

HARLEY J. MITCHELL D.
YANIXA YUEN (Secretaria General)

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR EL LICENCIADO JOSE BLANDON FIGUEROA CONTRA FRASES, PÁRRAFOS Y PARÁGRAFOS DE LOS ARTICULOS 699 Y 700 DEL CÓDIGO FISCAL. PONENTE: WILFREDO SÁENZ. PANAMÁ, DOCE (12) DE NOVIEMBRE DE DOS MIL CATORCE (2014).

Tribunal: Corte Suprema de Justicia, Panamá
Sala: Pleno
PONENTE: Wilfredo Sáenz Fernández
Fecha: 12 de noviembre de 2014
Materia: Inconstitucionalidad
Expediente: Acción de inconstitucionalidad
244-06

VISTOS:

Para resolver el fondo, conoce el Pleno de la Corte Suprema de la demanda de inconstitucionalidad formulada contra algunas frases párrafos y parágrafos de los artículos 16 y 17 de la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005, que modificaron los artículos 699 y 700 relativos al impuesto sobre la renta aplicable a las personas naturales y jurídicas.

HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEMANDA

Señala el actor que La ley No. 6 de 2 de febrero de 2005 promulgada en la Gaceta Oficial 25, 232 de 3 de febrero de 2005 que entró en vigencia el 3 de febrero de ese mismo año, mediante artículo 16 y 17 subrogó los artículos 699 y 700 del Código Fiscal respectivamente, introduciendo un nuevo método para calcular el Impuesto sobre la Renta a personas jurídicas y naturales que califiquen como contribuyentes de dicho tributo.

Subrogados los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, por los artículos 16 y 17 de la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005 respectivamente, las personas jurídicas y las personas naturales, quedan sometidas a la aplicación de un régimen de determinación de una renta gravable que ignora y desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar los contribuyentes en distintas situaciones de hecho, producto de factores internos o externos a las mismas, y la única excepción a la aplicación de este régimen de determinación de renta neta gravable, sucede cuando los contribuyentes registren pérdidas para un período fiscal determinado.

Por tanto, considera que las disposiciones legales citadas infringen el artículo 52 en concepto de violación directa por comisión, al delegar en la Dirección General de Ingresos, la función de establecer y

determinar las circunstancias en que se aplicará el nuevo método alternativo para el cálculo del impuesto sobre la renta, reconociéndole una facultad discrecional casi absoluta a esa entidad, que sin parámetros objetivos de evaluación, puede acceder o no a esta solicitud, en base a sus propios criterios de evaluación, ya que permite a estas personas naturales que han sufrido pérdidas en un período fiscal determinado, escapar al pago del impuesto, solicitando a la Dirección General de Ingresos una dispensa o salvoconducto.

Así mismo, infringen el numeral 10 del artículo 159 en concepto de violación por comisión, si desconocen la reserva constitucional que en materia impositiva tiene la Asamblea Nacional de Diputados, delegando en la Dirección General de Ingresos, la función de determinar los supuestos o circunstancias bajo los cuales se debe recaudar el tributo, sin un parámetro objetivo que guíe las actuaciones de los contribuyentes como de la propia entidad exactora.

Expone que las frases, párrafos y párrafos demandadas de inconstitucionales, contenidas en los artículos 699 y 700 del código fiscal, no toman en cuenta la igualdad o desigualdad de circunstancias que pudieran afectar a dos contribuyentes que refleja un mismo total de ingresos gravables, por tanto también infringen el artículo 20 del texto constitucional, en concepto de violación directa por comisión.

Lo resaltado por el accionante, es la exigencia del pago del impuesto sobre la renta a todos los contribuyentes en base al total de ingresos gravables obtenidos en un período fiscal, es decir, en base a los ingresos brutos, sin tomar en cuenta las circunstancias particulares y específicas que puedan confrontar estos contribuyentes que reciben el mismo monto total de ingresos gravables, pero se encuentran en diferentes situaciones de hecho producto de las actividades que desarrollan, como puede resultar si una de ellas incurre en mayores gastos, dando lugar a una facturación importante con márgenes inferiores a la renta neta presunta que establece el nuevo método para calcular el impuesto.

Esta disposición constitucional ha sido desconocida por el legislador al desarrollar la referidas normas legales, si exige un trato igual a quienes estén en idénticas condiciones, a la vez de procurar un trato desigual o diferenciado a quienes se encuentren en distintas situaciones o circunstancias.

Finalmente señala que se infringe el artículo 264 del texto constitucional, en concepto de violación directa por comisión, que desarrolla el "principio de capacidad contributiva" en virtud del cual cada contribuyente deberá colaborar soportando las cargas públicas exigidas para mantener la organización de un estado de Derecho, de acuerdo con los medios económicos que tengan disponibles.

Ante lo expuesto, el censor considera que los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, conforme quedaron subrogados al tenor del texto aprobado por medio de los artículos 16 y 17 de la Ley no. 6 de 2 de febrero de 2005, si el legislador panameño decidió no hacer ningún esfuerzo adicional, respecto a la búsqueda de una solución que nos acerque a lograr la implementación del objetivo del artículo 264 del texto constitucional en cuanto a procurar que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica, ya que la solución adoptada, básicamente fue la de establecer un régimen de determinación de renta gravable ficticia o presunta que afecta a personas naturales como a personas jurídicas, que ignora y

desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes frente a otros, y se encuentran en distintas situaciones de hecho, ya sea que estas situaciones obedezcan a factores internos o externos.

OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante Vista No.15 de 27 de julio de 2006, la Procuradora General de la Nación solicitó al Pleno de esta Corporación de Justicia que al resolver la presente causa se declare que NO SON INCONSTITUCIONALES los artículos 699 y 700 del Código Fiscal de la ley No. 6 de 2 de febrero de 2005.

La Procuradora General estima que no se han conculado las normas constitucionales señaladas (artículos 52, 20, 159 y 264) toda vez que no existe tal discrecionalidad en la forma de cobranza del impuesto sobre la renta, toda vez que no es discrecional el análisis de la determinación del método alternativo, además que grava al contribuyente en relación con su capacidad adquisitiva real(fs.32-44).

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, oportunidad que sólo fue utilizada por el licenciado Publio Cortés C.

El licenciado Cortés sostiene en su escrito de alegatos que se declare la inconstitucionalidad de las normas legales atacadas, toda vez que estima que el legislador no cumplió con la obligación de establecer y fijar la forma de cobranza del impuesto sobre la renta conforme al cálculo alternativo, por lo que podrían tener un vacío legal y que no se trata de hacer uso o no de los remedios procesales que tiene la ley, sino que la norma tributaria desde su génesis ignora los parámetros constitucionales establecidos y lleva su normal aplicación a los casos concretos, desatendiendo la realidad económica de los contribuyentes y a pagar el monto más alto al Fisco. (fs.52-61).

DECISIÓN 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, las normas acusadas de ser inconstitucionales son los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, reformadas por los artículos 16 y 17 de la ley 6 de 2005, en los cuales se regula el pago de impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (699) y naturales (700) y se dice infringen de manera directa por comisión los artículos 52, 159,20 y 254 del texto constitucional.

1) La supuesta infracción del artículo 52 del texto constitucional:

El artículo 52 de la Constitución Nacional expresa lo siguiente:

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

Respecto a esta disposición, antes artículo 48 del texto constitucional, este Pleno señaló:

"...el artículo 48 de la Constitución Nacional consagra el derecho de toda persona a no pagar contribución ni impuesto que estuviere legalmente establecido. Ello significa que en materia tributaria existe el principio de reserva legal o estricta legalidad que hace depender la existencia jurídica de la contribución de una ley formal que le imprima un carácter normativo, vulnerando las normas atacadas de inconstitucionalidad el contenido de esta disposición de modo directo por omisión" (sentencia de 19 de agosto de 1994. R. J. Agosto 1994, pág. 128). (resaltado del Pleno).

Esta norma constitucional establece el principio de reserva legal o estricta legalidad de la existencia del tributo. Bajo su aplicación sólo la ley puede crear o derogar impuestos y en la estructura del gravamen hay aspectos que no se pueden sustraer a la ley, tales como la determinación del objeto, las exenciones o exclusiones, los supuestos infraccionales, el órgano con competencia para exigir y recibir el pago, la vigencia temporal del gravamen, las escalas en los casos de impuestos progresivos y diferentes alícuotas.

Por considerarlo de interés, citaremos las frases, párrafos y párrafos de los artículos demandados.

Artículo 699: Las personas jurídicas pagarán el impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la renta que resulta mayor entre:

1. La renta neta gravable por el método establecido en este título, o;
2. La renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravable, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33%) de este.

El total de ingresos gravables es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente, los ingresos exentos y/o gravables, y los ingresos de fuente extranjera.

...

Cuando se trate de ingresos por comisiones, el cálculo alterno se realizará sobre la totalidad de los percibido en dicho concepto.

Parágrafo 1. Si por razón del pago del impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas ésta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del impuesto sobre la Renta excede el treinta por ciento (30%).

Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.

La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de que trata este parágrafo.

Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección de Ingresos le dará la opción de utilizar como alterativa la tasa de treinta por ciento sobre la renta gravable calculada como se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres años subsiguientes.

...
parágrafo 5. El cálculo alterno de las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos, se realizará aplicando a la sociedad el método establecido en el presente artículo únicamente a los socios sobre el importe de las utilidades o ganancias gravables distribuidas a éstos por su participación de dicha sociedad a una tasa del seis por ciento (6%).

...
Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del periodo fiscal 2006. La Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento sobre la renta gravable calculada como se establece en el numeral 1 de ese artículo hasta por los tres años subsiguientes. (resaltado del Pleno).

Artículo 700: Despues de aplicar las deducciones establecidas en el artículo 709, las personas naturales pagarán por su renta gravable el impuesto sobre la renta de conformidad con la tarifa siguiente:

...
Las personas naturales con un ingreso gravable anual superior a sesenta mil balboas (B/.60.000,00), además de calcular su pago de Impuesto sobre la Renta a través del método establecido en el libro IV Título I de este Código, deberán realizar un cálculo alternativo consistente en aplicar una tasa de seis por ciento (6%) sobre el renglón de Total de Ingresos gravables de su declaración jurada de ambas operaciones, será el impuesto a pagar por el contribuyente.

Dicha cifra, además constituirá el impuesto estimado a pagar para el siguiente periodo fiscal. Se excluye de esta disposición a los contribuyentes que perciba ingresos únicamente en concepto de salario y gastos de representación, provenientes de una sola fuente.

...
Si por razón del pago del impuesto sobre la renta determinando según lo establecido en el presente artículo la persona natural incurriese en pérdidas, esta deberá presentar una solicitud a la Dirección General de Ingresos para la no aplicación del cálculo alternativo.

El cálculo alterno para las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos, se realizará aplicando a la sociedad únicamente a los socios sobre el importe de las utilidades o ganancias gravables distribuidas a éstos por su participación de dicha sociedad a una tasa del seis por ciento (6%).

Cuando se trate de ingresos por comisiones el cálculo alterno se realizará sobre la totalidad de los percibido en dicho concepto.

Parágrafo transitorio. Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del periodo fiscal 2006.

(las frases, párrafos y párrafos cuya inconstitucionalidad se demandan son resaltados en cursiva).

Advierte esta Corporación que el artículo 699 y 700 del Código Fiscal han sido objeto de reforma legal mediante Ley Nº 8 de 15 de marzo de 2010 "Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario" publicada en la Gaceta Oficial Nº 26,489-A de 15 de marzo de 2010.

Los artículos 9 y 10 de esta ley, que es posterior a la demanda de inconstitucionalidad, establecen que "El artículo 699 del Código Fiscal queda así:

" Artículo 699. Las personas jurídicas, salvo las indicadas en el párrafo siguiente, pagarán sobre la renta neta gravable calculada según el método establecido en este título, el Impuesto sobre la Renta a la siguiente tarifa general:

TARIFA GENERAL

Periodos Fiscales	Tarifa
A partir del 1 de enero de 2010	27.5%
2011 y siguientes	25%

Las personas jurídicas cuya principal actividad sea la generación y distribución de energía eléctrica; los servicios de telecomunicaciones en general; los seguros; los reaseguros; financieras reguladas por la Ley 42 de 2001; fabricación de cemento; la operación y administración de juegos de suerte y azar; minería en general y las personas que se dediquen al negocio de banca en Panamá pagarán el Impuesto sobre la Renta sobre la renta neta gravable calculada por el método establecido en este Título a las siguientes tarifas:

Periodos Fiscales	Tarifa
A partir del 1 de enero de 2010	30%
A partir del 1 de enero de 2012	27.5%
A partir del 1 de enero de 2014	25%

Se aplicarán las mismas tarifas a las personas jurídicas que sean subsidiarias o afiliadas de una persona jurídica cuya actividad principal sea una de las indicadas en este párrafo, que le presten servicios relacionados con las referidas actividades, de manera exclusiva o principal. Para efectos de este artículo, una persona jurídica se reputa subsidiaria o afiliada conforme a las definiciones contenidas en el artículo 698 del presente Código.

Para efectos de este artículo, una persona jurídica se reputa subsidiaria o afiliada conforme a las definiciones contenidas en el artículo 698 del presente Código.

Las empresas en las que el Estado tenga una participación accionaria mayor del cuarenta por ciento (40%) de las acciones pagarán el Impuesto sobre la Renta a la tarifa del treinta por ciento (30%).

Los denominados centros de llamadas o call centers tributarán el Impuesto sobre la Renta sobre operaciones locales o interiores a la tarifa general establecida en este artículo.

Las personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, a la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate de conformidad con el párrafo anterior, la suma mayor que resulte entre:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o
2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%).

El total de ingresos gravables para efectos del impuesto es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente los ingresos exentos y/o no gravables, y los ingresos de fuente extranjera.

Las personas jurídicas que tengan en el precio de venta el Impuesto al Consumo de Combustible y derivados del Petróleo, así como el Impuesto Selectivo al Consumo de ciertos Bienes y Servicios podrán restar del total de ingresos gravables los importes correspondientes a los impuestos antes mencionados, a efecto de determinar sus ingresos gravables.

Cuando se trate de ingresos por comisiones, el cálculo se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.

PARÁGRAFO 1. Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no

aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá hacer el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda las tarifas establecidas en este artículo.

Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.

La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de la que trata este Parágrafo.

Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa las tarifas establecidas en el presente artículo según sea el caso sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes.

PARÁGRAFO 2. Con el fin de validar las declaraciones de renta, la Dirección General de Ingresos queda facultada para requerir del contribuyente, y esté obligado a suministrárlas, copias de los estados financieros presentados a los bancos e instituciones financieras. Las copias serán cotejadas con los originales. La no congruencia de la declaración de renta con los estados financieros auditados, con base en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs, podrá, de probarse, ser considerada como defraudación fiscal.

PARÁGRAFO 3. La Dirección General de Ingresos solo aceptará declaraciones de renta preparadas con base en registro de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs. En casos excepcionales, se podrá utilizar el sistema de caja mediante previa autorización de la Dirección General de Ingresos, de acuerdo con el tipo de la actividad económica del contribuyente. No necesitarán autorización previa las sociedades civiles dedicadas al ejercicio de profesiones liberales y las personas jurídicas cuyos ingresos gravables anuales no excedan de doscientos cincuenta mil balboas (B/.250,000.00).

PARÁGRAFO 4. Las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos se realizará aplicando a la sociedad el método establecido en el presente artículo o únicamente a los socios sobre el importe de las utilidades o ganancias gravables distribuidas a estos por su participación de dicha sociedad a la tarifa establecida en el artículo 700 del presente Código.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1. El Ministerio de Economía y Finanzas revisará el coeficiente al que se refiere el numeral 2 del presente artículo cuando la tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta a nivel nacional exceda veinticinco por ciento (25%).

Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del periodo fiscal 2006.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2. Las actividades agropecuarias pagarán en concepto de impuesto sobre la renta la suma mayor que resulta de:

1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este Título, o
2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables, la siguiente tarifa progresiva anual:

2010 2%

2011 3%

2012 4%

2013 en adelante 4.67%."

Mientras que el I artículo 700 del Código Fiscal queda así:

Artículo 700. Las personas naturales pagarán el Impuesto sobre la Renta de conformidad con las tarifas siguientes:

Si la renta neta gravable es: El impuesto será:

Hasta B/.11,000.00 0%

De más de B/.11,000.00 hasta B/.50,000.00 El 15% por el excedente de B/.11,000.00 hasta B/.50,000.00

De más de B/.50,000.00 Pagarán B/.5,850.00 por los primeros B/.50,000.00 y una tarifa del 25% sobre el excedente de B/.50,000.00

Como se aprecia, las disposiciones legales cuyas frases, párrafos y párrafos se demandan, regulaban la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas naturales y jurídicas y disponían un cálculo alterno del impuesto sobre la renta (CAIR)adoptado con la reforma fiscal que trajo la ley 6 de 2005, sobre el cual se ejercerían dos cálculos que debían compararse entre sí, es decir, el método tradicional, así denominado en las reformas anteriores, que no es más que la renta neta gravable que resulta de deducir de la renta gravable del contribuyente las rebajas concedidas conforme a regímenes de fomento o producción y los arrastres de pérdida legalmente autorizados y el método alterno del impuesto sobre la renta (CAIR), que no es más que la

renta neta gravable que resulte de deducir del total de ingresos gravables el 95.33%, para que a la fecha de presentación el contribuyente pague por el método que de cómo resultado la cifra más alta.

El artículo 699 del Código Fiscal ha sido reformado, manteniendo el pago del impuesto sobre la renta ya sea a través del método tradicional o del método alterno para aquellas personas jurídicas cuyos ingresos gravables superen un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00), dependiendo de la persona jurídica de que se trate, de conformidad a lo que establece dicho artículo, las cuales deberán pagar la suma mayor entre la renta neta gravable calculada por el método establecido en este título (método tradicional), o la renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%) (cálculo alterno del impuesto sobre la renta).

El Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta, no constituye un impuesto nuevo, sino una forma distinta de cálculo del monto a pagar, por tanto sigue existiendo el mismo tributo (impuesto sobre la renta), en consecuencia, esta superioridad estima que no resulta inconstitucional la frase del artículo 699 del Código Fiscal en lo referente a la introducción de un método alternativo para el pago del impuesto sobre la renta.

El parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal no fue objeto de reforma, en el mismo se establece que "Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, ésta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo", sin embargo, la solicitud de no aplicación está regulada por el decreto ejecutivo No. 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo de 27 de octubre de 2005, que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta y que de conformidad con el artículo 41 que adiciona el artículo 133d al Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 se dispone:

"No aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes, podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos, la no aplicación del cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:

A. En el caso de contribuyentes Personas Naturales:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la Renta para la determinación del impuesto sobre la renta, determinara que incurriría en pérdida.
2. Si al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, resultara una tasa efectiva que excede el veintisiete por ciento (27%) de impuesto. Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 del Código Fiscal.

B. En el caso de contribuyentes Personas Jurídicas:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, determinare que incurriría en pérdida.
2. Si al momento de realizar el cálculo alterno de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, produce una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que excede el treinta

por ciento (30%). Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 del Código Fiscal."

De la norma transcrita, se desprenden los criterios que objetivamente deben ser apreciados por el ente exactor para acceder o no a la solicitud del contribuyente para la no aplicación del CAIR, igualmente, la solicitud debe cumplir con otros requisitos que formalmente están previstos en la Ley, específicamente en el artículo 42 que adiciona el artículo 133e al Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993.

Como se observa, la Dirección General de Ingresos está limitada para la no aplicación del cálculo alterno solicitada por el contribuyente, a la comprobación de los dos criterios establecidos por ley (se registre pérdida o una tasa excesiva) y de los demás requisitos formales deben acompañar la solicitud, razón por lo que no se puede advertir como un acto discrecional sin parámetro establecido en la ley la Aplicación o no del CAIR por parte de la Dirección General de Ingresos.

2) La supuesta infracción del numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Nacional:

Se pasa a confrontar las normas atacadas con el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política que expresa lo siguiente:

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

...

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

..."De la norma constitucional transcrita, se desprende la función legislativa que ejerce la Asamblea de Diputados, de establecer impuestos y contribuciones nacionales rentas y monopolios oficiales mediante ley, de modo que cualquier norma de jerarquía distinta, no será idónea para crearlos.

Lo que se alega de inconstitucional es que el legislador al expedir las normas legales demandadas, no cumplió con la obligación de establecer y fijar la forma de cobranza del Impuesto sobre la renta conforme al cálculo alternativo, sino que delegó tal función en un ente administrativo que no tiene esa facultad.

A juicio de esta Corporación, no procede el cargo de infracción constitucional alegado, si mediante Decreto Ejecutivo No. 185 de 28 de diciembre de 2005, "Por el cual se modificó el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta" se regula la actividad de la Dirección General de Ingresos para el trámite de no aplicación del CAIR, lo que no contraviene la norma constitucional que se dice infringida.

Como se constató al examinar el anterior cargo de infracción, el CAIR no es un tributo, por tanto su no aplicación como forma de cobranza no es una exención del mismo, además de que su trámite está regulado en la ley y sólo procede si es solicitado por el contribuyente en los supuestos previstos en la ley (que se registre perdida o una tasa efectiva excesiva).

3)La supuesta infracción del artículo 20 de la Constitución Nacional:

Se pasa a confrontar las normas atacadas con la norma constitucional, que expresa lo siguiente:

"Artículo 20. Los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley, pero ésta podrá, por razones de trabajo, de salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general. Podrán, asimismo, la Ley o las autoridades, según las circunstancias, tomar medidas que afecten exclusivamente a los nacionales de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que se establezca en tratados internacionales."

Esta disposición constitucional establece el principio de igualdad ante la ley, de recibir trato igualitario por quienes se encuentran en situaciones iguales, similares o parecidas.

Mediante sentencia de 13 de octubre de 1997, este Pleno se refirió al principio de igualdad ante la Ley en los siguientes términos:

"El artículo 20 de la Constitución Política ha sido objeto de copiosa jurisprudencia constitucional, y su contenido esencial consiste en que ante igualdad de circunstancias debe ofrecerse igualdad de trato, y en desigualdad de circunstancias puede ofrecerse desigualdad de trato, derivado de la consideración de que el principio de la igualdad ante la ley no es interpretada como una igualdad numérica o matemática sino en relación con la igualdad de circunstancias que es regulada por un acto normativo"

De lo trascrito podemos colegir que el principio de igualdad desarrollado en el artículo 20 de la constitución política aplicado en materia fiscal, no es más que igualdad en la imposición del tributo, y como máxima que lo rige, dispone el deber de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que genera.

Por tanto, el método para determinar la capacidad económica de los contribuyentes, ha de establecerse mediante normas que le brinden a todos un trato igual y no se introduzca entre ellos, diferencias resultantes de su propia condición de personas. (Cfr. Francisco Fernández Segado, Sistema constitucional español;1992).

Siguiendo con la idea del principio de Igualdad, cada vez que tengamos que analizar este principio siempre debemos de tener presente que la igualdad tributaria existirá en la medida que las condiciones de la capacidad contributiva del contribuyente sean iguales, porque de lo contrario estaríamos ante la aplicación desigual de la ley y consecuentemente del tributo.

De allí el común aforismo que expresa tratar igual a los iguales y desigual a los que son desiguales, es decir que el parámetro de igualación versará en la medida que posea elementos iguales entre los objetos a ser igualados; concretamente en materia tributaria, debe ser la capacidad contributiva el elemento o condición para igualar, todo ello tomando en consideración que el principio de igualdad en materia tributaria no lo podemos establecer de una forma simple o matemática para todos sus casos sino que debemos de revisar y adecuar en base a la estructura de los contribuyentes.

Ante la no discriminación que impone esta norma constitucional, se observa que el artículo 699 del Código Fiscal, se compadece con el principio de igualdad, ya que dispone para los que se encuentran en la misma situación contemplada en el artículo 699, igualdad de tasa del impuesto por rangos de igual capacidad contributiva.

Por otro lado, el artículo 699 prevé para los contribuyentes, en caso de incurrir en pérdidas o en una tasa efectiva excesiva, poder solicitar la no aplicación del cálculo alterno, circunstancia que a juicio de esta Corporación, se constituye en un criterio objetivo previsto en la ley que sin entrar a considerar situaciones particulares de cada contribuyente, busca reparar a los obligados del tributo si su capacidad contributiva se ha visto afectada como consecuencia del pago del impuesto sobre la Renta.

En consecuencia de lo expuesto, no se encuentra vulnerado el principio de igualdad ante la ley en el presente caso.

4) Supuesta infracción al artículo 264 del texto constitucional:

El texto constitucional es del siguiente tenor:

La ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción a su capacidad económica.

De lo transscrito se colige que nuestra carta magna prevé un sistema tributario justo, el que no sólo se vincula con el principio de igualdad, sino también con la capacidad económica de cada persona para soportar la carga del sacrificio, por tanto la capacidad económica debe ser advertida como un criterio de medición de la carga tributaria y como una cualidad subjetiva del individuo, que debe estar desarrollado en una norma (Cfr. Fernández Segado, F. Sistema Constitucional Español, pág. 535).

Desde este punto de vista, la norma constitucional hace referencia a que la imposición del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, siendo razonable, que paguen lo que tiene más renta o mayor patrimonio (personas jurídicas) y en el caso de las personas naturales, conforma a la tabla de tasación en proporción a los ingresos recibidos.

Al examinar las disposiciones legales atacadas, se advierte que los contribuyentes deberán realizar doble cálculo y el que resulte mayor será el que deba pagar, tal como se mantiene en el parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, no obstante si el CAIR resulta mayor que el cálculo tradicional, el contribuyente que registre pérdidas o en una tasa efectiva excesiva, podrá solicitar la no aplicación del segundo cálculo (CAIR), de manera tal que no se vea afectada su capacidad contributiva, por lo que debe ser promovida por el contribuyente a la entidad recaudadora en los términos previstos en el Ejecutivo No. 185 de 28 de diciembre de 2005, "Por el cual se modifica el decreto ejecutivo No. 170 de 1993 que reglamente las disposiciones del impuesto sobre la renta".

Bajo esta consideración, el principio de capacidad contributiva no ha sido soslayado por el legislador ya que se establece mecanismos que permiten al obligado del tributo a solicitar al estado un pago menos gravoso, si demuestra que una disminución en su capacidad económica o contributiva.

En otro orden de ideas, dicho cálculo alterno fue suprimido del artículo 700 del Código Fiscal, mediante la Ley 8 de 15 de marzo de 2010. De esta manera, se ha producido la extinción del objeto del proceso de inconstitucionalidad instaurado por el actor por razón de la modificación de la norma en ese aspecto.

Por tal motivo, siguiendo los pronunciamientos previos sobre este fenómeno denominado sustracción de materia, entendido como la ausencia de objeto de lo pedido que a su vez, impide al Tribunal del conocimiento un pronunciamiento sobre el fondo del negocio, es evidente que el presente proceso de inconstitucionalidad contra las frases contenidas en el artículo 700 del Código Fiscal han devenido sin objeto porque las mismas han sido suprimidas de su texto mediante reforma de ley posterior.

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 SON INCONSTITUCIONALES las frases, párrafos y párrafos demandados contenidos en el artículo 699 del Código Fiscal, y la SUSTRACCIÓN DE MATERIA en cuanto a las frases y párrafos del artículo 700, también del Código Fiscal.

Notifíquese y publíquese,

WILFREDO SÁENZ FERNÁNDEZ

LUIS RAMÓN FÁBREGA SÁNCHEZ -- LUIS M. CARRASCO -- HARLEY J. MITCHELL D. --
ALEJANDRO MONCADA LUNA -- OYDÉN ORTEGA DURÁN -- JOSÉ EDUARDO AYU PRADO CANALS --
VICTOR L. BENAVIDES P. -- SECUNDINO MENDIETA
YANIXSA Y. YUEN C. (Secretaria General)