



EXPEDIENTE: 019-2023

El licenciado -----, actuando en su calidad de apoderado especial del señor -----, con el pasaporte n.º -----, presentó ante este Tribunal, Recurso de Apelación por Silencio Administrativo Negativo, contra la **Resolución n.º 201-7184 de 30 de septiembre de 2022**, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, en donde resolvió negar, la emisión del certificado de residencia fiscal al citado señor de nacionalidad española, para el período fiscal 2021.

A foja 2 del expediente de antecedente se observa un documento denominado FORM. 480-3 Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal de fecha 22 de diciembre de 2021, de igual forma, de foja 5 a la 10, se aprecia formal solicitud de emisión de certificado de Residencia Fiscal para el período fiscal 2021, presentada por intermedio del apoderado legal del señor -----
----- . Entre los motivos que sustentó la petición se establecieron los siguientes hechos que resumimos a continuación:

- Que su representado es de nacionalidad española y que durante el período fiscal 2021, mantuvo su residencia permanente de forma ininterrumpida en el domicilio ubicado en urbanización -----, -----, -----, corregimiento de -----, -----, según consta en el Contrato de arrendamiento celebrado entre la sociedad -----, y el señor -----.
- Que su representado inició labores para la empresa ----- sociedad anónima debidamente inscrita a Folio No -----, del Registro Público de Panamá, desde el día 08 de noviembre de 2014, tal como consta en la carta de trabajo fechada el 18 de noviembre de 2021, la cual se adjunta a la presente solicitud. Y que mediante carta de trabajo emitida por dicha sociedad se hace constar que el señor ---- desempeña el cargo de Gerente General, devengando un salario mensual por la suma de B/.3,500.00.
- Que su representado mantiene una vivienda permanente, así como su lugar de trabajo y, consecuentemente, su centro de intereses económicos dentro del territorio de la República de Panamá durante el período fiscal 2021.
- Finalmente el actor legal solicitó que se expida certificación de residencia fiscal para el período fiscal 2021 a favor de su representado, para ser utilizada ante las autoridades

fiscales del Reino de España para la aplicación Convenio entre el Gobierno de la República de Panamá y el Reino de España, para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta conforme la Ley n.º 22 de 30 de marzo de 2011, publicada en la Gaceta Oficial n.º 26754-B de 31 de marzo de 2011.

Posteriormente la Administración Tributaria mediante Auto n.º 750-2021 de 23 de diciembre de 2021, ordenó el saneamiento del trámite en vista que a su consideración la documentación presentada no cumplía con los criterios establecidos en el artículo 762-N del Código Fiscal y sus disposiciones reglamentarias, concediéndole el término de dos meses, a fin de que el solicitante aportara la siguiente documentación requerida:

1. Movimientos Migratorios expedidos por el Servicio Nacional de Migración del Ministerio de Gobierno y Justicia de la República de Panamá, a favor de -----.
2. Documentación que evidencie el centro de intereses vitales del solicitante en la República de Panamá.
3. Demás documentación necesaria para acreditar 1a residencia fiscal en la República de Panamá.

En respuesta a lo requerido por la Administración Tributaria, el 16 de mayo de 2022, el apoderado legal, presentó en término memorial, aportando la siguiente documentación: (Fs. 47 a la 126 del expediente de antecedentes)

1. Movimiento Migratorio expedido por el Servicio Nacional de Migración del señor -----.
2. Inscripción del señor ----- a la Dirección General de Ingresos.
3. Declaración de cambio de domicilio presentada en la Agencia Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda de España.
4. Certificado emitido por el Consulado de España en Panamá.
5. Declaraciones juradas de rentas de los períodos 2015 al 2020 de -----.
6. Declaración Jurada de Rentas de NO Residente presentada en la Agencia Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda de España.

II. RESOLUCIÓN ORIGINARIA.

La Administración Tributaria, mediante Resolución n.º 201-7184 de 30 de septiembre de 2022, resolvió negar la emisión del certificado de residencia fiscal para el período fiscal 2021, presentada por el actor legal, con fundamento en los siguientes motivos que seguidamente citamos: (Fs. 127-134 del expediente de antecedente).

En cuanto al análisis referente a la **Permanencia en el territorio nacional** indicó que;

- “... para determinar la condición de residente fiscal de una persona natural en la República de Panamá, es necesario que la DGI tenga certeza de que quien pide el certificado, permanece por más de 183 días corridos o alternos en un año fiscal o en el año inmediatamente anterior en el territorio nacional o si éste cuenta con acceso a una vivienda permanente de conformidad con el artículo 762-N del Código Fiscal de la República de Panamá.

A razón del hecho SEGUNDO, esta Dirección procedió a verificar los movimientos migratorios del solicitante, los cuales evidencian que, durante el año 2021, el mismo, estuvo 5 días, dentro del territorio nacional durante el año 2020 estuvo únicamente 2 días, lo cual contraviene a lo exigido por la norma respecto a la permanencia en el territorio por

más de ciento ochenta y tres (183) días corridos o alternos en un año fiscal o en el año inmediatamente anterior. Dicho esto, no podemos considerar que el señor -----, fue residente fiscal de la República de Panamá en el año 2021, debido a las cortas estancias en el territorio de la República de Panamá.”

Sobre el criterio de **que la persona tenga a su disposición de manera permanente una vivienda en el territorio de la República de Panamá, ya sea una casa, apartamento o habitación** señalo que;

- “Al incumplir el elemento inicial el solicitante puede fundamentar su petición bajo el siguiente elemento, que es demostrar que mantiene su vivienda permanente, tal como se indica según el artículo 762-N del Código Fiscal. Igualmente, se considerarán residentes fiscales de la República de Panamá aquellas personas naturales que hayan establecido su vivienda permanente en el territorio de la República de Panamá. (lo resaltado en negrita es nuestro).

(...)

La DGI interpreta el concepto de vivienda permanente como el centro de intereses vitales de la persona, ya sea que se trate de sus intereses económicos o familiares, por lo que el mero hecho de contar con una vivienda a su disposición ya sea como propietario o arrendatario, no supone que la persona califique inmediatamente como residente fiscal de Panamá, si no tiene un vínculo personal con dicha vivienda más allá del hecho de que puede disponer de la misma. (Nuestro énfasis).

La norma anterior muestra la relevancia del vínculo personal que debe tener un individuo con la vivienda que manifiesta ocupar de manera permanente, lo que se sobrepone al hecho de poder solamente disponer de la misma para estancias que no necesariamente impliquen continuidad y habitabilidad.”

Respecto a **que la persona tenga su centro de intereses económicos en el territorio de la República de Panamá** manifestó que:

- “Según consta en el hecho CUARTO, el solicitante aportó carta de referencia emitida por el Banco -----, por medio de la cual se hace constar que el mismo es cliente de dicha entidad; a su vez, consta carta emitida por el Gerente Financiero de la sociedad -----, donde se expone que el señor ----- mantiene remuneraciones en concepto de Salario como Gerente General de dicha sociedad, lo cual, si bien consideramos como un indicio de relaciones económicas con nuestro país, no podemos considerar este como un elemento probatorio contundente a la hora de tomar una postura favorable al solicitante, debido a que el mismo pasó demasiado tiempo fuera de nuestro territorio durante el período solicitado.

Debemos entender como centro de intereses económicos, el lugar donde se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios o desde donde administre sus bienes, incluso el lugar en que obtenga la mayor parte de sus rentas y los documentos presentados no demuestran estos aspectos.

Debido a lo anterior, esta Dirección estima que el factor de centro de intereses económicos en Panamá no es probado por el solicitante.”

En cuanto a **que la persona tenga su centro de intereses familiares en el territorio de la República de Panamá**, señalaron que;

- “Este último criterio tampoco fue evidenciado por el solicitante, puesto que no existe en el expediente elementos que confirmen que el señor -----, mantenga familiares en la República de Panamá.
Tomando en consideración los elementos de hecho, en adición al análisis previamente esbozado, esta Dirección estima que es contrario a las leyes acceder a la solicitud del señor -----, puesto que el mismo no logró probar su condición de residente fiscal de la República de Panamá para el período solicitado.”

III. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Como resultado del pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria mediante Resolución n.º 201-7184 de 30 de septiembre de 2022 y una vez notificada la misma, el sujeto pasivo otorgó poder especial al abogado -----, para que actuara en su representación, con el propósito de impugnar el acto originario, por medio de los recursos gubernativos que la ley coloca a su disposición para el ejercicio de hacer valer su derecho y en razón de ello, el apoderado presentó formal Recurso de Reconsideración el 14 de diciembre de 2022, y en su parte medular se refirió a los puntos analizados por el Fisco, argumentando lo siguiente: (Fs. 137- 154 del expediente de antecedente)

- El actor legal indica que;

“... entienden que uno de los criterios para determinar si una persona puede ser considerada como residente fiscal de una jurisdicción determinada radica en el período de tiempo que pase en dicha jurisdicción, como enuncia la Autoridad Fiscal. Sin embargo, frente a la inminente evolución de las maneras de hacer negocios, lo cual ha generado cada vez más modelos de negocios que no requieren la presencia física en determinado espacio para su ejecución, lo que trae como consecuencia una amplia libertad que permite la movilidad de las personas naturales, que evidentemente no fue concebida si quiera al momento de la introducción del concepto de la permanencia de 183 días en un país para poder ser considerada como residente fiscal,

Lo anterior, aunado a la dinámica sin precedentes de las relaciones laborales y familiares en un entorno cada vez más globalizado nos lleva a pensar que se encuentra desfasado el hecho de tomar como criterio primordial y único la permanencia en un país por 183 días.

*En ese sentido, consideramos que luego del análisis realizado por la Dirección General de Ingresos a los movimientos migratorios del Interesado, la Autoridad Fiscal tuvo que haber notado que nuestro mandante no permaneció por más de 183 días en ningún país durante el periodo 2020. Partiendo de lo enunciado en la doctrina, nuestro mandante no calificaría como residente en ninguna parte del mundo si todas las Autoridades Fiscales decidieran basar su análisis únicamente en dicho criterio. No obstante, muy por el contrario, nuestro mandante de manera voluntaria ha solicitado se le considere como residente fiscal en Panamá, debido a que cumple, desde el año 2015, con obligaciones inherentes a dicha calificación en la República de Panamá.
(...).*

- Igualmente indicó sobre el segundo punto analizado de la **disposición de manera permanente una vivienda que**, el estilo de vida y las exigencias de la naturaleza del negocio de su mandante conllevan como consecuencia que el mismo no pueda cumplir con el período de más de 183 días en ningún país, más esto no menoscaba el hecho de que nuestro mandante efectivamente adquirió un inmueble en Panamá, tal como queda evidenciada en las pruebas documentales aportadas, y durante el período 2021 se hizo cargo de todos los gastos de mantenimiento y utilidades inherentes a la tenencia a disposición de una vivienda (internet, electricidad, etc). Consideran que poca lógica tendría llevar a cabo pagos mensuales de distintas utilidades si el titular del inmueble no tuviese ningún interés ni vínculo personal con el mismo, motivo por el cual manifiestan su inconformidad con el análisis pobre por parte de la Dirección General de Ingresos al desestimar los documentos enunciados, otorgándole mayor importancia al conteo de los días transcurridos en Panamá.

Resaltaron, de igual forma, que es evidente que la adquisición y el arrendamiento de inmuebles en Panamá colaboran enormemente a la generación de renta de fuente panameña por parte de quien vende y arrienda, así como para las entidades que brindan los servicios de utilidades básicas. En ese sentido, consideramos que debe estimarse el aporte de inversión que realiza su mandante en provecho del país.

- De igual forma el abogado hace referencia al tercer punto analizado por la Administración Tributaria sobre el **centro de intereses económicos en Panamá**, alegando que, los argumentos esbozados por la Autoridad Fiscal en este punto siguen sin ser contundentes y carecen de profundidad factual (Sic) y doctrinal. Aunado a los hechos expuestos anteriormente y a la documentación que demuestra que su mandante cuenta con carné de residente permanente en Panamá.
- Además, alega el recurrente para concluir sobre la falta de demostración por parte de su mandante de la existencia de un vínculo familiar en Panamá que;

“Durante el transcurso de los elementos esbozados en el presente escrito ha quedado evidenciado que la normativa en plena vigencia que regula esta materia no expresa que los supuestos que deben cumplirse tienen un carácter de exclusividad. Es decir, que deben ser analizados en conjunto, tomando en cuenta el contexto de vida de cada petionario. Aunado a esto, ha quedado evidenciado que los criterios primordiales para la determinación de si una persona puede o no calificar como residente fiscal en Panamá son dos: (i) permanecer en Panamá más de 183 días y (ii) de no ser posible demostrar lo anterior, que se demuestre que el petionario cuenta con una vivienda permanente en Panamá.

Así las cosas, consideramos que si bien la existencia de un vínculo familiar en Panamá puede dar sustento adicional en los casos en que efectivamente exista, somos de la opinión que la inexistencia de ese vínculo familiar en Panamá no debe ser usado como argumento para rechazar una solicitud de esta naturaleza.

En ese sentido, consideramos que la Dirección General de Ingresos no ha debido si quiera tomar en cuenta este factor, máxime de que nuestro poderdante en ningún momento (ni con la presentación de la solicitud original ni mediante el escrito de subsanación) afirmó poseer un vínculo familiar en Panamá.” (Sic)

En atención a las consideraciones expuestas, el apoderado solicitó a la Administración Tributaria revocar la resolución originaria y adujo en el recurso pruebas documentales, haciendo referencia a las aportadas y que reposan en el expediente contentivo.

IV. RECURSO DE APELACIÓN POR SILENCIO ADMINISTRATIVO.

Transcurrido el plazo de dos meses, sin que se pronunciara la Administración Tributaria sobre el Recurso de Reconsideración interpuesto el 14 de diciembre de 2022, el licenciado -----, actuando en su calidad de apoderado especial del señor -----, invocó el Silencio Administrativo Negativo, presentando el Recurso de Apelación de forma directa ante el Tribunal Administrativo Tributario, el día 1 de marzo de 2023 (Fs. 1-19 del expediente del Tribunal), en donde reiteran los criterios vertidos en el Recurso de Reconsideración, así como las mismas pruebas aducidas y solicita se revoque y deje sin efecto el acto impugnado.

V. ADMISIÓN Y TRASLADO.

Una vez admitido el Recurso de Apelación, mediante resolución administrativa TAT-ADM-052 de 8 de mayo de 2023, se le corrió traslado a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, quién, mediante apoderado especial presentó Escrito de Oposición en tiempo oportuno, a través de la licenciada -----, quien se opuso al Recurso de Apelación (Fs. 27-33 del expediente del Tribunal), reiterando los hechos previamente vertidos en el acto originario de la Administración Tributaria.

VI. PRUEBAS Y ALEGATOS.

Finalizada la fase de admisión y traslado de la demanda a la contraparte, este Tribunal procedió a evaluar la admisibilidad de cada una de las pruebas enunciadas en el Recurso de Reconsideración y en el Recurso de Apelación, a través de la Resolución n.º TAT-PR-096 de 23 de noviembre de 2023 y a su vez, concedió el término de cinco (5) días hábiles una vez notificada la referida resolución para que las partes presentaran sus alegaciones finales (Fs. 34-36 del expediente del Tribunal). Sin embargo, solamente el apoderado sustituto del Fisco presentó sus alegatos a la presente causa administrativa en tiempo oportuno el día 21 de diciembre de 2023, ante la Secretaría de Trámites de este Tribunal, el cual reposa de foja 38 a la 45 del expediente del Tribunal, en donde señala algunos de los argumentos expuestos en las etapas procesales precedentes y examinados en líneas anteriores, adicionando jurisprudencia emitida por este Tribunal relativos al concepto de vivienda permanente.

VII. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL.

Luego de revisar los argumentos planteados por el recurrente y la Administración Tributaria, así como del análisis de las piezas procesales contenidas en el expediente en cuestión, el Tribunal considera que la controversia se centra en determinar si el señor -----, es residente fiscal de la República de Panamá y si cumplió o no, con los requisitos preceptuados en el Código Fiscal, para la emisión del certificado de residencia fiscal que solicitó ante la Autoridad Fiscal, específicamente el establecimiento de vivienda permanente en la República de Panamá.

Así entonces, observamos que de foja 127 a la 134 del expediente de antecedente, consta acto originario, donde se negó el certificado de residencia fiscal al señor -----, de nacionalidad española, en virtud que el solicitante primeramente no permaneció por más de 183 días en territorio nacional, ni demostró la habitualidad de una vivienda permanente, así como tampoco probó que tuviera su centro de intereses económicos y familiares en el territorio de la República de Panamá.

Por su parte, el apoderado legal dentro de sus argumentos plantea e interpreta que el artículo 762-N del Código Fiscal, es claro y no restringe la cualidad de residente fiscal únicamente para aquella persona natural que cumple con el requisito de los 183 días, sino que establece que “igualmente” será considerado como residente fiscal en la República de Panamá aquel que haya establecido su vivienda permanente en Panamá. Y que el legislador claramente eleva a la misma categoría y parece otorgarle el mismo rango de validez e importancia al requisito de poseer una vivienda permanente en Panamá al usar el vocablo “igualmente”, resultando claro que el artículo no tiene

la intención de excluir o restarle relevancia al criterio de tener a su disposición una vivienda permanente en Panamá.

En ese orden de ideas, resulta necesario referirnos a la normativa que establece los criterios aplicables al caso en estudio, que es el artículo 762-N del Código Fiscal y el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013, que establece lo siguiente:

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

Con base al artículo 762-N del Código Fiscal, podemos determinar dos formas para que las personas naturales puedan aplicar a la residencia fiscal en Panamá, ya que la palabra “**igualmente**”, debe interpretarse según la RAE como sinónimo de “**también**”, es decir que, si no se cumple con la primera condición o requisito, puede también aplicarse por el otro.

Así las cosas, del artículo anterior podemos identificar las dos formas o criterios para que una persona natural pueda considerarse como residente fiscal en Panamá:

- **Permanencia de días:** Cuando la persona natural permanece dentro del territorio nacional por más de 183 corridos o alternos en un año fiscal o año inmediatamente anterior; o
- **Vivienda permanente:** Cuando la persona natural haya establecido una vivienda permanente en el territorio de la República de Panamá.

Ahora bien, vemos que el artículo 762-N del Código Fiscal no proporciona una definición de “residencia fiscal” ni de “vivienda permanente” y únicamente se limita a pautar los dos criterios para determinar quiénes deben considerarse residentes fiscales en la República de Panamá. No obstante, la normativa reglamentaria el Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013, establece en su artículo 10, que, para la residencia fiscal de persona natural, se tomarán en cuenta tres factores para concluir que se mantiene una **vivienda permanente** en la República de Panamá:

“Artículo 10: Residencia Fiscal de personas naturales. Sin perjuicio de otros factores que permitan concluir que una persona natural ha establecido **su vivienda permanente** en la República de Panamá, para determinar la residencia fiscal se tomarán en cuenta los siguientes factores:

1. Que la persona tenga a su disposición de **manera permanente una vivienda** en el territorio de la República de Panamá; ya sea una casa, apartamento o habitación;
2. Que la persona tenga su **centro de intereses económicos** en el territorio de la República de Panamá;
3. Que la persona tenga su **centro de intereses familiares** en el territorio de la República de Panamá.” (Énfasis y subrayado es nuestro).

En ese orden jerárquico, como último punto en la normativa, vemos que la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, por la cual se regulan las solicitudes de Certificados de Residencia

Fiscal para las personas naturales y jurídicas de la República de Panamá, en su parte de considerando, establece que se hace necesario dejar sentados los criterios administrativos que la Dirección General de Ingresos aplica al momento de resolver una solicitud de residencia fiscal, y en su artículo quinto establece lo siguiente:

“QUINTO: ELEMENTOS BAJO ANÁLISIS DE SOLICITUDES DE PERSONAS NATURALES: Las personas naturales deben probar en **primer lugar**, que han permanecido en el territorio nacional por más de 183 días, corridos o alternos, en el año fiscal para la cual solicitan el Certificado de Residencia Fiscal, **y de no ser posible**, que han establecido su **vivienda permanente** en la República de Panamá.

La DGI interpreta el concepto de vivienda permanente como **el centro de intereses vitales** de la persona, ya sea que se trate de sus intereses económicos o familiares, por lo que el mero hecho de contar con una vivienda a su disposición, ya sea como propietario o arrendatario, no supone que la persona califique inmediatamente como residente fiscal de Panamá, si no tiene vínculo personal con dicha vivienda, más allá del hecho de que pueda disponer de la misma.”
(Énfasis y subrayado es nuestro).

Precisado el marco legal regulatorio de los certificados de residencia fiscal para las personas naturales, criterio este considerado por la Administración Tributaria como base para emitir concepto sobre lo petitionado por el actor legal, procedemos con el análisis detallado de cada uno de los factores que disponen dicha excerta legal.

En virtud de lo anteriormente expuesto, podemos indicar que la residencia fiscal se sustenta en la existencia de un vínculo sustancial entre una persona natural en el caso que nos ocupa y una jurisdicción fiscal determinada. En ese sentido, uno de los elementos en la mayor parte de las jurisdicciones fiscales, es la presencia física superior a ciento ochenta y tres (183) días, la cual garantiza que el peticionario haya permanecido la mayor parte del período en dicha jurisdicción, lo cual se puede constatar con el movimiento migratorio expedido por el Servicio Nacional de Migración.

Al respecto cabe señalar que ésta primera condición, es decir, la permanencia superior a ciento ochenta y tres (183) días, no fue cumplida, pues así ha sido aceptado tanto por el solicitante y la Administración Tributaria a lo largo del proceso, ya que ha quedado evidenciado que el señor ---, solamente estuvo dos (2) días en la República de Panamá durante el período 2020 y cinco (5) días durante el período 2021, por lo que este Tribunal no debe ahondar en este punto (Fs. 131, 142 a la 143 del expediente de antecedente).

Ahora bien, según el artículo 762-N citado en líneas anteriores, también establece que, **igualmente** se considera residente fiscal a las personas que **mantengan vivienda permanente** en el territorio de la República de Panamá, en concordancia con el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013, el cual establece que, para la residencia fiscal de persona natural, se tomarán en cuenta 3 factores para concluir que se mantiene una vivienda permanente. Por otro lado, también vemos que el artículo quinto de la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, establece que “de no ser posible” la probanza de la permanencia de 183 días, **se debe determinar**

si la persona mantiene una vivienda permanente. Lo anterior, le vemos el sentido o punto de vista lógico, ya que las administraciones tributarias deben ser conscientes que nos encontramos en un mundo globalizado, en donde personas naturales ya sea por sus actividades comerciales, profesión o negocios, no pueden permanecer en un solo país por más de 183 días, por lo que resulta lógico mantener otros factores o criterios para aplicar a la residencia fiscal de un país. Sobre el particular y en virtud de que el solicitante, según acto originario no pudo probar la **permanencia física de 183 días** dentro del territorio panameño, debemos verificar como segundo punto si el señor ----- mantiene una **vivienda permanente en nuestro país**, considerando los factores establecidos en el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013, junto con los criterios administrativos establecidos en la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016 antes citados, conforme a los argumentos de las partes y el caudal probatorio, a fin de determinar la existencia del vínculo personal exigido en la normativa, entre el contribuyente y la vivienda permanente, y si califica o no como residente fiscal en el período fiscal solicitado.

Factores según artículo 10 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013:

1. Disposición de manera permanente una vivienda en el territorio de la República de Panamá; ya sea una casa, apartamento o habitación.

En la solicitud presentada por el apoderado legal del contribuyente, se solicitó al Fisco que se le emita el certificado de residencia fiscal para el período fiscal 2021 a su apoderado, toda vez que, a su criterio mantiene vivienda permanente de forma ininterrumpida en el domicilio ubicado en urbanización -----, -----, -----, corregimiento de -----, -----, según consta en el contrato de arrendamiento celebrado entre la sociedad -----, y su representado, además que tiene su centro de intereses económicos en el país.

Al respecto, y considerando que se trata de un certificado solicitado para ser utilizado para la aplicación del Convenio de doble Tributación entre Panamá y España, es importante indicar lo que señala el artículo 4 del modelo de OCDE (2017) que se refieren al carácter permanente de la vivienda, en los siguientes términos:

“13. En lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento en propiedad o en alquiler, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para el alojamiento esté a su disposición en todo momento de forma continuada y no ocasionalmente para estancias que, por razones que motiven, han de ser necesariamente corta duración (viajes de placer, negocios, estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc) ...”. *(Subrayado es nuestro)*.

Por su parte, los párrafos 14 y 15 de los comentarios al mismo artículo hacen referencia al centro de intereses vitales, como el “Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas” profundizando que “se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la

localización de su actividad económica, el lugar desde el que administra su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso que realicen las personas físicas. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de conservar la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de intereses vitales en el primer Estado.”

En lo que respecta al acceso de una vivienda permanente y centro de intereses económicos o familiares en la República de Panamá, dicho concepto si bien no se encuentra en la normativa del Código Fiscal, el mismo fue detallado por la Dirección General de Ingresos en el artículo quinto de la Resolución 201-0354 de 13 de enero de 2016 antes citado, expuesto también por esta superioridad en reiterados pronunciamientos, y que indica que la DGI, interpreta el concepto de vivienda permanente como, *“el centro de intereses vitales de la persona, ya sea que se trate de intereses económicos o familiares, por lo que el mero hecho de contar con una vivienda a su disposición, ya sea como propietario o arrendatario no supone que la persona califique inmediatamente como residente fiscal de Panamá, si no tiene un vínculo personal con dicha vivienda, más allá del hecho de que puede disponer de la misma.”*

En otras palabras, podemos decir que no tendría sentido considerar una persona natural como residente fiscal, por el solo hecho de mantener una vivienda dentro del territorio panameño, ya que de ser así, cualquier persona podría arrendar o comprar un bien inmueble en Panamá a su nombre, sin realmente hacer el uso habitual y continuo de este, ni mantener un vínculo personal, económico o familiar y es precisamente por este hecho, que consideramos que la intención de la norma establecida dentro del artículo 10 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013, al considerar 3 factores, es que estos deben analizarse de manera conjunta, para así determinar si una persona natural es residente fiscal por el hecho de mantener una vivienda en Panamá.

Así las cosas, si bien es cierto consta dentro del expediente de marras, contrato de arrendamiento (Fs. 26-28 del expediente de antecedente), celebrado entre la sociedad -----, y el señor -----, lo cual demuestra que mantuvo arrendado un apartamento, no obstante, estos aspectos no demuestran de forma fehaciente que en dicha unidad departamental sea o fue habitada o usada de manera habitual, permanente y en condición de continuidad por parte del solicitante, en donde la persona natural tenga su centro de intereses vitales, en el cual exista un vínculo que demuestre habitualidad o habitabilidad en el mismo o un vínculo familiar, motivo por la cual, no cumple con lo establecido en la norma fiscal por sí solo y corresponde verificar los demás factores.

2. Centro de intereses económicos.

En cuanto al criterio relacionado con el centro de intereses económicos en Panamá, vemos que el solicitante presentó diversas pruebas, no obstante, referente al punto del centro de interés económico, podemos enlistar las siguientes:

- Certificación de Contador Público Autorizado donde se evidencia los ingresos recibidos por el señor ----- en concepto de salario y dividendos de la sociedad -----
- Certificación de salario emitida por ----- donde se evidencia el salario devengado por -----.
- Certificación emitida por -----, S.A., donde certifica las líneas de créditos y cuenta de ahorro y corriente que mantiene vigente el señor ----- en la República de Panamá.

De las pruebas aportadas, se desprende que el contribuyente de alguna manera mantiene un vínculo económico con la República de Panamá, ya que generó una fuente de ingresos provenientes de territorio panameño y declara renta de los ingresos percibidos.

No obstante, lo indicado en el párrafo anterior nos lleva a la siguiente interrogante ¿es realmente Panamá su centro o núcleo principal de intereses económico, por el solo hecho de mantener ingresos o realizar actividades comerciales? En ese sentido, consideramos hacer un espacio y citar doctrina referente a qué debemos entender por centro de intereses económico. Al respecto, consideramos oportuno citar un artículo denominado, “*La noción de residencia fiscal en la doctrina de los Tribunales. Residencia de las personas físicas*” de ----- --del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, en donde dentro de este, se cita al autor Espinosa de los Monteros y su libro, “Fiscalidad internacional en los desplazamientos de las personas físicas: Régimen de expatriados y de personas que adquieren la residencia fiscal en España, VII Curso Avanzado de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019”, veamos:

“¿**Qué entendemos por centro de intereses económicos?** En consonancia con lo señalado por Espinosa de los Monteros (2019), se trata de un concepto indeterminado, pudiendo atender a dos teorías: “**Teoría Rentista**” y “**Teoría Patrimonialista**”, en función de las cuales concretar dónde se encuentra el centro de intereses económicos.

Si atendemos a la “teoría rentista”, el centro de intereses profesionales o económicos de una persona estaría localizado en el lugar donde dicha persona **generase la mayor parte de su renta**. Así, señala el autor, si su mayor fuente de renta estuviera compuesta por rendimientos del trabajo, **la fuente u origen de los mismos no dependería del lugar de residencia del pagador sino del lugar de prestación del trabajo** que dichos rendimientos retribuyen.

...

De acuerdo con la **teoría denominada “patrimonialista”**, el centro de intereses profesionales o económicos de una persona estaría localizado en el lugar en el que se encontrasen situados la mayoría de los bienes patrimoniales de dicha persona. Igualmente debe atenderse no solo al centro de intereses directo, sino también a los intereses económicos que indirectamente posea la persona física **en cada país**, de conformidad con lo señalado expresamente por la norma citada. De este modo se trata de salvaguardar aquellas situaciones en las que el contribuyente pretendiera evitar la tributación en territorio español a través de sociedades interpuestas domiciliadas en el extranjero que posean bienes en España.

De todo lo expuesto se deduce que, a falta de una definición más precisa, **el núcleo de intereses del contribuyente puede entenderse como el lugar donde**

se concentre la mayor parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, o desde donde administre sus bienes. También puede admitirse como el lugar en que se obtenga la mayor parte de sus rentas.”

De la doctrina antes señalada, podemos concluir que, para determinar el centro de intereses económicos de una persona natural, se debe analizar si la persona mantiene la mayor parte de sus ingresos dentro de un país (teoría rentista) o si la persona mantiene la mayor parte de sus bienes patrimoniales dentro de un país (teoría patrimonialista).

Evidentemente para analizar en donde se encuentra la mayor o principal fuente de rentas o de bienes patrimoniales, si bien la normativa no establece una serie de requisitos específicos, a nuestro criterio los solicitantes que deseen obtener un certificado de residencia fiscal deben presentar pruebas que demuestren sus fuentes de ingresos y declaraciones de ambos países, para así la administración tributaria poder concluir en cual de ambos países se concentra el principal núcleo de intereses económicos.

En esa misma línea de ideas, debemos indicar que se aportó como prueba dos certificaciones, la primera emitida por Contador Público Autorizado, dirigida a la Administración Tributaria, donde indicó que el señor ----- recibió ingresos en concepto de salario y dividendos de la sociedad ----- en los últimos años, y la segunda certificación emitida por el gerente financiero de la sociedad ----- donde indicó que el señor ----- recibió remuneración en concepto de salario y prima de producción (Fs. 29 y 32 del expediente de antecedente), así como también una nota notariada de -----, donde informa que el señor ----- mantiene tres cuentas bancarias y dos tarjetas de crédito (Foja 34 del expediente de antecedente). En tal sentido, este Tribunal coincide con la Administración Tributaria, toda vez que los elementos probatorios antes señalados constituyen un indicio de las relaciones económicas en nuestro país.

Por otro lado, también debemos mencionar que en respuesta a saneamiento decretado mediante Auto n.º 750-2021 de 23 de diciembre de 2021, el apoderado legal del contribuyente presentó copia simple de los documentos denominados; *Declaración de cambio de domicilio presentada en la Agencia Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda de España (dicho documento no se observa la fecha o período); Certificado emitido por el Consulado de España en Panamá (se observa que es del año 2015); y Declaración Jurada de Rentas de NO Residente presentada en la Agencia Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda de España (se observa que dicho declarante es -----, y corresponde al ejercicio (Sic) 2015).* En consecuencia y como podemos apreciar el actor legal no solo debió haber presentado pruebas que demuestren sus fuentes de ingresos del período 2021 en Panamá, sino, también las declaraciones y certificaciones de la Administración Tributaria de España del período 2021, y no solamente las pruebas del período 2015, para así poder concluir en cual de ambos países se concentra el principal núcleo de intereses económicos.

Así las cosas, debemos concluir que, si bien el solicitante ha demostrado una relación o vínculo económico con la República de Panamá, esto no demuestra que nuestro país sea su principal centro de intereses económicos.

3. Centro de intereses familiares.

Finalmente, con relación al centro de intereses familiares en la República de Panamá, este último aspecto tampoco fue probado ni alegado por el solicitante, ya que, en el expediente no se acredita elementos que comprueben que el señor ----- mantenga familiares en el territorio nacional, a contrario sensu el apoderado legal señalo en sus escritos de reconsideración y apelación que su representado posee residencia en Guayaquil (República del Ecuador) donde reside su esposa pero en cómputos anuales y por motivos profesionales pasa mucho más tiempo fuera de ella que residiendo en Ecuador, además que, este factor no fue alegado como argumento principal para la obtención del certificado de residencia fiscal en favor del solicitante para el período 2021, toda vez que tal y como señalamos a inicio de las consideraciones del Tribunal, el recurrente basó su petición en que su representado poseía su centro de intereses económicos y vitales en la República de Panamá y que además cuenta con un vivienda permanente en el territorio nacional, puntos que ya fueron desarrollados en los párrafos anteriores.

Sobre el particular, consideramos oportuno hacer referencia a los precedentes de este Tribunal Administrativo Tributario en cuanto al tema, específicamente la Resolución n.º TAT-RF-020 de 12 de febrero de 2020, en donde se señaló lo siguiente:

“Al respecto debemos recordar que, tal como señalamos previamente, el concepto de vivienda permanente y centro de intereses vitales se incorpora a los convenios para evitar la Doble Imposición, y posteriormente, a nuestra legislación doméstica, como elemento complementario, para aquellos casos en que no se cumple con el criterio primario, según nuestra legislación, como lo es la presencia física.

En virtud de las consideraciones anteriores, nos parece que mezclar ambos criterios, resulta confuso para el universo de contribuyentes, y según nuestro análisis, la norma no ordena la aplicación compuesta de ambos criterios, más bien apunta a su aplicación subsidiaria, al señalar, de forma expresa, que se deberá comprobar, primero, que se cumplió con el requisito de presencia física, y en caso contrario, proceder con los elementos relacionados con la vivienda permanente.

...

En este caso, si bien se observa la existencia de una vivienda a disposición, el pago de servicios básicos, y la existencia de una relación laboral, el análisis integral del caudal probatorio no brinda suficientes elementos de convicción a favor de la solicitud del contribuyente, por lo siguientes motivos:

- a. A Diferencia del período 2017, se solicitó la certificación migratoria que evidenció el poco tiempo pasado por el solicitante en nuestro país, lo cual, si bien no es el único elemento a considerar, le resta fuerza a la existencia del “vínculo personal con la vivienda”, en los términos indicados en la Resolución n.º 201-0354 de 13 de enero de 2016, considerando además, que se aportó poca evidencia material en este sentido, más allá del contrato de arrendamiento y los comprobantes de pago de energía eléctrica.*
- b. En relación con el centro de intereses económicos, el contrato aportado no indica el lugar de prestación de servicio, ni se aportaron evidencias en este sentido, ni la existencia de subordinación jurídica o dependencia*

económica, que demuestren la presencia de vínculos estrechos con nuestro país, que es lo que persigue la normativa.

Como corolario de lo anterior, consideramos que, en este caso, no se han aportado suficientes elementos que permitan comprobar fehacientemente, que el contribuyente cuenta con una vivienda permanente en nuestro país, más allá de que la misma se encuentre a su disposición, aunado a la carencia de intereses económicos y familiares importantes en nuestro país, razones que nos llevan a confirmar la decisión tomada por la Administración Tributaria. (Subrayado es nuestro).

En ese contexto, observamos que el apoderado sustituto del Fisco en sus alegaciones finales ha indicado que según su investigación, a través de las páginas _____ y _____, el señor _____, ostenta un cargo de Presidente de la “Fundación Liderar con Sentido”, estrategia político speaker internacional, donde ha trabajado en más de 450 campañas electorales que lo han posicionado como uno de los cinco (5) mejores consultores de estrategia política del mundo, información que ha sido verificada y corroborada, no obstante lo anterior, concatenado al hecho que el señor _____, solamente estuvo cinco (5) días durante el período 2021 en Panamá, debemos coincidir con lo que ha venido manifestando la Administración Tributaria, en el sentido de que el recurrente no ha presentado pruebas que demuestren fehacientemente su estatus de residente fiscal. Así las cosas, es preciso señalar la importancia probatoria que establece taxativamente el artículo 150 de la Ley 38 del 31 de julio de 2000, aplicable supletoriamente al Procedimiento Fiscal Ordinario por mandato del artículo 1194 del Código Fiscal, que a continuación se transcribe:

“Artículo 150. Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que les son favorables. No requieren prueba los hechos afirmados por una parte y admitidos por la contraria, respecto a los cuales la ley no exige prueba específica; los hechos notorios; los que estén amparados por una presunción de derecho, y el derecho escrito que rige en la Nación o en los municipios. Se prohíbe a la Administración Pública solicitar o requerir del peticionario documentos que reposen, por cualquier causa, en sus archivos, y que el interesado invoque como fundamento de su petición.” (El énfasis subrayado es nuestro)

Es necesario entonces probar lo que se aduce, ya que este Tribunal Administrativo Tributario no puede estimar las pretensiones del recurrente basándose solo en las declaraciones vertidas en sus escritos y en este caso el recurrente, no aportó las pruebas necesarias. Por lo anterior, somos del criterio que el *onus probandi* es del sujeto pasivo, el cual debió presentar en su recurso de reconsideración y desvirtuar lo alegado por la Autoridad Tributaria, lo cual no hizo.

Por otra parte, es importante dejar claro al actor legal que, con relación a las solicitudes de residencia fiscal, que la Resolución 201-0354 de 13 de enero de 2016, expedida por la Dirección General de Ingresos, por la cual se regulan las solicitudes de Certificados de Residencia Fiscal para las personas naturales o jurídicas en la República de Panamá, en su artículo 4 establece lo siguiente:

“CUARTO: CARGA DE LA PRUEBA. El solicitante tendrá la carga de la prueba, por lo que deberá probar, a satisfacción de la DGI, que cumple con los

requisitos legales para ser considerado residente fiscal de la República de Panamá. **El solicitante podrá apoyar su petición no sólo en pruebas documentales, sino también en la doctrina y aportar todas aquellas pruebas incluyendo las periciales, que mejor sustenten su petición.**

Cada solicitud presentada será tramitada de forma independiente.” (Énfasis y subrayado es nuestro)

Del artículo citado se desprende que todo solicitante podrá apoyar su petición no sólo en pruebas documentales, sino también en la doctrina y aportar todas aquellas pruebas incluyendo las periciales, que mejor sustenten su petición. En virtud de ello, esta superioridad al observar y analizar las piezas procesales y el material probatorio adjuntado por la apoderada legal junto con el memorial de solicitud de residencia fiscal, en favor del señor ----- y demás documentos que forman parte del expediente de antecedentes, además de que el petionario no permaneció por más de 183 días corridos o alternos en un año fiscal o en el año inmediatamente anterior en la República de Panamá, conforme lo establece en el artículo 762-N del Código Fiscal, se ha podido constatar que tampoco demostró el segundo criterio para aplicar a la residencia fiscal, el cual es la vivienda permanente, ya que no mantiene los 3 factores de este criterio que recae en la habitualidad en sus actividades empresariales o profesionales, ni en las relaciones familiares y sociales que nos demuestre que mantiene un centro principal y vital de interés económico y familiar en el suelo panameño.

Por último, debemos resaltar lo expresado por la Administración Tributaria en sus alegatos de conclusión, en cuanto la relevancia del certificado de residencia fiscal, puesto que el mismo puede ser utilizado para presentarlo ante otras jurisdicciones fiscales, lo cual puede tener como consecuencia final que la persona a quien se le otorgue en la República de Panamá el estatus de residente fiscal, logre reducir su carga impositiva del impuesto sobre la renta en otros países y en algunos casos también la del impuesto al patrimonio. Por lo cual, la calidad de residente fiscal debe ser analizada de manera íntegra para la emisión del certificado, a fin de mantener la seguridad jurídica de la República de Panamá.

Así las cosas, concluimos que la carga de la prueba en este tipo de peticiones o solicitudes recae en el solicitante, el cual que debe comprobar que en efecto cumple con los requisitos establecidos en las normas legales fiscales y reglamentarias, para ser considerado residente fiscal de la República de Panamá y con base a las consideraciones señaladas en párrafos que anteceden esta superioridad procede a confirmar el acto originario emitido por la Administración Tributaria mediante la Resolución n.º 201-7184 de 30 de septiembre de 2022.

PARTE RESOLUTIVA

Por lo que antecede, el TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, en Pleno, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, dispone:

PRIMERO: CONFIRMAR en todas sus partes la **Resolución n.º 201-7184 de 30 de septiembre de 2022**, expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual resolvió **NEGAR** la emisión del certificado de residencia fiscal de la República

de Panamá, al señor -----, de nacionalidad española, con el pasaporte N.º -
-----, correspondiente al período fiscal 2021.

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

TERCERO: ADVERTIR al contribuyente, que con la presente resolución se agota la Vía Gubernativa, por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativa de la Corte Suprema de Justicia.

CUARTO: COMUNICAR a las partes que la presente resolución rige a partir de su notificación.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículo 156 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010; Artículo 762-N del Código Fiscal; artículo 10 del Decreto Ejecutivo 958 de 7 de agosto de 2013; Resolución 201-0354 de 13 de enero de 2016 y artículo 150 de la Ley 38 de 2000.

Notifíquese y Cúmplase,

(Fdo.) ANEL JESÚS MIRANDA BATISTA
Magistrado

**(Fdo.) RAFAEL BROWN RANGEL
DE PUY**
Magistrado

(Fdo.) MARÍA ELENA MORENO
Magistrada

(Fdo.) ANTONIO JOSÉ OSORIO
Secretario General