

SECCION SEGUNDA

DECISIONES DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

- PLENO -

Magistrado Ponente: *Dra. Díaz Escobar*

JOSE MARIA CABRERA FILOS, demanda la *inconstitucionalidad de los artículos 683, ordinal 40., 694, 695, 696, 698, 701, 702, 703, 704, 706 y 732 del Código Fiscal, referentes al impuesto sobre la renta.*

--El impuesto sobre la renta, por afectar la renta gravable de todas las personas naturales y jurídicas domiciliadas en todo el país, tiene efectos que se extienden a todo el ámbito nacional y ello le señala el carácter inequívoco de impuesto nacional.

--La Corte en Pleno declaró que no son *inconstitucionales los artículos 683 (ord. 40.), 694 (adicionalizado por el Decreto Ley No. 27 de 1960), 695, 696, 698, 701 (subrogado por la Ley 112 de 1960), 706 y 732 del Código Fiscal.*

--Artículo 205 de la Constitución de la República.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- PLENO.- Panamá, veinticuatro de Julio de mil novecientos sesenta y uno.

VISTOS:

El abogado J. M. Cabrera Filós, fundado en el artículo 167 de la Constitución Nacional ha demandado ante la Corte Suprema de Justicia, con audiencia del Procurador General de la Nación o del Procurador Auxiliar, la *inconstitucionalidad del ordinal 40. del artículo 683 y la de los artículos 694 (adicionalizado por el Decreto Ley No. 27 de 1960), 695, 696, 698, 701 (subrogado por la Ley 112 de 1960), 706, 732, todos del Código Fiscal, aprobado por la Ley 8 de 27 de enero de 1956, publicada en la Gaceta Oficial 12.995, de 29 de junio de 1956, por estar en pugna con lo que establece el artículo 205 de la Constitución Nacional.*

El texto de los artículos impugnados, es el siguiente:

"Artículo 683. Son impuestos nacionales los siguientes:

10.
20.
30.
40. *El de la renta;*
50.

50.	.....
60.	.....
70.	.....
80.	.....
90.	.....
100.	.....
110.	.....
120.	.....
140.	.....
150.	.....
160.	.....
170.	.....
180.	.....

"Artículo 694. Es objeto de este impuesto la renta gravable, como se define en este Capítulo, de toda persona, natural o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país que se produzca dentro del territorio de la República de Panamá, por razón de empleo, negocio, industria, comercio, profesión, oficio u otra ocupación cualquiera, o como producto de cualesquiera clases de bienes muebles o inmuebles, o de cualquiera otra fuente, sea cual fuere el lugar donde se perciba dicha renta. (Gaceta Oficial No. 12.995, de 29 de Junio de 1956)

"Se considerarán como renta gravable las provenientes del trabajo personal cuando consistan en sueldos y otras remuneraciones que el Estado abone a sus representantes oficiales en el extranjero -diplomáticos y consulares- o a otras personas a quienes encomiende la realización de funciones fuera del país. (Art. 1 Decreto-Ley No. 27, de 23 de Septiembre de 1960, Gaceta Oficial No. 14.251, de 17 de Octubre de 1960)

"Parágrafo: Para los efectos de este artículo no se considerarán como rentas producidas dentro del territorio de la República de Panamá:

"a). Las ganancias provenientes de facturar desde una oficina establecida en Panamá la venta de mercancías o productos por una suma mayor a aquella por la cual dichos productos o mercancías han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá, siempre y cuando que dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el Exterior .

"b). Las ganancias o rentas provenientes de dirigir desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen o surtan sus efectos en el Exterior." (Art. 1 - Decreto-Ley No. 26 de 1957- Gaceta Oficial No. 13.366 de 8 de Octubre de 1957, página 2)

"Artículo 695. Renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulte al deducir de su renta bruta o ingresos generales los gastos y erogaciones deducibles. "

"Artículo 696. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, se entiende por renta gravable, para los efectos de la renta proveniente del arrendamiento de edificio, la diferencia o saldo que resulte entre el valor total del arrendamiento que el edificio deba producir calculando el alquiler de todos sus locales, cuarto o apartamentos y efectuando las siguientes deducciones:

"1o. El veinte por ciento del valor total del arrendamiento percibido por los edificios que se alquilen por departamento, locales comerciales o secciones con servicios sanitarios independientes entre sí, en concepto de reparaciones, depreciación, falta de pago del arrendamiento o desocupación;

"2o. El treinta y cinco por ciento del valor total del arrendamiento percibido por los edificios que se alquilan por cuartos, por los conceptos expresados en el ordinal anterior;

"3o. El diez por ciento del valor total del arrendamiento percibido por los edificios, en concepto de gastos de administración y cobro de alquileres, siempre que éstos estuvieren a cargo de persona distinta de sus dueños;

"4o. El impuesto de inmuebles;

"5o. Los siguientes gastos: luz eléctrica del zaguán, patio y demás servicios comunes del edificio; de agua, de seguro contra incendio; y de intereses sobre créditos hipotecarios que gravan el edificio y se destinan a su mejora; y

"6o. El valor del arrendamiento del terreno, cuando éste no pertenezca al dueño del edificio.

"Cuando en un mismo edificio se alquilen apartamentos y cuartos, o bien locales para establecimientos comerciales y cuartos, se deducirá el veinte por ciento y el treinta y cinco por ciento proporcionalmente al valor del arrendamiento que corresponda a cada uno de dichos grupos."

"Artículo 698. La renta bruta o ingresos generales del contribuyente comprende toda cantidad de dinero en efectivo o valores, que reciba una persona natural o jurídica en concepto de sueldo, salario, jornal o compensación por servicios personales o en concepto de utilidades por negocio, industria, comercio o por utilidades de cualquiera naturaleza, sin deducir de tales ingresos suma alguna.

"La renta bruta no comprende los ingresos siguientes:

"a). Las rentas exentas del impuesto de confor-

midad con el artículo 708;

"b). Los dividendos, cuotas de participación u otras rentas que reciban los accionistas o socios de personas jurídicas obligadas a retener y pagar el impuesto correspondiente a tales dividendos, cuotas de participación u otras rentas; y

"c). Las ganancias obtenidas en la enajenación de bienes muebles o inmuebles cuando el enajenante no negocie habitualmente con tales operaciones y entre la adquisición y la enajenación hayan transcurrido más de dos años."

"Artículo 701. La renta gravable obtenida por el contribuyente durante el año de 1961 y siguientes pagará el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con la tarifa progresiva combinada siguiente:

"a). 2% sobre los primeros dos mil cuatrocientos balboas (B/. 2.400.00) de renta gravable o sobre cualquier cantidad menor, siempre que pase de novecientos balboas (B/. 900.00);

"b). 2 1/2 % sobre la renta gravable excedente de dos mil cuatrocientos balboas (B/. 2.400.00) hasta tres mil seiscientos balboas (B/. 3.600.00);

"c). 3% sobre la renta gravable excedente de tres mil seiscientos balboas (B/. 3.600.00 hasta cuatro mil ochocientos balboas (B/. 4.800.00);

"d). 5% sobre la renta gravable excedente de cuatro mil ochocientos balboas (B/. 4.800.00) hasta seis mil balboas (B/. 6.000.00);

"e). 6% sobre la renta gravable excedente de seis mil balboas (B/. 6.000.00) hasta ocho mil cuatrocientos balboas (B/. 8.400.00);

"f). 7% sobre la renta gravable excedente de ocho mil cuatrocientos balboas (B/. 8.400.00) hasta doce mil balboas (B/. 12.000.00);

"g). 9% sobre la renta gravable excedente de doce mil balboas (B/. 12.000.00) hasta veinte mil balboas (B/. 20.000.00);

"h). 11% sobre la renta gravable excedente de veinte mil balboas (B/. 20.000.00 hasta cuarenta mil balboas (B/. 40.000.00);

"i). 15% sobre la renta gravable excedente de cuarenta mil balboas (B/. 40.000.00) hasta sesenta mil balboas (B/. 60.000.00);

"j). 18% sobre la renta gravable excedente de sesenta mil balboas (B/. 60.000.00) hasta ochenta mil balboas (B/. 80.000.00);

"k). 21% sobre la renta gravable excedente de ochenta mil balboas (B/. 80.000.00) hasta cien mil balboas (B/. 100.000.00) ;

"l). 24% sobre la renta gravable excedente de cien mil balboas (B/. 100.000.00) hasta ciento cincuenta mil balboas (B/. 150.000.00) ;

"m). 27% sobre la renta gravable excedente de ciento cincuenta mil balboas (B/. 150.000.00) hasta trescientos mil balboas (B/. 300.000.00) ;

"n). 30% sobre la renta gravable excedente de trescientos mil balboas (B/. 300.000.00) hasta quinientos mil balboas (B/. 500.000.00) ;

"ñ). 33% sobre la renta gravable excedente de quinientos mil balboas (B/. 500.000.00) hasta setecientos cincuenta mil balboas (B/. 750.000.00) ;

"o). 35% sobre la renta gravable excedente de setecientos cincuenta mil balboas (B/. 750.000.00). (Art. 1. Ley No. 112, de 29 de Diciembre de 1960 -Gaceta Oficial No. 14.300 de 30 de Diciembre de 1960. página 9)

"Artículo 702. El Impuesto sobre la Renta gravable fundado sea aquella que no proviene directamente del trabajo humano, será liquidado, cobrado y pagado con un recargo del veinte por ciento (20%), que se calculará sobre el impuesto que se liquide conforme a la tarifa de que trata este Capítulo. El Organo Ejecutivo queda facultado para rebajar el recargo hasta el diez por ciento (10%).

"No se aplicará el recargo a que se refiere este artículo al impuesto que se liquide sobre la renta gravable fundada que se obtenga de bienes raíces sujetos al impuesto de inmuebles.

"Artículo 703. El contribuyente que no esté obligado a suministrar alimentos a ninguna persona de acuerdo con el Código Civil, pagará el impuesto con un recargo del veinticinco por ciento (25%).

"Artículo 704. Siempre que se trate de empleados permanentes, público o particulares, que devenguen un sueldo o remuneración por los servicios personales que presten, el impuesto será liquidado y cobrado mensualmente sobre el sueldo, salario o remuneración correspondiente al mes anterior, aplicando proporcionalmente la tarifa correspondiente.

"Siempre que se trata de empleados eventuales, públicos o privados, que devenguen por los servicios personales que presten un sueldo salario o remuneración de más de B/. 0.37 1/2 por hora o más de B/. 3.00 diarios y no mayor de B/. 1.00 por hora o de B/. 8.00 diarios, el impuesto será liquidado y

cobrado a razón del 2% del sueldo, salario o remuneración devengados en el curso del mes anterior.

"Si el sueldo, salario o remuneración es mayor de B/. 1.00 por hora u B/. 8.00 diarios, el impuesto será liquidado y cobrado aplicando proporcionalmente la tarifa indicada en el 3º párrafo del artículo 701 de este Código que se refiere a la renta gravable obtenida por el contribuyente durante el año de 1954 y los siguientes.

"Las personas que se encuentren temporalmente en la República de Panamá y que obtengan renta sujeta al impuesto, tales como artistas, conciertistas y demás profesionales, no podrán ausentarse del país sin comprobar previamente el pago del impuesto; y las empresas de transporte no expedirán pasajes o harán reserva alguna a las personas a que se refiere este artículo a menos que acrediten estar a Paz y Salvo con el Tesoro Nacional por razón del impuesto o que medie autorización expresa al respecto de la Administración General de Rentas Internas.

"Parágrafo: En los casos en que las personas a que se refiere este artículo vengan al país mediante contrato con persona natural o jurídica establecida en Panamá, ésta será responsable del pago del impuesto sobre la renta y no se impedirá la salida al exterior de la persona contratada.

"El pago mencionado deberá efectuarse dentro del término de diez días a contar de la salida de la persona contratada, y su omisión será considerada como defraudación fiscal." (Art. 20.- Decreto-Ley No. 27 de 23 de Septiembre de 1960- Gaceta Oficial No. 14.251, de 17 de Octubre de 1960)

"Artículo 706. El impuesto sobre la Renta gravable de las personas jurídicas será liquidado, cobrado y pagado sobre las utilidades que obtengan durante el año gravable, sin deducir de ellas lo que por concepto de dividendos o cuotas de participación deban distribuir entre sus accionistas o socios.

"El impuesto sobre los dividendos, intereses o cuotas de participación que deban recibir los accionistas, socios o tenedores de bonos de personas jurídicas exentas del impuesto sobre la renta en virtud de contratos autorizados o aprobados por Ley, será liquidado y cobrado a cada accionista, socio o tenedor de bonos sobre la suma que reciba en concepto de dividendos, intereses o cuotas de participación y será pagado por dichas compañías a nombre de sus accionistas o socios. En estos casos, el impuesto liquidado y pagado sobre los dividendos o cuotas de participación no se liquidará y cobrará nuevamente a nombre del accionista o socio que reciba o deba recibir."

"Artículo 732. La Contraloría General de la República deducirá y retendrá mensualmente de los sueldos que devenguen los empleados públicos, las sumas que, en concepto del impuesto a que se contrae este Título, éstos deban al Tesoro Nacional, y expedirá a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que hagan en virtud de esta disposición.

"Las deducciones que así haga la Contraloría no serán consideradas como disminuciones en el monto de los respectivos sueldos, y por tanto estarán sujetos también al pago del impuesto, deducido y retenido en la forma expresada, todos los empleados públicos cuyos sueldos no puedan ser reducidos durante un período determinado conforme a la Constitución Nacional o a Leyes especiales."

Según el abogado Cabrera Filós:

"El ordinal 40. del artículo 683 del Código Fiscal es inconstitucional porque ese precepto declara que el IMPUESTO SOBRE LA RENTA es un impuesto NACIONAL, en franca contradicción con lo que estatuye el artículo 205 de la Carta Magna, el cual reza así:

"Artículo 205. Son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base, la Ley establecerá, con la debida separación, las rentas y gastos nacionales y los municipales."

Si descomponemos para su análisis el artículo transcritto tenemos:

- a) Los impuestos que no tengan incidencia del distrito son MUNICIPALES;
- b) La Ley puede establecer que son también municipales determinados impuestos a pesar de que tengan incidencia fuera del distrito;
- c) Partiendo de esa base, la Ley establecerá, con la debida separación, las rentas y gastos nacionales y municipales.

De conformidad con lo previsto en el texto constitucional arriba copiado, la base para establecer, determinar o diferenciar las rentas y gastos nacionales de las rentas y gastos municipales es la INCIDENCIA FUERA DE LOS LIMITES DEL DISTRITO.

Para que se entienda mejor que es INCIDENCIA reproduzco, por atinados, los siguientes conceptos del Licenciado Edmundo Molino, cuya autoridad en materia fiscal es indiscutible, conceptos que rezan así:

'La palabra 'incidencia' significa según el léxico

español, lo que sobreviene en el curso de un asunto o negocio y tiene relación con él. En derecho procesal civil, se llama 'incidencia' o 'incidente' las controversias o cuestiones accidentales que la ley dispone que se deba - tan en el curso de los juicios y que requieren decisión especial. Así, son incidentes, por ejemplo, la declinatoria de jurisdicción de un juez, la recusación de un Magistrado, la reclamación de nulidad de lo actuado, la oposición a la prueba, etc. y tal significado no encaja en la disposición constitucional transcrita.

El significado que ha querido dársele a la palabra 'incidencia' que no lo tiene en la lengua castellana, es sin duda alguna el de 'repercusión', trascendencia o efecto fuera del distrito y así, substituyendo la palabra 'incidencia' por la palabra 'repercusión' la disposición constitucional quedaría así:

'Son municipales los impuestos que no tengan repercusión fuera del distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa repercusión.'

Partiendo de esa base, la Ley establecerá, con la debida separación, las rentas y gastos nacionales y los municipales.'

De esa disposición se infiere que las 'rentas y gastos' que no tengan repercusión, trascendencia o efecto alguno fuera del distrito, son municipales por su carácter 'local', circunscrito al territorio al cual se extiende la acción municipal.' (UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL AMBIGUO, por Edmundo Molino)

Por lo dicho se llega al convencimiento de que el IMPUESTO SOBRE LA RENTA no tiene incidencia o repercusión alguna fuera del distrito y que, por consiguiente, hay que concluir que dicho impuesto es MUNICIPAL de conformidad con lo previsto en el artículo 205 de la Constitución.

No obstante, con el pretexto de dar cumplimiento a la última parte del artículo 205 de la Constitución, el Legislador ha fijado en el artículo 683 del Código Fiscal cuáles son los impuestos NACIONALES con manifiesta infracción de dicho precepto constitucional ya que incluye como impuesto nacional el impuesto sobre la renta que es típicamente MUNICIPAL, puesto que no tiene incidencia o repercusión alguna fuera del distrito.

La pugna observada entre lo dispuesto en el artículo 683 del Código Fiscal y el mandato consignado en la Constitución, también existe en-

tre las otras disposiciones acusadas del mismo Código por virtud de las cuales se dictan diversas medidas relacionadas con el impuesto sobre la renta. Esto es así, porque siendo, como lo es, inconstitucional la base fundamental del impuesto sobre la renta tienen que serlo necesariamente todas las demás disposiciones correlativas que se derivan del precepto viciado de inconstitucionalidad."

El presente caso se ha tratado con audiencia del Procurador Auxiliar y este Funcionario, en su vista No. 41 de 24 de Mayo de 1961, se opone a las pretensiones del recurrente mediante las siguientes consideraciones:

"HONORABLES MAGISTRADOS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. (Pleno)

En cumplimiento con lo ordenado por el artículo 167 de la Constitución Nacional, pase a emitir concepto en el recurso extraordinario promovido por el abogado José M. Cabrera Filós para que se declaren inconstitucionales los artículos 683-ordinal 40. 694, 695, 696, 698, 701, 702, 703, 704, 706 y 732 del Código Fiscal, que en concepto del recurrente violan el artículo 205 de la Carta Fundamental.

Con relación a la violación del artículo 205 de la Constitución Nacional, cabe observar, desde ahora, que el recurrente esgrime argumentos para señalar los supuestos vicios del artículo 683-ordinal 40-, que hace extensivos a los otros artículos acusados del Código Fiscal, ateniéndose a que están íntimamente relacionados.

Hagamos en primer lugar, un análisis exhaustivo del artículo 205 de la Constitución Nacional, que es el indicado por el recurrente como violado por el 683 del Código Fiscal:

a) El principio.- 'Son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del Distrito...'. A contrario sensu, este precepto quiere decir, que son municipales los impuestos que tengan incidencia dentro del Distrito. Este principio obedece a la política administrativa-fiscal que se trazaron los Constituyentes del 46, en el sentido de rehabilitar la Institución Municipal en lo referente a su economía, como el de evitar los conflictos constantes que surgieron en la definición de las impuestos, en cuanto si eran nacionales o municipales. En otras palabras, con tal enunciado se trazó de inmediato el ámbito de validez, en forma genérica, de los impuestos municipales.

b) La excepción.- 'pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia'. En orden, esto es, que son también municipales aquellos impuestos cuya incidencia sea fuera del ámbito distritorial, pero que la ley le otorga

esa clasificación. Esta medida de conveniencia, equivale a una protección legal que extiende el impuesto más allá del Distrito propiamente tal. Y en virtud de ella, el radio de acción fiscal de los Municipios, pueden clasificar como gravámenes municipales otros que se susciten fuera de los límites de él.

c) La conclusión.- 'Partiendo de esa base la Ley establecerá, con la debida separación, las rentas y gastos nacionales y los municipales'. Como hemos visto, en el contexto del artículo constitucional considerado, hay un principio y una excepción que se armonizan en esta conclusión, porque señala a la Ley la clasificación necesaria, y eso tiene indudablemente su importancia, desde el punto de vista de su incidencia. Es aquí donde radica el punto medular del concepto del recurrente, al sostener que el Legislador al fijar la clasificación que contiene el artículo 683 del Código Fiscal, infringió la norma constitucional comentada. Ya que formula la expresión 'incidencia' como la determinante del caso especial del impuesto sobre la renta como impuesto municipal. Pero no debe perderse de vista, que es a la Ley a la que le corresponde establecer la categoría del impuesto mencionado, puesto que ello se lo ordena expresamente el precepto constitucional por un lado, y por otro, que toda clasificación de los impuestos corresponde a la política económica, fiscal y administrativa a que se refiere, según la organización estatal.

Apreciamos en ese alcance, el que le imprimió el H.C. Tejeira al respecto: 'Lo que no me explico todavía es por qué se ha ido tanto contra el artículo 190 del proyecto de la Comisión que es el 191 del ante -proyecto de los Drs. Alfaro, Chiari y Moscoso, donde se usa también la palabra 'incidencia'. Aquí se temió que ese artículo tuviera repercusiones y pudiera hacer daños a los intereses de los distritos de Agadulce y Los Santos, donde hay salinas y como la sal es un artículo de consumo en toda la República, la repercusión para el resto de la República se temía que fuera considerada una incidencia fuera del distrito'. (Pág. 4, DIARIO DE SESIONES DE LA SEGUNDA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE No. 105). Luego en otra intervención explica: 'pero si aceptamos el principio, como está en el proyecto original, de que los impuestos que no tengan incidencia fuera del Municipio son municipales, estamos salvándole un montón de rentas al Municipio, por eso me atrevo a recomendar la adopción del artículo original, porque no creo que la palabra 'incidencia' sea peligrosa' (Pág. 5 ob. cit.)

Como puede apreciarse, existen razones de orden económico y fiscal que justifican que el le-

gislador haya tomado la decisión de adscribir a la ley la determinación de la categoría del impuesto, desde luego, teniendo en consideración su 'Inciden- cia' en principio, o desatendiéndola en los casos excepcionales. Por lo que ninguna clasificación puede romper el principio constitucional, al señalarle la ley su calidad de municipal o no, puesto que para ello se encuentran taxativamente ordenados la clase de impuestos que puede establecer el Municipio en el ámbito distritorial de acuerdo con su Estado Orgánico (Ley No. 8 de 1954). Pero hag- mos la salvedad siguiente: el párrafo 2o del artícu- lo 683, da la posibilidad de que por medio de leyes especiales, a tono con el artículo 205 de nuestro Estatuto Constitucional, cualquiera de los impues- tos enumerados en el mismo, puede ser en todo o en parte municipal. Lo que descarta una vez más la circunstancia de su 'incidencia' como determinante. Entonces son las leyes especiales conforme lo orde- na el precepto constitucional las que pueden esta- blecer clasificaciones, porque puede acontecer, co- mo en efecto se suscita, que sobrevengan impuestos dentro de los límites distritoriales que se encuen- tren catalogados como nacionales. Es el caso del im- puesto sobre inmuebles, que según nuestra organiza- ción fiscal se encuentra en la categoría de nacional, sin embargo su incidencia, como explica el ex-magis- trado de la Corte Suprema de Justicia, Lic. Enrique Gerardo Abrahams, 'con excepción del impuesto sobre la propiedad inmueble que, por su naturaleza, no puede tener incidencia fuera del distrito donde la propiedad está ubicada. Este impuesto, en la genera- lidad de los países, es municipal' (Pág. 71, de la obra LA FUNCION MUNICIPAL).

Ahora bien, Otras de las aristas de este pro- blema consiste en analizar la naturaleza y alcance del impuesto sobre la renta, para determinar, si es de incidencia Municipal o no. El artículo 694 del CÓ- digo Fiscal, relativo al mismo, explica que el obje- to de ese impuesto es la renta gravable, tanto de per- sonas naturales o jurídicas que se encuentren domiciliadas o no en el país, que se produzca dentro del territorio de la República de Panamá. Esto nos seña- la inmediatamente el carácter nacional de dicho gra- vamen porque persigue la renta que se suscita dentro del territorio nacional, sin consideración a la in- cidencia o no dentro de determinado municipio, pues- to que por esa capacidad, dicho impuesto puede re- percutir a la vez en varios Municipios de los que in- tegran el territorio nacional. Ese fenómeno fiscal que lo tipifica no puede ser recomendable para esta- blecerlo dentro de la organización hacendaria muni- cipal. Porque ésta última forma parte de la Hacienda Pública Nacional. Al respecto, el Lic. Enrique Gerar- do Abrahams, antes citado, deslinda estas funciones cuando conceptúa que 'siendo el Estado una institu- ción compleja integrada por Municipios, la hacienda pública nacional tiene su complemento en la economía financiera de las comunidades locales, por lo que

la actividad económica municipal no puede dejar de tener efectos sobre la actividad fiscal del Estado, ni prescindir de ser influída por ésta: porque si el Municipio y el Estado establecieran círculos de acción fiscal independientes o incoordinados, habría el serio peligro de que surgiera una anarquía en los negocios públicos con inevitables repercusiones en la economía privada, que es la base de la economía nacional en los regímenes democráticos. En verdad que el Municipio tiene restringida su acción económica a los límites de su jurisdicción territorial y que el Estado, en cambio, posee amplias fuentes de ingresos, pero no debe olvidarse que el Estado y Municipio no sólo tienen comunidad de territorio, ya que aquél comprende el de éste, sino que, en materia de impuestos, vienen a tener también comunidad de sujetos y de objetos de imposición, y que, por consiguiente, resulta constante el peligro ya enunciado de producir duplicidad en los gravámenes, incoordinación en las actividades fiscales, e implantación de medidas financieras incompatibles cuya desacertada ejecución perjudicaría notablemente las fuentes de ingresos de ambas entidades, y con ello las bases de la economía nacional'. (ob. cit. pág. 66)

Con el anterior concepto, no cabe duda, que el Legislador ha sido acertado en la clasificación del impuesto sobre la renta como nacional y que en vez de infringir el principio establecido en el artículo 205 de la Constitución Nacional, lo que hace a propósito es distinguir y organizar el tributo commentado de acuerdo con la naturaleza y alcance territorial del mismo, sin menoscabar los principios generales de Hacienda Pública que informan nuestra Carta Magna.

No está demás, para concluir y demostrar que el artículo 683 del Código Fiscal, especialmente el ordinal 40, no afectan en lo mínimo nuestro orden jurídico constituido, fundado en los principios de nuestra Ley Fundamental, el concepto del distinguido jurista y constituyente del 46, Lic. J.I. Fábrega, que al sostener su voto afirmativo sobre el particular manifestó: 'De tal manera que se conserva el principio general, que es una regla bien conocida de Hacienda Pública, y al mismo tiempo se establece la posible excepción, para que, mediante la disposición legal, se puedan autorizar esos impuestos específicos a favor de determinados Municipios a pesar de que ellos tengan incidencias, y me parece que en esa forma queda salvado el problema'. (Pág. 6 Anales cit.)

Por consiguiente, en virtud de las facultades especiales que le otorga el artículo 167 de la Constitución Nacional a la Corte Suprema de Justicia como guardiana de la integridad de la Constitución, solicito a los Honorables Magistrados

en Sala plenaria que neguéis el presente recurso de inconstitucionalidad.

HONORABLES MAGISTRADOS,

(fdo.) Demetrio Martínez A. - PROCURADOR AUXILIAR."

Considera la Corte que aunque el enjundioso estudio del Procurador Auxiliar la relevaría de presentar otros argumentos para negar la petición de inconstitucionalidad demandada por el abogado Cabrera Filós, vale la pena agregar el precedente establecido mediante sentencia de 14 de Junio de 1961, con motivo de otra demanda propuesta por el mismo abogado, donde acusa de inconstitucionalidad otros artículos del Código Fiscal que regulan los impuestos de inmuebles y de fabricación y expendio de bebidas alcohólicas, alegando las mismas razones que ha expresado en este caso sobre la incidencia de dichos impuestos fuera de los Municipios. Por ello es oportuno transcribir parte de dicha sentencia, en abono de lo manifestado por el Procurador Auxiliar:

SE CONSIDERA. - Los impuestos de inmuebles y los de fabricación y expendio de bebidas alcohólicas, son generales, tienen el mismo tipo matemático de imposición para toda la República, como corresponde al impuesto legalmente establecido y ello se perciben para cubrir todo género de necesidades nacionales, luego la incidencia de ellos no queda enmarcada dentro de los límites de los municipios respectivos.

No podría, desde luego, impugnarse la constitucionalidad de los impuestos señalados en la demanda, porque en materia de impuestos de esta índole, la incidencia fuera del municipio se verifica sin mayor esfuerzo y basta que una Ley los establezca para que ellos no puedan ser objeto de doble imposición por parte de las entidades municipales.

El punto a resolver es la incidencia de los impuestos dichos fuera de los municipios, y no cabe la menor duda de que ellos inciden en forma general fuera de los municipios, por su propia fisonomía.

Si el carácter de estos impuestos no tuviera incidencia fuera de todos los municipios, se daría el caso de que la imposición del gravamen variaría según cada distrito, lo que no acontece en estos impuestos, pues ellos no se han fijado con miras económicas locales, sino generales y uniformemente para toda la Nación.

Aunque estos impuestos tienen incidencia fuera de todos los distritos, porque su ámbito comprende toda la República debido a su funda-

mento social y lógico, ello no sería óbice para que una proporción de dichos impuestos, o todos ellos, fueran municipales, pues así lo faculta el artículo 205 de la Constitución Nacional alegado. Lo expuesto demuestra que en materia de impuestos, es a la Ley a la que debe ocurrir para calificar la incidencia, y en este caso se ha visto que ella coloca la incidencia del impuesto fuera de la fiscalización municipal, por su general incidencia en el país.

El Procurador General de la Nación en su Vista No 43 de 26 de Abril último, reitera estos mismos conceptos en la página 3 de dicha vista. He aquí la parte pertinente que se copia:

"El Principio constitucional que consigna el artículo 205 de nuestra Constitución Nacional es claro y preciso, por lo cual no da lugar a que se interprete restrictamente. Según la disposición, son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera de la jurisdicción del Distrito en el cual está enclavado el Municipio respectivo y no lo son los que por su generalidad incidencia fuera de su circunscripción territorial. Los impuestos de inmuebles y el de fabricación y expendio de bebidas alcohólicas, por su generalidad, abarcan a todo el territorio soberano del Estado panameño y, se imponen, por lo tanto, a todos los propietarios de bienes raíces y a todos los dueños de fábricas y establecimientos de expendio de licores que existan dentro de la República, teniendo pues, como tienen, carácter nacional."

Expresa el recurrente que la pugna observada entre lo dispuesto en el artículo 683 del Código Fiscal y el mandato consignado en la Constitución también existe entre las otras disposiciones acusadas del mismo Código por virtud de las cuales se fijan impuestos sobre inmuebles y sobre fabricación y expendio de bebidas alcohólicas, Consecuencialmente son asimismo inconstitucionales las disposiciones reglamentarias transcritas, ya que siendo inconstitucionales las bases tienen que serlo también todas las que de ellas se derivan."

Del estudio que se ha hecho se concluye que no pueden ser declarados inconstitucionales los artículos 683 ordinales 5 y 9 de dicho artículo ni los otros del Código Fiscal que consecuencialmente podrían ser afectados de un vicio tal si se declara la inconstitucionalidad que se demanda."

Expresado lo anterior y teniendo en cuenta que el impues-

to sobre la renta, conocido en los países sajones como Income Tax, cuyo origen es típicamente inglés, son oportunas algunas consideraciones sobre este impuesto cuyos orígenes datan de fines del siglo XVIII para venir a convertirse, tras una lenta evolución, en el impuesto tal como lo define nuestra legislación. En la mayoría de los países civilizados de Europa y América aquella evolución del impuesto sobre la renta ha tenido en miras la fundación de un sistema tributario que, a la vez que sustancial fuera instrumento eficaz en manos de los Gobiernos para consultar los principios de la ciencia financiera, las ideas y tendencias de la democracia moderna y los deberes de los individuos hacia el Estado. Esa evolución se ha cumplido de tal manera que puede decirse que el impuesto sobre la renta es hoy universal en el sistema tributario. A él se deben indudablemente grandes progresos así en lo moral como en lo material, en los diversos países que lo han establecido y su eficacia corres pareja con la perfección de los métodos empleados en el manejo y recaudación de las rentas y con el apoyo que han recibido todos los gobiernos de parte de los contribuyentes. Y puede afirmarse que en ningún país persistieron los temores que en el momento inicial suscitó la implantación de tal impuesto, en el sentido de que pudiera ser perjudicial para la comunidad como opresivo para las industrias o desalentador para el trabajo.

En Panamá, donde tenemos desde 1932 este sistema tributario gracias a la implantación del impuesto llamado del obrero y del agricultor creado por la Ley 42 de 1939 a iniciativa del Dr. Alejandro Tapia E., entonces Ministro de Agricultura, y Obras Públicas, y quien esbozó los lineamientos del que más tarde llegaría a ser el impuesto sobre la renta. Y este impuesto, que en su forma inicial no era propiamente un impuesto sobre la renta logró servir de base y como punto de partida para el proyecto presentado a la Asamblea Nacional en 1938 por el entonces diputado Raimundo Ortega Vieto, quien para explicar la que más tarde fué Ley 62 de 1938, publicó un extenso trabajo titulado "Hacia la reforma tributaria en Panamá",

donde analizó el proyecto de ley, sus antecedentes y lo ilustró con las opiniones de expertos en la materia, refiriéndose a lo largo de su trabajo al impuesto sobre la renta como impuesto de tipo nacional, es decir, de un impuesto con incidencia fuera de los municipios de todo el país.

De la exposición de motivos que sirvió de base al primer proyecto de impuesto sobre la renta, tomamos lo siguiente:

No hay quizás en toda la maquinaria administrativa un Departamento que exija tan completamente una reorganización como el de Hacienda, al cual está íntimamente ligada la economía general del país. La urgencia de tal reforma se pone en evidencia al meditar sobre la situación que presenta el aumento considerable de los gastos del Estado en los últimos años, que se debe en primer lugar al desarrollo que ha tenido la República organizada en 1903 con un pueblo incipiente en el cual todo estaba por hacer y también a las exigencias que ha impuesto necesariamente la evolución social y comercial. El estado moderno se caracteriza por el número de servicios que está obligado a prestar a la comunidad, los cuales no gravitan sobre los recursos de hace treinta años. Para hacer frente al aumento en los gastos que estas dos causas concurrentes originan, nuestra República tiene todavía fundamentalmente el sistema tributario creado en 1903. Y digo fundamentalmente porque las alteraciones sufridas desde entonces no son más que variaciones superficiales, modalidades accesorias que han dejado, en su estructura fundamental, el mismo régimen tributario que nos legaron los constituyentes.

Precisa en este punto un cambio radical. Un sistema moderno de tributación puede producir más recursos al Estado y al mismo tiempo ser más justo, esto es exigir menos de quien menos tiene y más de quien más disfruta. Entonces el Estado, a su vez, puede extender el radio de sus servicios a todos los gobernantes, lo que equivale a proporcionar a ellos mayor bienestar.

Aunque sin duda el Estado panameño no proporciona todavía en número y extensión todos los servicios que el Estado moderno está obligado a prestar, hay un número que no puede eludir sin riesgo de causas un completo trastorno. Estos han aumentado también desde 1903 para acá y la consecuencia inevitable de este aumento no puede ser otra sino que la comunidad suministre los recursos necesarios

para atenderlos.

En el camino de la reforma tributaria y sin perjuicio de que más adelante se emprenda integralmente, el Poder Ejecutivo someterá a la ~~investigación~~ consideración un proyecto de ley cuidadosamente preparado que grava la renta y sustituye el impuesto llamado del Fondo Obrero.

(Tomado del Mensaje del Presidente J.D. Arosemena, presentado a la Asamblea Nacional en sus sesiones de 1938)."

Todo lo anterior conduce a las mismas conclusiones del caso que hemos transcrita en el cuerpo de esta sentencia, ya que tratándose de un impuesto que afecta la renta gravable, de todas las personas naturales o jurídicas domiciliadas en todo el país, sus efectos se extienden a todo el ámbito nacional y le señala el carácter inequívoco de impuesto nacional, como afirma el Procurador Auxiliar, al decir que:

"... a la incidencia o no dentro de determinado municipio, puesto que por esa capacidad, dicho impuesto puede repercutir a la vez en varios Municipios de los que integran el territorio nacional. Ese fenómeno fiscal que lo tipifica no puede ser recomendable para establecerlo dentro de la organización hacendaria municipal. Porque esta última forma parte de la Hacienda Pública Nacional. Al respecto, el Lic. Enrique Gerardo Abrahams, antes citado deslinda estas funciones, cuando conceptúa que siendo el Estado una institución compleja integrada por Municipios, la hacienda pública nacional tiene su complemento en la economía financiera de las comunidades locales, por lo que la actividad económica municipal no puede dejar de tener efectos sobre la actividad fiscal del Estado, ni prescindir de ser influída por ésta; porque si el Municipio y el Estado establecieran círculos de acción fiscal independientes o incoordinados, habría el serio peligro de que surgiera una anarquía en los negocios públicos con inevitables repercusiones en la economía privada, que es la base de la economía nacional en los regímenes democráticos. En verdad que el Municipio tiene restringida su acción económica a los límites de su jurisdicción territorial y que el Estado, en cambio, posee amplias fuentes de ingresos, pero no debe olvidarse que el Estado y Municipio no sólo tienen comunidad de territorio, ya que aquél comprende el de éste, sino que, en materia de impuestos, vienen a tener también comunidad de sujetos y de objetos de imposición, y que, por consiguiente, resulta constante el peligro ya enunciado de producir duplicidad en los

gravámenes, incoordinación en las actividades fiscales, e implantación de medidas financieras incompatibles cuya desacertada ejecución perjudicaría notablemente las fuentes de ingresos de ambas entidades y con ello las bases de la economía nacional". (ob.cit. pág. 66)

Con el anterior concepto, no cabe duda, que el Legislador ha sido acertado en la clasificación del impuesto sobre la renta como nacional y que en vez de infringir el principio establecido en el artículo 205 de la Constitución Nacional, lo que hace a propósito es distinguir u organizar el tributo comentado de acuerdo con la naturaleza y alcance territorial del mismo, sin menoscabar los principios generales de Hacienda Pública que informan nuestra Carta Magna.

Por las razones expuestas, la Corte Suprema de Justicia, Pleno, en ejercicio de la facultad que le concede el artículo 167 de la Constitución Nacional, declara que no son in-constitucionales los artículos 683 ordinal 40, 694 (adicido por el Decreto-Ley No. 27 de 1960), 695, 696, 698, 701 (subrogado por la Ley 112 de 1960), 706 y 732 del Código Fiscal.

Cópiese, notifíquese, publíquese en la Gaceta Oficial y archívese.

(fdas.) Manuel A. Díaz E.- Carlos Guevara.- Luis Moreles Herrera.- Germán López.- Ricardo A. Morales.- Gil Tapia E.- Demetrio A. Porras.- Manuel Cajar y Cajar.- Angel L. Casís.- Aurelio Jiménez Jr., Secretario General.

dd.