



**REPÚBLICA DE PANAMÁ**  
**ÓRGANO JUDICIAL**  
**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. PLENO**  
**Panamá, seis (06) de diciembre de dos mil dieciocho (2018)**

**V I S T O S:**

Conoce el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, de la Acción de Inconstitucionalidad presentada por el licenciado Dimas Enrique Pérez, en su propio nombre y representación, ha interpuesto demanda de inconstitucionalidad contra los **literales “d” y “e”** del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No. 27,935-A de 24 de diciembre de 2015.

**I- NORMA LEGAL ACUSADA DE INCONSTITUCIONAL**

El demandante solicita se declare la inconstitucionalidad, de los literales “d” y “e” del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, los cuales son del siguiente tenor:

Literal d:

“d) Quienes sean o no contribuyentes del I.T.B.M.S y cumplan en el periodo fiscal inmediatamente anterior con el criterio de compras anuales de bienes o servicios, iguales o superiores a diez millones de balboas (B/.10,000,000.00). Quedan excluidas las compras menores que realicen estos agentes de retención. La Dirección General de Ingresos, mediante resolución, establecerá los límites y condiciones de las compras menores.

---

63

En los casos en que aplique la retención, el monto a retener será del cincuenta por ciento (50%) del I.T.B.M.S. incluido en la factura o documento equivalente que presente el proveedor al agente de retención.

Corresponde a la Dirección General de Ingresos publicar en la Gaceta Oficial mediante resolución para cada año, la lista de los agentes de retención que cumplan con los criterios señalados para tener la calidad. Esta publicación deberá ser realizada a más tardar el 1 de septiembre de cada año para que se aplique el período fiscal siguiente.

Para los efectos del período fiscal 2017 y subsiguientes, los agentes de retención que, por primera vez, sean incluidos en la lista que publique la Dirección General de Ingresos, tendrá que practicar la retención a partir del mes de enero siguiente a la fecha de presentación de la declaración mensual del I.T.B.M.S., en el formulario que ponga a su disposición la Dirección General de Ingresos. Independientemente de la forma de pago que utilicen los agentes de retención con sus proveedores, las sumas retenidas deberán ser entregadas al fisco en efectivo.

Los agentes de retención ya designados y que sean incluidos nuevamente en la lista de cada año, continuarán cumpliendo con sus obligaciones en la misma forma que lo venían haciendo.

Los agentes de retención ya designados excluidos de la lista para el año subsiguiente deberán continuar cumpliendo con sus obligaciones de retención hasta el mes de diciembre del año en que ya estaban reteniendo.

La lista de agentes de retención correspondiente al año fiscal 2016 ha sido establecida en la Resolución N°201-17939 de 2 de noviembre de 2015, publicada en Gaceta Oficial N° 27,906-A de 12 de noviembre de 2015, incluyendo cualquier modificación futura establezca la Dirección General de Ingresos.

El mecanismo de retención descrito en este literal tendrá vigencia a partir del 1 de febrero de 2016.

Se faculta al Director General de Ingresos para que en casos excepcionales y atendiendo razones de fuerza mayor o de complejidad y dificultad excesivamente tecnológicas, fundamentadas, justificadas y debidamente sustentadas pueda conceder a los agentes de retención señalados en este literal, plazos adicionales que no excedan de 2 meses, para iniciar la aplicación del mecanismo de retención".

Literal e:

"e) Las entidades administradoras de tarjetas de débito y crédito encargadas de realizar pagos a comerciantes y prestadores de servicios en general, en el momento del pago a comerciantes y prestadores de servicios en general, en el momento del pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados.

Sin perjuicio del plazo establecido en el PARÁGRAFO 7-TRANSITORIO del presente artículo, la retención será del cincuenta por ciento (50%) del I.T.B.M.S causado por la venta de bienes o prestación de servicios gravados, que realicen los establecimientos afiliados a sus clientes, pagados con sus tarjetas

de débito y crédito.

Para los efectos del cálculo, los establecimientos afiliados deberán informar a las entidades administradoras de tarjetas de débito y crédito, cuáles de las mencionadas operaciones están gravadas con el I.T.B.M.S.

El porcentaje del impuesto retenido a las personas y establecimientos afiliados, constituye un crédito fiscal para estos, que deberá ser incluido como pago a cuenta en la declaración de I.T.B.M.S. del mes en que se cause el impuesto sobre el cual se produjo la retención.

El mecanismo de retención descrito en este literal tendrá vigencia a partir del 1 de febrero de 2016.

Se faculta al Director General de Ingresos para que en casos excepcionales y atendiendo razones de fuerza mayor o de complejidad y dificultad excesivamente tecnológicas, fundamentadas, justificadas y debidamente sustentadas pueda conceder a los agentes de retención señalados en este literal, plazos adicionales que no excedan de 2 meses, para iniciar la aplicación del mecanismo de retención.

**PARÁGRAFO 7-TRANSITORIO.** En razón a dificultades técnicas que temporalmente impiden a las entidades administradoras de débito y crédito discriminar el I.T.B.M.S. en los puntos de venta, la retención aplicable por estas entidades durante el período comprendido entre el 1 de febrero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016, será del 2% sobre el total de las transacciones de venta de bienes o prestación de servicios, que realicen los establecimientos afiliados a sus clientes, pagados con sus tarjetas de débito y crédito. Vencido este término se deberá aplicar retención del I.T.B.M.S., según lo señalado en el literal e) del presente artículo.

Durante el período de transición la Dirección General de Ingresos establecerá la forma que las entidades administradoras de tarjetas de crédito y débito presentarán el informe de ventas de que trata el PARÁGRAFO 2 del presente artículo.

En el caso de personas o comercios afiliados a las entidades administradoras de tarjetas de débito y crédito que tengan ventas al por menor y que sean supermercados o farmacias cuyo porcentaje de ventas al detal, exentas del I.T.B.M.S. en relación con el total de ventas sea igual o superior al 40%, la retención aplicable será el 1% sobre el total de las transacciones de ventas de bienes o prestación de servicios que realicen a sus clientes, pagados con tarjetas de débito y crédito".

## **II. NORMAS CONSTITUCIONALES QUE SE CONSIDERAN INFRINGIDAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

Señala el recurrente que los literales "d" y "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, "Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios

65-

(I.T.B.M.S.)", emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No.27,935-A de 24 de diciembre de 2015, vulneran el artículo 52, el numeral 10 del artículo 159, el numeral 14 del artículo 184, y el artículo 278 de la Constitución Política de la República de Panamá.

La primera norma cuya infracción se denuncia es el artículo 52 de la Constitución Nacional, la cual en su texto indica:

"ARTICULO 52. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes."

El accionante señala que los literales "d" y "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, incurrir en una "infracción literal por comisión" del artículo 52 del Constitución Política, puesto que a través del mismo se ha creado un nuevo método de cobranza en relación al Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), el cual conlleva a que un número de empresas que será designado por la administración tributaria, deberán retener el 50% del ITBMS que se causa al momento de las compras a sus proveedores.

En cuanto al literal "d" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, el Órgano Ejecutivo se ha atribuido facultades, que la Constitución Política Nacional sólo le otorga al legislador tal como señala el artículo 52, el cual estipula que la cobranza del impuesto también debe ser prescrita por las leyes.

A su vez el recurrente aduce que el literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, que al momento de su aplicación, el mismo crea un hecho generador nuevo del I.T.B.M.S., puesto que a su consideración, éste somete a los supermercados o farmacias y otros comercios cuyo porcentaje de ventas exentas de I.T.B.M.S. sean iguales o superior al 40%, a que los administradores de tarjetas de crédito y débito le apliquen una retención sobre dicha venta (posiblemente de alimentos exenta de ITBMS) del 1% en concepto de I.T.B.M.S., lo que trae como consecuencia que cause este impuesto en un hecho

66'

generador nuevo que no se encuentra contemplado en la ley formal emitida por la Asamblea Nacional.

De igual manera, el accionante señala que ha sido infringido el numeral 10 del artículo 159 cuyo tenor es el siguiente:

"ARTÍCULO 159. La función legislativa, es ejercida por medio de la Asamblea Nacional y consiste en expedir las leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado declaradas en esta Constitución y en especial para lo siguiente:

1. ...
2. ...

**10. Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos**

..."

Se indica que la norma citada resulta infringida por violación directa por comisión, porque mediante el tercer párrafo del Parágrafo 7-Transitorio del literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, el Órgano Ejecutivo ha concebido un nuevo hecho generador de I.T.B.M.S. (la transferencia o ventas de alimentos, bebidas gaseosas, medicamentos entre otros), conclusión a la que llega porque la ley establece cuáles eventos constituyen hechos generadores de I.T.B.M.S, y cuales constituyen transferencias u operaciones exentas del I.T.B.M.S. y de forma precisa, señala en el Parágrafo 8 de dicho artículo que la transferencia de productos alimenticios, medicamentos, productos agropecuarios, petróleo crudo, diésel, diarios o periódicos se encuentran exentos del I.T.B.M.S., por lo cual mal se haría si el Órgano Ejecutivo, mediante un acto administrativo, decreta que los administradores de tarjetas de crédito y débito están obligados a retener el 1 % del monto total de las transacciones que se realicen en operaciones de venta en establecimientos comerciales, tales como farmacias y supermercados, sin poner atención que la mayoría de las ventas en estos comercios son exentas de I.T.B.M.S. e igualmente sin considerar si la venta del producto consiste en bienes gravados o no con

(X)

I.T.B.M.S. por el legislador, mediante una ley formal.

Asimismo, el activador constitucional señala que ha sido infringido el numeral 14 del artículo 184, a saber:

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

1. ...
2. ...

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

... ”

Refiere el letrado, la norma aludida ha sido infringida ya que se refleja claramente que el Órgano Ejecutivo se excedió al momento de reglamentar la ley hasta el punto que contradice lo señalado por el legislador, puesto que si a través de la ley formal el legislador señala la transferencia de productos alimenticios, medicinas, periódicos, petróleo crudo, diésel, etc., se encuentra exenta del I.T.B.M.S., mal haría el Órgano Ejecutivo, aduciendo su potestad reglamentaria, instaurar un hecho generador nuevo (transferencia de productos alimenticios, medicamentos, diésel, etc.), el cual estará sujeto a I.T.B.M.S. y será liquidado vía retención, cuyo responsable serán los administradores de tarjetas de crédito y/o débito, contradiciendo la voluntad del legislador.

Por último, se indica la infracción del artículo 278 de la Carta Magna, el cual reza:

**“ARTÍCULO 278.** Todas las entradas y salidas de los tesoros públicos deben estar incluidas y autorizadas en el Presupuesto respectivo. No se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el Presupuesto”

Señala el accionante, que el literal “e” del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, Parágrafo 7- Transitorio, específicamente en el tercer párrafo, atenta contra lo establecido en el artículo 278 de la Constitución Política, el cual establece que no se percibirán impuestos que la ley no haya establecido. El

actor arriba a la conclusión que se estarían gravando operaciones que la ley formal señala como no sujetas al I.T.B.M.S. y, que en consecuencia de dicha falta de atención por parte del Órgano Ejecutivo, el fisco estará obteniendo ingresos de carácter tributario (específicamente en concepto de impuesto indirecto) cuando la ley formal no señala que la venta de alimentos, medicinas, diésel, etc., se encuentra sujeto a I.T.B.M.S. y por lo tanto, dicho impuesto retenido por los administradores de tarjetas de crédito y débito, representa un ingreso para el fisco indebidamente percibido puesto que dicho ingreso tributario no mantiene un respaldo de una ley formal.

### III- OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante Vista Fiscal No.27 de 19 de agosto de 2016, la Procuradora General de la Nación, licenciada Kenia I. Porcell, emitió su opinión señalando que **no son inconstitucionales los literales “d” y “e” del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No.27,935-A de 24 de diciembre de 2015, y que es inconstitucional el tercer párrafo del Parágrafo 7- Transitorio del literal “e” del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No.27,935-A de 24 de diciembre de 2015.**

Agrega la representante de la vindicta pública, que el literal “d” del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, resulta ser una norma destinada a utilizar un mecanismo más preciso de recaudación del pago de transferencia de los bienes y prestación de servicios sujetos al pago de ese tipo de gravamen, porque el mismo fue emitido con fundamento en la facultad reglamentaria otorgada por la Ley No.6 de 2 de febrero de 2005, Parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

Frente a este escenario, la Señora Procuradora estima, que no se infringe

69

el contenido del artículo 52 de la Carta Magna, porque con el literal "d" no se vulnera el principio de legalidad Tributaria, en el cual se establece que no se cobrarán impuestos que no se establezcan por la Ley cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes. En consecuencia, tampoco resultan infringidos los numerales 10 del artículo 159, 14 del artículo 184 ni el artículo 278 del texto fundamental que nos rige.

Con relación al literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, sostiene la colaboradora de la instancia, que coincide con el demandante constitucional, en el sentido que crea un nuevo generador del pago de I.T.B.M.S., en el tercer párrafo del Parágrafo 7- Transitorio, lo anterior en virtud de que la norma ordena a retener el 1% cuando la venta al por menor de productos exentos del pago de I.T.B.M.S., sea del 40% o más, constituye en sí la aplicación del cobro de un tributo que la ley no reconoce, porque en definitiva no se puede generar el cobro de un impuesto sobre productos exentos del pago del mismo, lo que evidentemente se denota una clara vulneración al principio de legalidad tributaria, que consagra el artículo 52 de la Constitución Política de Panamá, porque se trata de un nuevo gravamen, sobre bienes que están exentos del pago del mismo.

De igual forma, la Señora Procuradora coincide con el denunciante, en que tampoco puede disponerse vía reglamentaria la imposición de un tributo porque ésta es una facultad que ha sido otorgada a la Asamblea de Diputados, por mandato del artículo 159 de la Constitución Política, que en su numeral 10 expone que le corresponde expedir la ley que establece impuestos y contribuciones nacionales, conculcándose en consecuencia, con la adopción del párrafo mencionado, el precepto constitucional enunciado.

Del mismo modo, considera que resulta infringido el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución Política, porque al emitirse el tercer párrafo del Parágrafo 7- Transitorio del literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo de marras, se realiza excediéndose las atribuciones constitucionales otorgadas al Presidente de la República y al Ministro respectivo, que pueden reglamentar las leyes sin exceder el texto, ni el espíritu de ellas.



70

Añade que se acredita la infracción del artículo 278 de la Constitución Política, porque al adoptarse el tercer párrafo del Parágrafo 7- Transitorio del literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo de marras, se ha instituido la retención de un tributo que no ha sido fijado por ley, percibiéndose en consecuencia una entrada por impuestos que la misma no ha establecido, desatendiéndose lo normado en el precepto constitucional invocado que establece que: "no se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido".

#### **IV. FASE DE ALEGATOS**

De acuerdo con el trámite procesal, luego de la última publicación del edicto de conformidad con el artículo 2564 del Código Judicial, se abrió un término de diez días hábiles para que todas las personas interesadas en el caso presentaran argumentos por escrito, recibiendo argumentos escritos del licenciado Dimas Enrique Pérez (proponente de la demanda de inconstitucionalidad).

El letrado en su escrito de alegatos, sostiene que no coincide con la conclusión emitida por la Procuraduría General de la Nación puesto que los literales "d" y "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, en su totalidad infringen el artículo 52, el numeral 10 del artículo 159, el numeral 14 del artículo 184 y el artículo 278 de la Constitución Política de la República; por lo que el denunciante reitera su solicitud que se sirva declarar inconstitucional los literales "d" y "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, "Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)", emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No.27,935-A de 24 de diciembre de 2015.

#### **V- DECISIÓN DEL PLENO**

Encontrándose, por tanto, el proceso constitucional en etapa de su decisión en cuanto al fondo, a ello se avoca el Pleno, previas las consideraciones que se dejan expuestas.

41

Como cuestión inicial, vale precisar que la pretensión de la parte accionante se concreta a obtener de la Corte una declaratoria de inconstitucionalidad de los literales “d” y “e” del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No.27,935-A de 24 de diciembre de 2015.

De manera simplificada, el actor afirma que las normas aludidas contravienen el artículo 52, el numeral 10 del artículo 159, el numeral 14 del artículo 184, y el artículo 278 de la Constitución Política de la República de Panamá.

Así las cosas, en primer lugar, con relación al literal “d” supracitado, el Pleno comparte el criterio esbozado por la Procuradora General de la Nación, y es que de la lectura del mismo resulta evidente que se trata de una norma que detalla la manera en que se efectuará la recaudación del pago de transferencia de los bienes y prestación de servicios sujetos al pago de este tipo de gravamen.

En ese sentido, vale aclarar que el Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005 “Por el cual se reglamenta el impuesto de transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS)”, fue modificado por el Decreto Ejecutivo No.463 de 14 de octubre de 2015, adicionando entre otros, los literales “d y e” al artículo 19; el cual a su vez, sufrió modificaciones a través del Decreto Ejecutivo No.470 de 30 de octubre de 2015, concluyendo esta serie de adecuaciones con el emisión del Decreto Ejecutivo No.594 de 24 diciembre de 2015, que nos ocupa.

Sobre el particular, se aprecia que la norma bajo estudio ha sido objeto de ajustes que guardan relación con la facultad reglamentaria que dispone el párrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, que taxativamente señala que “la reglamentación precisará la forma y condiciones de la retención o la percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales”.

172

En consecuencia, la norma aludida establece claramente la facultad de reglamentar las formas y condiciones de la recaudación de los impuestos, por lo tanto, no se logra acreditar el cargo de injuricidad constitucional, máxime cuando evidentemente no se ha vulnerado el principio de legalidad tributaria ni la facultad que la Carta Magna le otorga a la Asamblea Nacional para crear y establecer los impuestos y tributos.

Igual suerte corre, lo dispuesto en el literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, pues cabe advertir que de la lectura prolija de esta disposición atacada de inconstitucional, se observa claramente a cuáles actividades se refiere, respecto a la retención del cincuenta por ciento (50%) del ITBMS; de lo que se colige que sólo se genera la retención del pago del ITBMS, cuando se utilicen tarjetas de crédito y débito, única y exclusivamente en las actividades que pueden ser gravadas con este impuesto conforme a la ley, por ende, no se acreditan los cargos ensayados por el censor.

No obstante, el tercer párrafo del PARÁGRAFO 7 del literal "e" del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, es del siguiente tenor:

**"En el caso de personas o comercios afiliados a las entidades administradoras de tarjetas de débito y crédito que tengan ventas al por menor y que sean supermercados o farmacias cuyo porcentaje de ventas al detal, exentas del I.T.B.M.S. en relación con el total de ventas sea igual o superior al 40%, la retención aplicable será el 1% sobre el total de las transacciones de ventas de bienes o prestación de servicios que realicen a sus clientes, pagados con tarjetas de débito y crédito"**

Con relación al párrafo transcrito, este Tribunal Constitucional coincide con los argumentos del accionante y la opinión de la colaboradora de la instancia, y es que, al remitirnos a las modificaciones y/o adecuaciones del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005,"Por el cual se reglamenta el impuesto de transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS)", se observa que efectivamente, es a través del Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, que se ordena en el caso de personas o comercios afiliados a las entidades administradoras de tarjetas de débito y crédito que tengan ventas al por menor o que sean supermercados y farmacias, si el total de la venta es igual o superior al 40% se le retendrá el uno por ciento (1%) sobre el total de las ventas de bienes o prestación de servicios.

En efecto, se evidencia la aplicación del cobro de un tributo no reconocido en la ley, ya que esta ordenanza no constituye una reglamentación de un impuesto previamente establecido, sino que se genera un impuesto sobre productos exentos de pago del ITBMS, vulnerando claramente el principio de legalidad tributaria.

Al respecto, como bien se ha indicado, el artículo 52 de la Carta Magna hace alusión al denominado "Principio de Reserva Legal Tributaria", que versa medularmente sobre la creación de un tributo, así como sus fundamentos esenciales (v.gr. determinación del hecho generador, sujeto pasivo de la relación tributaria, base imponible, tipo imponible, cuantía de la obligación, cobro de la misma, etc.) y demás aspectos conexos, sólo pueden ser instituidos mediante la adopción de una Ley formal expedida por el organismo constitucionalmente competente.

Sobre el particular, es evidente que el hecho que sea el Estado legislador, quien fija o establece la naturaleza y montos de los tributos que deben cubrir los asociados, le impone igualmente a éste la obligación natural de fijar los mismos con claridad, a fin de evitar que el contribuyente carezca de seguridad o certeza sobre las sumas que les son exigibles en virtud de una Ley formal.

Tomando en consideración los planteamientos que preceden, queda evidenciado que la retención de las transacciones de ventas pagadas con tarjetas de débito y crédito, establecida en el tercer párrafo del parágrafo 7 del literal e del artículo 19 del Decreto Ejecutivo en mención, es violatoria del principio de reserva legal tributaria establecido en el artículo 52 de la Carta Magna, puesto que la misma no ha sido establecida de manera previa por una ley formal, facultad constitucional otorgada a la Asamblea de Diputados, por lo cual se conculcó el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política.

Asimismo, con la emisión del tercer párrafo del parágrafo 7 del literal "e", se infringió el numeral 14 del artículo 184 de la Carta Magna, y es que se excedieron las atribuciones que la Constitución concede al Presidente de la República y al Ministro respectivo, que pueden reglamentar las leyes sin exceder el texto, ni el espíritu de las mismas. Del mismo modo, se acredita la infracción del artículo 278 aducido, pues a través del párrafo aludido, se instituyó la retención de un tributo, percibiéndose entradas por impuesto que no ha sido fijado por la ley.

En consecuencia, lo que en derecho corresponde es declarar que no son

24-

inconstitucionales los **literales “d” y “e”** del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No. 27,935-A de 24 de diciembre de 2015. Empero, con relación al tercer párrafo del literal “e” del artículo 19 de la misma excerta, procede la declaratoria de inconstitucionalidad, dada la acreditación del cargo de injuricidad constitucional planteado.

### PARTE RESOLUTIVA

Por los razonamientos vertidos, el **PLENO DE LA CORTE SUPREMA**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA:**

1. **QUE NO SON INCONSTITUCIONALES** los **literales “d” y “e”** del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No. 27,935-A de 24 de diciembre de 2015.
2. **QUE ES INCONSTITUCIONAL** el tercer párrafo del parágrafo 7 transitorio del artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005, adicionado por el Decreto Ejecutivo No.594 de 24 de diciembre de 2015, “Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.)”, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, publicado en la Gaceta Oficial No.27,935-A de 24 de diciembre de 2015.

Notifíquese, cúmplase y publíquese,

  
**HARRY A. DÍAZ**  
Magistrado

**LUIS R. FÁBREGA S.**

Magistrado

**JERÓNIMO MEJÍA E.**

Magistrado

**ABEL AUGUSTO ZAMORANO**

Magistrado

**OYDÉN ORTEGA DURÁN**

Magistrado

**ANGELA RUSSO DE CEDEÑO**

Magistrada

**ASUNCIÓN ALONSO MOJICA**

Magistrada

**CECILIO CEDALISE RIQUELME**

Magistrado

**SECUNDINO MENDIETA**

Magistrado

**YANIXSA Y. YUEN C.**

Secretaría General

**SECRETARIA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA**

En Panamá a los 26 días del mes de abril del año 2019 a las 4:11 de la tarde Notifico a la **Procuradora General de la Nación** de la resolución anterior.

**Firma de la Notificada**