

Panamá, 1 de Octubre de 1997.

Licenciado

Jorge G. Obediente

Director General de Ingresos

Ministerio de Hacienda y Tesoro

E. S. D.

Distinguido Señor Director:

Recibida su interesante Nota N°203-02-196 de 3 de septiembre de 1997, referente "a la devolución del impuesto sobre la renta a los pilotos y auxiliares de vuelo de una aerolínea panameña", procedemos a dar respuesta en los siguientes términos.

Es evidente que a la luz del artículo 694 del Código Fiscal y literal a) del artículo 9 del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993 "por el cual se reglamentan las disposiciones del impuesto sobre la renta contenidas en el Código Fiscal y se deroga el Decreto N°60 de 28 de junio de 1965" (G.O.N°22.412 de 12 de noviembre de 1993) en Panamá, en materia del Impuesto sobre la Renta, rige el principio de territorialidad:

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

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

Parágrafo 1.- Se considerará producida dentro del territorio de la República de Panamá, la renta proveniente del trabajo personal cuando consista en sueldos y otras remuneraciones que el Estado abone a sus representantes diplomáticos o consulares o a otras personas a quienes encomienda la realización de funciones fuera del país..."

ARTICULO 9.- Concepto.

“Es objeto del impuesto la renta producida en territorio panameño, independiente de la nacionalidad, domicilio o residencia del beneficiario, del lugar de celebración de los contratos, del lugar desde donde se pague o se perciba y de quién sea el pagador de la misma.

Se considera de fuente panameña la renta:

- a) generada por actividades civiles, comerciales, industriales o similares y por el ejercicio de profesiones, oficios y toda clase de prestaciones de servicios efectuados, cumplidos o ejercidos dentro del territorio de la República. Cuando la prestación la prestación del servicio implique la realización de trabajos dentro y fuera del territorio nacional, sólo se reputarán de fuente panameña los servicios prestados dentro de éste y su importe se determinará en función de la producción del valor de las horas-hombres trabajadas dentro y fuera del territorio nacional o en función de criterios económicos, debidamente comprobados y aceptados por la Dirección General de Ingresos;
- b) proveniente del trabajo personal cuando consista en sueldos y otras remuneraciones que el Estado abone a sus Representantes diplomáticos, consulares y a otras personas a quienes encomienda la realización de funciones fuera del país;
- c) proveniente...”

Respecto al caso que nos plantea, los pilotos y auxiliares de vuelo de una línea aérea panameña que laboran en principio parte sobre el espacio aéreo nacional (Territorio Nacional) y el resto sobre el espacio aéreo de otro país o en el espacio aéreo internacional (sobre alta mar), conduce a una particular forma de determinación del valor de los ingresos por medio de los programas de vuelo de la aerolínea y/o de las bitácoras de vuelo, como atinadamente señala el criterio legal de su institución.

En este sentido, se estaría considerando que la fuente del ingreso de los pilotos y auxiliares de vuelo de una aerolínea panameña en principio es de una fuente mixta, puesto que en parte es de fuente panameña y fuente extranjera, facultados para su determinación mediante el artículo 11 del comentado Decreto Ejecutivo N°170 de 1993.

ARTICULO 11.- Ingresos y gastos de fuente panameña y de fuente extranjera.

“Cuando la Dirección General de Ingresos lleve a cabo investigaciones a contribuyentes cuyas rentas sean de fuente panameña y de fuente extranjera, podrá exigir que éstos informen sobre el monto de ambos tipos de rentas y gastos a los efectos de la determinación de su renta neta gravable.

A falta de elementos de prueba que pueda aportar el contribuyente y si su contabilidad y documentación no revelare claramente la proporción o el monto de las rentas y gastos que corresponda atribuir a una y otra fuente, la Dirección General de Ingresos podrá utilizar todos los elementos de juicio para la determinación de la renta fuente panameña.”

Nos llama la atención que el impuesto sobre la renta por años se les venía cobrando a estos trabajadores y es hasta ahora que surge el reclamo de su devolución, igualmente, nos preguntamos a quién pagan estos trabajadores por el ingreso que obtienen al laborar sobre el espacio aéreo de otro país o el internacional y si realmente lo tributan en el exterior. Estamos casi seguros que ellos no pagan impuesto sobre la renta a otro país por razones técnicas en el cobro y retención del impuesto, y porque están contratados en Panamá por una compañía aérea panameña.

Por otro lado, nuestra Constitución Política y el Código Administrativo, determinan qué comprende nuestro territorio nacional, respectivamente.

ARTICULO 3.- “El territorio de la República de Panamá comprende la superficie terrestre, el mar territorial, la plataforma continental submarina, el subsuelo y el espacio aéreo entre Colombia y Costa Rica de acuerdo con los tratados de límites celebrados por Panamá y esos Estados...”

ARTICULO 1.- “De acuerdo con el artículo 3o. de la Constitución, compone el territorio de la República: La superficie terrestre, el mar territorial, la plataforma continental submarina, el subsuelo y el espacio aéreo entre Colombia y Costa Rica de acuerdo con los tratados de límites celebrados por Panamá y esos Estados.”

A pesar de lo claro que son las normas anteriores en cuanto a qué abarca nuestro territorio nacional, cabe agregar que existen funciones jurídicas en nuestro ordenamiento jurídico que pueden incidir en una figura o institución.

Así el Dr. PÉREZ DE AYALA nos define función jurídica como "una valoración jurídica, contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real... la ficción ni falsea ni oculta la verdad real; lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real." (PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, en memoria de la Asociación Española de Derechos Financieros, Madrid, España: 1968, pág. 192).

Lo anterior nos permite deducir que el Derecho Tributario admite las ficciones jurídicas como una verdad legal diferente a la real que viene a servir de medio auxiliar de la técnica legislativa, necesaria para la labor de nuestros legisladores, la cual permite ampliar el ámbito de una figura jurídica, extender los supuesto de una disposición legal.

El Derecho Tributario se ha valido de estas ficciones en el caso del establecimiento del domicilio fiscal del contribuyente, sobre la atribución de personalidad fiscal, responsabilidad solidaria, y principalmente, en cuanto al principio objetivo de fuente o territorialidad, objetivo de este estudio entre otras (Cfr. NAVARRINE, Susana y Rubén O. Asorey. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, doctrina, legislación jurisprudencia, Edit. Depalma, Buenos Aires, Argentina: 1985 págs. 35 y s.s.).

Precisamente, el citado artículo 694 del Código Fiscal y el artículo 9 del Decreto No.170, introducen una ficción jurídica relacionada con este caso, o sea, considera como producida dentro del territorio de la República de Panamá la renta que provenga del trabajo personal pagado por el Estado a sus funcionarios diplomáticos en el exterior. Por ende, aquí la norma expresamente establece una ficción que considera que la renta producida en esas sedes diplomáticas panameña se producen en Panamá.

La anterior ficción jurídica tributaria también tiene su base en el Derecho Internacional Público; que mediante Convenios Internacionales ratificados formalmente por la República de Panamá reconocen recíprocamente que el lugar donde se ubican las sedes diplomáticas es parte del territorio nacional del respectivo país.

En este caso estamos hablando de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 (arts. 29, 30 y 31) y la Convención de Viena de Relaciones Consulares de 1963, las cuales también sirven de base para establecer una ficción jurídica tributaria, puesto que les reconoce una serie de privilegios al cuerpo diplomático panameño como lo es la excepción de impuestos en el país receptor o donde este ubicada nuestra sede diplomática, acarreado que el concepto común de territorio nacional se amplíe o trascienda el ámbito constitucional que anteriormente transcribimos.

Por ello, el Dr. SOLARI TUDELA nos comenta genéricamente que “el Estado debe ocupar una parte de territorio sobre el cual ejerza jurisdicción sobre personas y cosas que en él se encuentren con exclusión de la jurisdicción de otros Estado (Cfr. SOLARI TUDELA, Luis. Derecho Internacional Público, 3a. edic., Ediciones Studium, Lima, Perú: 1986, pág. 107.) Nótese que la definición anterior no especifica ni detalla si el territorio consiste en tierra, agua, espacio aéreo, etc., sino que impera la relación entre territorio y jurisdicción o la denominada soberanía territorial o interna. Igual posición comparten KELSEN y J.L. BRIERLY sobre territorio y su vínculo con soberanía (Cfr. BRIERLY, J. L. The Law of Nations, 6° edic., Oxford, England: 1963, pág. 162. Cfr. KELSEN, Hans. Principios de Derecho Internacional Público. El Ateneo, Buenos Aires, Argentina: 1965, pág. 180)

En este marco, las aeronaves con registro panameño constituyen parte del territorio nacional, gracias a Convenios Internacionales de aviación y formalmente reconocidos a través del Decreto Ley No. 19 de 8 de agosto de 1963 “por la cual se reglamenta la aviación nacional” modificado mediante el Decreto de Gabinete N°13 de 22 de enero de 1969 que en sus artículos 2 y 3 señalan:

ARTICULO 2.- Jurisdicción.

- “1.- El Estado panameño ejerce jurisdicción en el espacio sobre el territorio nacional y sus mares territoriales conforme a la Constitución y las leyes de la República, los decretos reglamentarios y los acuerdos internacionales de aviación civil ratificados por la República.
- 2.- Toda aeronave civil que se encuentre en el territorio o espacio nacional, así como la tripulación, los pasajeros y la carga, quedan sujetos a la jurisdicción y competencia de las autoridades panameñas.”

ARTICULO 3.- Jurisdicción abordo de aeronaves:

“Quedan sometidas a la jurisdicción panameña:

- a) Los actos ejecutados, los hechos ocurridos, los delitos y faltas cometidos a bordo de aeronaves panameñas, dentro del territorio o el espacio de la República o durante un vuelo sobre alta mar o sobre territorios no sometidos a la soberanía de otro Estado.
- b) Los actos ejecutados, los hechos ocurridos, los delitos y faltas cometidos a bordo de aeronaves panameñas durante un vuelo sobre territorio de un Estado extranjero, excepto en aquellos casos en que interesen la seguridad o el orden público del Estado suyacente;
- c) Los actos...” (Subrayado nuestro)

Retomando la relación de territorio y jurisdicción que plantean los tratadistas de Derecho Internacional Público aplicada al Derecho aeronáutico donde el Estado panameño ejerce su jurisdicción sobre los actos ejecutados y hechos ocurridos, más aún sobre los delitos y faltas cometidos a bordo de aeronaves de registro panameño, entonces dichas aeronaves son parte del territorio nacional porque el Estado panameño ejerce en ella su jurisdicción durante su vuelo.

Sabemos que tradicionalmente se reconoce la jurisdicción de Panamá dentro de las aeronaves panameñas en materia penal y civil y que el Derecho Tributario tiene principios y reglas especiales de interpretación que determinan que sus normas deben ser aplicadas con rigurosa sujeción a sus términos literales, sin apreciaciones extensivas ni restrictivas, sobre todo en temas como exenciones o determinación del sujeto pasivo (Cfr. RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Tributario, 4o., Edit. Temis, S.A., Bogotá, Colombia: 1990, págs. 57 y 58. Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González. Curso de Derecho Tributario, tomo I., 6o. edic., Edit. de Derecho Financiero, Madrid España: 1991, págs. 89, s.s.).

No obstante, nuestro ordenamiento jurídico el Código Fiscal carece de disposiciones que determinen las reglas de interpretación por lo cual debemos remitirnos al Código Civil en esta materia. Vale la pena aclarar que en este caso no aplicamos la hermenéutica legal para afectar ninguno de los principios propios del Derecho Tributario sino para recurrir a una norma especial que regula o complementa el concepto tradicional de territorio nacional.

Cabe agregar que el trabajo que desempeñan los pilotos y auxiliares abordo de aeronaves panameñas es regido por el Derecho Laboral Panameño a pesar de ser realizado, en parte, fuera del territorio nacional que fija nuestra Constitución Política, por tanto, si tienen deberes y derechos en la esfera laboral, que es una rama del Derecho Público, cómo es que lo tributario, el Derecho Fiscal queda excluido de la ficción jurídica que considera a las aeronaves panameñas parte del territorio nacional, si la labor que realiza la tripulación comprende actos susceptibles de una valoración económica por tarea, tiempo o rendimiento (Cfr. CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo VIII, 16º. edic., Edit. Heliasta S.R.L., Buenos Aires Argentina: 1993, pág. 130).

Por razones de orden práctico y legal, les corresponde tributar a los pilotos y auxiliares de vuelo en nuestro país, porque en la situación en estudio, los aviones están registrados en la Panamá, la compañía aérea dueña de los aviones es panameña, tiene su sede en Panamá, a ellos se les paga y se les hacen sus retenciones en Panamá, están contratados en Panamá, las aeronaves son consideradas parte del territorio nacional, aún cuando se encuentren en vuelo, y dichos contratos fueron suscritos en Panamá, por tanto, es regido por las leyes del lugar donde se celebró, *locus regit actum*.

Por todo lo anterior, somos del criterio que la actividad que desarrollan los pilotos y

auxiliares en aeronaves de registro panameño que sobrevuelan el espacio aéreo panameño, el internacional (alta mar), o de otro del país (siempre que no afecte la seguridad y el orden público de ese Estado) está regido por la jurisdicción panameña, ya que por una ficción jurídica dichas aeronaves son partes del territorio nacional y la renta que genera la labor desempeñada por estas personas es de fuente exclusivamente panameña y no de fuente mixtas, en consecuencia sí procede el cobro sobre la renta en base al principio de territorialidad como se ha venido cobrando por años.

Esperamos haber cumplido con el mandato de la Ley, en el sentido de servir de apoyo a su institución, de usted,

Cordialmente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/6/cch