



**REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. PLENO
Panamá, veintiocho (28) de junio de dos mil diecinueve (2019)**

VISTOS:

Para resolver el fondo, conoce el Pleno de la Corte Suprema de la demanda de inconstitucionalidad formulada contra la última frase del numeral 8 del artículo 155 de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010, que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario, relativo a la función del agente retenedor.

HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEMANDA

Señala el actor la vulneración de manera directa por comisión del artículo 32 de la Constitución Política e la infracción del numeral 4 del artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (sobre Garantías Judiciales), por parte de la frase acusada de inconstitucional, por cuanto le permite a la Dirección General de Ingresos auditar dos veces en un mismo período fiscal, los impuestos cuya liquidación se realiza vía retención, y emitir una liquidación adicional, por medio de un acto administrativo, sobre un hecho ya examinado, revisado y juzgado. Según el demandante, esta norma permite el auditó dos veces a los contribuyentes, inclusive después de la emisión de un acto administrativo en firme sobre algún tipo de liquidación adicional, por un impuesto sujeto a retención.

También manifiesta la opción otorgada por esta norma a la administración tributaria para volver a abrir una auditoría a un contribuyente, con la finalidad de analizar y examinar el cumplimiento tributario respecto a un impuesto liquidado vía retención. El demandante pone el ejemplo del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS) de un mismo período fiscal, previamente auditado e investigado y sobre los mismos hechos, al que se le vuelva a expedir un acto

administrativo juzgando estos hechos ya discutidos en un proceso previo, lo cual a su juicio, no le brinda ninguna seguridad o certeza jurídica al contribuyente.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante Vista No.8 de 9 de febrero de 2017, la Procuradora General de la Nación solicitó al Pleno de esta Corporación de Justicia que al resolver la presente causa se declare que NO ES INCONSTITUCIONAL la última frase del artículo 155 de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010.

La Procuradora General al citar algunos pronunciamientos, además de doctrina, en cuanto a los elementos comprendidos en el principio del debido proceso, subraya uno de sus postulados: la cosa juzgada. En este sentido, señala la competencia de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010, se circumscribe al conocimiento de los recursos de apelación contra las decisiones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas y conocerá en única instancia de los incidentes, excepciones y tercerías que se interpongan dentro de los procesos de cobro coactivo seguidos por la Dirección General de Ingresos. Por ello, considera la norma demandada como no infractora del debido proceso, pues se refiere precisamente a derechos de los obligados tributarios en cuanto a las revisiones o auditorías realizadas por parte de la Dirección General de Ingresos.

En opinión de la Honorable Señora Procuradora, si se realizan varias auditorías a un contribuyente en calidad de agente retenedor, estas revisiones no revisten el carácter de cosa juzgada, pues no originan una resolución en firme dentro de un proceso administrativo tributario; son las obligaciones inherentes con respecto a la Dirección General de Ingresos, entidad responsable de la programación, ejecución, supervisión y control de todas las tareas relacionadas con los impuestos y la ejecución de los planes de trabajo, normas y procedimientos elaborados por las subdirecciones y dependencias referentes a dichos impuestos.

En este sentido, y de acuerdo al principio de universalidad constitucional, la Procuradora General de la Nación analiza la norma con respecto al numeral 5 del artículo 184 de la Constitución Política:

“Artículo 184. Son atribuciones que ejerce el Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo:
5. Vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales.”

A su juicio, el último párrafo del numeral 8 del artículo 155 de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010 no conlleva una infracción al debido proceso. Por el contrario, emana del derecho constitucional de supervisar la recaudación tributaria que efectúan los agentes retenedores, correspondiente a dineros que pertenecen al Estado.

38

Señala también en cuanto a las disposiciones constitucionales que el demandante alude como lesionados y el concepto de la infracción, que no precisa el concepto de la transgresión sobre si la considera una violación directa por omisión, o por comisión.

FASE DE ALEGATOS

Con base al artículo 2564 del Código Judicial, se fijó en lista este negocio constitucional, a fin de que toda persona interesada hiciera uso del derecho de argumentación, durante el cual no se presentó ninguna argumentación.

DECISION DEL PLENO DE LA CORTE SUPREMA

Por agotados los trámites procesales, pasa el Pleno de la Corte Suprema a conocer el fondo de esta causa constitucional.

Según ya se ha visto, la norma acusada de ser constitucional es la última frase del numeral 8 del artículo 155 de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010, publicada en la Gaceta Oficial N° 26,489-A del 15 de marzo de 2010, que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario.

Esta frase, que aparece como una excepción entre los derechos de los obligados tributarios, señala que éstos tienen derecho a no ser revisados dos veces por un mismo tributo en un mismo período, **exceptuando aquellos impuestos donde el contribuyente actúa como agente retenedor.**

El demandante acusa la frase de vulnerar el artículo 32 de la Constitución Política, que consagra el principio del debido proceso, pues manifiesta que se está juzgando más de una vez por la misma causa administrativa. En este caso, las auditorías realizadas por el Estado para verificar los impuestos retenidos por el agente. Al respecto, consideramos lo siguiente:

1. En primera instancia, hacemos algunas observaciones sobre los términos **obligados tributarios, contribuyente y agente retenedor:**

1. **Obligado Tributario.** Según el jurista especializado en asuntos tributarios, Magíster JONATHAN PACHECO, en su ponencia "La Relación Jurídica-Tributaria: Los Obligados Tributarios", son obligados tributarios "las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. La definición de sujeto pasivo viene a ser una especie de la categoría genérica de obligado tributario. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley,

39

debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales e inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.

El obligado tributario es, entonces, toda aquella persona natural o jurídica que tiene alguna responsabilidad que cumplir, con respecto a impuestos.

Indica también el Magíster PACHECO en su ponencia, que de acuerdo al artículo 27 del Modelo de Código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), los obligados tributarios son los siguientes:

“- Los contribuyentes directos.

- Los contribuyentes sustitutos.
 - Los obligados a realizar pagos a cuenta o anticipados, a retener y a repercutir.
 - Los agentes de retención.
 - Los sucesores.
 - Los terceros responsables (artículo 33).
 - También serán obligados tributarios, según se establezca en las leyes correspondientes, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de tributación.”
2. **Contribuyente.** De acuerdo al artículo 694 del Código Fiscal, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto.
3. **Agente de retención.** El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio, establece que son las personas físicas o jurídicas a quienes la autoridad o la ley han encomendado la obligación de retener la parte de la retribución que los contribuyentes deben abonar para el pago de impuestos.
2. De acuerdo a las definiciones descritas en el punto anterior, el agente de retención cumple una función distinta y aparte de las impuestas a los contribuyentes en general, pero un agente de retención puede ser también un contribuyente o un obligado tributario. El agente de retención tiene obligaciones impuestas por ley a determinadas personas, cuya función es aparte de las establecidas para los contribuyentes o los obligados tributarios en general.
3. Lo dispuesto en la norma acusada, se relaciona con lo establecido en los artículos 731 y 735 del Código Fiscal:

Artículo 731. Se establece el sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta en los casos estipulados en los artículos 732, 733 y 734 y

40

en todos aquellos casos que establezca el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro. (La frase que aparece en itálica en el texto fue declarada Inconstitucional mediante Fallo de 3 de enero de 1995. R.J. Enero, 1995, p. 111).

El Órgano Ejecutivo reglamentará el procedimiento a seguir para la retención y proporcionará los formularios que deberán usarse. Las sumas retenidas deberán ser enviadas al funcionario recaudador del impuesto dentro del término señalado en cada caso y dicho funcionario deberá extender, a las personas que hacen la retención y el pago, los correspondientes recibos.

Artículo 735. La persona natural o jurídica que, estando obligada a ello, no haga la retención de las sumas correspondientes al impuesto sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones que rigen la materia, será responsable solidariamente con el contribuyente respectivo del pago del impuesto de que se trata.

Si dicha persona, así como la que habiendo efectuado la retención, no remiten el fisco en la fecha correspondiente de pago por las cantidades retenidas e este concepto, no podrán considerar deducibles los pagos que generaron la obligación de retener, salvo que el pago se haga dentro del mismo período fiscal.

De acuerdo a lo que dispone el Código Fiscal, se debe realizar la retención del impuesto sobre la renta:

- A los trabajadores que, de acuerdo a su salario, lo deben aportar.
- A las sucursales de personas jurídicas extranjeras sobre su renta gravable obtenida en Panamá.
- A los pagos a proveedores extranjeros, o pagos a personas en el extranjero sobre rentas de cualquier clase producidas en el territorio nacional.
- Sobre los dividendos.
- Los distribuidores locales de películas retendrán el impuesto que corresponda pagar a las empresas productoras de películas.

La actuación del agente de retención concerniente al cobro del impuesto sobre la renta, señalada en los precitados artículos, está reglamentada en el artículo 146 del Decreto Ejecutivo N°170 de 27 de octubre de 1993 (Gaceta Oficial N°22,412 de 12 de noviembre de 1993).

4. Por otra parte, la función de agente de retención también está presente en lo concerniente al Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), de acuerdo a lo establecido en la última parte del Parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal:

Se designan agentes de retención o percepción a las personas naturales y a las entidades que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

La reglamentación precisará la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos por el importe respectivo.

5. El debido proceso – de acuerdo a la definición señalada por el Dr. ARTURO HOYOS – es una institución instrumental en virtud de la cual debe asegurarse a

las partes en todo proceso, legalmente establecido y que se desarrolle sin dilaciones injustificadas, oportunidad razonable de ser oídas por un tribunal competente, predeterminado por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y de las manifestaciones de la parte contraria, de aportar pruebas lícitas relacionadas con el objeto del proceso y de contradecir las aportadas por la contraparte, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales motivadas y conformes a derecho, de manera que las partes puedan defender efectivamente sus derechos.² En cuanto a la violación al debido proceso, principio contenido en el artículo 32 de la Constitución Política, consiste en el desconocimiento de los derechos, trámites y formalidades establecidos en disposiciones legales y reglamentarias que regulan una situación de nuestra sociedad y que pueden afectar un derecho fundamental. De acuerdo al mismo autor, como parte del debido proceso se encuentra el respeto a la cosa juzgada.

6. Ahora bien, precisamos preguntarnos, ¿puede señalarse que existe cosa juzgada en la revisión hecha por el Estado de los montos recibidos por los agentes de retención como sus intermediarios? ¿Las auditorías son procesos?

De acuerdo al Diccionario del Español Jurídico de la Real Academia Española de la Lengua, la auditoría es la “técnica profesional normada de revisión, verificación y evaluación de documentos contables y de procedimientos de control y de gestión cuyos resultados se recogen por escrito en un informe y contienen una opinión acerca de la información auditada, emitida con un grado de certeza medible estadísticamente”. La auditoría fiscal, dice también la Real Academia Española de la Lengua, es “la modalidad de auditoría que, partiendo al igual que la contable del análisis de las cuentas de una empresa, tiene una finalidad esencialmente tributaria.”

Una auditoría no es un proceso como tal al que se le aplican las condiciones del artículo 32 de la Constitución Política con relación a los procesos, aunque sí en cuanto la obligación de realizarse de acuerdo a la legislación y los procedimientos pertinentes previamente aprobados. La auditoría es un mecanismo de investigación que arroja un resultado, y los hallazgos de la auditoría no necesariamente conllevan una condena. Podrían dar lugar al inicio de un proceso, de acuerdo a los resultados, pero aún si se inicia el proceso, al investigado se le darán todas las garantías y derechos concernientes, tales como la presunción de inocencia, el derecho a la defensa y al contradictorio.

Por otra parte, la cosa juzgada se establece en el artículo 1028 del Código Judicial:

Artículo 1028. La sentencia ejecutoriada que en proceso contencioso decide la pretensión tiene fuerza de cosa juzgada en otro proceso cuando entre la nueva demanda y la anteriormente fallada hubiere:

- 48
1. Identidad jurídica de las partes;
 2. Identidad de la cosa u objeto; y
 3. Identidad de la causa o razón de pedir. ...

La norma es clara al establecer la cosa juzgada como el fenómeno que se suscita:

- cuando exista sentencia ejecutoriada
- dentro de un proceso
- identidad de partes, objeto y causa de pedir

Al respecto, esta Corporación de Justicia ha manifestado lo siguiente:

"Ahora bien, para que opere la cosa juzgada, debe la resolución dictada en proceso anterior tener carácter de sentencia y encontrarse ejecutoriada al momento de presentarse la excepción, además, entre el proceso anteriormente surtido y aquél en el cual solicitan el reconocimiento de la cosa juzgada, exista identidad de partes, cosa u objeto y causa de pedir.

Así lo ha señalado la jurisprudencia en innumerables ocasiones, veamos: "...el Doctor JORGE FÁBREGA P., en su obra "Instituciones de Derecho Procesal Civil" (Editora Jurídica Panameña, Panamá, 1998, pág. 788) nos aclara que "lo que en Panamá denominamos ejecutoria se conoce en cierto sector de la doctrina como cosa juzgada formal, en tanto que la expresión cosa juzgada, así simplemente, la empleamos para referirnos a lo que en el extranjero se le denomina cosa juzgada material."

Y, en relación con estos puntos, el citado autor continúa explicando lo siguiente:

"El fenómeno de la ejecutoria es propio de toda resolución judicial; la cosa juzgada, sólo de cierta clase de resolución (las sentencias).

La ejecutoria de la sentencia significa que ésta ya no es susceptible de recursos, sea porque la ley no lo permite, o porque, permitiéndolo, se han agotado; en otras palabras, no es susceptible de modificación mediante recursos ordinarios.

La ejecutoria es una cualidad de la resolución, que no se refiere al contenido sino, por el contrario, al lapso para impugnarla.

La cosa juzgada es un reconocimiento al concepto de que la finalidad del proceso no es sólo que se haga justicia, sino además que se le ponga fin a una controversia. Constituye a su vez el fin del proceso de cognición -y por ello ha de proceder de una sentencia de fondo y ejecutoriada. El requisito de la ejecutoria es inherente a la cosa juzgada: mientras exista un recurso ordinario o de casación disponible o pendiente, no hay cosa juzgada, precisamente porque el fallo no está en firme.

El proceso de cognición persigue decidir la litis, mediante una sentencia que produzca los efectos vinculativos de cosa juzgada. (El proceso ejecutivo, en cambio, tiene por fin procurarse un título ejecutivo, esto es, sirve de medio coactivo)."

La cosa juzgada es la definitividad de la fuerza de ciertas sentencias ejecutoriadas. Hugo Rocco la define como la fuerza o la eficacia obligatoria inherente a la materia de la decisión judicial contenida en la sentencia.

La cosa juzgada, en cambio, significa que se ha examinado y decidido sobre la pretensión (el fondo del proceso) y que dicha pretensión sobre la pretensión no puede ser objeto de discusión en un nuevo proceso, ni es lícito dictar una sentencia en un nuevo proceso que desconozca lo resuelto en el primero.

La cosa juzgada se refiere a su contenido, toda vez que impide que en otro proceso se vuelva a debatir entre las partes la misma pretensión por la misma causa de pedir." (fallo de 21 de junio de 2012)" Fallo de 18 de noviembre de 2014.

Por ello, la realización de más de una auditoría en un período, por parte de las entidades del Estado sobre las cuentas de quienes han sido encomendados con la

X3

función de agente de retención, no constituye juzgar dos veces por una misma causa administrativa, como sugiere el activador constitucional.

7. Por otra parte, y volviendo al tema de las funciones del agente de retención, el Profesor argentino Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, cocreador del Modelo de Código Tributario para América Latina, señala en su completa obra sobre Derecho Financiero, lo siguiente:

“El agente que cumple con el deber impuesto por la ley y efectúa la retención del impuesto, reemplaza íntegramente al deudor como sujeto pasivo y libera a éste de la obligación; de modo tal que si distrae los fondos en beneficio propio, sin ingresarlos al fisco, éste no puede formular reclamo alguno contra el deudor, pues quedó liberado al sufrir la amputación patrimonial impuesta por la ley.”³

De igual manera, el connocido Profesor señaló lo siguiente:

“La característica singular del agente de retención crea dos problemas que interesa aclarar y que son éstos: si puede intervenir en el proceso de determinación del impuesto y si el deudor está facultado para llevar a juicio al agente para discutir la legalidad y procedencia de la retención efectuada.

En nuestra opinión, el primer supuesto se resuelve por la negativa, ya que el agente no es mandatario ni representante del deudor y no podría articular defensas o consideraciones que pudieran obligarlo o causarle agravio. ...

En la segunda situación también parece imponerse la respuesta negativa, pues el deudor no está facultado para discutir con el responsable, en forma directa o por vía indirecta, el cumplimiento de la obligación de pagar (o retener en su caso), a menos que el responsable hubiere procedido con manifiesta negligencia, omitiendo hacer conocer a la administración antecedentes de que disponía y que podían hacer variar la determinación...”⁴

Ello es así por cuanto el agente de retención responde al Estado por su actuación. Si bien ciertamente la función de agente retenedor o agente de retención, es engorrosa y conlleva mucha responsabilidad, así lo ha dispuesto la Ley panameña y por tanto es de obligatorio cumplimiento a quienes le son encomendados. Es necesario resaltar lo siguiente: el dinero retenido por el agente de retención no es suyo, sino del Estado. Por tanto, la sociedad debe garantizar el buen uso de ese dinero, y la forma más idónea es por medio de auditorías y demás actuaciones de investigación e inspección que realizan las autoridades competentes.

8. El artículo 343 del Código Penal, contenido en el Capítulo I sobre diferentes formas de peculados, del Título X sobre Delitos Contra la Administración Pública, determina también como peculado, las siguientes actuaciones:

Artículo 343. Las disposiciones de este Capítulo son extensivas:

1. A quien se halle encargado, por cualquier concepto, de fondos, rentas o efectos de una entidad pública.
2. Al particular legalmente designado como depositario de caudales o efectos públicos.

Mal podría hacer la Corte Suprema de Justicia en acceder a esta acción de inconstitucionalidad, por cuanto podría dejar desprotegido al Estado, que somos todos.

sin la forma de resguardar, proteger y verificar un dinero retenido por obligación de Ley por parte del agente de retención, pero perteneciente al Estado.

Por razón de lo indicado, es que consideramos que la alegada infracción del artículo 32 de la Constitución Política de la República de Panamá, así como del numeral 1 del Artículo 8 de la Convención Americana, no ha sido vulnerada por la demandada última frase del numeral 8 del artículo 155 de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010.

PARTE RESOLUTIVA

En virtud de lo anteriormente expuesto, **EL PLENO DE LA CORTE SUPREMA**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA **QUE NO ES INCONSTITUCIONAL** la última frase del numeral 8 del artículo 155 de la Ley N°8 de 15 de marzo de 2010.

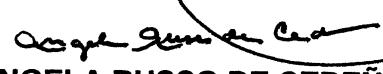
DISPOSICIONES LEGALES APLICADAS: Artículos 4, 17, 29, 32 y 206 de la Constitución Política de la República. Artículo 14 de la Ley 14 de 28 de octubre de 1976 (Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, aprobado por la República de Panamá); Artículos 8 y 11 de la Ley N° 15 de 28 de octubre de 1977 (Convención Americana sobre Derechos Humanos, aprobada por la República de Panamá). Artículos 101, 665, 780, 2554 del Código Judicial. Ley N°8 de 15 de marzo de 2010. Artículos 731, 735 y 1057-V del Código Fiscal. Artículo 343 del Código Penal.

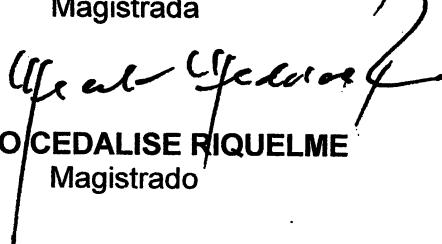
Notifíquese y publíquese,


WILFREDO SÁENZ F.
Magistrado


LUIS R. FÁBREGA S.
Magistrado

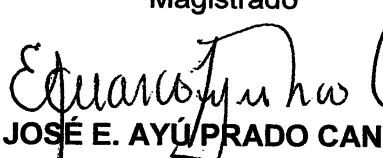

ABEL AUGUSTO ZAMORANO
Magistrado


ANGELA RUSSO DE CEDEÑO
Magistrada


CECILIO CEDALISE RIQUELME
Magistrado


JERÓNIMO MEJÍA E.
Magistrado


OLMEDO ARROCHA OSORIO
Magistrado


JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS
Magistrado

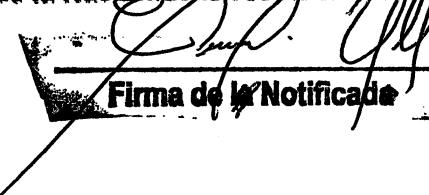

HERNÁN DE LEÓN BATISTA
Magistrado


YANIXA Y. YUÉN C.
Secretaria General



SECRETARIA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En Panamá a los 20 días del mes de enero del año
2020 a las 11:16 de la Mañana Notifico a la
Procuradora General de la Nación de la resolución anterior.


Firma de la Notificada