

REPÚBLICA DE PANAMÁ



ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – PLENO

PANAMA, VEINTIDÓS (22) DE JUNIO DE DOS MILVEINTIUNO (2021).

VISTOS:

Pendiente de decidir, reposa ante esta Sede Colegiada, la demanda corregida promovida en nombre y representación de Rubén Bustamante por la firma forense BDO LEGAL, para que se declaren inconstitucionales los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal, cuyo tenor es como sigue:

Artículo 710. Todo contribuyente está obligado a presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que hayan obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios y de los intereses pagados a sus acreedores.

Los plazos para la presentación anual de esta declaración jurada serán:

- 1. Para las personas naturales, hasta el 15 de marzo.*
- 2. Para las personas jurídicas, hasta el 31 de marzo.*

Junto con esta declaración, el contribuyente presentará una declaración estimada de la renta que obtendrá en el año siguiente al cubierto por la declaración jurada. Dicha renta según declaración estimada no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada.

No obstante, cuando la declaración estimada refleje un saldo menor que la declaración jurada, esta quedará sujeta a las investigaciones de todas las razones y comprobaciones en que se sustenta, a fin de determinar su veracidad.

La liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se harán de acuerdo con la declaración estimada. El ajuste, entre la declaración jurada y la declaración estimada que cubran un mismo año, se hará a la fecha de la presentación de la declaración jurada, y si el ajuste de por resultado un saldo favorable al Estado, deberá cancelarse a más tardar el 31 de marzo de ese mismo año o dentro de los tres meses siguientes al cierre del período fiscal, en cualesquiera de las entidades bancarias autorizadas.

56

Si el ajuste antes referido fuera favorable al contribuyente, será aplicado para cancelar las partidas de su declaración estimada. Si persistiera saldo favorable, le será acreditado a futuros pagos o compensado a otros tributos, o devueltos en caso de que no tuviera que pagar ningún otro tributo, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial.

...

LA DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD CORREGIDA

En el libelo de demanda corregida, consultable a folios 18 a 27 del expediente, plantea el activador constitucional que los párrafos demandados incurren en violación directa por comisión del artículo 30 de la Constitución Política, por cuanto la exigencia de liquidación y determinación del impuesto sobre la renta estimado, bajo la premisa de que el contribuyente debe calcular el impuesto del ejercicio posterior tomando como base la renta gravable obtenida en el año anterior y que resulta en el impuesto jurado o causado, parte de una presunción legal bajo la cual subyace una presunción económica, que el contribuyente obtendrá por lo menos los mismos resultados de renta gravable en el año corriente que logró obtener en el año anterior.

En esa línea de pensamiento, expone que, para los efectos del período fiscal 2020, año en que se proyecta una contracción de la economía entre el 6% y 10% contra el año anterior, queda expuesto que, al aplicar la exigencia prevista en los párrafos demandados, en condiciones que la mayor parte de los contribuyentes, personas naturales o jurídicas sufrirán pérdidas en lugar de obtener renta gravable, se traduce propiamente en una confiscación de bienes, pues, para un gran número de contribuyentes, cumplir con la obligación de adelantar el impuesto sobre la renta estimado durante el año 2020, se traducirá efectivamente en comprometer fondos en efectivo para adelantar una obligación tributaria inexistente, toda vez que los resultados financieros y contables del año 2020 resultarán en pérdidas financieras y fiscales y, en consecuencia, sin que se genere ninguna obligación de pagar impuesto sobre la renta causado al final del ejercicio fiscal.

GA

Respecto a la infracción directa, por omisión, del artículo 264 de la Carta Política, sostiene el demandante que el análisis de la capacidad económica debe realizarse tomando en cuenta el sistema de autoliquidación del tributo y que la mecánica misma de cálculo del tributo que se observa en el formulario de Declaración (Jurada y Estimada) del impuesto sobre la renta, el cual está amparado en la ley, es una clara representación de un proceso contable, matemático y con lógica jurídica, a través del cual se toman en cuenta, no solo los ingresos, sino también los costos, gastos y tratamientos especiales previstos en la ley, el contribuyente, respaldado por un asesor tributario, va mostrando su situación económica en el año fiscal de que se trate. Este razonamiento, añade el letrado, puede concluir en que existe una manifestación de riqueza gravable pero también en que no existe la suficiente capacidad económica para producir un nivel de riqueza sobre la cual aplicar la tarifa y generar un impuesto a pagar.

Arguye que dado que el impuesto sobre la renta grava la ganancia, el cumplimiento del mandato constitucional, según el cual se debe respetar la capacidad económica del contribuyente para poder cobrarle impuesto, involucra la determinación, en cada año, de la situación de su capacidad económica. Explica que, tratándose de un impuesto de período y que asume que las actividades económicas del contribuyente van a continuar a través del tiempo, el impuesto sobre la renta que se cobra vía declaración anual, lleva a la práctica el mandato constitucional contenido en el artículo 264 de la Constitución Política también de forma periódica, es decir, es en cada año fiscal cuando el contribuyente autoliquidada el tributo y también es en cada año fiscal cuando el Fisco puede realizar verificaciones, auditorías y hasta liquidaciones adicionales del tributo, lo que no puede ser alterado por el mecanismo de adelanto del impuesto que la ley establece, para el año siguiente, a través del sistema de declaraciones estimadas de renta.

58

Plantea el licenciado Rivera Castillo que el año fiscal sobre el cual se hizo una declaración jurada de rentas merece su propio y separado análisis sobre la capacidad económica del contribuyente, totalmente diferenciado de aquel año fiscal siguiente, que solamente está todavía amparado por una declaración estimada.

A manera de ejemplo, señala el actor que una persona jurídica que lleva dos años demostrando una capacidad económica determinada, como consecuencia del ejercicio de una actividad comercial cuyo dinamismo depende de un 80% de un contrato privado en el cual el contribuyente tiene el papel de proveedor de un servicio específico, sin embargo, el contrato no es renovado para el año siguiente y al momento de presentar su declaración de rentas el contribuyente es plenamente consciente que el año siguiente no tendrá la misma capacidad económica, por ello, siguiendo el mandato del artículo 264 de la Constitución Política, existe la suficiente base jurídica y de hecho para justificar que la declaración estimada contemple una renta inferior a la del año anterior, incluso pudiese mostrar que no hay renta; sin embargo, si bien esto sería el marco constitucional correcto, a nivel legal el contribuyente del ejemplo y todos los demás en situaciones equivalentes, se encuentran hoy en día con el obstáculo representado por la norma impugnada en esta demanda, según la cual, la renta de la declaración estimada "no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada".

Expresa el demandante que la infracción de la disposición constitucional se produce porque obliga a que el contribuyente declare una renta estimada ficticiamente igual o mayor a la del año anterior, a pesar de que su capacidad económica real en el año fiscal subsiguiente es diferente y arroja una renta menor o nula, creando además una situación de injusticia porque provoca que se extraiga del pecunio del contribuyente, en las tres partidas del pago de la declaración estimada, unos dineros en adelanto de un impuesto que ya se sabe de antemano que no se va a generar, porque no habrá capacidad económica para ello.

59

OPINIÓN DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación, al corrérsele traslado de la acción constitucional ensayada por BDO Legal, en nombre y representación de RUBÉN BUSTAMANTE, solicita a esta Corporación de Justicia que no se declare la inconstitucionalidad de los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal.

Al sustentar su solicitud y referirse a la alegada infracción del artículo 30 de la Carta Maga expone el Jefe del Ministerio Público que el comiso es una sanción o pena pecuniaria impuesta por el Estado como consecuencia de la extinción de todo derecho de una persona, esto es, el caso de la muerte civil o pérdida de la condición de sujeto de derecho, fenómeno que ha desaparecido en la mayoría de las legislaciones, tampoco se ajusta el precepto contenido en los párrafos demandados a una acción de despojo del patrimonio del contribuyente por el Estado.

Indica que, del artículo 710 del Código Fiscal, se advierte que las cantidades que hayan sido entregadas por el contribuyente al Fisco lo son, precisamente, producto de la relación del sujeto de obligaciones con el Estado, relación que no es arbitraria, sino que prevé presupuestos en los que, si el saldo es favorable al contribuyente, esto es, si los saldos probados son inferiores a las cantidades calculadas en la declaración estimada el año anterior, cabe tanto que sean acreditados a otras deudas fiscales y, en última instancia, se prevé incluso su devolución.

Agrega el Procurador General de la Nación que lo anterior muestra un principio de racionalidad y proporcionalidad que excluye una actividad de usurpación o apropiación injusta de montos del contribuyente por el Estado, lo que le resta sustento constitucional a la pretensión propuesta de infracción del artículo 30 de la Constitución Política.

60

Sobre la infracción del artículo 264 de la Norma Fundamental, afirma el funcionario que estos argumentos fueron expuestos por el mismo poderdante en un proceso constitucional resuelto por el Pleno mediante Sentencia de 28 de junio de 2019. En ese sentido, sostiene que el Estado Panameño, a través de la Constitución y sus leyes, ha desarrollado una serie de disposiciones para el financiamiento del gasto público y en esa forma se han direccionado ciertos preceptos de orden fiscal que implican la carga tributaria impuesta al contribuyente, quien está obligado a entregar una prestación económica que servirá para cumplir con los requerimientos en esta materia.

Agrega que la Declaración Estimada de Renta no constituye *per se* un tributo, ya que por descripción legal se concibe como el acto donde se promedia la renta gravable del año fiscal posterior, que debe asumir el contribuyente a favor del erario público. En esa medida se desprende que dicho acto, por sí, no se entiende como una carga impositiva propia o por sí sola, debido a que su vigencia tiene lugar como aseguramiento del Impuesto sobre la Renta.

Expone que el Impuesto sobre la Renta se erige como un tributo nacional que deberá asumir todo contribuyente, con las debidas regulaciones y excepciones establecidas en la ley para el pago de su renta gravable del año anterior y que requiere para su presentación de una declaración jurada con término fatal en el mes de marzo de cada año; no obstante, la legislación tributaria panameña ha desarrollado a través de los tiempos diferentes medidas para el aseguramiento del pago de dicho tributo y, para tales efectos, en apoyo a la proyección contable efectiva del contribuyente, se requiere que realice una estimación de su futuro económico que debe ser consignada al fisco al momento de la presentación de la declaración jurada del año gravable respectivo, se propone por ficción una garantía tributaria que asegura el cobro del Impuesto sobre la Renta.

01

No obstante, al ser una aproximación meramente contable de la realidad económica de una persona natural o jurídica, la ley propone un método de liquidación de la misma cuando se presenta la pertinente declaración jurada de renta, estableciendo además la posibilidad de efectuar dicha liquidación de pago y otorgando un concepto en favor del Estado o del contribuyente dependiendo del caso, es decir, las partidas que sean desembolsadas en concepto de la Declaración Estimada de Renta, serán liquidadas conforme al pago del Impuesto sobre la Renta que de la operación aritmética podría dar un saldo a favor del Estado o en provecho del respectivo contribuyente.

Concluye el Señor Procurador General de la Nación que la declaración estimada *per se* ha sido creada en el Derecho Tributario para garantizar el pago del Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes, de tal suerte que, para analizar que esta figura jurídica obrante en el Derecho Tributario cumpla con los principios regidos en la materia, basta observarla de forma conjunta con el Impuesto sobre la Renta, que finalmente es su razón de ser legal.

Bajo este paraguas analítico, expresa el funcionario, se constata la existencia del principio cardinal de estudio de la materia tributaria, conocido como de estricta legalidad, mediante el cual el Estado en su tarea de redistribución de riquezas y control de mercado, no debe exceder los límites materiales que entrañen esa medida, al ser el Impuesto sobre la Renta un tributo debidamente establecido en la legislación fiscal, con las regulaciones sobre las personas que serán tomadas en cuenta como contribuyentes, las exoneraciones, excepciones, el trámite para su pago y liquidación, en el cual se observa la necesidad clara y expresa de realizar los cálculos de proyección contable sobre el manejo de las empresas y negocios que tributen al fisco, lo que ha sido descrito por ley como una declaración estimada.

62

Desde el prisma desarrollado por el principio de igualdad fiscal, precisa que la Declaración Estimada de Renta, al fungir como mecanismo de aseguramiento del Impuesto sobre la Renta, cumple con el requerimiento de que las contribuciones sean equitativas y proporcionalmente a la población, ya que las mismas deben realizarse bajo ciertos parámetros, pero bajo evaluaciones financieras atendibles a la realización del contribuyente, lo que se respalda con el principio de proporcionalidad, que se ubica directamente relacionado con la capacidad contributiva del sujeto con su riqueza. Las estimaciones o proyecciones de la declaración jurada anticipada que se objeta de inconstitucional deben responder al desarrollo económico puntual del contribuyente, como se prevé en la ley.

Sobre el principio de no confiscatoriedad, expone que tampoco lo afecta pues cuando la estimación supera la proyección real del Impuesto sobre la Renta a favor del contribuyente, este mantiene a su disposición mecanismos de liquidación donde podrá hacer uso de ese dinero para sí. Igualmente, precisa el Procurador General de la Nación, que se cumple con el principio de finalidad y territorialidad del derecho fiscal, ya que permea su aplicación debida hacia la recta administración de los fondos públicos, para que reviertan a la colectividad y, además, sirvan para cobrar tributos a las personas que desarrollen renta gravable en nuestras fronteras.

Respecto al principio de neutralidad afirma que este se respeta, al impedir que el interés colectivo se vea difuso ante la ausencia de mecanismos que impidan realizar el cobro respectivo del Impuesto sobre la Renta de las actividades que permiten dicha tributación y que la aplicación de la tasación sobre el futuro de los ingresos de una persona natural o jurídica debe estar respaldada en proyecciones económicas que, de fallar, encuentren en la ley el respaldo respectivo mediante la liquidación del impuesto en el año correspondiente.

W

Respecto al principio de capacidad contributiva, el colaborador de la instancia arguye que siendo la Declaración Estimada parte del trámite para la tributación del Impuesto sobre la Renta, mantiene el procedimiento determinado por ley, en la cual permite, luego de la liquidación entre la estimada y la jurada, una devolución en los saldos a favor de cualquiera de las partes con el procedimiento específico.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Concluido el trámite legal y luego de haber reseñado los cargos de agravio constitucional que el promotor de esta acción le formula a los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal y la posición que respecto a sus pretensiones adopta el Señor Procurador General de la Nación, corresponde al Pleno, en ejercicio de la atribución que le otorga el numeral 1, del artículo 206 del texto supremo, como guardián de la integridad de este cuerpo de normas, emitir un pronunciamiento de fondo.

Como se desprende del libelo de demanda corregida, el activador constitucional sustenta la inconstitucionalidad de los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal en la presunta infracción que estos producen a los artículos 30 y 264 de la Carta Política. Señalando, en cuanto a la primera de estas normas, que la exigencia de liquidación y determinación del Impuesto sobre la Renta estimado, bajo la premisa de que el contribuyente debe calcular el impuesto del ejercicio posterior teniendo como base la renta gravable obtenida en el año anterior y que resulta en el impuesto jurado o causado, parte de una presunción legal bajo la cual subyace una presunción económica que puede no ajustarse a la realidad, llevando a que se comprometan fondos en efectivo para adelantar una obligación tributaria inexistente y con ello una confiscación.

64

Sobre la infracción del artículo 264 de la Constitución Política – norma cuyo tenor es aquel al que erróneamente identifica el demandante en su escrito como el artículo 262 –, en esencia, manifiesta el postulante que esta se produce cuando la norma indica que la declaración estimada *“no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada”*, en cuanto se obliga al contribuyente a declarar una renta ficticiamente igual o mayor a la del año anterior, a pesar de que su capacidad económica real en el año fiscal subsiguiente puede ser diferente y arrojar una renta menor o nula, permitiendo con ello el adelanto de un impuesto que no se va a generar.

A su turno, el Señor Procurador General de la Nación solicita a esta Alta Magistratura que no se declare la inconstitucionalidad de los párrafos demandados del artículo 710 del Código Fiscal, por ser del convencimiento que no infringe las disposiciones señaladas por el actor ni por ninguna otra de la Constitución Política. En ese sentido, plantea el colaborador de la instancia que la norma no representa una acción de despojo del contribuyente por el Estado, como quiera que prevé presupuestos en los que, si el saldo es favorable al contribuyente, este sea acreditado a otras deudas fiscales y, en un última instancia, devuelto, lo que demuestra racionalidad y proporcionalidad.

El artículo 710 del Código Fiscal – norma en la que se ubican los párrafos demandados –, desarrolla la obligación que tiene el contribuyente de presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores. Los párrafos demandados específicamente establecen: la obligación que tiene el contribuyente de presentar junto con la mencionada declaración una declaración estimada de renta, la cual no debe ser inferior a la indicada en la declaración jurada (párrafo tercero); el efecto que genera la presentación de una declaración estimada que refleje un saldo menor que la declaración jurada (párrafo

cuarto); la forma como se liquida y paga el impuesto sobre la renta y el ajuste que debe hacerse entre la declaración jurada y declaración estimada que cubran un mismo año y el efecto que se produce si el ajuste arroja un saldo favorable al Estado (párrafo quinto), o bien, al contribuyente (párrafo sexto).

Al iniciar el análisis de los cargos de inconstitucionalidad, esta Magistratura debe dejar sentado, de inicio, que no comparte la opinión del demandante, cuando sostiene que, al liquidarse y pagarse el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con la declaración estimada de renta se infringe el artículo 30 de la Carta Magna.

La prohibición de confiscación consagrada en la disposición constitucional invocada por el actor – misma que además encuentra soporte en el artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos –, a no dudarlo registra una especial connotación en materia tributaria, visto el poder que ostenta el Estado para exigir a los particulares parte de su riqueza y que ciertamente lo coloca en posición de ventaja sobre estos, erigiéndose en una garantía para los contribuyentes en el sentido que los impuestos sean proporcionales a su capacidad económica, tal como lo contempla el artículo 264 de la Carta Magna.

Del análisis integral de los párrafos demandados, es innegable que la norma impone un pago por adelantado de una renta aún por generar, exigencia que, en tiempos como los que se experimentan a raíz de la pandemia causada por la COVID-19 y como lo indica el demandante, puede representar una pesada carga al contribuyente, habida cuenta que no pondera aspectos macro o micro económicos que pueden incidir en su rendimiento en el año en el que se efectúa el pago y liquidación; sin embargo, no se puede perder de vista que se trata de un mecanismo que, de acuerdo a la doctrina, registra beneficios en lo que a la recaudación de este impuesto se refiere – lo que resulta crucial precisamente en tiempos como los que atraviesa la Nación – pues disminuye los índices de morosidad y permite que el Estado cuente

66

prontamente con los recursos para hacer frente a las necesidades de la población y que constituyen derechos constitucionalmente reconocidos como la salud y la educación.

Aun cuando el párrafo quinto ordene la liquidación y el pago del impuesto en atención a una declaración estimada, esta se realiza tomando en cuenta parámetros objetivos establecidos por el propio legislador que están dirigidos a asegurar los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de proporcionalidad, en cuanto va de la mano del rendimiento más próximo en el tiempo exhibido por el contribuyente, esto es, no se trata de un estimado antojadizo o arbitrario, emana de la información que proporciona el propio sujeto pasivo de la relación tributaria, bajo declaración jurada, de allí que el legislador contemple que la declaración estimada no deba ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada y que, de reflejar un saldo menor, esta quedará supeditada a las investigaciones, a fin de determinar su veracidad.

Si bien las circunstancias extraordinarias que cita el demandante en el libelo y que son notorias para el Pleno – por estar asociadas al Estado de Emergencia Nacional generado por la enfermedad infecciosa COVID-19 – pueden ocasionar un impacto en las rentas obtenidas durante el período fiscal 2020 por algunos contribuyentes, haciendo que estas sean menores a las obtenidas en el período fiscal anterior (2019) que debía servir de base para la liquidación y el pago del Impuesto sobre la Renta de conformidad al párrafo tercero del artículo 710, no por ello debe entenderse que opera en este caso una confiscación de bienes. Más allá del hecho que la premisa de la que parte el actor puede no perfeccionarse en la totalidad de los contribuyentes – que bien pueden haber reportado un renta mayor en idéntico período – no se puede omitir el hecho que aquello que se liquida y paga es un estimado, cálculo de carácter temporal, en cuanto estará invariablemente supeditado a la renta que efectivamente este habrá de devengar. Solo así se entiende que el

legislador contemple, la necesidad de efectuar un *"ajuste entre la declaración jurada y la declaración estimada que cubran un mismo año"*.

Por consiguiente, es válido concluir, ante la necesidad de efectuar el citado ajuste, que las sumas que satisface el contribuyente en razón de la declaración estimada constituyen un adelanto, una forma de recaudación temporal a los efectos de que el fisco cuente con un flujo basado en parámetros objetivos sobre los ingresos del contribuyente, que viene acompañada de medidas que garantizan la no afectación de su propiedad.

Y es que si bien el legislador prevé que, si del ajuste entre la declaración jurada y la declaración jurada estimada que cubran un mismo año resulta un saldo favorable al Estado este sea cancelado de la forma establecida en la norma (párrafo quinto), también contempla, en el caso que el saldo resulte favorable al contribuyente, que este le sea acreditado *"a futuros pagos o compensado a otros tributos, o devueltos en caso de que no tuviera que pagar ningún otro tributo, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial"* (párrafo sexto), es decir, existe un procedimiento que, en todo caso, posibilita la devolución al contribuyente de las sumas pagadas en exceso en concepto de Impuesto sobre la Renta – de no poder ser acreditadas a futuros pagos o compensado a otros tributos – y que impide sostener que se produce una actuación confiscatoria por parte de la administración tributaria, o que se coloca al contribuyente en un estado de indefensión frente a esta.

Por otra parte, la pausada lectura del párrafo tercero y cuarto del artículo 710, indica a esta Corporación de Justicia que si bien la norma fija un deber en el sentido que la renta de la declaración estimada no sea inferior a la indicada en la declaración jurada, también contempla un escenario en el cual el contribuyente refleje en dicha declaración estimada un saldo menor. Solo así se entiende el hecho que seguidamente para este supuesto se establezca un mecanismo dirigido a *"determinar su veracidad"* y

68

que resultaría innecesario de no existir posibilidad alguna de que el contribuyente pudiese en la declaración estimada indicar una renta inferior.

Respecto a la infracción del artículo 264 de la Carta Magna, el Pleno advierte que los cargos expuestos por el demandante se concentran en el párrafo tercero de la norma, relativo a la obligación que tiene el contribuyente de presentar junto con la declaración, una declaración estimada de la renta que obtendrá en el año siguiente al cubierto por la declaración jurada y que no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada, en cuanto arguye que se falta al postulado constitucional según el cual el impuesto debe gravar al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica, al existir la posibilidad de que el contribuyente no cuente con la misma capacidad económica o se encuentre en posición de contemplar una renta inferior a la del año anterior, o demostrar que no hay renta.

El análisis de estos argumentos – que ya se ha adelantado en cierta medida al examinar la presunta infracción del artículo 30 de la Norma Fundamental – conduce a esta Magistratura a reiterar la particular naturaleza de la declaración estimada de la renta como mecanismo establecido por el legislador, en uso de las facultades dadas a él por el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política – y, por ende, respetuoso al también principio constitucional tributario de legalidad –, dirigido a asegurar la eficiencia en la recepción de impuestos y que no se traduce en que el contribuyente sea gravado en una proporción distinta a la que dispone la norma suprema, aun cuando señale que la renta según la declaración estimada no deba ser inferior a la indicada en la declaración jurada.

Es importante tener en cuenta que el hecho generador del impuesto al que se refiere el artículo 710 del Código Fiscal, se produce cada vez que el sujeto obligado (contribuyente) recibe los ingresos que dicho compendio normativo entiende como objeto imponible (renta), en tanto que el plazo para presentar la declaración jurada de

renta se extiende hasta el 15 de marzo, tratándose de personas naturales y hasta el 31 de marzo, en el caso de personas jurídicas. Con la presentación de dicha declaración emana la obligación de cancelar, a más tardar el 31 de marzo, la totalidad del impuesto que resulta entre el impuesto pagado en las estimadas y el causado en la declaración jurada de renta – si existiera un saldo favorable al Estado – y la de pagar el impuesto estimado de renta al contado o en tres partidas iguales, en los términos señalados en el artículo 727 del Código Fiscal.

Queda claro que solo la primera de estas obligaciones parte de la existencia efectiva de una renta, honrando así la forma de medición de esta, que se circunscribe a un intervalo de tiempo determinado, sin considerar lo que haya sucedido antes de dicho período o lo que pueda ocurrir después de este; mientras que el pago del impuesto estimado de renta, apunta también a honrar esa obligación, pero en el período fiscal inmediatamente siguiente.

A la luz de lo expuesto, aun cuando la norma en su párrafo quinto señale que la liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se harán de acuerdo con la declaración estimada, es decir, parte de una presunción y no de una cuantificación real, no por ello desatiende el hecho generador ni la obligación tributaria, pues es evidente que se trata de un mecanismo de recaudación temporal, anticipado, establecido por el legislador bajo una presunción objetiva de la renta que deberá generar el contribuyente dentro del período fiscal correspondiente, que, al ser satisfecho no constituye el pago del tributo *per se*, antes bien, se constituye en un crédito que – como ha quedado expuesto – le será descontado de la suma que deba cancelarse en concepto de impuesto de renta efectivamente causado, de ser este el caso, o bien, aplicado o compensado a otro tributo y, de no existir tributo por pagar, le sería devuelto, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial, todo lo cual además de asegurar, como ha quedado expuesto, los principios de proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva, observa el principio de igualdad fiscal.

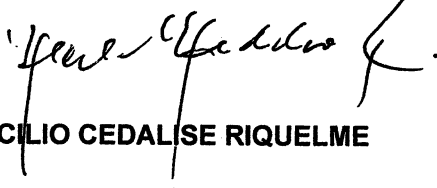
70

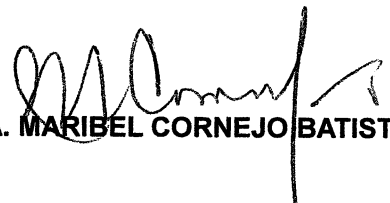
Bajo estos argumentos, declarará esta Magistratura que los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal, no son inconstitucionales, como quiera que no atentan contra las normas ofrecidas por el demandante en sustento de su posición, ni contra ninguna otra disposición de la Carta Magna.


En mérito de lo expuesto, el Pleno de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO SON INCONSTITUCIONALES** los párrafos tercero, cuarto, quinto y sexto del artículo 710 del Código Fiscal.

Notifíquese,


MGDO JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS


MGDO. CECILIO CEDALISE RIQUELME


MGDA. MARIBEL CORNEJO BATISTA


MGDO. HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA


MGDO. LUIS RAMON FÁBREGA S.


MGDA. MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS


MGDA. ANGELA RUSSO DE CEDEÑO


MGDO. CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES


MGDO. OLMEDO ARROCHA OSORIO


LCDA. YANIXSA Y. YUEN
Secretaría General