

**DEMANDA DE  
INCONSTITUCIONALIDAD  
PROPUESTA POR EL LICENCIADO  
PUBLIO RICARDO CORTÉS C., EN  
SU PROPIO NOMBRE Y  
REPRESENTACIÓN PARA QUE SE  
DECLARE INCONSTITUCIONAL EL  
NUMERAL 3 Y PÁRRAFO  
SUBSIGUIENTE DEL ARTÍCULO 1  
DEL DECRETO DE GABINETE  
NO.109 DE 7 DE MAYO DE 1970,  
MODIFICADO POR EL ARTÍCULO  
32 DE LA LEY 49 DE 2009 PONENTE:  
HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA  
PANAMÁ, CUATRO (04) DE  
DICIEMBRE DE DOS MIL QUINCE  
(2015).**

**Tribunal:**

Corte Suprema de Justicia, Panamá

**Sala:** Pleno

**Ponente:** Hernán A. De León Batista

**Fecha:** 04 de diciembre de 2015

**Materia:** Inconstitucionalidad

Acción de inconstitucionalidad

**Expediente:** 936-14

Vistos:

Conoce el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, la Acción de Inconstitucionalidad propuesta por el Licenciado PUBLIO RICARDO CORTÉS C., en su propio nombre y representación, para que se declare inconstitucional el numeral 3 y párrafo subsiguiente del artículo 1 del Decreto de Gabinete N°109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 32 de la Ley N° 49 de 2009, vigente a raíz de la Sentencia de esta Corporación Judicial de once (11) de agosto de dos mil catorce (2014).

Norma acusada de Inconstitucional:

*"Artículo 1...*

*Para tal efecto mediante actos administrativos idóneos, podrá:*

*...*

*3. Contratar gestores de cobro con vasta y reconocida experiencia en los casos de morosidad que excedan de doce (12) meses de haberse causado, entendiéndose que estos se sujetan a la reserva de información de que trata el artículo 21 del presente Decreto de Gabinete y a la normas de contratación pública.*

*En los casos de persona jurídicas que sean contratadas como gestores de cobro deberán presentar una declaración jurada de quienes son sus accionistas o socios en ningún caso podrán ser servidores públicos que estén laborando o hayan laborado durante los dos años en la Dirección General de Ingresos".*

Normas Constitucionales Infringidas y el Concepto de la Infracción:

Afirma la demandante que la norma antes citada infringe el preámbulo constitucional, el numeral 5 del artículo 184 y 42 de la Constitución Política de la República.

*"PREÁMBULO. Con el fin supremo de fortalecer la Nación, garantizar la libertad, asegurar la democracia y la estabilidad institucional, exaltar la dignidad humana, promover la*

*justicia social, el bienestar general y la integración regional, e invocando la protección de Dios, decretamos la Constitución Política de la República de Panamá."*

*"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.*

*..."*

*"Artículo 42. Toda persona tiene derecho a acceder a la información personal contenida en bases de datos o registros públicos y privados, y a requerir su rectificación y protección, así como su supresión, de conformidad con lo previsto en la Ley.*

*Esta información sólo podrá ser recogida para fines específicos, mediante consentimiento de su titular o por disposición de autoridad competente con fundamento en lo previsto en la Ley."*

Respecto a la violación del preámbulo y el artículo 184, numeral 5, de la Constitución Política expresa el demandante que la estabilidad institucional en materia fiscal resulta infringida directamente por comisión, cuando por virtud del artículo 1, numeral 3, del Decreto de Gabinete N°109 de 7 de mayo de 1970 y del párrafo subsiguiente a ese numeral, se posibilita que el ejercicio de las funciones públicas fiscales de cobranza administrativa de tributos nacionales sean llevadas a cabo por personas naturales o jurídicas privadas, es decir, que no forman parte del Órgano Ejecutivo, ni de la Administración Pública.

Arguye el pretensor que esta Magistratura en sentencia de 11 de agosto de 2014 precisó que la estabilidad institucional en materia fiscal se altera cuando el legislador posibilita que la función pública, encargada por la Constitución Política al Órgano Ejecutivo, sea transferida hacia un ente público, distinto al Órgano Ejecutivo, entendiendo que dicha función debe ser ejercida por el Presidente de la República, con el Ministerio del ramo, en este caso en particular, el Ministro de Economía y Finanzas.

Explica el demandante que la norma legal cuya inconstitucionalidad se demanda desorbita aún más el ejercicio de las funciones públicas al posibilitar que empresas y personas privadas sean quienes presten servicios públicos de naturaleza fiscal, ante los contribuyentes. Subraya que cuando el numeral 5 del

artículo 184 del texto constitucional asigna al Presidente de la República con su Ministro de Estaco, la función de vigilar la recaudación de las rentas nacionales, tal uso del vocablo "vigilar" debe ser comprendido en su acepción más rígida, la cual, según el Diccionario de la Real Academia Española, consiste en "atender exacta y cuidadosamente de él o a ello", situación que en nada se compadece con la posibilidad de colocar sobre empresas privadas y particulares las obligaciones de recaudación fiscal que la Constitución Política ha dispuesto que sean llevadas a cabo por el Órgano Ejecutivo de manera exclusiva.

Sobre la infracción del artículo 42 de la Constitución Política, afirma que desde el ámbito tributario esta norma constitucional permite establecer cuatro principios fundamentales, a saber: el derecho que tiene toda persona a que se respete que su información personal no puede divulgarse, especialmente aquella que reposa en bases de datos y registros públicos; que la regla general es la conservación de forma reservada de la información personal que reposa en despachos públicos; que es una garantía constitucional que se mantenga en reserva la información financiera de las empresas y demás contribuyentes, a la que tenga acceso el Estado, por vía de la función pública de recaudar impuestos; y que, en los casos excepcionales donde se comparte la información, la autoridad pública debe hacerlo solamente "*mediante consentimiento de su titular*" o por "*disposición de autoridad competente*".

En esa misma línea de pensamiento, indica el demandante que es un concepto aceptado, doctrinal y legalmente, que las Administraciones Tributaria solamente pueden compartir la información tributaria de los contribuyentes, en situaciones muy puntuales y aún en estos casos, bajo estrictos parámetros de confidencialidad, respetando el marco constitucional que exige que esa revelación solamente pueda hacerse con autorización del contribuyente o por disposición de autoridad competente.

Arguye el Licenciado CORTÉS que las normas impugnadas violan los conceptos contenidos en el artículo 42 de la Constitución Política, por cuanto permiten que la Administración Tributaria disponga en forma discrecional entregar información restringida bajo su custodia, relacionada con la actividad económica de los contribuyentes y responsables tributarios. Agrega que esa entrega se hace sin ningún control por parte de una autoridad competente externa que permita salvaguardar el sagrado derecho a la privacidad de las personas y empresas y peor aún, fuera totalmente del marco de la institucionalidad.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Al emitir concepto, la licenciada KENIA I. PORCELL, Procuradora General de la Nación, expresa que el poder de recaudación del Gobierno Central fue concebido por el constituyente para ser ejercido por servidores públicos, este representa una potestad característica del Órgano Ejecutivo, que requiere permanecer en este ámbito para poder ser controlado de manera eficiente.

Expresa la representante del Ministerio Público que lo anterior obedece a lo trascendental que resulta la recaudación fiscal para el Estado, sus funciones y el desarrollo económico y social del país, las cuales representan actividades que se distorsionarían en manos de particulares, representando un riesgo que el texto de nuestra Constitución Política elude de manera clara, al tiempo que los ingresos tributarios del país integran parte importante del Presupuesto General del Estado, de allí que sean vitales para la consecución de los objetivos del Gobierno Central y el resto de entidades que dependen de este.

Agrega la Procuradora General de la Nación que, a lo expuesto, se suma la vulneración al principio de reserva de la información fiscal, la cual se encuentra consagrada en el artículo 722 del Código Fiscal y que se quebranta al traspasar esas competencias a empresas y a particulares, por lo que no solo se coloca en una posición de riesgo el manejo de los recaudos en sí, sino la información sensitiva y muchas veces privilegiada en torno a empresas y personas dedicadas a desarrollar diversas actividades en el país, dependiendo del alcance, muchas veces generales, que distinguen a los diversos impuestos.

En ese sentido, apunta la máxima autoridad del Ministerio Público que esta afectación potencial puede incluso incidir en la inversión extranjera, que al igual que los empresarios y personas naturales nacionales, son celosos con la información de sus corporaciones, dado que por medio de los datos tributarios es posible familiarizarse con los estados financieros, los movimientos y las estructuras de las empresas.

Respecto a la estabilidad institucional que consagra el Preámbulo Constitucional, la Procuradora General de la Nación señala que en fallo de 11 de agosto de 2014, se estableció que en el momento en que se retiraban las potestades de supervisión de la recaudación al Órgano Ejecutivo se trastocaba la estabilidad institucional. Agrega que dicha estabilidad institucional también se ve afectada por la normativa que abre la posibilidad de pasar a manos privadas las labores de recaudación de los impuestos, dado lo fundamental que resultan estas actividades para los propósitos estatales, al tiempo en que se exceden los límites de protección que ofrece la Constitución Política de Panamá a los datos relacionados con los tributos, razón por la cual procede decretar la

inconstitucionalidad de la norma citada al contravenir esta igualmente el preámbulo de la Carta Magna.

## CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DEL PLENO

Expuestos los argumentos esgrimidos por el postulante de la demanda de inconstitucionalidad y la opinión vertida por la Procuradora General de la Nación, corresponde a este Alta Corporación Judicial dirimir la causa, una vez agotada la tramitación que le reserva el Código de Procedimiento.

La inconstitucionalidad del numeral 3 y el párrafo subsiguiente del artículo 1 del Decreto de Gabinete N°109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 32 de la Ley N° 49 de 2009 se produce a raíz del conflicto que, a juicio del activador constitucional, mantiene esta disposición respecto al preámbulo y a los artículos 42 y 184 de la Normativa Fundamental, conflicto que se sustenta básicamente en la posibilidad que el ejercicio de las funciones públicas fiscales de cobranza administrativa de tributos nacionales lo realicen empresas privadas y personas naturales cuando dicha función debe ser ejercida por el Presidente de la República, con el Ministro del Ramo, esto es, el Ministro de Economía y Finanzas, según el artículo 184, numeral 5. Esta posibilidad, agrega el demandante, compromete la reserva de la información financiera de las empresas y demás contribuyentes a la que tenga acceso el Estado, contraviniendo con ello el postulado del artículo 42 de la Carta Magna.

Los cargos antes anotados, vale decir, son compartidos por la Procuraduría General de la Nación, según se desprende de la Vista N°09 de 17 de marzo de 2015.

La disposición legal demandada, en esencia, confiere a la Dirección General de Ingresos para que, a través de actos administrativos idóneos, contrate gestores de cobro en los casos de morosidad que excedan de doce meses (12) de haberse causado, sometiéndolos a la observancia de la reserva de información y a las normas de contratación pública.

Como bien expone tanto el demandante constitucional como la Procuradora General de la Nación, esta Alta Magistratura ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la relación que mantiene la estabilidad institucional, como valor comprendido dentro del preámbulo de nuestra Carta Magna, y la atribución que el artículo 184, numeral 5, de dicho texto confiere al Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo para "*Vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales*". En el fallo de fecha 11 de agosto de 2014, a propósito de la facultad que el artículo 1 de la Ley 24 de 2013 otorgaba a la hoy extinta Autoridad Nacional de Ingresos Públicos para ejercer funciones, deberes, potestades y demás que por ley se encuentren consignados a favor de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, esta Corte de Justicia expuso lo siguiente:

*"Al crearse la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), mediante el artículo 1 de la Ley 24 de 2013, que ha*

*sido demandado, se atenta contra la estabilidad institucional protegida en nuestra Carta Magna.*

*Además, el artículo 2 de la Constitución Nacional, establece que el poder público sólo emana del pueblo y lo ejerce el Estado conforme el texto constitucional lo establece por medio de los Órganos Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales actúan limitada y separadamente, pero en armónica colaboración.*

*Lo anterior quiere decir, que sólo por vía de la Constitución se puede establecer dichas funciones, siendo que esta ley excluye del órgano ejecutivo funciones que le son propias como rectores del gobierno central del Estado. Esta entidad divide y distorsiona la unidad e integridad del Estado unitario, cuya descentralización no debe afectar.*

*Esto lo decimos, porque se ha creado una autoridad que no va en sintonía con los preceptos constitucionales emanados de nuestra Constitución Política, siendo que esta atribución de poder no constitucional se convierte en un obstáculo para la libertad y la estabilidad institucional.*

*A la referida autoridad se le asignan funciones que son de la privativa competencia del Presidente de la República, del Ministro de Economía y Finanzas, y dificulta la labor del Consejo de Gabinete al otorgarle funciones a una entidad autónoma cuyo Director no forma parte de dicho organismo ejecutivo.*

*En ese sentido, la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, usurpa las funciones atribuidas al Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo, que se encuentran consagradas en el artículo 184 numeral 5 de la Constitución.*

*...*

*Como vemos, a la referida autoridad, se le está otorgando mediante ley poderes que por mandato constitucional son exclusivos del Presidente con la participación del Ministro de Economía y Finanzas, esta sola situación además de violar la norma constitucional citada, quebranta la estabilidad institucional que tutela el preámbulo de la Constitución.*

*Comparte el Tribunal, lo expresado por el demandante en el sentido de que se está cercenando la facultad y deber constitucional que tiene el Ministro de Economía y Finanzas de participar conjuntamente con el Presidente de la República de vigilar la recaudación y administración de las rentas nacionales." (Fallo de 11 de agosto de 2014. Acción de Inconstitucionalidad propuesta por los licenciados Miguel Antonio Bernal Villalaz y Luis Rogelio García contra el artículo 1, párrafo 1, y el artículo 14 de la Ley N° 24 de 8 de abril de 2013, que crea a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos. Mgdo. Ponente Luis Ramón Fábrega Sánchez)*

Las consideraciones expuestas cobran mayor resonancia respecto a la disposición demandada, habida cuenta que ya no se trata de una institución autónoma del Estado a la que se le otorga una función íntimamente vinculada con la vigilancia de la recaudación de las rentas nacionales, como lo es la gestión de cobro de cuentas con morosidad, sino a una persona natural o jurídica ajena al poder estatal.

Resulta así incuestionable que la gestión de cobro por terceros ajenos a la administración, aun cuando obren respaldados por "*actos administrativos idóneos*" y se encuentren sujetos al cumplimiento de las normas de contratación y de reserva de información, constituye una infracción al postulado constitucional que asigna esta tarea de forma privativa y exclusiva al Presidente de la República en asocio con el Ministro de respectivo, léase, el Ministro de Economía y Finanzas, como lo demanda el hecho que se trate de una función vital para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado Panameño y la satisfacción de las necesidades de sus asociados que, por ser tal y ante la clara voluntad del constitucionalista panameño impide la adopción en nuestro medio de la figura de la "tercerización" del cobro de los tributos, fórmula que se presenta como una manifestación del modelo de privatización de servicios estatales orientada, por lo general, a lograr su modernización y eficiencia, pero que, en el caso panameño, apunta a la recuperación de aquellos créditos que, como se ha dicho ya, excedan los doce meses de morosidad.

Es la convicción de la Corte que la sola posibilidad que un tercero asuma la función constitucionalmente reservada al Jefe del Ejecutivo en asocio con el Ministro del Ramo, en circunstancias como la que se consignan en la norma censurada, en las que el plazo de morosidad por ella indicado además dista por mucho de ser significativo a los efectos de concluir que existe una deficiencia en el cobro de los tributos por parte de la Dirección General de Ingresos que justifique la intervención de un ente externo, implica una inadmisibles renuncia a



esta función inherente al Estado, ente que, además, cuenta con el andamiaje administrativo, técnico y legal necesario para hacer valer los créditos del tesoro nacional.

El agravio constitucional antes reseñado, empero, no es el único reparo que puede formularse al numeral 3 del artículo 1 del Decreto de Gabinete N°109 de 7 de mayo de 1970 - según fuera modificado por el artículo 32 de la Ley 49 de 2009 - y en esto le asiste la razón al postulante constitucional y al Ministerio Público, que invocan además la afectación del artículo 42 del texto supremo, que contempla el derecho de acceso a la información y, en ese contexto, el de su protección y que de forma categórica preceptúa que la información personal *"solo podrá ser recogida para fines específicos, mediante consentimiento de su titular o por disposición de autoridad competente con fundamento en lo previsto en la Ley"*:

La protección de la información que detenta el Estado a propósito de su rol de recaudador de impuestos ha llevado a la doctrina a reconocerles a los contribuyentes el derecho al "secreto tributario" que según el autor SÁNCHEZ SERRANO, no es más que *"el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación por terceros y uso desviado de la misma"* y que *"...entraña dos consecuencias jurídicas, por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la Administración tributaria, de forma que no puede ser revelada a terceros; por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la Administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios"*. (SÁNCHEZ SERRANO, L. citado por CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL. El Derecho de los Contribuyentes al Secreto Tributario. Fundamentaciones y consecuencias materiales y procedimentales. Netbiblo. 2009 p.20)

La preservación del secreto tributario, que - aun cuando carece de fundamento constitucional propio - se garantiza a través de la disposición 42 de la normativa fundamental, debe tenerse claro, tutela el interés no solo de los particulares, sino también del Estado. Al respecto comenta el autor RUÍZ GARCÍA lo siguiente:

*"...desde una primera perspectiva, el fundamento de la citada institución podría hallarse en la protección de los intereses del sujeto que suministra la información, entendiéndose como correlato de los amplios deberes de colaboración y de suministro de información que recaen sobre los obligados tributarios; este último podría exigir que la información*

*suministrada a la Administración tributaria fuera utilizada únicamente para la determinación de la deuda tributaria, excluyendo que pudiera ser comunicada a otros órganos de la Administración o a particulares. Desde un segundo ángulo, existe un interés público en el secreto tributario, por cuanto que los sistemas tributarios modernos se apoyan en buena medida en la colaboración y suministro "voluntario" de información por parte de los obligados tributarios, de suerte que éstos estarían tanto más dispuestos a manifestar sus circunstancias cuantas más garantías tengan de que la Administración tributaria sólo empleará los datos obtenidos para fines fiscales; protegiendo la confianza del contribuyente en la Administración se facilita a la Administración el acceso a ciertos datos que de otra forma no llegarían a su poder...En la misma línea de pensamiento se sitúan aquellos autores que mantienen que en gran medida el buen funcionamiento e integridad de los sistemas tributarios basados en la declaración-liquidación dependen de la existencia de una regla de secreto fiscal que garantice a los contribuyentes que el enorme caudal de información que deben revelar en cumplimiento de sus deberes de colaboración no va a ser cedida o comunicada a terceros."(RUIZ GARCÍA citado por CALDERÓN CARRERO. Op cit. p.172)*

En esencia, el secreto en comentario, consecuencia directa de la reserva y confidencialidad con la que la que el Estado debe administrar la información proporcionada por los contribuyentes, deviene fundamental para que estos cumplan con sus obligaciones tributarias con la seguridad de que esta no será utilizada con otros fines, al tiempo que la relación jurídico-tributaria, esto es, aquella que existe entre el contribuyente y el Estado a propósito de la aplicación de impuestos, es de índole estrictamente individual, de allí que la posibilidad de que la administración proporcione a un tercero información sobre el sujeto pasivo de esta relación a los efectos de que se gestione el cobro del tributo - precisa la doctrina - puede erigirse como una intromisión a su intimidad y que alcanza los datos económicos de las personas naturales, además del derecho que le asiste a la protección de los datos personales, que se deduce también de la dignidad humana - valor contenido en el preámbulo constitucional - y que, en el caso panameño, desarrolla el artículo 722 del Código Fiscal que, en su parte medular, reza así:

*"Artículo 722. No se podrá divulgar en forma alguna la cuantía o fuentes de entradas o beneficios, ni las pérdidas, gastos o algún otro dato relativo a ello que figuren en las*

*declaraciones del contribuyente, ni se permitirá que éstas o sus copias y los documentos que con ella se acompañen sean examinados por personas distintas al contribuyente o de su representante o apoderado.*

*No obstante lo dispuesto en el inciso anterior, podrá permitirse la inspección de la declaración y de los documentos que con ella se acompañen que verifiquen las autoridades judiciales y fiscales, cuando tal inspección sea necesaria para la persecución de juicios o investigaciones en los cuales el Estado tenga interés.*

*..."*

Sobre los efectos que produce la tercerización del cobro de impuestos en la reserva con la que debe ser manejados los datos de los contribuyentes, el autor CALDERÓN CARRERO manifiesta lo siguiente:

*"...tanto la doctrina como la jurisprudencia han puesto de manifiesto la prohibición relativa a que entes privados ejerzan funciones públicas que impliquen el ejercicio de autoridad (imperium), sin perjuicio de que los sujetos privados puedan colaborar en la gestión tributaria realizando actividades auxiliares de las estrictamente administrativas articuladas principalmente a través del contrato de consultoría o asistencia y del contrato de servicios.*

*Ahora bien, tal y como ya indicamos cuando analizamos los arts. 11 y 21 de la LOPD, 267 lo cierto es que toda colaboración de sujetos privados en actividades de gestión tributaria o aplicación de los tributos que impliquen el acceso o conocimiento de datos de carácter personal o íntimos de los obligados tributarios plantea problemas desde la perspectiva del secreto tributario. Así, tal flexibilización de los derechos fundamentales del art. 18.1 y 4 CE gozaría de cierta legitimidad constitucional allí donde tal participación de sujetos privados -que requiera el conocimiento de datos personales o íntimos de los obligados tributarios- sea necesaria (y proporcional) para garantizar la tutela del deber de contribuir o una gestión tributaria eficaz (o cualquier otro bien o derecho de relevancia constitucional)."(Calderón, Carrero, José Manuel. Op cit. p.154) (Énfasis suplido por el Pleno)*

La gestión de cobro de impuestos que presenten morosidad - estima esta Corporación de Justicia - no puede entenderse como una actividad en cuyo ejercicio la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas pueda hacerse auxiliar, por ser inherente a la finalidad misma de esta institución. Basta la lectura del artículo 1 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 que claramente deja a su cargo en la vía administrativa "*el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos*", para llegar a esta conclusión.

Por otro lado, y como se ha dejado sentado en líneas anteriores, los términos en los que se define la morosidad que da lugar a la gestión de cobro por terceros, hacen injustificable la flexibilización que representa la tercerización de dicha actividad de los derechos fundamentales supra indicados, máxime cuando su razón de ser no es otra que lo que a todas luces puede calificarse en una ineficiencia del ente estatal.

Ciertamente, la norma demandada extiende el deber de reserva de información desarrollado en el artículo 21 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 a quienes obren como gestores de cobro, empero, no existe un régimen de garantía con rango de ley respecto al uso inapropiado de esta información que complementa ese deber y que resulta necesario por ser este un sujeto ajeno a la administración.

En resumen, al permitirse que una persona natural jurídica realice gestión de cobro en representación del Estado, se compromete la confidencialidad de los datos de los contribuyentes, desbordando con ello los parámetros establecidos en el párrafo segundo del artículo 42 de la Carta Magna, como quiera que no puede señalarse que media consentimiento de estos, ni que quien realiza la citada gestión recoge estos datos por disposición de autoridad competente.

Por las razones que anteceden, procederá este Alta Magistratura a declarar que es inconstitucional el numeral 3 y párrafo subsiguiente del artículo 1 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 32 de la Ley N° 49 de 2009.

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 ES INCONSTITUCIONAL el numeral 3 y párrafo subsiguiente del artículo 1 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 32 de la Ley N° 49 de 2009.

Notifíquese.

HERNÁN A. DE LEÓN BATISTA

HARRY ALBERTO DÍAZ GONZÁLEZ -- LUIS RAMÓN FÁBREGA  
SÁNCHEZ -- JERÓNIMO MEJÍA E. -- HARLEY J. MITCHELL D. -- ABEL  
AUGUSTO ZAMORANO -(VOTO EXPLICATIVO) OYDÉN ORTEGA  
DURÁN -- GABRIEL E. FERNANDEZ M -- NELLY CEDEÑO DE PAREDES

YANIXSA Y. YUEN C. (Secretaria General)

#### VOTO EXPLICATIVO DEL MAGISTRADO ABEL AUGUSTO ZAMORANO

Ha llegado a nuestro Despacho, para su firma, la Resolución mediante la cual este Pleno decide declarar que es Inconstitucional el numeral 3 y párrafo subsiguiente del artículo 1 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 32 de la Ley No.49 de 2009.

Señala la Sentencia que al permitirse que una persona natural o jurídica realice gestión de cobro en representación del Estado, se compromete la confidencialidad de los datos de los contribuyentes, desbordando con ello los parámetros establecidos en el párrafo segundo del artículo 42 de la Carta Magna, como quiera que no puede señalarse que media consentimiento de éstos, ni que quien realiza la citada gestión recoge estos datos por disposición de Autoridad competente.

En esta ocasión, debo manifestar que estoy de acuerdo con la decisión, pues del análisis medurado de la cuestión, se desprende claramente que la tercerización de cobros de impuestos no permite garantizar la reserva con la que deben ser manejados los datos de los contribuyentes, es decir, se atenta contra el principio de confidencialidad tributaria.

Sin embargo, estimo que es importante abordar un poco en torno a la razón por la que tuvo vida jurídica esta norma, refiriéndonos un poco acerca de los antecedentes de la gestión tributaria en nuestro país, a fin de que se pueda aclarar a la ciudadanía, sobre todo a los contribuyentes, cómo es que esta disposición sobrevivió tantos años en nuestro ordenamiento jurídico, siendo hasta este momento que se declara su inconstitucionalidad.

Debemos partir por señalar que existe una presunción de constitucionalidad que opera a favor de la ley, entendiendo que toda ley expedida por el Órgano Legislativo, en ejercicio de sus facultades constitucionales, nace amparada bajo esa presunción; y esa es una de las razones por las cuales no es sino hasta que se interpongan los recursos de inconstitucionalidad que establece nuestro ordenamiento jurídico, que se entra a analizar su compatibilidad con el texto constitucional.

Ese **principio de presunción de constitucionalidad de la ley**, es precisamente el que señala que las leyes que expide la Asamblea de Diputados son conformes con la Constitución Política, mientras el Pleno de la Corte no declare su inconstitucionalidad.

Aclarado lo anterior, y entrando en materia de fondo, debemos señalar, como todos sabemos, que los ingresos tributarios forman parte de los ingresos públicos, y tienen una importancia creciente, ya que sirven para el financiamiento de los distintos servicios que brinda el Estado.

Frente a esa realidad, toda administración tributaria acude a la mayor cantidad de fuentes para aumentar la recaudación. Uno de los elementos claves de este proceso tiene que ver con la presión tributaria, es decir, el porcentaje de los ingresos de los contribuyentes que es alcanzado por tributos (Impuesto, tasas y contribuciones especiales).

Si los obligados tributarios aprecian que existen un uso racional de los ingresos públicos que se materializan en obras y servicios eficientes, ello facilita el denominado pago voluntario.

No obstante, la relación Fisco-contribuyente no se agota en el recaudo, sino que tiene otras aristas, tales como la simplificación de la normativa, la docencia hacia los contribuyentes para que conozcan la naturaleza del tributo y otras obligaciones formales (registros, informes, pagos y demás obligaciones complementarias).

Por supuesto que, en un escenario ideal, no habría necesidad de agotar políticas o mecanismos de cobro a aquellos contribuyentes que no cumplen con sus tributos en el tiempo estipulado; pero, como ese no es el caso, el Estado ha previsto a lo largo de la historia una serie de normas tendientes a lograr una mejor recaudación de impuestos.

Conviene señalar que la obligación tributaria, como es sobradamente conocido, es una obligación *ex lege*. Es decir, que la fuente en este tipo de obligaciones lo constituye estrictamente la ley, que es la que fija la estructura de la obligación tributaria, en forma completa y exhaustiva, los sujetos de la misma, el momento y el lugar en que se han de hacer efectivas, incluso, la forma de extinción de la relación tributaria.

Como vemos, la relación jurídica tributaria nace del vínculo que existe entre el Estado y el contribuyente. La afirmación de que la relación tributaria es una relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por Carnellutti, que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en una relación jurídica, o sea, "es un conflicto de intereses regulado por el derecho."[\[1\]](#)

Por lo tanto, la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al Estado, encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal que está condicionado a su vez por la Constitución Política. Así las cosas, el derecho del Estado existe en cuanto se imponga por ley dicha obligación al sujeto pasivo o contribuyente.

De allí que, la relación jurídica tributaria guarda estrecha relación con los Principios generales del Derecho Tributario, que establece que "Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda y no hay tributo sin Ley que lo establezca".

Este es el motivo fundamental por el cual la tributación se rige por Principios constitucionales que conforme a **Sentencia de 18 de marzo de 2014**, este Pleno ha señalado que no pueden ser desconocidos por los sujetos titulares de la potestad tributaria, tales como:

1. Principio de legalidad o "nullum tributum sine lege": exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones el órgano habilitado para recibir el pago, etc.
2. Principio de igualdad fiscal: que guarda relación con las contribuciones que sean equitativas y proporcionalmente a la población. Además, se establece la igualdad real de oportunidades y de trato.
3. El principio de proporcionalidad, está relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes.
4. Principio de no confiscatoriedad: estrictamente relacionado con el principio de, puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente cuando este quantum es sustancial se dice que configura una confiscación inconstitucional.
5. Principio de capacidad contributiva: en el sentido estricto se define como la capacidad de pago, así como el del beneficio; es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, rentas, etc., por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público.
6. Principio de finalidad: implica que todo tributo tenga por fin el interés general, no tiene por enriquecer al Estado sino el logro de un beneficio colectivo, común o público. Pueden asimismo tener una finalidad

extrafiscal de regulación económica o social (sea de fomento o de disuasión) así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

7. Principio de territorialidad: es el derecho a tributar exclusivamente o, por lo menos, preferentemente, todos los hechos que ocurran dentro de su territorio. Criterio opuesto al del domicilio del contribuyente o el de la nacionalidad.
8. Principio de Neutralidad: Persigue que los impuestos no distorsionen las decisiones económicas de las personas, o que la asignación de recursos a ciertas actividades no se entorpezca por la tributación.
9. Principio de razonabilidad: no es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario.

Dicho esto, resulta que en la Ley No.31 de 30 de diciembre de 1991, conocida como "Reforma Tributaria de 1991", se incorporó el artículo 21-A al **Decreto de Gabinete 109** de 1970, que dispone los siguientes:

*"Artículo 32. Se adiciona el artículo 21-A al Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970, así:*

*Artículo 21-A. Se Crea el Fondo de Gestión Tributaria, que será manejada mediante una cuenta bancaria administrada por el Ministerio de Hacienda y Tesoro y la Contraloría General de la República, en la cual se acreditará, al final de cada ejercicio fiscal, el uno por ciento (1%) del excedente de los ingresos tributarios administrados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro sobre el Presupuesto General del Estado del año respectivo, incluyendo en ese monto los pagos con documentos de crédito. La suma acreditada a dicha cuenta se distribuirá entre todo el personal de la Dirección General de Ingresos en atención a su rendimiento y eficiencia, de acuerdo con los procedimientos y principios que a tal efecto establezca el Órgano Ejecutivo, los cuales deben garantizar su correcta administración y distribución.*

*Las sumas que corresponda a cada funcionario no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) del total de la remuneración salarial anual del mismo. El Ministerio de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Legislativa.*



Las cantidades acreditadas en la cuenta del Fondo de Gestión Tributaria que no sean distribuidas en un año según el procedimiento aquí ordenado, se incorporarán al fondo común del Tesoro Nacional.

*Para los efectos de este artículo, el cálculo de los ingresos tributarios no podrán ser inferior a la recaudación efectiva lograda en el período anterior."*

Como se puede apreciar de su lectura, este fondo tenía una focalización en la planta de personal de la Dirección General de Ingresos, para obtener cada año un mejor recaudo.

En el año 2010, mediante Ley No.8 de marzo de 2010, en el segundo párrafo de la misma norma, se establece lo siguiente:

*"Artículo 132. El segundo párrafo del artículo 21-A del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 queda así:*

*Artículo 21-A: ...*

*La suma acreditada a dicha cuenta se distribuirá entre el personal de la Dirección General de Ingresos en atención a su rendimiento y eficiencia, de acuerdo con los procedimientos y principios que a tal efecto establezca el Órgano Ejecutivo, los cuales deben garantizar su correcta administración y distribución. Las sumas que corresponda a cada funcionario podrán alcanzar hasta el ciento por ciento (100%) del total de la remuneración salarial anual del mismo. El Ministerio de Economía y Finanzas, anualmente, dará cuenta de la distribución de estos fondos a la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Nacional."*

En la Ley No.33 de junio de 2010, se modificó el artículo 21-A, quedando de la siguiente manera:

**"Artículo 27.** El artículo 21-A del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970:

*Artículo 21-A. Se crea el Fondo de Gestión Tributaria que será manejada mediante una cuenta bancaria administrada por el Ministerio de Economía y Finanzas y la Contraloría General de la República, en la cual se acreditará, al final de cada ejercicio fiscal, el uno por ciento (1%) del excedente de los ingresos tributarios administrados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, sobre los ingresos*

*tributarios recaudados del año anterior, incluyendo en ese monto los pagos con documentos de crédito.*

*La suma acreditada a dicha cuenta se distribuirá entre el personal de la Dirección General de Ingresos en atención a su rendimiento y eficiencia, de acuerdo con los procedimientos y principios que a tal efecto establezca el Órgano Ejecutivo, los cuales deben garantizar su correcta administración y distribución. Las sumas que correspondan a cada funcionario podrán alcanzar hasta el ciento por ciento (100%) del total de su remuneración anual. El Ministerio de Economía y Finanzas y Finanzas de la Asamblea Nacional.*

*Las cantidades acreditadas en la cuenta del Fondo de Gestión Tributaria que no sean distribuidas en un año según el procedimiento aquí ordenado se incorporarán al fondo común del Tesoro Nacional.*

*Las cantidades acreditadas en la cuenta del Fondo de Gestión Tributaria no podrá ser inferior a la recaudación efectivamente lograda en el período anterior."*

Mediante Ley No.49 de 17 de septiembre de 2009, se modificó el artículo 1 del **Decreto de Gabinete 109** de 7 de mayo de 1970 quedando así:

*"Artículo 32. El artículo 1 del **Decreto de Gabinete 109** de 7 de mayo de 1970 queda así:*

**Artículo 1.** *La Dirección General de Ingresos funcionará como organismo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, y dentro de este contará con autonomía administrativa, funcional y financiera en los términos señalados en esta Ley.*

*Esta Dirección tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos, la aplicación de sanciones, la resolución de recursos y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes fiscales, así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los impuestos, las tasas, las contribuciones y las rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la ley a otras instituciones del Estado.*

*Para tal efecto, mediante actos administrativos idóneos, podrá:*

- 1. Declarar o determinar la existencia de obligaciones tributarias, su cuantía o monto total.*
- 2. Exigir el pago de obligaciones tributarias y determinar la existencia de créditos tributarios, según corresponda.*
- 3. Contratar gestores de cobro con vasta y reconocida experiencia en los casos de morosidad que excedan de doce (12) meses de haberse causado, entendiéndose que estos se sujetan a la reserva de información de que trata el artículo 21 del presente Decreto de Gabinete y a las normas de contratación pública.*

*En los casos de personas jurídicas que sean contratadas como gestores de cobro deberán presentar una declaración jurada de quiénes son sus accionistas, entendiéndose que tales accionistas o socios en ningún caso podrán ser servidores públicos que estén laborando o hayan laborado durante los últimos dos años en la Dirección General de Ingresos.*

*Para los efectos legales de contratación administrativa y demás obligaciones contractuales, la representación legal de la entidad recae sobre el Director General de Ingresos, previa reglamentación y aprobación mediante decreto ejecutivo."*

Posteriormente, con la Ley No.8 de 15 de marzo de 2010, se modificó artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970.

**"Artículo 128. El artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 queda así:**

**Artículo 1.** La Dirección General de Ingresos funcionará como organismo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, y dentro de este contará con autonomía administrativa, funcional y financiera en los términos señalados en esta Ley.

Esta Dirección tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos, la aplicación de sanciones, la resolución de recursos y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes fiscales, así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los

impuestos, las tasas, las contribuciones y las rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la ley a otras instituciones del Estado.

Para tal efecto, mediante actos administrativos idóneos, podrá:

4. Declarar o determinar la existencia de obligaciones tributarias, su cuantía o monto total.
5. Exigir el pago de obligaciones tributarias y determinar la existencia de créditos tributarios, según corresponda.
6. Contratar gestores de cobro con vasta y reconocida experiencia en los casos de morosidad que excedan de doce (12) meses de haberse causado, entendiéndose que estos se sujetan a la reserva de información de que trata el artículo 21 del presente Decreto de Gabinete y a las normas de contratación pública.

En los casos de personas jurídicas que sean contratadas como gestores de cobro deberán presentar una declaración jurada de quiénes son sus accionistas, entendiéndose que tales accionistas o socios, en ningún caso, podrán ser servidores públicos que estén laborando o hayan laborado durante los últimos dos años en la Dirección General de Ingresos.

Para los efectos legales de contratación administrativa y demás obligaciones tanto contractuales como de gestión en los términos arriba indicados, la representación legal de la entidad recae sobre el Director General de Ingresos. En este orden, el Director General de Ingresos podrá delegar, mediante resolución que deberá ser publicada en Gaceta Oficial, las funciones a él adscritas por la Ley y los Reglamentos que para estos efectos expida el Órgano Ejecutivo."

Como se puede apreciar, el Fondo de Gestión Tributaria, fue concebido inicialmente para beneficiar a los funcionarios de la Administración Tributaria dedicados a la tarea de recaudación. No obstante, mediante la Ley No.49 de 17 de septiembre de 2009, se modificó el artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, el numeral 3, con el fin de facultar al Dirección General de Ingresos para tercerizar la gestión de recaudación, mediante la contratación de gestores de cobros.

Asimismo, la Ley No.8 de 15 de marzo de 2010, modificó artículo 1 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970 numeral 3, y adscribió la

facultad de contratar a estos gestores al Director General de Ingresos, aun cuando jerárquicamente el responsable de las finanzas públicas, en ese momento, era el Ministro de Economía y Finanzas.

El compendio de las normas nos demostró que poco a poco se debilitó a la planta de personal de la Dirección General de Ingresos, y con ello se allana el camino para trasladar las funciones de recaudo a terceras personas jurídicas, en detrimento de la recaudación tributaria; y así quedó demostrado en la realidad, pues se estableció una estructura de comisiones sumamente onerosas a favor del gestor de cobros, por una labor que es privativa de la Administración Tributaria, lo que originó graves excesos de parte del gestor de cobro y en perjuicio tanto de la Administración, como de los contribuyentes.

Bajo este escenario, es que entra la Corte Suprema de Justicia a analizar la normativa jurídica demandada, teniendo en cuenta que la Constitución Política es el faro de la sociedad, y que el juez debe mantener una apertura de criterios para estar en condiciones de percibir sus cambios y necesidades, o incluso, reflexionar mínimamente sobre ideas ya establecidas en momentos anteriores, si hay razones de gran peso, y expresarlo con firmes y persuasivos argumentos para poder apartarnos, si es necesario, de las interpretaciones previas que nos vinculan, o bien desterrando de nuestro sistema jurídico aquellas normas que no guardan un contenido armónico con la Constitución, ni son el reflejo o la expresión legítima de la sociedad vigente, a la que van dirigidas; teniendo presente que la Constitución es la ley que nos rige a todos y su contenido se establece en beneficio de todos.

Finalmente, debo añadir que la Administración tributaria requiere no de una intervención a través de tercerizaciones de funciones propias del Estado, sino de un proceso de modernización institucional con la inclusión de la tecnología de punta, y con un cuerpo profesional altamente calificado para acometer ese conjunto de tareas que aseguren una recaudación óptima.

Este objetivo se puede alcanzar con una estructura de personal que ofrezca estabilidad en el cargo, posibilidad de perfeccionamiento profesional permanente, una adecuada remuneración y estímulo económico de impacto, cuando se incrementa la recaudación tributaria, como inicialmente fue concebido por el legislador, sin tendencias privatizadoras.

Si mejora la recaudación producto de una fiscalización más eficiente que cumpla con el principio de eficiencia tributaria, seguramente tendremos mejores servicios, más obras y mayor equidad, pero sin lugar a dudas, que el mejor camino es reivindicar la recaudación y fiscalización como potestades indelegables del Estado,

para asegurar que esta actividad eminentemente estatal no aparezca desprolija ante las actuaciones de terceros, como ocurrió en el pasado reciente.

De manera que, al no contener la resolución de Pleno suscrita tales explicaciones, por considerarlas necesarias para efecto formativo, es por lo que, presento mi VOTO EXPLICATIVO.

Fecha ut Supra,

ABEL AUGUSTO ZAMORANO

YANIXSA Y. YUEN (SECRETARIA GENERAL)