

5. Fecha de su emisión ;
6. Fecha de su vencimiento;
7. Valor nominal, tanto en número como en letras
8. Firmas rubricadas del Contralor o Subcontralor General de la República y del Ministro o Viceministro de Hacienda y Tesoro
9. Caracteres magnéticos prestablecidos entre la Contraloría General de la República y el Banco Nacional de Panamá, de manera que el tenedor en debido curso del título pueda hacerlo efectivo a su vencimiento, en el Banco Nacional de Panamá.

ARTICULO CUARTO: La obligación representada en LOS TITULOS será cancelada en un plazo de diez (10) años, contados a partir de la fecha de su emisión, por lo que cada uno de los documentos representará un pago semestral, igual y consecutivo a capital, más intereses sobre saldos deudores, a una tasa fija del cuatro por ciento (4%) anual.

ARTICULO QUINTO: La emisión de LOS TITULOS se hará así:

- a) Los Títulos Prestacionales correspondientes a las solicitudes tramitadas hasta el 31 de mayo de 1993, se emitirán el 15 de junio de 1993;
- b) Los Títulos Prestacionales correspondientes a las solicitudes tramitadas desde el 1 de junio hasta 31 de agosto de 1993, se emitirán el 15 de septiembre de 1993; y
- c) Los Títulos Prestacionales correspondientes a las solicitudes tramitadas desde el 1 de septiembre hasta el 15 de noviembre de 1993, se emitirán el 15 de diciembre de 1993.

ARTICULO SEXTO Este decreto comenzará a regir a partir de su promulgación.

COMUNIQUESE Y PUBLIQUESE

Dado en la ciudad de Panamá, a los 19 días del mes de marzo de mil novecientos noventa y tres 1993.

GUILLERMO ENDARA GALIMANY
Presidente de la República

MARIO J. GALINDO H.
Ministro de Hacienda y Tesoro

Es copia auténtica de su original
Panamá, 19 de marzo de 1993

Ministerio de Hacienda y Tesoro
Director Administrativo

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA Fallo del 25 de septiembre de 1992

La Asociación Panameña de Ejecutivos de Empresa Solicitan se declare inconstitucional el Artículo 7 y el parágrafo 2 (transitorio) de dicho Artículo, de la Ley 31 de 1991.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.-PLENO.-Panamá, veinticinco (25) de septiembre de mil novecientos noventa y dos (1992)

VISTOS:

Los Abogados JORGE HERNAN RUBIO, RICARDO ALBERTO ESKILDSEN, NARCISO ARELLANO, ALBERTO FADUL, HECTOR SPENCER y RAMIRO ABAUNZA, en nombre y representación de la Asociación Panameña de Ejecutivos de Empresa, presentaron demanda de inconstitucionalidad ante el Pleno de esta Corporación para que se "...declare que son

Inconstitucionales el artículo 7, y el parágrafo 2 (transitorio) de dicho artículo, de la Ley 31 de 1991 (promulgada en la Gaceta Oficial N°21.943 del 31 de diciembre de 1991) en virtud de que los mismos lesionan y violan los artículos 18 y 43 de la Constitución Política de la República de Panamá". Admitida como fue la demanda se corrió traslado del recurso a la Procuraduría General de la Nación. Mediante Vista Fiscal N°19 de 18 de junio de 1992 emitió concepto la Procuraduría General de la Nación, por lo que el negocio se fijó en lista, por el término de diez días, contados a partir de la última publicación del edicto, con el propósito de que el demandante y cualquier otra persona interesada presentara sus argumentos por escrito.

En el término correspondiente el abogado MARIO J. GALINDO H., los representantes de la ASOCIACION PANAMEÑA DE EJECUTIVOS DE EMPRESA y el licenciado JOSE ALBERTO ALVAREZ, Presidente y Representante Legal del Colegio Nacional de Abogados, aprovecharon el término concedido para exponer sus opiniones respecto a la constitucionalidad demandada.

Así las cosas, se pasa a resolver la demanda, luego de los siguientes razonamientos.

La demandante solicita a la Corte Suprema de Justicia que se declaren inconstitucionales el artículo 7 y el parágrafo 2 de dicho artículo de la Ley 31 de 1991. Fácil es observar que la petición, en la forma hecha, puede llevar a la incertidumbre de si la acción pretende la declaratoria de constitucionalidad del parágrafo 2 de artículo 7 de la Ley 31 de 1991 o si, por el contrario, se pretende la declaratoria de constitucionalidad de todo el artículo 7 de dicha ley. Ello, por cuanto que, si la pretensión es que se declare inconstitucional todo el artículo, no había ninguna necesidad, en el petitum de la

demandas, de solicitar separadamente la declaratoria de constitucionalidad del párrafo 2, parte del artículo que lo comprende. Esta apreciación se ve robustecida por la propia demandante cuando, al dar cumplimiento al mandato contenido en el numeral 1 del artículo 2551 del Código Judicial (transcripción literal de la disposición, norma o acto acusados de constitucionales) no transcribe la totalidad del artículo 7º y se limita a transcribir textualmente lo siguiente:

"ARTICULO SEPTIMO: El artículo 699 del Código Fiscal quedará así:

ARTICULO 699. Las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1991 y de los ejercicios siguientes, el impuesto sobre la Renta de acuerdo con las tarifas siguientes:....."(el subrayado es propio).

Parágrafo 2 (transitorio) ...los

contribuyentes a los que se refiere el párrafo 1 que hayan presentado su declaración de renta correspondiente a un período fiscal especial que comprende meses del año 1991, harán los ajustes causados por las nuevas tarifas junto con su declaración jurada de rentas del período fiscal 1991-1992. Estos ajustes no causarán recargos, ni intereses....."(el subrayado es propio)".

No obstante lo anterior y dado que en las razones de hecho y de derecho en que se fundamenta la demanda no sólo se refiere al párrafo 2 (transitorio) sino a otros aspectos del artículo 7 de la Ley 31 de 1991, el Pleno se pronuncia sobre la constitucionalidad o no de todo el artículo mencionado.

En la demanda se expone que la norma cuya constitucionalidad se impetraba obliga a las personas jurídicas a aplicar en forma retroactiva la tarifa del impuesto de Renta que afecta al año de 1991. Indica que esa retroactividad planteada se extiende a los contribuyentes con períodos especiales, quienes ya presentaron su declaración de rentas y que han cumplido con el pago correspondiente de sus impuestos al fisco nacional. Explica que en cuanto a las remesas del exterior, el problema de la retroactividad se enfrenta ante la situación que el contribuyente nacional retuvo en la fuente el impuesto causado y, al tener que aplicar la nueva tarifa

impositiva, se le obliga solidariamente a pagar cualquier alcance que pudiere resultar sin ser directamente el contribuyente de dichos impuestos.

Como norma constitucional violada se da el artículo 43, cuyo texto es del tenor siguiente:

"ARTICULO 43. Las Leyes no tienen efecto retroactivo excepto las de orden público o de interés social cuando en ellas así se expresen. En materia criminal la Ley favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiese sentencia ejecutoriada".

Sostiene que esta disposición se ha violado en forma directa, al no aplicarse "se otorga efecto retroactivo a una ley", que no es de interés social o de orden público, más cuando en ninguna parte de dicho cuerpo legal expresamente así se declare". La violación de la disposición anterior, según el peticionario, trae como consecuencia la infracción del artículo 18 de esa Constitución y el cual expresa:

"Artículo 18. Los particulares sólo son mismas causas y también por extralimitación responsables ante las autoridades por de funciones o por omisión en el ejercicio infracción de la Constitución o de la Ley. de éstas".
Los servidores públicos lo son por esas

Arguye que esta disposición no se aplicó, ya que ella exige a los funcionarios enmarcar sus actos dentro de los límites establecidos por la ley, aspecto inexistente en la norma cuya violación se solicita.

Por último, se indica que se ha infringido el artículo 167 de la Carta Fundamental, cuyo tenor es:

"Artículo 167. Toda Ley será promulgada establezca que rige a partir de una fecha dentro de los seis días hábiles que siguen posterior. La promulgación extemporánea de a su sanción y comenzará a regir desde su una Ley no determina su promulgación, salvo que ella misma inconstitucionalidad". (el subrayado es propio)

Sostiene que "La norma constitucional transcrita líneas atrás ha sido violada, en concepto de violación directa por la Ley 31 de 1991, dado que la norma impugnada en el presente recurso le da vigencia a una Ley 364 días antes de su promulgación".

La Procuraduría General de la Nación, al emitir concepto, sostiene que la impugnación del acto se refiere

al impuesto de la renta durante el año fiscal de 1991, el cual, tal como lo prevé el artículo 705 del Código Fiscal, se inicia el primero de enero y termina el treinta y uno de diciembre.

Además, aclara el señor Procurador, que el pago o cancelación del impuesto debe efectuarse dentro de los tres meses del año siguiente. De todo ello claro es que al momento en que fue publicada la ley contentiva de la norma impugnada, todavía no se había cancelado el impuesto del año fiscal de 1991. En otras palabras, dado que el año fiscal terminaba ese día a las doce de la noche, el mismo no había terminado para los efectos del tiempo de contabilizar la renta obtenida.

El señor Procurador considera que al establecerse en el artículo 7 de la Ley 31 de 1991, que las personas jurídicas pagarán su renta neta gravable del año fiscal de 1991, según las nuevas tarifas aprobadas por la Asamblea Legislativa, no violenta el artículo 43 de la Constitución Política de la República.

Arguye el máximo representante del Ministerio Público que, en principio, la ley fiscal no tiene efecto retractivo, salvo que dado su carácter de orden público, así lo estableciera en la misma ley. De aquí que la ley fiscal sólo se aplica hacia el futuro.

Luego de exponer la opinión de algunos tratadistas, en donde se establece que la ley tributaria no es fraccionable, por lo cual es aplicable la ley vigente al finalizar el periodo fiscal, concluye que no se da la violación del artículo 43 de la Constitución, por cuanto

que:

"Lo anterior, planteado en otros términos significaría que, en la medida en que el hecho imponible no se había ni cumplido ni perfeccionado -la renta neta gravable del año fiscal de 1991-, al ser aprobadas las nuevas tarifas a pagar, en concepto de Impuesto sobre la Renta, éstas, al surtir efectos inmediatos, se aplicarían al ejercicio fiscal aún vigente y no finalizado, es decir, el correspondiente al

año de 1991, sin que ello haya implicado violación alguna a la Constitución Nacional, concretamente en su Artículo 43.

Tratándose el Impuesto sobre la Renta, de un impuesto de período, mal se puede pretender que fijada una nueva tarifa a pagar, dentro del período iniciado y no

finalizado, ésta no se pueda aplicar a la renta percibida durante el ejercicio fiscal, que aún no ha sido perfeccionado, no habiéndose determinado por lo demás, el monto del gravamen a pagar, toda vez que el período fiscal, para la fecha en que se promulgó el acto impugnado, estaba vigente".

Se opone también a la petición de que el citado artículo 7º de la Ley 31 de 1991 pudiera quebrantar el contenido del artículo 18 de la Constitución. Recuerda que la Corte Suprema de Justicia en reiterados fallos sostiene que es una norma declarativa, en donde se establece una declaración relativa a la responsabilidad de los funcionarios dentro del marco de sus atribuciones, y no se instituye derechos y garantías que puedan ser objeto de violación.

Por último, sostiene que los argumentos expresados en cuanto a la no infracción del artículo 43 pueden esgrimirse para probar la inexistencia del vicio alegado del artículo 167 de la Constitución Política de la República.

Se refiere al parágrafo 2 del artículo 7 de la Ley 31 de 1991, respecto a contribuyentes de períodos especiales en donde aparecen meses del año 1991, a que los ajustes necesarios por razón de las nuevas tarifas se presentarán junto con la declaración jurada de rentas del período fiscal especial de 1991, por lo que, según el decir de la vista del Ministerio Público, son "... hechos hacia el futuro, dándose en ese sentido, similar situación a la antes debatida, por lo que en este caso tampoco resulta violada la Constitución". Todos estos inconvenientes, de hacer nuevos ajustes y operaciones contables para la determinación de las ganancias generadas durante ese período gravable, no constituyen vicio alguno de inconstitucionalidad.

En el término que se otorga para que el demandante y las personas interesadas presenten argumentos por escrito,

el abogado MARIO J. GALINDO H. acudió ante el Pleno para hacer uso de ese derecho. En su escrito se manifiesta de acuerdo con la posición mantenida por la Procuraduría General de la Nación en no acceder a la declaratoria de inconstitucionalidad pedido del artículo 7 de la Ley 31 de 1991, salvo en cuanto al parágrafo 2 (transitorio) de esa norma. Según el letrado "... los denominados hechos imponibles de ejercicio (como lo son los relativos al impuesto sobre la renta) sólo se entienden perfeccionados al finalizar el periodo impositivo del tributo de que se trate y, en consecuencia, el nacimiento de las obligaciones tributarias demandantes de tales hechos (o su devengo, según la terminología de la doctrina española) tiene lugar el último día del referido periodo impositivo y, por lo mismo, se rigen por la ley vigente en el momento en que éste concluya". La ley 31 de 1991 entró en vigencia, continúa diciendo, el día 31 de diciembre de 1991 y es la ley que debe aplicarse para establecer las obligaciones tributarias correspondientes a ese periodo de 1991, no dándose la retroactividad alegada por la demandante.

No mantiene el abogado Galindo igual posición frente al parágrafo 2 (transitorio) del artículo 7 de la Ley 31 de 1991. Sostiene que de acuerdo al citado parágrafo se aplican normas a períodos fiscales que habían fallecido antes de entrar en vigencia la citada Ley 31. Indica que de acuerdo al parágrafo se obliga aplicar tarifas a situaciones incurridas dentro de un periodo fiscal que ya había concluido, concediéndole efecto retroactivo. Solamente si el legislador le hubiere dado expresamente el efecto retroactivo a que se refiere el artículo 43 de la Constitución, valdría la aplicación de estas tarifas a hechos acaecidos en los ejercicios económicos ya fallecidos. De aquí que sólo este parágrafo 2 (transitorio) del

artículo 72 de la Ley 31 de 1991 sea, a su entender inconstitucional.

Los apoderados judiciales de la demandante, ASOCIACION PANAMEÑA DE EJECUTIVOS DE EMPRESA, también aprovecharon el término concedido. Se muestran totalmente contrarios a lo expuesto por el señor Procurador General de la Nación y sostenido, además, por el abogado Galindo. Parten de la posición que esta tesis podría tener cabida en la época en que estuvo vigente la ley 52 de 1941, antes de sufrir las modificaciones de la Ley 2 de 1953. Consideran que es falso que la obligación tributaria nace el último día del periodo fiscal de doce meses, por lo que la ley aplicable sería la vigente en el momento de ese último día del mismo calendario. Sostienen que si esto fuere así, antes de ese último día no habría contribuyente obligado a pagar impuesto alguno, ni fisco con derecho a cobrarlo. Agregan que en la vigencia de la Ley 52 de 1941, el impuesto de un año, una vez liquidado, se pagaba en el año siguiente. Sin embargo, la situación actual es diferente cuando la obligación tributaria se fija en la declaración estimatoria de renta, la cual se hace en los primeros meses del año fiscal. En un principio la liquidación y pagos que se hicieran del impuesto eran considerados de carácter provisional, pero desde la reforma tributaria de 1964 los pagos que se hacen de la declaración estimatoria se realizan en firme, sujetos a un ajuste por parte del contribuyente. Por ello, la obligación tributaria nace el primer día del periodo gravable y se formaliza con la declaración estimada de renta para los contribuyentes que están obligados a presentar dicha declaración. Mantienen una posición diametralmente opuesta a la del representante de la sociedad, al sostener que si existe fraccionamiento del periodo fiscal. Recuerdan como ejemplo el artículo 15

de la Ley 1 de 1985 y el artículo 51 de la Ley 52 de 1941, además, del parágrafo 1º del mismo artículo 7 impugnado en que se establece que para los períodos fiscales especiales se pagará el impuesto sobre la renta según las tarifas establecidas en la proporción de meses que corresponden a cada año calendario.

Terminan su alegación en la siguiente forma:

"Queremos concluir nuestro alegato haciéndonos, y a la vez haciéndole a la Honorable Corte Suprema de Justicia, las siguientes interrogantes:

-Si la obligación tributaria nace vencido el período fiscal, por qué se obliga a los contribuyentes a pagar corrientemente, dentro del período una obligación inexistente?

-Será que el Estado obliga a los contribuyentes a financiarlo, sin costo alguno?

-Ante la inexistencia, durante el período fiscal, de la obligación tributaria, por qué el pago tardío de las partidas se sanciona con recargos e intereses?

-Si la obligación tributaria hace al concluir el ejercicio fiscal, porque se otorga el Paz y Salvo Nacional a los contribuyentes, si no han pagado corrientemente las partidas del Impuesto sobre la Renta?

-Si el período fiscal es infraccionable por qué todas las reformas tributarias, incluyendo la contenida en la Ley 31 de 30 de diciembre de 1992 reconocen el fraccionamiento del mismo?

-por qué si no hay retroactividad en la Ley 31 de diciembre de 1991, el señor Ministro de Hacienda y Tesoro, mediante nota No.101-01-328-DMHYT de 6 de julio del presente año, al responder una consulta verbal del señor Director General de Ingresos le aclara que "...las disposiciones de la Ley no pueden aplicarse, en ningún caso, a hechos generadores de obligaciones tributarias ocurridas dentro de períodos fiscales ya concluidos al entrar a regir la Ley...?" Entonces, para unos casos si se aplica y para otros no?

-Por qué para defender la tesis de la retroactividad encubierta se utiliza la doctrina extranjera -vs- los conceptos reiterativos contenidos en la legislación panameña desde 1941?"

Ocurre ante la Corte el licenciado JOSE ALBERTO ALVAREZ, en su condición de Presidente y Representante Legal del Colegio Nacional de Abogados. La Corte ha mantenido el criterio que no se puede hablar en nombre de ninguna persona sin demostrar que se tiene suficiente facultad para hacerlo, por lo que, en caso de personas jurídices, ha establecido como requisito que se presente la certificación registral que acredite tal representación, cosa que no se acompaña con el memorial del licenciado Alvarez. Sin embargo, dada la condición especial que el Presidente del Colegio Nacional de Abogados tiene por ser

miembro del Consejo Judicial, pasa por alto el lleno de esta formalidad.

Sostiene el Presidente del Colegio Nacional de Abogados que el principio de retroactividad es de primordial interés en materia tributaria, por cuanto impide que el Estado "... afecte hechos económicos gravándolos con posterioridad a su acaescencia". Según su entender, el artículo 7 de la Ley 31 de 1991, atacado por inconstitucionalidad, se está aplicando a hechos generadores de impuestos que se produjeron mucho antes de la vigencia de la ley. Hace hincapié en que no debe confundirse el nacimiento de la obligación tributaria con la determinación de la base imponible y del monto del impuesto a pagar, en virtud de que el periodo anual regular se inicia el 19 de enero y corre hasta el 31 de diciembre y es durante ese periodo en donde surge el hecho generador del impuesto. Indica que "...entre el 1 de enero al 31 de marzo, se da la determinación a pagar, es decir, la aplicación de la tarifa a la base imponible determinada anteriormente". Al referirse al parágrafo 2 del citado artículo 7, señala que el principio de retroactividad se ha violado por cuanto que se exige a aquellos contribuyentes que habían entregado su declaración jurada de rentas conforme a la tarifa vigente a hacer un ajuste en la próxima declaración, en detrimento de la certeza y seguridad jurídica. Cuando se habla de ajustar es clara la pretensión de aplicar nuevas tarifas a hechos ya cumplidos. Luego de estas consideraciones pasa el Pleno a resolver acerca de la demanda de inconstitucionalidad formulada ante esta alta Corporación.

En la presente acción la demandante pretende que se declare inconstitucional el artículo 7 de la Ley 31 de 1991, el cual es del tenor siguiente:

"Artículo 7. El Artículo 699 del Código Fiscal quedará así:

Artículo 699. Las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1991 y de los ejercicios siguientes, el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con las tarifas siguientes:

1. Para el año fiscal 1991 la tarifa será:

Si la renta neta gravable es: El impuesto será de:

Hasta B/.100,000	25%
------------------	-----

De más de B/.100,000	B/.25,00 más 42% sobre el excedente de B/.100,000 hasta B/.500,000.
----------------------	---

Más de B/.500,000	B/.193,000 más 47.5% sobre el excedente de B/.500,000
-------------------	---

2. Para el año fiscal de 1992 la tarifa será:

Si la renta neta gravable es: El impuesto será de:

Hasta B/.100,000	27.5%
------------------	-------

De más de B/.100,000 hasta B/.500,000	B/.27,500 más 40% sobre el excedente de B/.100,000 hasta B/.500,000.
---------------------------------------	--

Más de B/.500,000	B/.187,500 más 45% sobre el excedente de B/.500,000.
-------------------	--

3. Para el año fiscal de 1993 la tarifa será:

Si la renta neta gravable es: El impuesto será de:

Hasta B/.100,000	30%
------------------	-----

De más de B/.100,000 hasta B/.500,000	B/.30,000 más 37.5% sobre el excedente de B/.100,000 hasta B/.500,000.
---------------------------------------	--

Más de B/.500,000	B/.160,000 más 42% sobre el excedente de B/.500,000.
-------------------	--

4. Para el año fiscal de 1994 y siguientes la tarifa será:

Hasta B/.500,000	30%
------------------	-----

Más de B/.500,000	B/.150,000 más 34% sobre el excedente de B/.500,000.
-------------------	--

Parágrafo 1. Los contribuyentes que tengan períodos fiscales especiales pagarán el Impuesto sobre la Renta según las tarifas aquí establecidas en la proporción de meses que corresponda a cada año calendario.

Parágrafo 2 (Transitorio). Los contribuyentes a los que se refiere el parágrafo 1 que hayan presentado su declaración de renta correspondiente a un período fiscal especial que comprende meses del año de 1991, harán los ajustes causados por las nuevas tarifas junto con su declaración jurada de rentas del período fiscal especial de 1991-1992. Estos ajustes no causarán recargos, ni intereses.

Parágrafo 3. Las modificaciones previstas en este artículo y en el Artículo 699-a de este Código, no afectan las disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta aplicables a la micro y pequeña empresa, así como las contenidas en leyes especiales o en contratos aprobados mediante Ley".

Se dice que esta norma choca con lo dispuesto, en primer lugar, en el artículo 43 de la Constitución Política de la República que reza así:

"ARTICULO 43. Las Leyes no tienen efecto retroactivo excepto las de orden público o de interés social cuando en ellas así se exprese. En materia criminal la Ley

favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiese sentencia ejecutoriada".

Sabido es que las leyes tienen el carácter de retroactivas cuando se le da vigencia a hechos ocurridos en el pasado, a fin de cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales; en otras palabras, se puede hablar de retroactividad cuando una disposición legal se aplica para regir sobre situaciones ocurridas antes de su vigencia, obrando en relación a actos a los cuales se le aplicaba una disposición anterior. El constituyente, tal como se lee en el artículo 43 transrito, parte del principio general que la ley no tiene efecto retroactivo.

No obstante, hizo la salvedad que algunas leyes tienen efectos retroactivos e indicó que lo tendrán aquellas que son de orden público o de interés social cuando en ellas así se exprese. También se consideró en dicha disposición que siempre la ley favorable al reo es retroactiva aun existiendo sentencia ejecutoriada. Tal como lo dice la jurisprudencia mexicana: "El legislador constituyente, en uso de sus facultades amplísimas, pudo por altas razones políticas, sociales o de interés general, establecer casos de excepción al principio de no retroactividad, y cuando así haya procedido, tales preceptos deberán aplicarse retroactivamente. Para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores y esta última circunstancia es esencial".

El constituyente panameño estableció en el citado artículo 43 la excepción a ese principio de retroactividad por razones de orden público o de interés social, pero sujetándolo a que así se exprese en la ley.

Ante lo expuesto, conveniente es establecer si la ley a que nos referimos debe considerarse de orden público o de interés social, para posteriormente indicar si el legislador expresamente le está dando efecto retroactivo a la misma.

La Corte Suprema de Justicia señaló:

"Con todo, pueden utilizarse ciertos son muchas leyes de derecho social, como criterios prácticos para determinar cuándo las referentes a la familia y al trabajo. una ley es de orden público. Por ejemplo, Aunque, según algunos autores, estas las leyes de derecho público son, en últimas son primordialmente de interés principio, de orden público. También lo social" (R.J., Mayo, 1991, pág. 95).

Ha sido aceptado por todos los tratadistas que las leyes de orden público aluden principalmente "... a la seguridad y buen funcionamiento del Estado y a la seguridad personal y colectiva de los asociados en general (QUINTERO, César, Derecho Constitucional, pág. 179). Así las cosas,

debemos partir del criterio que las leyes impositivas, leyes fiscales, son de carácter de orden público y, en principio, además, pueden retrotraerse, siempre y cuando en ellas así se exprese. No existe duda, pues, que las leyes fiscales constituyen normas de derecho público, por lo que la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, en la cual se establece la reforma tributaria, tiene carácter de orden público. La demandante, el Ministerio Público y quienes han hecho valer sus argumentaciones en este proceso constitucional, no se oponen a esta concepción.

No obstante, el problema se plantea frente a dos aspectos: En primer lugar, si la disposición legal, que es de orden público, cumple con el mandato constitucional en el cual es obligante, para producir efectos retroactivo, consignarlo en la misma ley; en segundo lugar, en caso de considerarse que no existe expresamente la retroactividad, si efectivamente esta ley, que entró en vigencia el 31 de diciembre de 1991, es aplicable a la renta gravable que se extiende del 1º de enero al 31 de diciembre de 1991, por efectos retroactivos, o si, por el contrario, su vigencia se inicia el 31 de diciembre de 1991 y el cobro de la tarifa allí señalada se realiza en función de que el impuesto de renta se produce al finalizar el año, esto es, a las doce de la noche de ese día 31 de diciembre, por lo que nada tiene que ver con la retroactividad.

El texto de la norma expresamente establece "Las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1991...". De su redacción pudiera surgir la duda si el legislador le da a esta norma el carácter retroactivo a que se refiere el artículo 43 de la carta fundamental. La verdad es que el legislador le está dando carácter retroactivo a esta disposición, ya que no, en otra forma, pudiera entenderse la transcripción anterior que

ordena a las personas jurídicas pagar su renta gravable del año fiscal de 1991, de acuerdo a la tarifa allí establecida. Como anteriormente se ha expresado, la retroactividad no es más que la aplicación de la norma a hechos pasados cuando ella no existía y, por lo tanto, si en la disposición atacada se ordena que se aplique al año fiscal de 1991 sin distinción, se cumple con el mandato del artículo 43 constitucional cuando expresa que tendrá efecto o vigencia sobre una situación que se inicia el 1º de enero y termina el 31 de diciembre de 1991.

La norma atacada como inconstitucional, por infractora del artículo 43 de la Constitucional Política de la República, tal como sostiene la demandante, no lo es por las razones valiosas que exponen el señor Procurador General de la Nación y el Dr. Mario J. Galindo H., sino porque se está frente a una norma de orden público en donde se expresa su alcance al año fiscal de 1991. No es menester, como aparentemente se esboza en las alegaciones formuladas por quienes han argumentado en este negocio, el uso de la palabra retroactiva como indispensable para considerar la aplicación a casos anteriores a su vigencia de una disposición legal de orden público o interés social, cuando, en casos como el presente, el legislador, en forma precisa e indubitable, se refiere al periodo sobre el cual recae el gravamen establecido en la nueva ley. El mandato de aplicación de la ley al periodo fiscal iniciado el 1 de enero de 1991, es expreso, por lo que, consecuentemente con lo expuesto, se desestima la violación del artículo 43 de la Constitución Política de la República.

Se dice que hay quebrantamiento del artículo 18 de la Constitución Política de la República, bajo la argumentación que los funcionarios deben enmarcar sus actos

dentro de los trámites establecidos por la ley, cuestión que no existe al expedirse la norma cuestionada.

Una vez más reitera la Corte qué tal infracción no puede darse por ser el artículo 18 citado, de carácter netamente declarativo, en donde se fijan las responsabilidades que en forma general tienen los particulares y los servidores públicos.

En otro orden, se dice que se infringe el artículo 167 de la Ley Suprema, en el cual se establece que las leyes comenzarán a regir desde su promulgación. Sobre esta supuesta violación es conveniente recordar lo dicho anteriormente. La Ley 31 de 1991 entró en vigencia el 31 de diciembre de ese año cuando fue promulgada. Sin embargo, por tratarse de una ley de orden público, en donde se expresa en el artículo impugnado, que en cuanto a la aplicación de determinadas tarifas para el cobro de impuesto de renta para el año de 1991, se aplica la presente ley, se basa en lo preceptuado por el artículo 43 de ese mismo estatuto fundamental, por lo cual mal puede violentar el artículo 167 referido.

Por todo lo expuesto, la CORTE SUPREMA, PLENO, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, DECLARA que el artículo 7 de la Ley 31 de 1991, en su totalidad, NO VIOLA los artículos 18, 43, 167, ni otros artículos, de la Constitución Política de la República.

Notifíquese y publíquese

MGDO. RAUL TRUJILLO MIRANDA

FABIAN A. ECHEVERS
LUIS CERVANTES DIAZ
(Con salvamento de voto)
ARTURO HOYOS
RODRIGO MOLINA A.

JOSE MANUEL FAUNDES
AURA E. GUERRA DE VILLALAZ
(Con salvamento de voto)
CARLOS LUCAS LOPEZ
EDGARDO MOLINO MOLA

CARLOS H. CUESTAS
Secretario General

Lo anterior es fiel copia de su original
Panamá 10 de diciembre de 1991
Carlos H. Cuestas

Secretario General
Corte Suprema de Justicia

SALVAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA**AURA GUERRA DE VILLALAZ**

Nuestro disentimiento con el voto de la mayoría radica en que somos de opinión que el parágrafo 2 (Transitorio) de la Ley 31 de 1991 adolece de inconstitucionalidad por los mismos argumentos que plantea el Señor Ministro de Hacienda y Tesoro en su alegato (fs. 82) cuando dice: "Para que las disposiciones y mandatos contenidos en la Ley 31 de 1991 pudiesen aplicarse a hechos acaecidos en ejercicios económicos ya feneidos cuando se promulgó dicha Ley habría sido necesario que el legislador, con sujeción a lo que prescribe el artículo 43 de la Constitución, le hubiese adscrito expresamente efectos retroactivos a la misma. Al no disponer tal cosa, ninguna disposición de la Ley 31 puede aplicarse a tales períodos y por consiguiente, es inconstitucional, por contravenir el citado precepto de la Constitución, el parágrafo 2 (transitorio) del artículo 7 de la Ley en cuestión".

Como este criterio no fue el reconocido en el fallo que antecede, con todo respeto a la opinión mayoritaria,
SALVO EL VOTO.

Fecha ut supra.

CARLOS H. CUESTAS AURA E. GUERRA DE VILLALAZ
Secretario General Magistrada de la Corte Suprema

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO**LUIS CERVANTES DIAZ**

Por no estar de acuerdo con lo resuelto por la mayoría de los Magistrados que integran el Pleno, me veo precisado a Salvar el Voto en la solicitud para que se declare inconstitucional el artículo 7 y el parágrafo 2 (transitorio) de dicho artículo de la Ley 31 de 1991, propuesto por la Asociación Panameña de Ejecutivos de Empresas, lo cual hago en los siguientes términos.

El extremo más critico del problema que se le plantea

a la Corte es el contenido en el artículo 43 de la Carta

Fundamental que a la letra dice:

"Artículo 43. Las leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público o de interés social cuando en ellas así se exprese. En materia criminal la Ley es favorable al reo y tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiesese sentencia ejecutoriada".

Por consiguiente, el principio es el de que: "las leyes no tienen efecto retroactivo", pero se excepciona de él, las leyes que sean "de orden público o de interés social, cuando en ellas así se expresen".

En consecuencia, para considerar la posibilidad de retroactividad de una ley, es necesario que se demuestre la concurrencia de una o de las dos circunstancias expresadas por la norma antes transcrita, esto es, que la ley sea de orden público, o que la ley sea de interés social, y además cuando así se exprese en la ley.

La noción de "orden público", que yo sepa, no ha sido adecuadamente definida por ningún jurista, y ello es así, porque la definición lógica por excelencia es aquella que contiene el género próximo y la diferencia específica. "Orden público" no puede ser referido a ningún género, de allí que tampoco pueda atribuirsele diferencia específica. La noción de "orden público" se adquiere a través de la definición negativa por exclusión. Por tanto, tenemos noción de la idea de "orden público", pero ella sólo adquiere perfiles definidos cuando se utilizan por negación y exclusión, esto es, "no se conservará el orden público si... o "no habrá orden público si...". De ese modo la noción llega a ser parte de nuestro conocimiento.

En el presente caso: ¿No se conservaría el "orden público si no se aprueba la Ley de Impuestos? Si el Estado panameño estuviese en banca rota o hubiésemos sido afectados por una seria calamidad, es evidente, que si el Estado no hace acopio de los fondos argentos, el "orden público" no podría conservarse o se vería muy seriamente afectado.

Pero, hasta donde dan mis entendederas, nada de eso, ni parecido ocurriría si la Ley de Impuestos no es puesta en vigencia. Por consiguiente no puede decirse que la norma legal impugnada, tiene fundamento constitucional, por el lado del "orden público".

Queda entonces "el interés social". No conozco ninguna sociedad que esté vitalmente interesada en el pago de impuesto. Por ello, la norma acusada de inconstitucional tampoco es, según mi parecer, de "interés social".

Creo, por otro lado, que el artículo 43 de la Carta Fundamental exige que las leyes que pretenden ser retroactivas debe expresar los motivos, de "orden público o de interés social" que autorice tal retroactividad, lo cual, en el presente caso, no se ha hecho.

No habiéndose demostrado las causas de excepción del principio de irretroactividad de la ley, no habría lugar a hacer mayores consideraciones. Pero, dado lo enjundioso del fallo de la mayoría, y el celo que han puesto los interesados en aportar elementos de juicio, para la más correcta apreciación del problema que se plantea, debo hacer aún, otras consideraciones.

Los recurrentes hacen una exposición que en general comarto, pero transcribo lo siguiente por parecerme particularmente atinado en cuanto al enfoque que debe darse en nuestro país, a este problema de vigencia de la ley en el tiempo.

"II. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Las conceptualizaciones expresadas por la Procuraduría General de la Nación en su Vista No. 39 de 18 de junio de 1992, fundamentadas en una controvertida doctrina, no corresponden al derecho positivo tributario panameño vigente en la actualidad. Correspondía, en principio, más bien a la época en que estuvieron vigentes las disposiciones pertinentes de la Ley 52 de 1941, antes de que fueran modificadas por la Ley 2 de 1953.

Con arreglo a la tesis que sostiene la

Procuraduría en los casos de impuestos que abrancan un período, y en particular el Impuesto sobre la Renta, la obligación tributaria nace el último día del mismo año calendario o período fiscal de doce (12) meses y por lo tanto la ley aplicable es la vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Y, como consecuencia, de este criterio, durante el aludido período, o mejor dicho, antes del último día del mismo, no hay ni deudor ni acreedor tributario, es decir, no hay un contribuyente obligado a pagar impuesto alguno, ni Fisco con derecho a cobrarlo.

Sin embargo, es preciso recalcar que este

criterio está fuera de época ya que se refiere a una situación que existía durante la vigencia de las disposiciones pertinentes de la Ley 52 de 1941, que no contemplaba la obligación de presentar una declaración estimatoria de la renta que se obtendría en el año. En efecto, el Impuesto sobre la Renta del año calendario de 1950, por ejemplo, se causaba el 31 de diciembre de 1950. La declaración jurada de ese año (1950), se preparaba y se entregaba a más tardar el 15 de marzo de 1951 a la Administración General de Rentas Internas (hoy Dirección General de Ingresos) para la liquidación del impuesto correspondiente al año de 1950. Y el contribuyente podría pagar el impuesto (1950) en su totalidad o en tres partidas con vencimiento en las siguientes fechas: 30 de junio (1951), 30 de septiembre (1951) y 31 de diciembre (1951).

Del ejemplo anterior, se podrá notar que el impuesto del año de 1950, se pagaba en 1951, o sea, el impuesto de un año, una vez liquidado, se pagaba en el año siguiente.

En la práctica este sistema afectaba negativamente a los recaudadores y como solución se pensó en que el impuesto de un año no debería pagarse en el año siguiente, sino en el mismo año en que se obtiene la renta, en base al denominado principio de "pay as you go" y que, por otra parte, no había razón alguna para que los empresarios pagaran sus obligaciones tributarias un año después, mientras que los trabajadores tenían que pagar sus impuestos al día, mediante el sistema de retención en la fuente.

Mediante el artículo 3 de la Ley 2 de 1953, se introdujo al sistema tributario panameño la obligación, a los empresarios contribuyentes, de pagar el Impuesto sobre la Renta en el mismo año en que se obtiene la renta.

El citado artículo 3, cuyos conceptos fueron incorporados al Código Fiscal, y que aún están vigentes, es del tenor siguiente: "Artículo 3: Conjuntamente con la declaración de las rentas obtenidas durante el año gravable que vence el 31 de Diciembre de 1952, los contribuyentes presentarán otra declaración jurada de la estimación de sus rentas para el año de 1953, que comprenderá las ganancias, utilidades, intereses, retribuciones y demás ingresos correspondientes al año 1953 cuya declaración en ningún caso será por una suma inferior a la del año 1952.

Esta declaración estimatoria de renta se liquidará y pagará provisionalmente en las mismas fechas y de la misma manera que las señaladas en el artículo 27 de la Ley 52 de 1941, aplicando la tarifa que señala el artículo 1 de esta Ley.

Si como resultado de las operaciones en el año calendario se llegare a establecer alguna diferencia en favor o en contra del contribuyente, dicha diferencia se ajustará al efectuar el

primer pago del impuesto sobre la renta en el año siguiente.

A partir del año de 1954 las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta se prepararán siempre con base a una estimación de las ganancias, utilidades, intereses, retribuciones y demás ingresos, por una suma no inferior a la del año inmediatamente anterior, y la liquidación y pago provisional se efectuará en la forma señalada por los artículos 4 y 8 de la presente Ley, haciendo los ajustes en el año siguiente, a la primera partida de la declaración de renta.

Conjuntamente con esta declaración el contribuyente presentará un informe sobre las ganancias, utilidades, retribuciones y demás ingresos obtenidos en el año anterior para los efectos del reajuste del pago respectivo, siendo entendido que si la partida del primer pago no alcanza para hacer el ajuste se hará uso de las otras partidas pagaderas en el año-. En el caso de que estas partidas resulten insuficientes para cubrir el ajuste, el Tesoro Nacional hará la devolución respectiva.

En el caso de nuevas operaciones o transacciones correspondientes a empresas que inician sus actividades, la declaración del primer año o fracción del año, se preparará con base a una simple estimación" (subraya el recurrente).

Como resultado de esta Ley, los contribuyentes tuvieron que pagar en 1953, el impuesto sobre la renta de 1952 y de 1953, o sea, tuvieron que pagar en un mismo año el impuesto correspondiente a dos (2) años.

A partir de 1954 esta situación se normalizó, esto es, el pago de un solo año corriente a la vez.

Ahora bien, para el impuesto de 1953, cabe subrayar que no había que esperar que finalizara el período gravable (año calendario o fiscal) para luego presentar una declaración dentro de los tres (3) meses siguientes, sino por el contrario, había que presentarla dentro de los primeros tres (3) meses del período, iniciado en el caso del año calendario el primero (1o.) de enero.

Esta declaración presentada a más tardar el 15 de marzo de 1953, se denominaba estimatoria (aún se denomina así), y contenía el hecho generador o imponible del impuesto, que era la renta gravable obtenida en 1952. De manera que, si no hubiera existido el hecho generador imponible, no hubiera la obligación de presentar una declaración de rentas.

El período gravable (delimitado en el espacio y en el tiempo del hecho generador o imponible) aparecía claramente fijado en la declaración estimatoria de rentas. Hoy en día también aparece, así que carece de

fundamento el argumento de que el período no se había finalizado.

La base imponible de 1953 era la cuantía de la renta gravable de 1952, así que no había que esperar que finalizara el año de 1953, para la determinación de la base imponible.

La liquidación y pago del impuesto de 1953 (quantum de la relación tributaria) se hizo en base a la cuantía de la renta gravable de 1952, declarada en al estimatoria.

El carácter provisional del pago fue eliminado mediante la reforma tributaria de 1964 (Ley 9 de 23 de diciembre de 1964), y desde entonces hasta la fecha, los pagos con respecto a la declaración estimatoria no son anticipos, como podría pensarse, sujetos a una liquidación posterior por parte del Fisco, sino son pagos en firme, sujetos a un ajuste por parte del contribuyente (Artículo 718 del Código Fiscal).

La obligación tributaria nace el primer día del período gravable y se formaliza con la Declaración Estimada de Renta para los contribuyentes que presentan declaración de renta, porque es ésta la que corresponde al período corriente, equiparándose así a los otros contribuyentes deudores cuyos impuestos le son retenidos en la fuente, v.g. los asalariados que se le descontua el impuesto de su salario o el caso de las remesas al extranjero, donde el remitente está obligado a retener en la fuente el impuesto. Se podrá decir que la obligación tributaria nace para unos el último día del período fiscal y para otros mes a mes? Creemos que No. Las obligaciones tributarias son iguales para todos y si avalamos la tesis contemplada en la Ley, refrendada por el señor Procurador, se tendría que aplicar a todos y cada uno de los contribuyentes desde el primer día del ejercicio fiscal, independientemente de si el Fisco tiene o no que devolver los tributos cobrados de más, al aplicar las nuevas tasas impositivas" (fs. 137-142).

A lo anterior, sólo me resta agregar que encontrándonos en pleno esplendor el "neoliberalismo" (liberalismo manchesteriano), las palabras de Adam Smith deben tener acentos pontificios. Por ello, las transcribo a continuación.

"La certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy consi-

derable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre" (SMITH, Adam citado por SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario, Edit. Depalma, Buenos Aires) (fs. 81).

Estas son algunas, y no todas las razones que me asisten para discrepar de los conceptos de la mayoría.

Considero, por tanto, pues, que el texto acusado debió ser declarado inconstitucional.

Por lo anteriormente expuesto, respetuosamente. SALVO MI VOTO.

Fecha: Ut Supra.

CARLOS H. CUESTAS G.
Secretario General

LUIS CERVANTES DIAZ

AVISOS Y EDICTOS

AVISOS COMERCIALES

AVISO AL PUBLICO. Título 777 del Código de Comercio, aviso al público que establecimiento LION" a ELIDA ELEIDA GONZALEZ CEDEÑO con domicilio en calle de Identidad comercial denominado MORALES DE BATISTA, lo que establece el Artículo 777 del Código de Comercio, aviso al público que Yo, HELIODORO personal N° 7-326-221, "COMISARIATO EL MI- L-261.371.34, Primera publicación

EDICTO EMPLAZATORIO

EDICTO EMPLAZATORIO de la sociedad COMERCIAL CRESSIDA INC., del Ministerio de Comercio e Industrias, en su calidad de Funcionario Instructor en el presente juicio de oposición a la solicitud de registro de la marca "CAPPY", a solicitud de parte interesada y en uso de sus facultades legales, por medio del presente Edicto, comparezca por el modo de cedulación o hacer valer sus derechos en el presente Juicio de oposición No. 2630 contra la solicitud de registro de la marca

CAPPY, distinguida con el No. 059502, Clase 29, promovida por la sociedad THE COCA-COLA COMPANY a través de sus apoderados especiales firma forense: BENEDETTI & BENEDETTI.

Se le advierte al emplazado que de no comparecer dentro del término de 15 días contados a partir de la última publicación del presente Edicto, comparezca por el modo de cedulación o hacer valer sus derechos en el presente Juicio de oposición No. 2630 contra la solicitud de registro de la marca

Instructor ESTHER MA. LOPEZ S. Secretaria Ad-Hoc. Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias. Dirección de Asesoría Legal. El escrito auténtico de su original. Panamá, febrero 12 de 1993. Director. 2630-0-6-SC. Primera publicación.

Al Representante Legal

LUCIA IMA. CUPAS DE OLARTE Funcionaria