. En estos casos, definitivamente les es obligatorio la declaratoria de las actividades exentas para que la Administración tributaria pueda hacer una fiscalización total de las operaciones a las que la empresa se dedica y verificar el correcto pago de sus impuestos.

21. Correspondería, a nivel de recomendación, realizar una Ley especial para las personas jurídicas que no posean la calidad de contribuyentes, tendientes a delimitar sus responsabilidades para con la Administración Pública en general, respetándole su calidad de no contribuyentes, más determinando mecanismos que permitan a las autoridades correspondientes fiscalizar y normar sus actividades comerciales exentas.

