



**REPÚBLICA DE PANAMÁ  
ÓRGANO JUDICIAL**

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. -PLENO- PANAMÁ, TRECE (13) DE NOVIEMBRE DE DOS MIL DIECIOCHO (2018).**

**VISTOS:**

*El Licenciado Dimas Enrique Pérez, en su propio nombre y representación, ha interpuesto ante el Pleno de la Corte Suprema de Justicia Acción de Inconstitucionalidad contra la frase “... pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...”, contenida en el primer párrafo del artículo 25 del Decreto Ejecutivo N°84 de 26 de agosto de 2005.*

*Acogida la Demanda y surtidos todos los trámites establecidos por ley para este tipo de Procesos, entra el Pleno de la Corte Suprema de Justicia a resolver el fondo de la controversia constitucional.*

**I. DISPOSICIÓN ACUSADA DE INCOSNTITUCIONALIDAD**

*La Acción en referencia plantea ante este Tribunal Constitucional, la inconstitucionalidad de la frase “...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...”.*

*La norma atacada es la parte final del primer párrafo del artículo 25 del Decreto Ejecutivo N°84 de 26 de agosto de 2005, que indica lo siguiente:*

*“Artículo 25: UTILIZACIÓN DEL CRÉDITO: Cuando el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, dicho excedente podrá ser utilizado como tal en el periodo inmediato subsiguiente, pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso.*

*Cuando se realicen simultáneamente hechos gravados y exentos, la deducción del crédito fiscal proveniente de la adquisición de bienes y servicios que afecten*

indistintamente a ambos tipos de operaciones, se realizará en la misma proporción en que se encuentren los ingresos de las operaciones gravadas, excluido el propio impuesto, con respecto a los ingresos totales en el periodo declarado.

En los casos en que la contraprestación no se haya hecho efectiva total o parcialmente por rescisión del contrato, devolución de mercancía o bonificación y descuento de uso general en el comercio, el contribuyente tendrá derecho a la devolución del impuesto proporcional cargado en la factura, siempre que las situaciones mencionadas se produzcan en un plazo no superior a 90 días de la fecha de la facturación y estén fehacientemente documentadas, a juicio de la Dirección General de Ingresos.

El plazo anterior no regirá para la deducción del impuesto proporcional cargado en las facturas en los casos en que la contraprestación no se haya hecho efectiva total o parcialmente por resultar incobrable al crédito correspondiente.

Para estos efectos, los valores correspondientes sólo podrán ser deducibles cuando reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que estén debidamente contabilizados y que en su oportunidad fueron declarados como operaciones gravadas.
- b) Que se compruebe la insolvencia del deudor o la prescripción de la deuda. Serán pruebas de insolvencia del deudor, entre otras, la cesación del pago, la quiebra, la desaparición del deudor, la iniciación del cobro judicial, la paralización de operaciones del deudor y situaciones similares, que el contribuyente debe comprobar a satisfacción de la Dirección General de Ingresos.

En el caso en que se percibieran sumas provenientes de créditos deducidos por haber sido considerados incobrables, se sumarán al monto de las operaciones del mes en que se hubieran cobrado.

- c) Queda establecido que no podrán deducirse a los efectos del impuesto créditos incobrables correspondientes a prestaciones de servicios realizadas con anterioridad al 1 de abril de 2003, o aquellas que correspondan a operaciones no gravadas con el mismo."

## II. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

### 1. Artículo 30 de la Constitución, el cual es del siguiente Tenor:

61

*"Artículo 30. No hay pena de muerte, de expatriación, ni de confiscación de bienes."*

*Esta disposición, según el activador constitucional es vulnerada en concepto de violación directa por comisión.*

**2. Artículo 47 de la Constitución Política, que señala:**

*"Artículo 47. Se garantiza la propiedad privada adquirida con arreglo a la Ley por personas jurídicas o naturales".*

*El accionante expresa igualmente, que el artículo citado previamente, es infringido en concepto de violación directa por comisión.*

**3. El numeral 14, artículo 184 de la Constitución señala:**

*"Artículo 184. Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:*

1. *Sancionar y promulgar las Leyes, obedecerlas y velar por su exacto cumplimiento.*
2. *Nombrar y separar los Directores y demás miembros de los servicios de policía y disponer el uso de estos servicios.*
3. *Nombrar y separar libremente a los Gobernadores de las Provincias.*
4. *Informar al Órgano Legislativo de las vacantes producidas en los cargos que éste debe proveer.*
5. *Vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales.*
6. *Nombrar, con arreglo a lo dispuesto en el Título XI, a las personas que deban desempeñar cualesquiera cargos o empleos nacionales cuya provisión no corresponda a otro funcionario o corporación.*
7. *Enviar al Órgano Legislativo, dentro del primer mes de la primera legislatura anual, el Proyecto de Presupuesto General del Estado, salvo que la fecha de toma de posesión del Presidente de la República coincida con la iniciación de dichas sesiones. En este caso, el Presidente de la República deberá hacerlo dentro de los primeros cuarenta días de sesiones.*
8. *Celebrar contratos administrativos para la prestación de servicios y ejecución de obras públicas, con arreglo a lo que disponga esta Constitución y la Ley.*
9. *Dirigir las relaciones exteriores; celebrar tratados y convenios internacionales, los cuales serán sometidos a la consideración del Órgano Legislativo y acreditar y recibir agentes diplomáticos y consulares.*
10. *Dirigir, reglamentar e inspeccionar los servicios establecidos en esta Constitución.*
11. *Nombrar a los Jefes, Gerentes y Directores de las entidades públicas autónomas, semiautónomas y de las*

68

empresas estatales, según lo dispongan las Leyes respectivas.

12. Decretar indultos por delitos políticos, rebajar penas y conceder libertad condicional a los reos de delitos comunes.

13. Conferir ascenso a los miembros de los servicios de policía con arreglo al escalafón y a las disposiciones legales correspondientes.

**14. Reglamentar las Leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.**

15. Conceder a los nacionales que lo soliciten permiso para aceptar cargos de gobiernos extranjeros, en los casos que sea necesario de acuerdo con la Ley.

16. Ejercer las demás atribuciones que le correspondan de acuerdo con esta Constitución y la Ley. (Lo resaltado es nuestro)

Según el activador constitucional las facultades consagradas en la norma citada, guarda relación con el artículo 1057-V, Parágrafo 15 del Código Fiscal, el cual indica que la Dirección General de Ingresos está facultada para crear mecanismos para devolución de impuestos, lo cual es vulnerado mediante la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el primer párrafo del artículo 25 del Decreto Ejecutivo N°84 de 26 de agosto de 2005.

### **III. OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN**

Sostiene la Procuradora General de la Nación, respecto de la alegada violación del artículo 30 de la Constitución que la prohibición de confiscación frente a la no devolución en efectivo de los impuestos pagados correspondientes al ITBMS, debe analizarse a la luz de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia, en relación con el concepto "confiscación". Así señala que en Resolución del 22 de septiembre de 2000, bajo la ponencia del Magistrado José A. Troyano, dentro de la Acción de Inconstitucionalidad formulada por la Firma Pitty y Asociados, se hizo referencia a la esgrimida en el Diccionario de Ciencias

Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Osorio el cual dice que la confiscación es:

**“Acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Es cosa distinta de la expropiación, porque ésta se hace previa tasación e indemnización del valor de lo expropiado, mientras que aquélla se efectúa sin preparación alguna...”** (Lo resaltado es nuestro).

*En base al concepto de confiscación que esgrimidos por la Corte Suprema de Justicia, llega la Dependencia del Ministerio Público, que dicho término no es aplicable a la situación que plantea el accionante, toda vez que no se produce una adjudicación o despojo por parte del Estado en relación con el bien (dinero) del contribuyente, puesto que, precisamente es éste quien realiza un pago en concepto de ITBMS, ante la entidad recaudadora de impuestos, dado su obligación fiscal de hacerlo. En este aspecto plantea que “el sustento de hecho que señala el accionante, no es acorde con la realidad de la situación planteada, toda vez que la entidad recaudadora no procede de ninguna forma en sujeto activo para la “confiscación” de bienes del contribuyente, ya que el pago se produce precisamente por error de éste; además de ello, de ocurrir este hecho, es la entidad la que previa solicitud y pruebas del interesado, procede a reconocer el respectivo crédito fiscal que puede utilizar el contribuyente durante sus próximos períodos fiscales, lo que refleja que la cantidad pagada en exceso podría ser usada posteriormente por quien la entregó al fisco, manteniéndose así su patrimonio en forma íntegra, solo bajo el concepto de crédito fiscal.*

*Al referirse a la supuesta violación constitucional que demanda el Licenciado Pérez, en cuanto al artículo 47 de la Carta Magna, el cual garantiza el derecho a la propiedad privada, la Procuradora General de la Nación es de la opinión que, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 337 del Código Civil, el cual señala el término de propiedad de la*

siguiente forma: "La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas por la Ley..."

En este orden de ideas agrega la representante del Ministerio Público que, "si bien es cierto, la reglamentación contenida en el Decreto Ejecutivo in commento, establece una limitante respecto a la devolución en forma líquida de pagos erróneos, no menos cierto, es que el derecho a disposición del mismo se mantiene a favor del contribuyente, dado que al serle reconocido un crédito fiscal, es el contribuyente quien tiene la facultad de hacer uso del mismo en los siguientes períodos fiscales."

Finalmente, por que hace a la violación del artículo 184, numeral 14 de la Constitución Política de la República de Panamá, estima la Procuraduría General de la Nación que no es cierto como señala el demandante constitucional que el Órgano Ejecutivo se excedió en su atribución constitucional de reglamentar leyes, toda vez que lo establecido en el Decreto Ejecutivo atacado, no se enmarca dentro del espíritu de la misma. Respecto de la supuesta contradicción entre el Decreto Ejecutivo N°84 de 26 de agosto de 2005 y el Código Fiscal, sostiene que, "el conflicto esgrimido recae sobre dos normas que no son de carácter constitucional, siendo ello así, es prudente indicar que la presente demanda de inconstitucionalidad no es la acción para examinar si el Órgano Ejecutivo mediante la emisión de la reglamentación, incurre o no en una violación a la norma contenida en el Código Fiscal."

Considera la representante del Ministerio Público que al dictarse el Decreto Ejecutivo N°84 del 26 de agosto de 2005, contentivo el primer párrafo del Artículo 25, cuya inconstitucionalidad se demanda, el Órgano Ejecutivo hizo uso de la potestad reglamentaria que le confiere la propia Constitución. Así lo ha considerado el Pleno de esta Corporación de Justicia en sentencia del Magistrado Harley Mitchell de fecha 4 de octubre

de 2007, cuando en parte de la misma citada por la representante del Ministerio Público, se dice: "Bajo esta delimitación, el Pleno de la Corte encuentra conforme al ordenamiento constitucional el Decreto Ejecutivo No. 127 de 22 de abril de 2004, toda vez que constituye un acto reglamentario de ley, y como tal fue emitido en ejercicio de la potestad reglamentaria por funcionarios competentes. Los demás componentes -observancia del espíritu y texto legal-, contenidos en la referida disposición constitucional, como puede desprenderse de esta misma exhorta, no conciernen al plazo de la constitucionalidad, sino al de legalidad, por razón que dichos aspectos quedan delimitados en la ley reglamentada, por lo que concluye que el debate planteado no es atendible en sede constitucional."

En su Vista Fiscal la Procuradora General de la Nación señala: "En consecuencia, en lo que respecta al numeral 14 del Artículo 184 de la Constitución, estimo que la frase demandada "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", no ha producido las infracciones señaladas y lo que ha hecho el Ejecutivo es ejercer debidamente su potestad reglamentaria, la que precisamente se consagra con el numeral 14 del Artículo 184 de la Constitución, al establecer a través del ejercicio de esta facultad constitucional y mediante la expedición del Decreto Ejecutivo N°84 de 26 de agosto de 2005, lo concerniente con el Impuesto de Transferencias de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)."

Con fundamento en las consideraciones expuestas, la Procuradora General de la Nación solicitó que no es inconstitucional la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...", contenida en el primer párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo N°84 del 26 de agosto de 2005, suscrito por el ex Presidente de la República, MARTIN TORRIJOS ESPINO y el ex Ministro de Economía y Finanzas, Ricaurte Vásquez.

#### IV. ALEGATO DEL ACTIVADOR CONSTITUCIONAL

*Cumpliendo con las ritualidades procesales de este tipo de Acciones de naturaleza constitucional, se fijó en lista el negocio para que cualquiera persona interesada hiciera uso del derecho de argumentación, motivo por el cual el Licenciado Dimas Enrique Pérez, presentó sus alegatos señalando que reitera los argumentos expuestos en la Demanda.*

*Estima el activador constitucional en su Alegato que la Conclusión a la que arriba la Procuradora General de la Nación en su Vista, no es acorde a derecho, ya que como la acción de “confiscar” consiste en el despojo de los bienes de una persona sin resarcimiento alguno y sin poder disponer de los mismos; agregando que, “el Órgano Ejecutivo al momento de emitir el Decreto Ejecutivo No. 84 de 2005 y **adicionar** dicha frase “...pero sin que ello genere derecho a devolución” crea una limitante para que los contribuyentes que hayan realizado pagos en exceso o erróneamente puedan recuperar el dinero que reposa en las arcas del estado y la única opción que brinda es la de utilizar dichos dineros para pago del mismo impuesto en periodos fiscal subsiguiente.”*

*Continúa expresando que, “Todo nos hace concluir que el contribuyente no tiene un mecanismo para poder recuperar vía devolución o compensación, dicho crédito fiscal y por lo tanto el fisco se apodera totalmente de dichas sumas de dinero, configurando de tal forma la figura de la confiscación.” Señala igualmente que la frase atacada de inconstitucional “infringe el principio constitucional de no confiscación de bienes puesto que existen escenarios en los cuales un contribuyente no podría nunca recuperar las sumas de dinero pagadas en exceso o indebidamente en concepto de I.T.B.M.S. al fisco.”*

6X

*En cuanto a la Infracción al Derecho de Propiedad Privada establecido en el Artículo 47 de la Constitución Nacional, expresa igualmente que, “el contribuyente no puede disponer libremente ni hacer uso en un 100% del dinero pagado indebidamente o en exceso a razón del I.T.B.M.S. y dicha parte de la norma hoy demandada, solamente le otorga la oportunidad al contribuyente de utilizar el crédito fiscal que surja, para el pago de ese mismo impuesto en los períodos o años fiscales subsiguientes, lo cual desde nuestro punto de vista causa una violación en relación al derecho de goce disposición de dicho bien que debe mantener el administrado como consecuencia de su condición de propietario de dichas sumas de dinero y poder utilizarlo con otra finalidad lícita.”*

*Al hablar de la Infracción al numeral 14 del Artículo 184 de la Constitución Nacional, estima que, “el enfoque realizado por la Procuraduría General de la Nación no es el acertado, puesto que en la acción de inconstitucionalidad presentada en ningún momento se hace referencia a una infracción por parte de la reglamentación hacia la norma contenida en el Código Fiscal.”*

## **V. CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DE LA CORTE**

*De acuerdo con el activador constitucional, el artículo 25 del Decreto Ejecutivo N° 84 de 26 de agosto de 2005 (Gaceta Oficial N°25,373 de 29 de agosto de 2009) “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencias de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)”, viola los artículos 30, 47 y el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Nacional, el cual establece la Potestad Reglamentaria desarrollando el Artículo 1057–V del Código Fiscal – Parágrafo 15 sobre el (ITBMS).*

*En relación con la violación del numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Nacional, establece la potestad reglamentaria como atributo*

del Órgano Ejecutivo. Por su parte el Artículo 1057-V del Código Fiscal-  
Parágrafo 15 sobre el ITBMS es del siguiente tenor:

**“Artículo 1057-V: Se establece un Impuesto sobre la transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.**

....

**PARÁGRAFO 15:** La Dirección General de Ingresos, como oficina administradora de este impuesto, está facultada para:

- a. Habilitar a las instituciones del Estado para que funjan como oficinas recaudadoras.
- b. Exigir a los contribuyentes el uso de libros o registros especiales que faciliten la fiscalización.
- c. Exigir a los contribuyentes que habiliten y registren sus facturas en las dependencias de la Dirección General de Ingresos, así como cualquier otro documento o formulario que utilicen en el desarrollo de sus actividades.
- d. Autorizar procedimientos especiales para instrumentar operaciones gravadas con este impuesto cuando, a su juicio, esta autorización facilite el normal desenvolvimiento de las actividades que el contribuyente desarrolla y que, al mismo tiempo, permite una adecuada fiscalización por parte de la Dirección General de Ingresos.
- e. Exigir, en caso que no se presente la declaración jurada en el plazo establecido, por cada periodo no declarado, un pago provisorio por un importe igual al que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el mayor monto total de las operaciones gravadas, incluido en las últimas seis declaraciones jurada presentadas.
- f. Exigir a los contribuyentes y asimilados, su inscripción en registros especializados de exportadores, importadores y fabricantes de productos alimenticios, medicinales y farmacéuticos, así como en los que sean necesarios para el adecuado control de los tributos.
- g. **Establecer sistemas de devolución o aplicación de créditos a favor de los contribuyentes, incluyendo las situaciones específicas contempladas en el siguiente Parágrafo.**

(Destaca el Pleno)

De acuerdo con el literal g del parágrafo 15 del Artículo 1057-V del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos está facultada para establecer **sistemas de devolución o aplicación de créditos a favor de los contribuyentes**. Es fácil advertir por tanto, que el literal citado da opción

para la devolución de lo pagado o la aplicación del crédito a que tengan derecho los contribuyentes.

Al comentar el alcance del artículo citado, la Procuradora General de la Nación señaló en su Vista Fiscal que:

*“Adicionalmente, el contribuyente que tenga un pago en exceso en concepto de I.T.B.M.S. para determinado periodo, ni siquiera tiene la opción de utilizar dicho crédito fiscal para el pago de otros tributos nacionales (impuesto sobre la renta, aviso de operación, timbres, impuesto complementario, entre otros), puesto que el reglamento del artículo 1057-V del Código Fiscal, solamente le permite utilizarlo para el pago de I.T.B.M.S., en caso tal se genere impuesto a pagar el siguiente mes, en el caso que se vuelve a generar un crédito fiscal en los periodos subsiguientes se acumulará dicho crédito sin posibilidad de recuperarlo ni tampoco de utilizarlo para pago de otros impuestos, dejando al contribuyente en una posición de no poder disponer apropiadamente y en derecho de dicho crédito fiscal de su propiedad.”*

En relación con la supuesta violación del numeral 14 del Artículo 184 de la Constitución Nacional, ha de señalarse que en el caso sub examen, debe considerarse que si el respectivo Decreto Ejecutivo se aparta de la letra y espíritu de la Ley que reglamenta (que no es el caso), en tal circunstancia estaríamos ante una posible vulneración legal y no constitucional.

En cuanto al artículo 30 de la Constitución Nacional, es evidente que no se trata de una acción de confiscación. En efecto, no se produce un acto de confiscación. En su libelo (fs. 4) el activador constitucional se refiere indistintamente a los resultados o consecuencia de la confiscación, al indicar que, “a razón de un impuesto no puede generarse una anulación del derecho de propiedad”. De acuerdo con la definición que nos da el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Osorio, la confiscación se define como la “Acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Es cosa distinta de la expropiación, porque ésta se hace previa tasación e indemnización del valor de lo expropiado, mientras que aquella se efectúa sin reparación ninguna. La Confiscación, como pena en

*materia criminal, ha desaparecido en muchas legislaciones, y solo es admitida para casos muy excepcionales la incautación o decomiso de los géneros cuyo comercio está prohibido o el de los instrumentos del delito. La Confiscación era asimismo una medida que se adoptaba como consecuencia de la muerte civil, ya abolida en las legislaciones". Es fácil advertir que ninguno de los supuestos expresados se compagina con lo argumentado por el Activador Constitucional, cuando señala en su Demanda que al no devolverse en efectivo el importe del impuesto pagado en exceso, se produce una acción de confiscación de bienes. Por consiguiente, no se produce la alegada violación en ningún concepto, del Artículo 30 de la Constitución Nacional.*

*En lo que hace al Artículo 47 de la Constitución Nacional que garantiza el derecho de propiedad, este Pleno estima que la frase "...pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso..." del parágrafo impugnado, no viola en forma directa por comisión el Artículo 47 de la Constitución Nacional.*

*La propiedad privada no es en sí un derecho absoluto, ya que puede, en determinados casos, ser objeto de expropiación en los términos señalados en la propia Constitución Nacional. De allí que la disposición atacada de inconstitucionalidad que se refiere a la parte final del primer párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo Nº84 de 26 de agosto de 2005, no es contraria al Artículo 47 de la Constitución Política, el cual "garantiza la propiedad privada". Estima el Pleno de la Corte Suprema de Justicia que no constituye una limitación a la propiedad, el indicarse en la norma impugnada, que en caso que el crédito fiscal sea superior al débito fiscal, tratándose del pago del impuesto de ITBMS, no habrá "derecho a devolución en ningún caso", sino que el contribuyente solo podrá utilizar el excedente pagado en el periodo inmediato siguiente. Esto se afirma, puesto que en el caso bajo*

*análisis el contribuyente no ha sido privado de un bien intangible que en ese momento haya estado en posesión del mismo.*

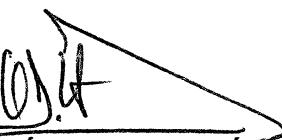
*El Dr. César A. Quintero en su libro “Derecho Constitucional”, precisa las distintas acepciones o connotaciones de la propiedad privada. En este orden de ideas nos dice que: “El concepto de propiedad e, incluso, el de propiedad privada, son amplios y que admiten, como ya hemos indicado, determinadas categorías y especies”. Nos señala que, “la propiedad mueble puede estar constituida por bienes de las más variadas clases. Puede consistir en los más toscos aperos de un labrador; en las indispensables prendas de vestir de cualquier persona; en los más elementales muebles de un humilde hogar. Y puede, asimismo, consistir en cuantiosas sumas de dinero, en costosísimas alhajas, en acciones u otros valores representativos de un vasto capital”. (Quintero, César, “Derecho Constitucional”, Tomo I, Librería, Litografía e Imprenta Antonio Lehmann, San José Costa Rica, 1967, página 186).*

*Bien se ha dicho, que el Estado garantiza la propiedad privada, según el Artículo 47 de la Constitución Nacional, pero, al decir del Artículo 48 de la Carta Fundamental, la misma implica obligaciones para su dueño por razón de la función social que debe llevar. Así se concebía igualmente en la Constitución de 1946, al igual que en la Constitución de 1941. En efecto, el Dr. Moscote en su obra “Introducción al estudio de la Constitución” (1929), citado por el Dr. César A. Quintero, se pronuncia abiertamente contra el régimen de la propiedad privada consagrado por la Constitución de 1904 y por el Código Civil. Afirmaba en dicha obra que el arcaico corte individualista de la Constitución entonces vigente impedía la expedición de leyes de orientación social. (Quintero, César, “Derecho Constitucional”, Tomo I, Librería, Litografía e Imprenta Antonio Lehmann, San José Costa Rica, 1967, página 193).*

WY

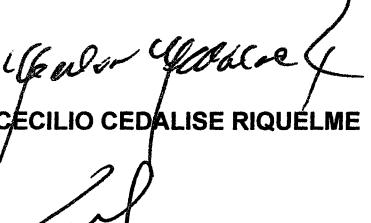
En consecuencia, la Corte Suprema de Justicia, PLENO, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES INCONSTITUCIONAL** la frase “... pero sin que ello genere derecho a devolución en ningún caso...”, contenida en el primer párrafo del Artículo 25 del Decreto Ejecutivo N°84 de 26 de agosto de 2005.

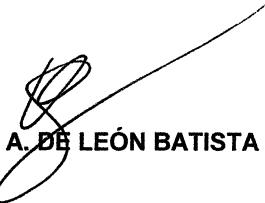
Notifíquese.

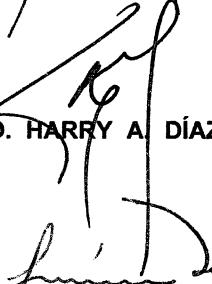
  
MGDO. OYDÉN ORTEGA-DURÁN

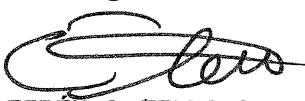
  
MGDA. ANGELA RUSSO DE CEDEÑO

  
MGDO. JOSÉ E. AYU PRADO CANALS

  
MGDO. CECILIO CEDALISE RIQUELME

  
MGDO. HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA

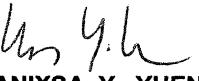
  
MGDO. HARRY A. DÍAZ

  
MGDO. EFRÉN C. TELLO C.

  
MGDO. JERÓNIMO E. MÉJIA E.

*Con salvamento de Voto*

  
MGDO. ABEL AUGUSTO ZAMORANO

  
LIC. YANIXSA Y. YUEN  
SECRETARIA GENERAL

*dmj.-*

#### SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En Panamá a los 10 días del mes de enero del año 2014 a las 8:10 de la Mañana Notifíco a la Procuradora General de la Nación de la resolución anterior.

  
Firma de la Notificada

### **SALVAMENTO DE VOTO**

Con todo respeto, si bien comparto el argumento del fallo de mayoría, cuando refiere que la no devolución a la que alude la frase demandada del artículo 25 del Decreto Ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, no implica la confiscación del crédito. Debo dejar señalado que aunque la norma no suponga alguna forma de confiscación propiamente tal e incluso parece favorecer el cumplimiento efectivo del contribuyente con sus obligaciones respecto al ITBMS (pues el crédito queda en abono para el siguiente periodo fiscal), lo cierto es que esta condición limita la disposición libre que le pueda dar el contribuyente al monto que queda en crédito, en el sentido de que no le da otra opción al contribuyente.

En efecto, considero que la norma demandada tal y como se encuentra redactada actualmente, no ofrece opciones al contribuyente frente al uso de ese crédito, y no parece que exista justificación razonable para que el fisco mantenga dicho excedente, luego de haberse satisfecho íntegramente la obligación fiscal sobre el ITBMS del año respectivo.

Estimo que una interpretación más ajustada al Texto Constitucional y a las libertades que esa normativa reconoce y defiende debería exigir, para considerar constitucional dicha frase que la norma en lugar de fomentar una Administración Tributaria autárquica que disponga e imponga al contribuyente sus condiciones, más bien ofrezca opciones al ciudadano para que libremente decida si mantiene en crédito el excedente o bien que le sea devuelto o pueda utilizarlo para cubrir otras obligaciones tributarias.

Desde mi punto de vista, si la norma propusiera un régimen de tales características, ello redundaría no sólo en la validez constitucional de la norma, sino también en la confianza que pudiera brindar la Administración a los contribuyentes.

No siendo esta la posición de la mayoría, respetuosamente suscribo este Salvamento de Voto.



**JERÓNIMO MEJÍA**

**Magistrado**



**YANIXSA YUEN**

**Secretaria General**