

Panamá, 5 de febrero de 2014  
Nota No. 201-01-770

Licenciado

Ciudad.-

Estimado Licenciado

De acuerdo a la consulta jurídica sobre el régimen tributario aplicable a fletes de transporte internacional aéreo percibidos por aerolíneas a bien extranjeras, que ha tenido formularnos, a continuación detallamos las consideraciones pertinentes:

#### CONSULTAS:

**Consulta 1:** "¿Se constituye un establecimiento permanente para las aerolíneas extranjeras?"

**Consulta 2:** "En caso de que se constituyere un establecimiento permanente, ¿quién liquidaría el impuesto sobre la renta y qué ingresos y deducciones serían atribuibles al establecimiento permanente?"

**Consulta 3:** "¿Debe el operador de la terminal en Panamá retener en la fuente el ingreso de la aerolínea extranjera por el servicio prestado por la aerolínea extranjera hasta aterrizar en terminal panameña?"

#### ANÁLISIS:

##### I. Parágrafo 1, Artículo 694 del Código Fiscal:

**PARÁGRAFO 1. Se considerará renta gravable producida dentro del territorio de la República de Panamá:**

...  
**c. Los ingresos obtenidos por las empresas de transporte internacional en la parte que corresponde a los fletes, pasajes, cargas y otros servicios cuyo origen o destino final sea la República de Panamá, independientemente del lugar de constitución o domicilio.**

...  
**e. La recibida por personas naturales o jurídicas cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá producto de cualquier servicio o acto, documentado o no, que beneficie a personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, ubicadas dentro de la República de Panamá lo que incluye, pero no se limita a honorarios e ingresos por derechos de autor, regalías, derechos de llave, marcas de fábrica o de comercio, patentes de invención, know-how, conocimientos tecnológicos y científicos, secretos industriales o comerciales, en la medida en que dichos servicios incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o la conservación de esta y su erogación haya sido considerada como gastos deducibles por la persona que los recibió.**

**Para los efectos de este literal, la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, ubicada en el territorio de la República de Panamá que se beneficie**

con el servicio o acto de que se trate, deberá aplicar las tarifas generales establecidas en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, sobre el cincuenta por ciento (50%) de la suma a ser remitida. Este deber de retención no aplicará, en el evento de que la persona natural o jurídica cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá, se haya registrado como contribuyente del Impuesto sobre la Renta ante la Dirección General de Ingresos.

Las personas naturales o jurídicas que, por razón de sus actividades de negocios, desarrollen operaciones fuera del territorio nacional que le sean requeridas para la generación de renta declarada en la República de Panamá no estarán sujetas a efectuar la retención sobre los pagos que efectúen por aquellos bienes y servicios que se financien, contraten o ejecuten totalmente fuera del territorio nacional, los cuales no deberán considerarse como renta gravable. (El subrayado es nuestro).

## II. Artículo 762-M del Código Fiscal:

Artículo 762-M. Establecimiento permanente. Se considera que las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero realizan operaciones en la República de Panamá por medio de un establecimiento permanente cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante posean en el territorio panameño cualquier local o lugar fijo de negocios o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad.

...  
Cuando una persona, distinta a un mandatario o agente actuando de manera independiente, actúe por cuenta de personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero, y dicho mandatario o agente detente y ejerza habitualmente en la República de Panamá poderes que le faculiten para concluir contratos en nombre de estas personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero, se considerará que estas tienen un establecimiento permanente en la República de Panamá, respecto de las actividades que dicho mandatario o agente realice para dichas personas.

No se considerará que las personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero tienen establecimiento permanente en la República de Panamá por el simple hecho de que realicen sus actividades en territorio nacional por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente de carácter independiente, siempre que estos corredores, comisionistas generales o agentes actúen dentro del marco ordinario de sus actividades.

El establecimiento permanente o base fija será considerado sujeto del impuesto sobre la renta y tributará por la renta de fuente panameña que le sea atribuible, de conformidad con las disposiciones del Título I del Libro Cuarto de este Código y demás disposiciones legales aplicables, debiendo liquidar y pagar el impuesto sobre la renta por medio de la declaración jurada anual de rentas a que se refiere el artículo 710, de conformidad con la tarifa establecida para tales efectos en los artículos 699 y 700.

El impuesto retenido sobre la renta de fuente panameña que le sea atribuible a un establecimiento permanente o base fija podrá ser acreditado contra el impuesto causado que surja en la correspondiente declaración jurada anual de rentas a que se refiere el párrafo anterior, siempre que dicha declaración incluya la renta que fue objeto de la retención. A los fines que proceda esta acreditación, la retención deberá haberse efectuado dentro del periodo fiscal declarado.

*Las rentas de fuente panameña obtenidas por una persona natural o jurídica con establecimiento permanente o base fija dentro del territorio de la República de Panamá, que no sean atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija, estarán sujetas a imposición por medio de retención.*

*El Órgano Ejecutivo reglamentará esta materia. (El subrayado es nuestro).*

### III. Artículo 10 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993:

#### **Artículo 10. Fuente Extranjera.**

*No es de fuente panameña la renta proveniente de las siguientes actividades:*

...

*1. la generada por personas naturales o jurídicas, domiciliadas en el extranjero, que reciban pagos por bienes o servicios que se financien, contraten o ejecuten totalmente fuera del territorio nacional, a favor de contribuyentes tales como hoteles, arrendadoras internacionales de automóviles, reparaciones navales y aéreas a naves o aeronaves dedicadas a la explotación internacional, fletes por cuenta de líneas navieras internacionales y obradores de turismo internacional, así como otras actividades de negocios internacionales.*

*Los contribuyentes dedicados a estos negocios internacionales deberán acreditar ante la Administración Tributaria lo siguiente:*

- 1. Que los bienes o servicios sean de origen internacional y en el caso de servicios que estos hayan sido prestados totalmente en el extranjero, no bastando para su comprobación el pago del mismo ni la existencia del contrato.*
- 2. Que el precio pagado por el bien o servicio recibido por el contribuyente sea razonable respecto del valor del bien o servicio efectivamente prestado.*
- 3. Que el negocio internacional de que se trate se realice dentro de la República de Panamá y que su clientela en un mínimo de 40% está constituida por extranjeros. Se exceptúa de este requisito el caso de fletes que amparen el transporte de mercancía en el territorio nacional. (...)(El subrayado es nuestro).*

### CONCLUSIÓN:

#### **Consulta 1:**

El citado artículo 762-M del Código Fiscal establece las circunstancias bajo las cuales se considera que una persona natural o jurídica domiciliada en el extranjero tiene un establecimiento permanente en la República de Panamá y, de la misma forma, regula expresamente ciertas circunstancias bajo las cuales una persona natural o jurídica domiciliada en el extranjero podrá realizar actividades en la República de Panamá sin considerarse que posee un establecimiento permanente.

En este sentido, se establece que una persona natural o jurídica domiciliada en el extranjero tendrá un establecimiento permanente en la República de Panamá cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante posea en el territorio panameño cualquier local o lugar fijo de negocios o cualquier centro de actividad o cuando un agente o mandatario actúe por cuenta de ella, siempre que dicho agente o mandatario detente o ejerza habitualmente en la República de Panamá poderes que le permitan concluir contratos en nombre de dicha persona extranjera.

El mencionado artículo aclara también que no se considerará que una persona natural o jurídica domiciliada en el extranjero tiene un establecimiento permanente en la República de Panamá por el mero hecho de que realice actividades en Panamá por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente.

Con relación a la consulta que nos atañe, en los hechos presentados se expresa que la aerolínea extranjera no cuenta con personal, oficinas o instalaciones en Panamá. Por otra parte, el operador panameño no es responsable por el transporte de la mercancía, ni interactúa con el cliente en la contratación de los servicios.

Ante estas circunstancias, el operador panameño no podría considerarse un establecimiento permanente de la aerolínea extranjera ya que el operador panameño no ostenta habitualmente poderes que le permiten concluir contratos con clientes en nombre de la aerolínea extranjera, por lo que no se podría considerar un agente o mandatario dependiente de dicha aerolínea extranjera. Por otra parte, resulta evidente del caso expuesto que el operador panameño actúa como agente independiente de la aerolínea extranjera y lo hace en virtud de un servicio prestado a la aerolínea extranjera dentro del marco ordinario de sus actividades. Por lo antes expuesto, no se cumplen los supuestos establecidos en el artículo 762-M para concluir que la aerolínea extranjera opera en Panamá por medio de un establecimiento permanente.

#### **Consulta 2:**

Cuando una persona natural o jurídica domiciliada en el extranjero posea un establecimiento permanente en territorio panameño, el mencionado artículo 762-M del Código Fiscal indica que dicho establecimiento permanente es sujeto del impuesto sobre la renta y tributará por la renta de fuente panameña que le sea atribuible.

El mismo artículo 762-M aclara que el establecimiento permanente está obligado a liquidar y pagar el impuesto sobre la renta de fuente panameña mediante la presentación de la declaración jurada de rentas a que se refiere el artículo 710 del Código Fiscal de conformidad con la tarifa establecida en el artículo 699 del Código Fiscal.

En este caso, siendo que, según la consulta presentada, hemos concluido que no se constituye un establecimiento permanente de la aerolínea extranjera dentro de territorio panameño, no será posible llegar a una conclusión acertada en cuanto a los ingresos y deducciones atribuibles.

#### **Consulta 3:**

El literal e) del Parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal establece que la renta producida por personas naturales o jurídicas cuyo domicilio esté fuera de la República de Panamá en virtud de servicios que benefician a personas naturales o jurídicas ubicadas en la República de Panamá, será considerada como renta gravable, siempre que dichos servicios incidan sobre la producción de renta de fuente panameña o su conversación, y que su erogación haya sido considerada como gastos deducibles por quién los recibió.

El mismo literal establece la obligación para el beneficiario del servicio de realizar una retención sobre el pago a ser remesado, correspondiente a la tarifa establecida en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal sobre el 50% de la suma a ser remesada.

Según lo antes expuesto, la obligación de retener recae sobre el destinatario, beneficiario del servicio, siempre que el mismo considere dicho pago como gasto deducible.

Resulta importante considerar lo que establece el literal c) del Parágrafo 1 del artículo 694 en cuanto a que se considerará renta gravable producida dentro del territorio panameño los

ingresos obtenidos por las empresas de transporte internacional en la parte que corresponde a los fletes, pasajes, cargas y otros servicios cuyo origen o destino final sea la República de Panamá.

No obstante lo anterior, el artículo 10 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, por su parte, establece una excepción, al reglamentar los casos en los cuales la renta producto de ciertas actividades no es considerada de fuente panameña. En este sentido, el literal 1) de dicho artículo establece que no es considerada de fuente panameña aquella renta que sea generada por personas naturales o jurídicas domiciliadas en el extranjero, producto del pago por bienes o servicios que se financien, contraten o ejecuten totalmente fuera de Panamá, a favor de contribuyentes que se dediquen a negocios internacionales previa acreditación de esta condición ante la autoridad tributaria.

En vista de que la consulta carece de información sobre la actividad a la que se dedica el destinatario que permita determinar la fuente de la renta, es decir, si de conformidad con nuestra legislación, el pago por el flete se considera o no renta gravable producida dentro del territorio panameño, no es posible concluir si aplica o no la obligación de retención sobre la cabeza del destinatario. En todo caso, el operador, al no ser el beneficiario del servicio, no es la persona obligada a cumplir con lo dispuesto en el literal e) del Parágrafo 1 del artículo 694 del Código Fiscal.

La presente consulta ha sido elaborada con base en situaciones no reales y no posee carácter vinculante, tal como lo establece el artículo 16 de la Ley 24 de 2013.

Atentamente,

  
Luis E. Cucalón  
Administrador Nacional de Ingresos Públicos



LC:ta/dr

SI-97-06-2013