

1

**REPUBLICA DE PANAMA****ORGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. PLENO**

PANAMÁ, VEINTISIETE (27) DE OCTUBRE DE DOS MIL QUINCE (2015).

VISTOS:

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia conoce de la Advertencia de Inconstitucionalidad presentada por el licenciado Publio Ricardo Cortés C., en representación de la sociedad Protocolo, S.A., contra el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y contra varias normas reglamentarias aplicables al presente caso, conformadas por los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedo luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005.

La advertencia fue presentada dentro del proceso administrativo fiscal seguido por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, en grado de apelación, en contra del proponente constitucional.

I- LA PRETENSIÓN CONSTITUCIONAL Y SU FUNDAMENTO.

El activador constitucional tiene como pretensión que, se declare la inconstitucionalidad del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y contra varias normas reglamentarias aplicables al presente caso, conformadas por los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedo luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, por considerar que son

contrarios a los artículos 20, 52, 159 numeral 10, 163 numeral 9 y 264 de la Constitución Nacional.

Asimismo, la fundamentación fáctica en que se apoya la pretensión del peticionario, es del tenor siguiente:



“PRIMERO: Por medio de la resolución No. 213-6844 de 14 de septiembre de 2006, la Administración Provincial de Ingreso de la provincia de Panamá negó la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), para el año fiscal 2005, presentada por el contribuyente PROTOCOLO, S.A.

SEGUNDO: Contra la resolución mencionada en el hecho anterior, PROTOCOLO, S.A. presentó recurso de reconsideración el cual fue decidido por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, mediante la resolución No.213-0037 de 4 de enero de 2007, la cual mantuvo en todas sus partes la resolución impugnada.

TERCERO: Esta segunda resolución, identificada como No.213-0037 de 4 de enero de 2007, emitida por la Administración Provincial de ingresos de la Provincia de Panamá, también ha sido objeto de un recurso de apelación interpuesto por PROTOCOLO, S.A., el cual, a la fecha de presentación de la presente Advertencia de Inconstitucionalidad, todavía no ha sido objeto de decisión.

CUARTO: Durante la primera instancia de este proceso no se presentó ninguna advertencia de Inconstitucionalidad.

QUINTO La presente Advertencia de inconstitucionalidad es la única que se ha presentado en esta segunda instancia.

SEXTO: Las normas legales y reglamentarias impugnadas, conformadas por parte del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y por los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivo 143 y 185 de 2005, serán aplicadas por la distinguida Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, al momento de decidir la segunda instancia de este proceso administrativo fiscal.

SÉPTIMO: Por medio del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y a través de los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B), del Decreto ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, se regula, a nivel legal y reglamentario, un nuevo método para calcular el Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas

jurídicas que califiquen como contribuyentes de dicho tributo, igualmente se regulan los supuestos en los cuales la persona jurídica contribuyente del impuesto sobre la renta, podrá solicitar la no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR).



OCTAVO: Por medio de los artículos 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, se regulan los requisitos y documentos que deben ser aportados en la petición de no aplicación del CAIR y el trámite de presentación y decisión de dicha solicitud ante la Dirección General de Ingresos, lo cual finalmente determinará el cobro del impuesto.

NOVENO: La versión vigente del artículo 699 del Código Fiscal, introducida por la Ley 6 de 2005, fue publicada en la Gaceta Oficial No.25,232 de 3 de febrero de 2005. Por su parte, la versión vigente de las normas reglamentarias impugnadas, contenidas en los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, que reformaron el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, aparecieron publicadas en las Gacetas Oficiales No.25,419 de 1 de noviembre de 2005 y No.25,455 de 30 de diciembre de 2005.

DÉCIMO: De conformidad con el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y de acuerdo a los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B) del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, las personas jurídicas consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la Renta, quedan sometidas a las aplicaciones de un régimen de determinación de una renta gravable ficticia y presunta.

DÉCIMO PRIMERO: El mencionado régimen de determinación de renta neta gravable ficticia o presunta que afecta a las personas jurídicas, ignora y desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes frente a otros, que se encuentren en distintas situaciones de hecho, ya sea que esas situaciones obedezcan a factores internos o a factores externos.

DÉCIMO SEGUNDO: De acuerdo con el mandato de la Ley y del Órgano Ejecutivo y que viene contenido en los artículos 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y en los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B) del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, las únicas excepciones atinentes a la aplicación de este régimen de determinación de renta neta gravable ficticia o presunta que afecta a las personas jurídicas, son las siguientes: (a) el hecho de que un contribuyente persona jurídica determinara que incurrió en pérdidas para un período fiscal determinado; y (b) el hecho de que la aplicación del nuevo

método arroje un resultado que someta a un contribuyente persona jurídica al pago de una tasa efectiva del impuesto sobre la renta que exceda el treinta por ciento (30%).

DÉCIMO TERCERO: De acuerdo con el mandato de Órgano Ejecutivo y que viene contenido en los artículos 133-E y 133-F del Decreto ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 185 de 2005, por vía reglamentaria se han establecido formas de cobranza del impuesto sobre la renta, consistentes en que se fijan una serie de documentos que el contribuyente está obligado a presentar conjuntamente con la solicitud de no aplicación del CAIR; igualmente se establecen términos para presentación de la mencionada solicitud y las diferentes etapas que tiene la dirección General de ingresos para emitir, de forma discrecional, una decisión sobre tal solicitud, todo lo cual tiene una directa repercusión en cuanto al cobro del tributo".



II. CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

El activador señala como normas constitucionales infringidas, los artículos 20, 52, 159 numeral 10, 163 numeral 9, y 264 de la Constitución Nacional, por lo cual es pertinente examinar el concepto de la infracción esbozada por el recurrente, para cada uno de los preceptos constitucionales.

Reparemos el contenido del artículo 52 de la Constitución Nacional y lo sobresaliente por el demandante, en cuanto al concepto de la infracción.

"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".

Con relación a la violación de este precepto constitucional, opina que el mismo contiene lo que se conoce como "Principio de Legalidad Tributaria", que no es más que la restricción o limitación al ejercicio de la potestad tributaria del Órgano Ejecutivo, que está reservada para el Órgano Legislativo, quien representa los intereses de la colectividad. Además, considera que en virtud de la facultad otorgada al Órgano Legislativo, atinentes al tributo o impuesto, la cual consiste en determinar lo siguiente: 1) *el hecho generador de la obligación*, 2) *la determinación de los sujetos pasivos o contribuyentes*; 3) *alícuota o tarifa aplicable*; 4) *la base imponible del tributo*; y 5) *las exenciones, créditos o rebajas autorizadas, cobranza o recaudación de tributo*.

De allí, que hace referencia a un pronunciamiento del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, contenido en la Sentencia de 3 de enero de 1995, que declara inconstitucional una parte del artículo 731 del Código Fiscal, por ser violatorio a los artículos 48 (ahora 52) y 157 (ahora 163) de la Constitución Nacional. Además, hace mención al fallo dictado por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, de fecha 27 de febrero de 2007, donde se declara nulo por ilegal los artículos 148 y 149 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como fue reformado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005.



Por otro lado, afirma que aquellas personas jurídicas catalogadas como contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, quedan sometidas a la aplicación de un régimen basado en una renta neta gravable que puede ser considerada ficticia y presunta, porque ignora desconocer las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes, frente a otros, pero con distintas situaciones de hecho, las cuales pueden obedecer a factores internos o externos.

Igualmente, manifiesta que las normas de menor jerarquía infringen el precepto constitucional descrito, de forma directa, puesto que, dentro de estas no se establecen todos los parámetros y características inherentes al establecimiento del nuevo método de cálculo del Impuesto Sobre la Renta, mientras que sí se le otorga a la Dirección General de Ingresos esta facultad, la cual consiste en establecer y determinar las circunstancias en que se recaudará o no el impuesto sobre la renta bajo el nuevo método, que según el recurrente se convierte en una facultad discrecional, casi absoluta dada a la Dirección General de Ingresos (DGI de aquí en adelante).

De la misma forma, menciona el primer párrafo del artículo 699 del Código Fiscal, el cual contiene la posibilidad de que todo contribuyente que termine en pérdida al momento del pago de los impuestos, pueda solicitar a la DGI, la no aplicación del numeral 2 del precitado artículo; al mismo tiempo, opina que la norma crea la posibilidad que este beneficio también sea solicitado por aquel contribuyente que posea una tasa efectiva de impuesto sobre la renta superior al 30%.

Sigue expresando el recurrente, que el legislador no definió claramente cuales "debían o deben" ser los parámetros y variables que podrían ser ponderados por la oficina recaudadora, al momento de evaluar las solicitudes de inaplicación del Calculo Alternativo de Impuesto Sobre la Renta (CAIR de aquí en

adelante), solicitadas por los contribuyentes que se encuentran en las circunstancias que establece la ley. Indistintamente, opina que existe una violación a la norma constitucional señalada, por la falta de cumplimiento del órgano creador de la norma jurídica, pues a su parecer no cumplió con el deber constitucional de incluir todos los elementos que configuran el impuesto, en especial la forma de cobranza del tributo o impuesto, de acuerdo al cálculo alternativo, más bien le otorgó a la DGI esta facultad.



Lo planteado hasta aquí por el demandante, lo expone de manera práctica al señalar que se puede dar situaciones donde personas jurídicas contribuyentes que pueden sufrir pérdidas en un período fiscal e incluso consiguen quedar sometidas a una tasa efectiva del impuesto sobre la renta en exceso del 30%; sin embargo, la DGI no tiene limitación para exigir el pago del impuesto sobre la renta bajo el método alternativo, de acuerdo a criterios meramente discrecionales. Por tanto, expresa que dicha discrecionalidad, se da como ya ha manifestado, por la carencia de criterios objetivos dentro de la ley, que permita establecer con claridad en que situación un contribuyente queda obligado al pago del impuesto, aún cuanto tenga pérdidas o una tasa efectiva excesiva.

En cuanto a la violación del precitado precepto constitucional (artículo 52), por parte de las normas reglamentarias demandadas, la advirtiente asevera que las mismas son infractoras en la medida en que el Órgano Ejecutivo ha ejercido la potestad tributaria para establecer elementos propios del Impuesto Sobre la Renta, en especial de su método de cobranza, ignorando el mandato constitucional que indica que esa materia está reservada a ser regulada por ley. Simultáneamente, opina que la usurpación de la función tributaria se da con mayor relevancia en el contenido de los artículos 133-E y 133- F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedo reformado por los decretos ejecutivos 143 y 185 de 2005.

Con respecto al artículo 133E, expresa que el mismo contiene una obligación dada al contribuyente, la cual DGI decida aplicar el CAIR, documentos que según el referido artículo son obligatorios y de no adjuntarse conllevan la denegación de dicha solicitud, que a su vez trae el pago de un impuesto mayor. Por ende, esta situación a juicio de la advirtiente constitucional refleja que se está ante una norma que regula la cobranza del impuesto sobre la renta, que no ha sido regulada a través de una norma expedida por la Asamblea Nacional.

En otro orden de ideas, el accionante realiza un comentario acerca del artículo 133-F, que establece un término para presentar a la DGI la solicitud de no aplicación del CAIR, y de no hacerse en término determinado el contribuyente queda obligado a declarar de acuerdo al método tradicional.



Veamos el contenido del numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Nacional y el concepto de la infracción presentado por el recurrente constitucional.

"Artículo 159. La función legislativa es ejercida por medio de la Asamblea Nacional y consiste 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".

Empieza manifestando el proponente constitucional que, esta norma constitucional contiene el principio de "potestad tributaria o impositiva en la República de Panamá", principio que a su criterio no tiene como única función reconocer a favor de la Asamblea Nacional una especie de poder de imposición, pues según el demandante esto incluye otras cosas, como servir los siguientes propósitos: "a) *el de recordar al legislador que no puede bajo ninguna excusa dejar de ejercer este poder de imposición, ni delegarlo a ninguna otra autoridad o funcionario y b) el de servir de advertencia y límite a cualquier otro funcionario o autoridad distinta que bajo cualquier tipo de justificación pretenda ejercer dicha potestad, sea de forma directa o de forma indirecta*".

Las razones expuestas por el demandante que establecen la violación al artículo 159 numeral 10 de la Constitución, por parte de la norma demandada van dirigidas en el mismo sentido de la infracción acerca del artículo 52; nos obstante, al referirse a la infracción de las normas reglamentarias, dice que, éstas infringen de forma clara lo establecido en el numeral 10 del artículo 159 del Constitución Nacional, de acuerdo a las siguientes razones:

(a) Se establece un mecanismo o método para fijar una renta neta gravable presunta o ficticia para los contribuyentes personas jurídicas, pero la recaudación final y efectiva del impuesto sobre la Renta a pagar por estos contribuyentes dependerá en todo caso de un análisis discrecional e interno que realizará el ente recaudador, es decir, la Dirección General de ingresos.

(b) El legislador y el Órgano Ejecutivo en el reglamento se limitaron a señalar que los contribuyentes que reflejen pérdidas o que sufran una tasa efectiva excesiva podrían solicitar una especie de autorización o salvoconducto del ente recaudador, con el fin de no

quedar obligados a pagar Impuestos sobre la Renta bajo cálculo alternativo.

(c) No obstante lo anterior, ni el legislador ni el Órgano Ejecutivo por la vía del reglamento, estableció y ni siquiera hizo referencia a los criterios objetivos que deberán ser tomados en cuenta por la Dirección General de Ingresos y por los contribuyentes al momento de determinar si se autoriza la no aplicación del cálculo alternativo. En otras palabras, de manera abstracta existen contribuyentes que pueden arrojar pérdidas en sus operaciones del período fiscal, pero podrían quedar sujetos al pago del impuesto sobre la Renta bajo el cálculo alternativo, si la Dirección General de ingresos evalúa el caso y discrecionalmente decide que el contribuyente debe pagar de acuerdo con el cálculo alternativo.

(d) El hecho de que el legislador haya delegado en la dirección General de ingreso, y que el Órgano ejecutivo vía reglamento se haya atribuido la potestad de establecer la documentación e información que deben ser evaluada para determinar si procede o no la recaudación del Impuesto sobre la renta en base al cálculo alternativo, equivale básicamente al reconocimiento que hacen tanto el legislador como el Órgano ejecutivo, de que la determinación de la obligación tributaria en estos casos, dependerá directa y discrecionalmente del propio ente recaudador, porque no se estableció ningún tipo parámetro o limitación que sirva de guía a la Dirección General de Ingresos en estos casos.

Respecto a la violación al numeral 9 del Artículo 163 de la Constitución Nacional, cuyo contenido es el siguiente:

"Es prohibido a la Asamblea Nacional:

...

9. Delegar cualquiera de las funciones que correspondas, salvo lo previsto en el numeral 16 del artículo 159".

Para el censor, el artículo 699 del Código Fiscal es una muestra del establecimiento de un impuesto, creado a través de una ley, pero carente de todos elementos necesarios, ya que opina que se deja en manos de otra entidad estatal, ajena a la Asamblea Nacional, el poder discrecional de "legislar" en materia tributaria, aunque por mandato constitucional le corresponde a este órgano del Estado. Conjuntamente, expone dos elementos que resaltan del contenido del artículo 699 del Código fiscal, que a su criterio demuestran la renuncia de la Asamblea Nacional de ejercer de forma completa su potestad legislativa, en cuanto a la materia bajo examen, veamos:

"a) cuando la norma permite que la Dirección General de Ingresos, de forma discrecional, decida en qué casos procede o no acceder a las peticiones de no aplicación del CAIR. La Ley no establece ningún parámetro y ello se traduce en que, en la práctica, la Dirección General de Ingresos podría decidir aplicaciones distintas de la Ley a contribuyentes en iguales condiciones.



b) Cuando la norma permite que la Dirección General de Ingresos, de forma discrecional, decida elementos de la forma de cobranza del impuesto, tales como los documentos que deben acompañar los contribuyentes que solicitan la no aplicación del CAIR los términos que debe cumplir el contribuyente para pedir la desaplicación del CAIR”.



De allí, que lo expresado en la cita anterior llevan a colegir al recurrente que la norma demandada infringe de manera directa por comisión el contenido del numeral 10 del artículo 163 de la Constitución, y también expresa que este planteamiento ya ha sido reconocido a través de la Sentencia de 3 de enero de 1995, dentro una acción de inconstitucional donde se debatió la inconstitucionalidad del artículo 731 del Código Fiscal.

Veamos el contenido del artículo 20 de la Constitución y el concepto de la infracción alegado por el recurrente.

“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”.

Inicia exponiendo que, el precitado precepto constitucional contiene el “Principio de Igualdad”, que rige para todos los nacionales y extranjeros, además que el legislador debe hacer efectivo su cumplimiento y su respeto, pero no desde la perspectiva de la igualdad matemática o aritmética; es decir, desde el punto de vista de la equidad, que para el recurrente equivale a dar un trato igualitario a aquellos contribuyentes que se encuentren en igual o distinta circunstancia al momento de ser sujeto de la aplicación de un sistema tributario. De esta manera, hace referencia a lo señalado por la jurisprudencia acerca de la interpretación del principio de igualdad, señalando que es equivalente al principio de equidad, esto se establece concretamente en la sentencia de 13 de octubre de 1997.

En relación con la forma como las normas legales y reglamentarias bajo examen infringen el presente precepto constitucional, considera que las mismas lo hacen de manera directa por comisión, porque el sistema del CAIR contraviene el contenido de la misma, pues contiene un trato igualitario a contribuyentes con distintas realidades. En otras palabras, el recurrente considera que el régimen de

renta neta o presunta "ignora o desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes, frente a otros, que se encuentren en distintas situaciones de hecho, ya sea que esas situaciones obedezcan a factores internos o externos, lo que en nuestra opinión, equivale a violentar el "principio de igualdad" en cuanto a las circunstancias particulares de cada cual y que se tutela en el artículo 20 de la Constitución Política".



El último de los preceptos constitucionales mencionados como infringidos, lo es el artículo 264 del Constitución, que contiene lo siguiente:

"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 directa a su capacidad".

De acuerdo a la advirtiente la violación al presente precepto constitucional, se da de manera directa por comisión, y a su vez manifiesta que la doctrina ha señalado que esta norma constitucional contiene lo que se conoce como el "principio de capacidad contributiva", que consiste en la colaboración de los contribuyentes para soportar las cargas públicas, en pro del sostenimiento de la organización de un Estado de Derecho, en proporción a los medios económicos que posea el contribuyente.

Aunado a lo anterior, indica que la presente norma constitucional infringida, instituye al legislador, con la intención que éste al momento de llevar a cabo la potestad tributaria conferida por la constitución, ejerza esta función procurando el mejor esfuerzo para crear leyes impositivas, que graven al contribuyente de acuerdo a su capacidad económica; de este modo expresa que lamentablemente no existe ningún pronunciamiento de la Corte acerca del contenido de este artículo del Estatuto fundamental. Sin embargo, hace referencia a los comentarios hechos por Noel Augusto Caballero, en su trabajo monográfico "Principios Constitucionales de Derecho Tributario Panameño"; los comentarios del Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga, en su obra "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario", y los vertidos por el autor italiano Víctor Uckmar, en su obra "Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario".

En cuanto a lo planteado por estos autores, la advirtiente dice que sus ideas hacen referencia al principio de la imposición, y que en forma concreta lo que busca es que cada contribuyente aporte al sostenimiento de las cargas públicas proporcionalmente a los medios económicos que posea, estos criterios han sido

recogidos por la doctrina latinoamericana, así como el derecho positivo de estos pueblos, y que encontramos en el artículo 264 de nuestra Constitución.



Para referirse al contenido del artículo 699 del Código Fiscal, esencialmente en la parte que señala: *“Las personas jurídicas pagaran el impuesto sobre la renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la que resulte mayor entre: 1) La renta neta gravable por el método establecido en éste título, ó 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 éste. 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 período fiscal 2006”*.

Sobre el contenido de la norma supra transcrita, la advirtiente opina que de la lectura del extracto del referido artículo, se puede percibir que el legislador desatendió el deber que establece la norma constitucional, porque no procura que la norma de menor jerarquía grave a los contribuyentes proporcionalmente a su capacidad económica, también señala que estas críticas son para las normas reglamentarias.

Todas las razones esbozadas por el demandante en su libelo de demanda, lo llevan a concluir que las normas demandadas son inconstitucionales y así le solicita a esta Sala Plena que las declare.

III. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Cumplido con el trámite de admisión de la demanda, se corrió en traslado a la Procuraduría General de la Nación, a fin de que emitiera el concepto respectivo, de conformidad con el artículo 2563 del Código Judicial, lo cual llevó a cabo mediante Vista Fiscal N° 27 de 25 de octubre de 2006 (Ver fs.77 - 83), donde de manera condensada establece lo siguiente.

La Procuradora inicia exponiendo que lo medular de lo demandado por el recurrente, se concentra en la permisión que la Ley le otorga a la DGI, que para el recurrente constituye una facultad discrecional para definir el cobro del CAIR; sin embargo, en su opinión el contenido del artículo 699 del Código Fiscal no infringe el artículo 52 de la Constitución. Esto es así, porque la representante del Ministerio Público opina que la norma de menor jerarquía contiene cuantificaciones aritméticas o matemáticas, para el cálculo del impuesto sobre la renta. Además,

dice que contiene la autoridad administrativa encargada de estipular la documentación necesaria, de allí que no considera que le haya dado a la entidad respectiva discrecionalidad, como afirma el recurrente; esto quiere decir, según la procuradora, que la norma contiene cálculos definiciones y operaciones cuantificables, que no dan pie a una discrecionalidad.



En relación con las normas reglamentarias acusadas, manifiesta que tampoco son contrarias al descrito mandato constitucional, pues éstas reiteran lo establecido en la Ley, surgen de la facultad que posee el Órgano Ejecutivo de reglamentar las normas, por medio del Presidente y el Ministro respectivo, en este caso el titular del Ministerio de Economía y Finanzas. Además, al referirse a la violación al numeral 10 del artículo 159 del Constitución, la representante del Ministerio Público, mantiene la misma opinión dada en los comentarios a la infracción del artículo 52, ya que considera que la Asamblea Legislativa no ha delegado en la DGI, ninguna facultad para que discrecionalmente, verifique el CAIR, más aún cuando el mismo contenido del artículo 699 establece una fórmula matemática para el cobro del mismo.

Igualmente, opina que la reglamentación lo que lleva a cabo es un desarrollo de la Ley, al determinar los documentos necesarios, así como el término para presentarlos.

Al hacer sus comentarios acerca de la infracción al numeral 9 del Artículo 163 del Estatuto Fundamental, que consagra la prohibición al Órgano Legislativo, de delegar alguna de sus funciones, donde la advirtiente cree que este Órgano debió al legislar incluir la forma como se cobraría el tributo; así la procuradora no coincide con el censor constitucional, puesto que, para ella tanto el artículo 699 y las normas reglamentarias, se apegan a lo establecido en el artículo 18 de la Constitución, que consagra el principio de estricta legalidad, situación que se da al respetar los parámetros y límites establecidos para la creación de impuestos.

Asimismo, cree que la reglamentación hecha por el Ejecutivo, es parte de las facultades otorgadas a este Órgano del Estado, por el numeral 14 del artículo 184 del Constitución.

La Procuradora al referirse a la infracción al artículo 20 de la Constitución, opina que no existe tal violación, puesto que "el concepto de cálculo alternativo, estatuido legalmente y reglamentariamente, mediante el establecimiento de

métodos optativos, basados en principio comprobables aritméticamente o matemáticamente, permite que al momento de presentarse al pago el contribuyente, sus situaciones particulares, puedan ser observadas". Además, su desacuerdo con lo planteado por el censor, se da por considerar que estas normas se fundamentan en la "equidad fiscal", la cual a su criterio permiten evaluar las solicitudes de personas jurídicas que se encuentren dentro de las circunstancias establecidas, que se examinaran de acuerdo a un método matemático, dándoseles el mismo trato y cumpliéndose así el principio de igualdad.



Por último, se refiere a la infracción del artículo 264 de la Constitución, afirmando que no coincide con el censor, al establecer que las normas demandadas infringen el precitado precepto constitucional, ya que el contenido de este no contiene por sí sólo un mandato constitucional, más bien lo que establece es que el Legislativo lleve a cabo su mayor esfuerzo al legislar sobre el tema, cuestión que se cumple con la creación de estas normas

IV. FASE DE ALEGACIONES

Dentro del término previsto en el artículo 2564 del Código Judicial, comparecieron al proceso diversas personas a fin de presentar argumentos escritos en relación con la advertencia de inconstitucionalidad bajo estudio. Precisamente el primer interesado en presentar su escrito de alegaciones, lo es el apoderado judicial de la parte que interpone la presente advertencia de inconstitucionalidad, por medio del escrito que se encuentra visible de foja 73 a 108 del dossier. Y es que dentro de este alegato se encamina a reforzar las afirmaciones vertidas en el escrito donde formula la advertencia, específicamente al redundar sobre el principio de legalidad tributaria, pero ahora desde el punto de vista histórico constitucional (su inclusión en las distintas constituciones que ha tenido nuestro país), jurisprudencial, doctrinal y desde el prisma del derecho comparado.

Al mismo tiempo, responde a los comentarios trazados por la máxima representante del Ministerio Público, emitidos en la Vista Fiscal, declarando estar en total desacuerdo con lo dicho por ella, quien considera que las normas atacadas no infringen las normas constitucionales invocadas.

Dentro de esta misma etapa procesal compareció el Licenciado Rafael Rivera Castillo, en su propio nombre y representación, a través del escrito que se

lee de foja 109 a 125 del dossier, donde expone su posición acerca del principio de Legalidad o Reserva de Ley en Materia Tributaria, que según este tercero interesado surge del Código Tributario para América Latina de 1967, desarrollado por la OEA y el BID, con el apoyo de maestros como Carlos Giuliani, Rubén Gómez de Sousa y Ramón Valdés Costa.



Sigue expresando que, tal como están redactadas las normas demandadas, contienen cierta flexibilización del principio de legalidad, similar al Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias de 1997; no obstante, este modelo no procede en nuestro país, pues debe ir de la mano de una reforma constitucional que lo permita, situación que no se ha dado, a pesar que al pasar el tiempo se ha reformado el sistema tributario, pero las normas constitucionales que sirven de marco no han sido modificadas. Es decir, los preceptos constitucionales referentes al tema son rígidos, pues señalan claramente, que no sólo debe estar definido el tributo, también por Ley debe establecerse la forma como se hará su cobranza.

Conjuntamente, opina que se infringe el principio de legalidad tributaria, no por la utilización de un sistema de base imponible presunta, más bien porque el legislador deja en mano de la autoridad administrativa la posibilidad de exigir el cobro del tributo a través del método alternativo, aunque el mismo muestre pérdidas o quede sometido a una tasa excesiva. Además, afirma que el legislador no definió ni mucho menos estableció con claridad los parámetros necesarios que debía utilizar la DGI, para llevar a cabo una evaluación de las solicitudes de no aplicación del método alternativo de determinación del Impuesto Sobre la Renta.

Otro punto en el que se pronuncia el tercero, es en la prohibición a la Asamblea Nacional de delegar la función legislativa de establecer impuestos, la cual se encuentra en el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Nacional, mismo que, es claro al señalar que esta función es exclusiva del Órgano Legislativo.

De tal forma, que manifiesta que de acuerdo a su entender tanto el artículo "699 y 700 del Código Fiscal", en la parte concerniente a la regulación del método alterno para el cálculo del Impuesto sobre la renta, contradice lo establecido en el numeral 10 del artículo 159, por considerar que las normas demandadas delegan una función que no puede ser cedida por el Legislativo a funcionarios de la DGI.

El último de los terceros interesados es el Licenciado Carlos Urbina (Ver fs. 126 a 128), que actúa en su propio nombre y representación, mostrando estar de acuerdo con los planteamientos propuestos por el Licenciado Pablo Ricardo Cortés, por lo tanto disiente totalmente con los argumentos vertidos por la señora Procuradora de la Nación, y adjunta a sus alegaciones copia simple de la resolución que parcialmente transcribe en su escrito (Ver fs. 133 del dossier).



V. DECISIÓN DE LA CORTE

Luego de presentar los argumentos del demandante, el concepto vertido por la Procuradora General de la Nación, las alegaciones del demandante y de los terceros interesados, entra el Pleno a examinar la pretensión que se plantea en la presente consulta, atendiendo a lo que establece el principio dispositivo atenuado recogido en el artículo 2566 del Código Judicial, que rige en materia de justicia constitucional adjetiva.

Debemos iniciar señalando que, lo pedido por el proponente es, que esta Sala Plena se pronuncie sobre la constitucionalidad del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y contra varias normas reglamentarias aplicables al presente caso, conformadas por los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedo luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 699. Las personas jurídicas pagaran el impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la que resulte 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 gravables, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33% de éste).

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

...

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

Parágrafo 1. Si por razón del pago de 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 solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del impuesto sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%).

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

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

Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, 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 este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes.

...

Parágrafo 5. El cálculo alternativo de 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 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 efectos de la determinación de su declaración estimada a partir del período fiscal 2006.” (Las negritas son del proponente)”

“Artículo 133B. Sobre el Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) de Personas Jurídicas.

Salvo lo que se establece en el párrafo transitorio del artículo 128, a partir del 1 de enero de 2005, las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa del treinta por ciento (30%) **aplicada al monto que resulte mayor entre:**

- a.) La renta neta gravable que resulta de deducir de la renta gravable del contribuyente las rebajas concedidas mediante regímenes de fomento o producción y los arrastres de pérdidas legalmente autorizados, este cálculo se conocerá como el método tradicional.
- b.) **La renta neta gravable que resulte de deducir del total de ingresos gravables del contribuyente, el 95.33%; este cálculo se conocerá como cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.**

Parágrafo 1. Las personas jurídicas cuyo total de ingresos gravables no superen la suma de ciento cincuenta mil balboas (B/.150,000.00) anuales, no estarán sujetas a la aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Todos los demás contribuyentes están obligados a calcular su impuesto sobre la renta utilizando tanto el método tradicional como el cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.

Parágrafo 2: Si al momento de practicar el cálculo para determinar el impuesto sobre la renta, la persona jurídica determinara que incurrirá en pérdida, podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Igual solicitud podrá presentar el contribuyente, cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda el 30%”. (Las negritas son del proponente y lo subrayado es del Pleno)



"Artículo 133D. 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 alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumplan con las siguientes condiciones:

...

B. En el caso de contribuyentes Personas Jurídicas:

1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alternativo 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 alternativo 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.

Con arreglo al Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal el contribuyente podrá solicitar la no aplicación del CAIR hasta por un período de tres (3) años". (Las negritas son del proponente)

"Artículo 133E. Solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

Con la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente está obligado a incluir lo siguiente:

- 1.) Copia de la declaración jurada de rentas.
- 2.) Estados financieros no auditados del contribuyente con sus respectivas notas.
- 3.) Explicación detallada de las razones por las cuales solicita la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta debidamente sustentada y motivada.
- 4.) Detalle de las donaciones realizadas.
- 5.) Prueba del gasto de depreciación, para lo cual se utilizará el método que el contribuyente ha venido utilizando de manera consistente en los Períodos fiscales anteriores.
- 6.) Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda.
- 7.) Análisis de las vacaciones más significativas en los renglones de ingresos, costos y gastos.
- 8.) Presentar la nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados financieros, tal como se detalla a continuación:

Ganancia financiera (contable).

Menos diferencias permanentes en ingresos que incluyan: Ingresos no gravables, de fuente extranjera o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.

Más diferencias permanentes en costos y gastos que incluyan: Costos y gastos no deducibles, de fuente extranjera, o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.

En el caso en que el contribuyente sea una persona jurídica, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a



sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias del contribuyente o afiliadas a éste.

En el caso en que el contribuyente sea una persona natural, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a su cónyuge o parientes del contribuyente o de dicho cónyuge dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a una persona jurídica controlada por éstos o por el contribuyente". **(Las negritas son del proponente)**



"Artículo 133-F. Presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

El contribuyente tendrá que presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta a más tardar dentro de los 45 días calendarios contados a partir del cierre del período fiscal del Contribuyente. En caso de que el contribuyente no presente su solicitud dentro del plazo antes mencionado y el monto a pagar en base al método tradicional sea menor, tendrá que pagar el impuesto en base al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.

La Dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación del CAIR, siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el artículo 133e. El hecho de ser recibida la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de parte de la Dirección General de Ingresos.

Si al momento de vencerse el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, la Dirección General de Ingresos no se ha pronunciado en cuanto a la solicitud para la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente pagará el impuesto sobre la renta con base en la aplicación del método tradicional. Si vencido el plazo para presentar la declaración jurada de rentas la Dirección General de Ingresos emite una resolución mediante la cual no acoge la solicitud presentada por el contribuyente, el contribuyente podrá acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal.

La Dirección General de Ingresos tendrá un plazo máximo de seis (6) meses, contados a partir de la fecha en que se vence el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, para pronunciarse sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Vencido este plazo sin que se haya expedido un acto administrativo relacionado con la solicitud del contribuyente, se entenderá que se ha admitido dicha solicitud.

El análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, no invalida la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas, así como la de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los artículos 719 y 720 del Código Fiscal". *(Las negritas son del proponente)*



El Pleno considera necesario señalar que, respecto al artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, lo que procede es declarar cosa juzgada constitucional, ya que mediante Sentencia de 12 de noviembre de 2014, proferida dentro de la Acción de inconstitucionalidad promovida por el Licenciado José Isabel Blandón Figueroa contra algunas frases, párrafos y parágrafos de los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, el Pleno de esta Corporación de Justicia, se pronunció sobre la constitucionalidad del mismo contenido del primero de estos artículos, que ahora se advierte de inconstitucionalidad en el presente proceso.

En efecto, esta Superioridad de conformidad con la sentencia señalada dijo lo siguiente:

"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 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".

Ahora bien, habiéndose señalado que existe cosa juzgada constitucional respecto a las mencionadas frases, párrafos y parágrafos contenidos dentro del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, lo que procede es sólo entrar a pronunciarnos sobre la constitucionalidad de las normas reglamentarias que se demandan por medio de esta advertencia de inconstitucionalidad, donde la advirtiente constitucional, afirma que infringen el artículo 52, de forma directa por comisión, porque este precepto constitucional contiene lo que se conoce como el "*Principio de la Legalidad Tributaria*", que en materia fiscal representa una facultad privativa dada al Órgano Legislativo, la cual consiste en que el legislador es el único que puede legislar acerca de temas tributarios.

Antes de entrar a dictar un pronunciamiento de fondo respecto a constitucionalidad de los artículos de la citada normas reglamentaria, se hace necesario traer a colación el concepto del principio de Legalidad Tributaria, que tanto se ha hablado dentro de la presente advertencia, por lo que tomamos la opinión de los Juristas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, quienes señalan lo siguiente:

"En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado

sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción". (J. L. PEREZ DE AYALA Y EUSEBIO GÓNZALEZ, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 6.ª edición. Pág. 28)



De igual forma, traemos a colación lo señalado en la Sentencia de 3 de enero de 2005, que nos dice lo siguiente:

"Expresa el demandante que el artículo 731 del Código Fiscal quebranta el artículo 48 de la Constitución Política de la República. Esta disposición expresa:

"ARTÍCULO 48. Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por la Leyes".

Según dispone el constituyente, en la norma constitucional transcrita la obligación de pagar contribución e impuestos surge de su establecimiento mediante ley. A su vez, la forma de cobranza debe realizarse de la manera que prescribe la ley. El artículo impugnado establece en su primera parte el sistema de recolectar el impuesto sobre la renta en los casos que estipulan los artículos 732, 733 y 734 de ese cuerpo legal. Así, indica que el sistema que se utilizará será el de la retención del impuesto. La segunda parte de dicha disposición legal el sistema de cobranza al conferir al Órgano Ejecutivo la facultad para establecer casos en que se utilizará el sistema de pago por retención de impuesto.

De la lectura de la norma constitucional, es fácil percibir que corresponde al legislador establecer la forma como debe realizarse la cobranza de las contribuciones e impuestos sin facultarlo para delegar en el Órgano Ejecutivo tal función legislativa. Ante esta situación, le asiste razón al impugnante al sostener que la última parte del párrafo primero del artículo 731 del Código Fiscal es violatorio del artículo 48 de la Constitución Política de la República cuando confiere al Órgano Ejecutivo una atribución que le es propia del Órgano Legislativo. Como consecuencia, la parte segunda de esta disposición del Código Fiscal, también quebranta el numeral 9 del artículo 157 de la Constitución Política de la República, que prohíbe a la Asamblea Legislativa la delegación de cualquiera de las funciones que le corresponde, salvo la prevista en el numeral 16 del artículo 153 de esa Constitución".

Del pronunciamiento doctrinal y jurisprudencial, para esta Sala Plena es claro que la intención del constituyente que se encuentra plasmada en el artículo 52 del Estatuto Fundamental (principio de legalidad tributaria o de reserva legal) contiene una regla imperativa para el Estado, que debe estar presente en caso de crearse una imposición fiscal a los contribuyentes, ya que la misma tiene que efectuarse por medio de Ley; también que desde el momento de su creación hasta la configuración de sus elementos esenciales, es necesario sujetar

indefectiblemente a los dictados de la Ley formal, lo que a ciencia cierta es una protección para el contribuyente de cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades, pues tanto el reconocimiento como su exigibilidad deben estar inmerso en la Ley.



Asimismo, como bien manifiesta el proponente constitucional mediante sentencia de 3 de enero de 2005, este Pleno reafirmó la vigencia del principio de reserva legal en materia tributaria, más recientemente la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo dentro de un proceso de nulidad, dictó la sentencia de fecha 27 de febrero de 2007, donde también hizo referencia a este principio.

Conjuntamente, dice que contiene la autoridad administrativa encargada de estipular la documentación necesaria, de allí que no considera que le otorgue a la entidad respectiva discrecionalidad, como afirma el recurrente; esto quiere decir, según la procuradora, que la norma contiene cálculos definiciones y operaciones cuantificables, que no dan pie a una discrecionalidad.

De tal forma, que el Pleno es del criterio que no se infringe dicho principio, ya que el propio artículo 699, se desprende que esta norma es creada por el Legislativo, y en la misma se establece la autoridad administrativa que se encargará de establecer los documentos que el contribuyente debe acompañar a la solicitud que trata el mencionado párrafo 1 de dicho artículo, lo cual no contradice lo establecido en principio de Legalidad Tributaria, ya que en este tema si puede delegarse al Ejecutivo, en este caso a la DGI, aspectos relacionados a la documentación necesaria para cobrar el impuesto sobre la renta bajo el CAIR, fórmula que está debidamente establecida en la Ley, posición que también es compartida por la Procuraduría de la Nación.

Lo anterior quiere decir, que las normas reglamentarias que se advierten como inconstitucionales, no infringen el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 52 de la Constitución, ya que el artículo el mencionado artículo 699 habla claramente que la facultad reglamentaria le pertenece a la DGI, resultando entonces que estos cuatro artículos pertenezcan a Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedo luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005.

Nótese, que los artículos 133 E y 133 F, son un producto de la facultada reglamentaria que tiene el Ejecutivo, en este caso por medio de la DGI, para en el

primero de ellos se establezca un listado de ciertos documentos que deben presentar el contribuyente con la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta; mientras que el segundo contiene un procedimiento para la presentación de la solicitud de no aplicación del mencionado método alternativo. Lo que a juicio de esta Sala Plena, esto se da sin apartarse del espíritu consagrado en la ley material, es decir del contenido del mencionado artículo 699, lo que no contradice el precitado principio constitucional.



Precisamente, si bien el Legislativo está llamado a legislar sobre temas de tributación, no es menos cierto que el Órgano Ejecutivo está facultado, para dictar decretos, con el fin de reglamentar una Ley, de acuerdo a lo establecido por el numeral 14 del artículo 184 de la Constitución, y cuyo contenido es el siguiente:

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

...

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

...

Con respecto a la violación al numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Nacional (establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos), que para la advirtiente constitucional es infringido por las disposiciones reglamentarias, esta Sala Plena, no coincide con esa posición, porque como señalamos inicialmente, los dos primero artículos son producto de un desarrollo reglamentario, mientras que los dos restantes también lo son y en su contenido no crean ningún tipo de impuesto, por lo cual no se puede aseverar que otro Órgano distinto al legislativo, llevó a cabo la facultad constitucional de crear mediante Decreto cargas impositivas o impuestos, porque las mismas sólo pueden crearse a través de Ley.

Con relación a la infracción del numeral 9 del artículo 163 (prohibición al Órgano Legislativo, de delegar cualquiera de las funciones que corresponda salvo lo previsto en el numeral 16 del artículo 159), donde igual que lo expresado por esta Corporación de Justicia al referirse en este caso a la infracción del artículo 52, porque el Órgano Legislativo por medio del contenido del mencionado artículo 699, autoriza a la DGI a quien apoyado en el Decreto expedido por el Ejecutivo, establece un listado de ciertos documentos que deben presentar el contribuyente con la solicitud de no aplicación del cálculo alterno del impuesto sobre la renta; así como un procedimiento para la presentación de la solicitud de no aplicación del

mencionado método alternativo, todo esto atendiendo a la facultad reglamentaria dada al ejecutivo y que consagra el artículo 184 numeral 14 de la Constitución Nacional.



Pasemos a examinar la infracción aducida al artículo 20 de la Constitución, donde se establece el principio de igualdad ante la Ley, en el cual explica que esta violación se da de manera directa por comisión, ya que las citadas normas reglamentarias establecen el método alternativo de cobranza del impuesto sobre la renta, dan un trato igualitario para todos los contribuyentes, pero no estando los mismos en iguales circunstancias.

Obsérvese, que a diferencia de otros casos donde esta Sala Plena ha entrado a examinar infracciones a este precepto constitucional, por exponerse que no se da un trato igualitario, pero en esta ocasión se cuestiona que se da un trato igualitario a hechos o circunstancias desiguales. Es decir, que no se está otorgando un privilegio a una o unas personas determinadas, pues la norma parte gravando a todas las personas jurídicas por igual, pero dando la posibilidad a aquéllas, que incurran en pérdidas o quienes tengan una renta efectiva superior al 30%, que soliciten la no aplicación del método alterno.

De igual forma, al examinar el contenido de las disposiciones reglamentarias, podemos observar, que ninguna infringe el artículo 20 de la Constitución, porque como dijimos inicialmente las dos primeras (133 B y 133 D), son un desarrollo del artículo 699, por tanto al igual que éste no se da tal violación; además, el contenido de los dos artículos restantes (133 E y 133 F), no son contrarios a dicho precepto constitucional, que contiene el principio de igualdad ante la Ley, porque no otorgan privilegio alguno a determinadas personas.

Dicho en otros términos, la norma legal es clara y no como señala la advirtiente, por ignorarse las circunstancias externas e internas que puede confrontar unos contribuyentes, frente a otros, ya que el contenido de esta norma no busca favorecer a ningún contribuyente en particular o a un grupo en específico, sólo a aquellos que se encuentren en igual circunstancias, los cuales recibirán el mismo trato (aquellos contribuyentes que incurran en pérdidas, y aquellos que cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda el 30%). Ver fallos de 10 de diciembre de 1993 y de 5 de mayo de 1995.

En cuanto al último precepto constitucional infringido (artículo 264), donde señala el activador constitucional que, se infringe de manera directa por comisión, más cuando esta norma superior contiene el "principio de capacidad contributiva", que no es más que la colaboración del contribuyente de soportar la carga tributaria, de acuerdo a sus medios económicos. No entraremos a pronunciarnos sobre esta infracción, ya que la misma se realiza en contra del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, el cual como ya mencionamos en párrafos que anteceden, fue producto de un examen de constitucionalidad, resultando que el mismo no era contrario a las normas establecidas en nuestra Constitución Nacional.



Una vez expuestas las consideraciones anteriores, esta Corporación de Justicia llega a la conclusión que, procede señalar en su parte resolutive cosa juzgada constitucional respecto a las frases, párrafos y parágrafos demandadas contenidas en artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y que no es inconstitucional las cuatro normas reglamentarias pertenecientes al Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedo luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005.

En mérito de lo expuesto, la Corte Suprema de Justicia, **PLENO**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA** lo siguiente:

1. **COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL** respecto a las frases, párrafos y parágrafos contenidos en el artículo 699 del Código Fiscal, tal como quedo reformado por la Ley 6 de 2005; y que han sido demandados por medio de la presente Advertencia de Inconstitucionalidad.
2. **QUE NO ES INCONSTITUCIONAL** el contenido de los artículos 1133 b, 1133D, 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedaron luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005.

Notifíquese y publíquese,


MAGDO. JOSE E. AYU PRADO CANALS

25

MAGDA. NELLY CEDENO DE PAREDES.

MAGDO. HERNAN DE LEON BATISTA.



MAGDO. HARRY A. DIAZ

MAGDO. LUIS R. FABREGA S.

MAGDO. JERONIMO E. MEJIA E.

MAGDO. HARLEY J. MITCHELL D.

MAGDO. ABEL AUGUSTO ZAMORANO

MAGDO. OYDEN ORTEGA D.

LCDA. YANIXSA Y. YUEN
Secretaria General

/1

SECRETARIA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En Panamá a los 13 días del mes de noviembre del año 2015 a las 4:55 de la tarde Notifico a la Procuradora General de la Nación de la resolución anterior.

Firma de la Notificada

LO ANTERIOR ES FIEL COPIA DE SU ORIGINAL

Panamá, 24 de Nov de 2015

Secretario General de la
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
OMAR SIMITI GORDÓN
OFICIAL MAYOR IV
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA