

Panamá, 23 de octubre de 2002.

Su Excelencia

NORBERTO R. DELGADO DURAN

Ministro de Economía y Finanzas

E. S. D.

Señor Ministro:

En uso de las facultades concedidas por los artículos 217, numeral 5 de la Constitución Política y 6 numeral 1, de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, procedo a dar respuesta a su consulta seriada N°.101-01-798-DMEYF de 19 de septiembre de 2002, ingresada el día 20 del mismo mes y año, y en la cual nos pregunta sobre "la interpretación y aplicación del artículo 27 de la ley 25 de 12 de junio de 1995, que regulan las Fundaciones de Interés Privado".

El referido artículo 27 es del siguiente tenor literal:

"Artículo 27. Estarán exentos de todo impuesto, contribución, tasa, gravamen o tributo de cualquier clase o denominación, los actos de constitución, modificación o extinción de la fundación, así como los actos de transferencia, transmisión o gravamen de los bienes de la fundación y la renta proveniente de dichos bienes o cualquier otro acto sobre ellos, siempre que tales bienes constituyan:

1. Bienes situados en el extranjero.
2. Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea fuente panameña o

no sea gravable en Panamá por cualquier causa.

3. Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea fuente panameña, o cuando su renta no gravable por cualquier causa, aún cuando tales acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.

También estarán exentos de todo impuesto, los actos de transferencia de bienes inmuebles, títulos, certificados de depósitos, valores, dinero o acciones efectuados por razón del cumplimiento de los fines u objetivos o por la extinción de la fundación, a favor de los parientes dentro del primer grado de consanguinidad y del cónyuge del fundador.

Lo que se plantea:

El objeto de la consulta obedece a que en la actualidad la Administración Tributaria exonera del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles *aquellas transferencias que se realicen a favor de las Fundaciones de Interés Privado*, sin embargo, la Dirección General de Ingresos es de la opinión que la ley no expresa que todas las transferencias de bienes a favor de la fundación están exentas de pago de tributo.

Hasta el presente se ha considerado que el artículo 27 de la ley 25 de 12 de junio de 1995, regula varias situaciones a saber:

1. Están exentas de todo tributo... "los actos de constitución, modificación o extinción de la fundación, así como los actos de transferencia, transmisión o gravamen *de los bienes de la fundación* y la renta proveniente de dichos bienes o cualquier otro acto sobre ellos, siempre que tales bienes constituyan:

- a) Bienes situados en el extranjero
- b) Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea fuente panameña o no sea gravable en Panamá, por cualquier causa.
- c) Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea fuente panameña, o cuando su renta no sea gravable por cualquier causa, aún cuando tales acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.

2. Están exentos de impuesto, los actos de transferencia de bienes inmuebles, títulos, certificados de depósitos, valores, dinero o acciones efectuadas por razón del cumplimiento de los fines u objetivos o por extinción de la fundación siempre que sea a favor de los parientes dentro del primer grado de consanguinidad y del cónyuge del fundador.

Lo anterior se otorga por razón:

- a) Del cumplimiento de los fines u objetivos (art4) (cualquiera que hubiere sido ejemplo: fallecimiento de los fundadores, obtención de la mayoría de edad o culminación de los estudios de los beneficiarios.) o
- b) En base al artículo 1 de la referida ley, la fundación una vez adquiere su personalidad jurídica, el fundador o terceros que se obligaron expresamente en virtud del Acta Fundacional, a aportar bienes, formalizan las transferencias.
- c) Por la extinción de la fundación.

3. Exentos del pago de impuesto, la transferencia de bienes muebles e inmuebles a favor de la fundación, por parte de terceros, al tenor del artículo 16 de la ley 25; ajustándose a las formalidades que al efecto existen en nuestro país. En el caso de bienes inmuebles (art. 16); en cuanto al "título" (Escritura Pública) y al "modo" la inscripción en el Registro Público que consagra el Código Civil. Esto es así, toda vez que en dichos aportes, no median fines onerosos.

Lo que se consulta concretamente:

¿Están exentas de todo tributo las transferencias, transmisiones o gravámenes de bienes muebles que realice el fundador, los parientes o el cónyuge del fundador o un tercero a favor de la Fundación de Interés Privado?

Opinión del Ministerio de Economía y Finanzas

El Ministerio de Economía y Finanzas es del criterio que el artículo 27 de la Ley 25 de 1995, no exonera de todo tributo las transferencias que se realicen a favor de la fundación. En ese sentido, la disposición en cuestión declara exento de todo impuesto, contribución, tasa, gravamen o tributo de cualquier clase o denominación la transferencia de los bienes de la fundación y la renta proveniente de los mismos o cualquier otro acto sobre ellos, siempre que se constituyen en los supuestos que se enumera el propio artículo 27, es decir:

1. Bienes situados en el extranjero
2. Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea de fuente panameña o no sea gravable en Panamá por cualquier causa.
3. Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea fuente panameña, cuando su renta no gravable por cualquier causa, aún cuando tales acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.”

Por consiguiente, no todo acto de transferencia de bienes muebles o inmuebles está exento de impuesto, sino únicamente los impuestos, en la medida que los bienes muebles e inmuebles se transfieran a los parientes (dentro del primer grado de consanguinidad) y el cónyuge, como cumplimiento de los fines de la fundación, los cuales deberán estar contenidos en el acta de fundación (art.5 de la Ley 25 de 1995), o como producto de la extinción de la misma.

Se observa que ambos supuestos regulan la exención tributaria por la disposición de bienes tanto muebles como inmuebles de propiedad de la fundación, y no beneficia con la exención los actos de transferencia hacia o a favor de la fundación.

En consecuencia, no se encuentra en las disposiciones enunciadas argumentos para exonerar de los tributos correspondientes las transferencias de bienes muebles o inmuebles que se hagan a favor de una Fundación de Interés Privado, diferentes de aquellas dispuestas en el Código Fiscal.

Dictamen de la Procuraduría de la Administración

Para ilustrar el concepto de fundación de interés privado, nos remitimos a la definición que nos brinda el ilustre jurista y profesor Gilberto Boutin I., en su Libro de La Fundación de Interés Privado en el Derecho Panameño y Comparado, al indicar que la "noción jurídica de este término radica estrictamente en la sola conservación o protección de un patrimonio incorporado a este ente para que lo administre por virtud o voluntad del fundador. Se deduce, su carácter privado y la protección de un patrimonio a diferencia de otros tipos de fundaciones sin fines de lucro, los cuales pueden ser de carácter político o gremial con fines diversos.

"Las fundaciones de interés privado tienen como principal objeto la protección, reorganización y planeamiento tributario familiar interno e internacional, así como individual o corporativo, mientras que las fundaciones públicas sin fines de lucro gobernadas por el Código Civil (artículo 64 y siguientes) y complementadas por reglas administrativas del Ministerio de Gobierno y Justicia son de carácter político, ideológico y religioso que se remontan a las concepciones de las fundaciones y que no son un complemento a los servicios de administración y protección de fortuna."¹

Se colige de la anterior definición, que las fundaciones de interés privado, son un instrumento jurídico, que permite no sólo a los profesionales sino a todas aquellas personas administrar su pecunio, y gestionar su patrimonio bajo una protección que este mecanismo ofrece, el cual se extiende a varias áreas, como lo son la tributaria, patrimonial y familiar.

¹ BOUTIN I., Gilberto. Fundaciones de Interés Privado, en el Derecho Panameño y Comparado. Panamá, 1997. P.19.

"Las fundaciones de interés privado, se inspiran en gran medida en el fideicomiso y el Trust Anglosajón. Para los efectos de responsabilidad y funcionalidad de la administración del patrimonio, tanto en el derecho de Liechtenstein como en nuestro ordenamiento jurídico las disposiciones fiduciarias son un complemento y se aplica subsidiariamente el derecho civil".²

Por otro lado, es importante destacar que este tipo de actos de liberalidad o de desprendimiento de los bienes del fundador a favor de los beneficiarios, lo que busca más que el acto propiamente de transmitir los activos, es la de su conservación o protección de los bienes patrimoniales a favor de los beneficiarios como garantía mínima. De allí, que como señale, el jurista Gilberto Boutin, este instituto legal lo excluya de toda actividad especulativa.

La Ley N°.25 de 12 de junio de 1995 "por la cual se regulan las fundaciones de interés privado" dispone en su artículo 1, que podrán crear una fundación de interés privado de conformidad con las formalidades prescritas en la presente ley, una o más personas naturales o jurídicas, por sí o por intermedio de terceros. Para que esto se genere, se requiere la constitución de un patrimonio destinado exclusivamente a los objetivos o fines expresamente previstos en el acta fundacional. El patrimonio inicial podrá ser aumentado por el creador de la fundación, que se denominará fundador, o por cualquier persona.

Cabe destacar que estas fundaciones se regirán por el acta fundacional y sus reglamentos, así como por las disposiciones de la ley 25 de 1995, y demás ordenamientos legales o reglamentarios que le sean aplicables. A estas fundaciones no se les aplicará los preceptos del Título II de la Libro I del Código Civil (Cf. Artículo 2 de la ley 25/95)

Otro punto de interés, es el tratado en el artículo 3 de la ley in situ, en la que dispone que este tipo de fundaciones no se dedicará ejercer o ejecutar actos de comercio, en otras palabras no podrán perseguir

² Op cit pág. 18-19

fines de carácter lucrativo, empero podrán llevar actividades mercantiles en forma no habitual, o ejercer los derechos provenientes de los títulos representativos del capital de sociedades mercantiles que integren el patrimonio de la fundación, siempre que el resultado o producto económico de tales actividades sea dedicado exclusivamente a los fines de la fundación.

El artículo 10 de la ley 25 de 1995, establece que una vez, la fundación de interés privado, haya adquirido personalidad jurídica, el fundador o terceros que se han obligado a aportar bienes a la fundación, deberán formalizar la transferencia a la fundación de los bienes que se obligaron.

Se extrae con evidente claridad de este texto, que todo bien mueble o inmueble que se pretenda transferir o transmitir al fundador o a terceros, ya sea familiares u otras personas en el país debe estar libre de todo gravamen porque de lo contrario tendrá que pagar los impuestos de ley; lo anterior tiene razón de ser toda vez que antes de que los bienes formen parte de la base patrimonial de la fundación, deberá ir libre de todo gravamen, ya que no tendría sentido, las transferencias de una carga en mano de los beneficiarios, por consiguiente, todo lo que ingrese al patrimonio de la fundación debe estar libre de cualquier carga impositiva y en ese orden, las partes interesadas en aportar deberán pagar los impuestos de ley que establece el Código Fiscal salvo las excepciones que plantea la ley 25 de 1995 en su artículo 27.

En Panamá, la legislación fiscal panameña ha adoptado el "principio de territorialidad"; con fundamento a este principio, nuestro país considera como fuente única gravable los ingresos derivados de una actividad productiva ejercitada dentro del territorio nacional, a contrario sensu, las ganancias que se generen por actividades comerciales o financieras realizadas en el exterior no estarán sujetas al pago del impuesto sobre la renta. Lo ante dicho tiene su sentido práctico, para los efectos de que la ley sobre fundación de interés privado plantee, algunos supuestos legales en donde se beneficie con esta exoneración.

Éste principio rige en el ejercicio comercial de nuestro país, de allí que sea el elemento esencial en materia impositiva fiscal, al momento de gravarse o exonerarse alguna actividad mercantil o comercial. Por consiguiente estos aspectos pueden ser considerados una ventaja para las fundaciones de interés privado.

Dentro de las ventajas que plantean las fundaciones de interés privado, podemos indicar que la creación de la fundación produce una total separación de sus bienes con respecto a los bienes del fundador o de terceros, así lo señala el artículo 11 de la ley 25 de 1995, es decir que le crea una especie de autonomía a dicho patrimonio como si fuese una masa fideicomitida.

La fundación en comento, produce una serie de deberes y derechos que les permite contratar o realizar todo tipo de actividad en beneficio de los fines previamente establecidos en el acta fundacional de conformidad con el artículo 9 de la ley 25 in situ.

Sin la intención de extendernos en esta novedosa figura y entrando al contenido de su inquietud, nos permitimos transcribir el artículo 27 donde se plantea claramente las excepciones a la regla general en materia de impuesto.

“Artículo 27. Estarán exentos de todo impuesto, contribución, tasa, gravamen o tributo de cualquier clase o denominación, los actos de constitución, modificación o extinción de la fundación, así como los actos de transferencia, transmisión o gravamen de los bienes de la fundación y la renta proveniente de dichos bienes o cualquier otro acto sobre ellos, siempre que tales bienes constituyan:

4. Bienes situados en el extranjero.
5. Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea fuente panameña o no sea gravable en Panamá por cualquier causa.

6. Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea fuente panameña, o cuando su renta no gravable por cualquier causa, aún cuando tales acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.

También estarán exentos de todo impuesto, los actos de transferencia de bienes inmuebles, títulos, certificados de depósitos, valores, dinero o acciones efectuados por razón del cumplimiento de los fines u objetivos o por la extinción de la fundación, a favor de los parientes dentro del primer grado de consanguinidad y del cónyuge del fundador."

Del texto copiado se extraen las situaciones que derivan en exenciones o exoneraciones posibles para las fundaciones de interés privado a saber:

Los actos de constitución, modificación o extinción de la fundación, así como los actos de transferencia, transmisión o gravamen **de los bienes de la fundación** y la renta proveniente de dichos bienes o cualquier otro acto sobre ellos, **siempre que tales bienes constituyan:**

- Bienes situados en el extranjero
- Dinero depositado por personas naturales o jurídicas cuya renta no sea fuente panameña o no sea gravable en Panamá, por cualquier causa.
- Acciones o valores de cualquier clase, emitidos por sociedades cuya renta no sea fuente panameña, o cuando su renta no gravable por cualquier causa, aún cuando tales acciones o valores estén depositados en la República de Panamá.

De igual manera, están **exentos de impuesto, los actos de transferencia de bienes inmuebles, títulos, certificados de depósitos, valores, dinero o acciones efectuadas por razón del cumplimiento de los fines u objetivos o por extinción de la fundación** siempre que sea a favor de los parientes dentro del primer grado de consanguinidad y del cónyuge del fundador.

Este despacho finalmente coincide con el Ministerio de Economía y Finanzas, que no todas las transferencias de bienes a favor de la fundación están exentas de todo tributo, sólo las que plantea el artículo 27 de la ley 25 de 1995 y las establecidas en el Código Fiscal. Por consiguiente si en la norma no se establece que están exonerados las transferencias, transmisiones muebles e inmuebles que realice el fundador, los parientes o el cónyuge del fundador o un tercero a favor de la fundación de Interés Privado, debe pagarse el impuesto correspondiente máxime si dichos actos se realizan dentro del país, pues debe cumplirse con el principio de territorialidad y de la legalidad contenido en la Constitución Política y leyes fiscales vigentes.

Cabe destacar que, el artículo 27 ibídem es prístino al señalar que los bienes de la fundación y las rentas provenientes de los mismos o cualquier acto sobre ellos, estarán exentos del impuesto, siempre que se constituyan en los supuestos contenidos en el propio artículo 27 de la ley 25 de 1995.

En conclusión, no todo acto de constitución, modificación o extensión de la fundación así como los actos de transferencias, transmisión o gravamen de los bienes de la fundación, estarán exento del pago del impuesto, de bienes muebles e inmuebles sino únicamente aquellos, enumerados expresamente en la Ley y que se transfieran bienes a los parientes (dentro del primer grado de consanguinidad) y al cónyuge, como cumplimiento de los fines u objetivos de la fundación, los cuales deberán estar previamente establecidos en el acta fundacional (artículo 5 de la Ley 25/95) o como producto de la extinción de la misma.

Debe igualmente, recordarse, que la exención que contempla la ley 25 de 1995, no se hace en razón de la persona, sino de los fines y objetivos de la fundación y por la extinción de la misma, tal como se

dispone en los supuestos jurídicos contenidos en el artículo 27 de la ley 25 tantas veces comentada.

Con la pretensión, de haber aclarado su interrogante, me suscribo de usted, con muestras de respeto y consideración.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/20/cch.