REPÚBLICA DE PANAMÁ

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

Vista Número 086

Panamá, 4 de febrero de 2009

Proceso Contencioso Administrativo de Nulidad

Concepto

El licenciado **Dimas Enrique Pérez**, en su propio nombre y representación, solicita que se declare nulo, por ilegal, el artículo 2 de la resolución 201-2829 de 18 de octubre de 2004, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.**

Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia:

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de intervenir en interés de la Ley en el proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

I. Disposiciones jurídicas que se aducen violadas y los conceptos de las supuestas violaciones.

La parte actora aduce la violación del parágrafo 1 del artículo 5 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, por el cual se reorganiza la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, hoy Ministerio de Economía y Finanzas, según el concepto de infracción visible en las fojas 10 a 13 del expediente judicial.

II. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

El actor acusa de ilegal el artículo 2 de la resolución 201-2829 de 18 de octubre de 2004, expedida por la Dirección

General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se adopta la nueva reglamentación a seguir en la concertación de los convenios de pago para la cancelación de las obligaciones tributarias morosas de competencia de esa entidad.

La disposición demandada señala textualmente lo siguiente:

> "**ARTICULO 2:** El Convenio de Pago sólo puede concertarse para morosidades en los siguientes tributos:
> 2.1 Sobre la Renta propio.
> 2.2 Sobre Inmueble.
> 2.3 Timbres.
> 2.4 Seguro Educativo.
> 2.5 Complementario.
> 2.6 Tasa Unica.
> 2.7 Licencia Comercial.
> 2.8 Cualquier otro tipo de tributo directo."

El actor aduce como infringido el parágrafo 1 del artículo 5 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, el cual establece que el Director General de Ingresos podrá, entre otras cosas, concertar arreglos de pago de deudas tributarias morosas, y permitir el pago de tributos en general en partidas mensuales, sin afectar en todo caso, las fechas de vencimientos normales, por lo que, a su juicio, la resolución 201-2829 que reglamenta el referido decreto de gabinete rebasa éste en su texto y espíritu, al señalar que los convenios de pago se harán únicamente sobre ciertos tributos, cuando la disposición superior que reglamenta no establece límites en ese sentido.

En el informe de conducta presentado por la autoridad demandada ante el Magistrado Sustanciador, visible en las

fojas 25 a 28 del expediente judicial, se explica que conforme al decreto de gabinete 109 de 1970, la Dirección General de Ingresos es responsable de la administración de las leyes impositivas que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, respecto a los impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la Ley a otras instituciones del Estado, así como de su complementación reglamentaria u orientadora de su aplicación práctica, por medio de resoluciones y absolución de consultas.

Se indica además, que el decreto citado dispuso regular la concertación de arreglos de pago de deudas tributarias morosas relacionadas con los impuestos propios del contribuyente, dejando de lado aquellos impuestos en los que el contribuyente sólo actúa como agente de retención, y es responsable de ingresarlos al Tesoro Nacional dentro de un plazo legal señalado, cuyo incumplimiento está tipificado como defraudación fiscal.

Igualmente manifiesta la entidad demandada que los impuestos que no son propios del contribuyente y que, en consecuencia, fueron excluidos de la clasificación contenida en el artículo 2 demandado, son: de seguros; de consumo al combustible y derivados del petróleo; de transferencias de bienes corporales muebles y la prestación de servicios y; el selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios.

En ese mismo orden de ideas, el director general de Ingresos indica que el impuesto de bancos, financieras y casas de cambio no fue considerado en el reglamento debido al efectivo cumplimiento voluntario de los respectivos contribuyentes por la naturaleza de la actividad; además, que el impuesto de transferencia de bienes inmuebles tampoco se incluyó en la reglamentación toda vez que el pago del mismo es requerido de inmediato al contribuyente a fin de hacer efectivo el traspaso o dominio del bien, por lo que, en esos casos, no se acumula una deuda tributaria.

A juicio de este Despacho, el artículo 2 de la resolución 201-2829 de 18 de octubre de 2004, no infringe el texto ni el espíritu del parágrafo 1 del artículo 5 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, por cuanto éste establece una **facultad discrecional** del Director General de Ingresos para que el mismo pueda concertar arreglos de pago de deudas tributarias morosas, en general, sin afectar en todo caso, las fechas de vencimientos normales; de tal suerte que dicha facultad puede ejercerla respecto a todos los tributos bajo su competencia, como únicamente respecto a algunos de ellos, según estime conveniente a los intereses del fisco.

Tal aserto se confirma por el hecho que, la misma norma de jerarquía legal indica que el Director General de Ingresos podrá **permitir el pago de tributos en general**, de lo cual colegimos mediante una interpretación textual, que la intención del legislador ha sido que la autoridad permita la recaudación de todos o de algunos tributos mediante el

mencionado mecanismo de arreglo de pago, sin que necesariamente deba reglamentar o aceptar dichos convenios respecto a todos los tributos bajo su administración.

Cabe anotar que según el artículo 5 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, el Director General de Ingresos es responsable de la planificación, dirección, coordinación y control de la organización administrativa y funcional de la dependencia a su cargo; de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, de acuerdo con los principios y reglas técnicas de la administración tributaria, para lograr una creciente racionalización en las funciones y el mayor rendimiento fiscal; y de la administración de las leyes impositivas que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, así como de su complementación reglamentaria u orientadora de su aplicación práctica, por medio de resoluciones y absolución de consultas; aspectos que, a nuestro leal saber y entender, han sido debidamente observados en las motivaciones expuestas por la autoridad que expidió el acto administrativo acusado en ejercicio de una facultad discrecional otorgada por la Ley.

Ese Tribunal se ha pronunciado sobre la legalidad de facultades discrecionales que tiene la Dirección General de Ingresos en materia tributaria, similares a la que ocupa nuestra atención, en su sentencia de 4 de agosto de 2008, de la siguiente manera:

“El argumento central de los cargos de ilegalidad giran en torno a la falta de competencia de la Dirección General de Ingresos para autorizar la venta de especies venales (timbres), mediante un sistema que permite hacer efectivo el impuesto de timbre por un servicio electrónico a través de internet, por lo que importa examinar las normas que otorgan facultades a dicha dependencia estatal con relación al referido impuesto.

Tenemos que el artículo 946 del Código Fiscal enuncia las formas en que puede hacerse efectivo el pago del impuesto e igualmente, otorga facultades a la Dirección General de Ingresos al señalarse lo siguiente:

"Artículo 946:El impuesto de timbre se hará efectivo por medio de papel sellado, estampilla, boletos timbres, declaración jurada, o por cualquier otro sistema o mecanismo que a juicio del Ministerio de Hacienda y Tesoro, a través de la Dirección General de Ingresos, cumpla con los requisitos de fiscalización y recaudación del impuesto.

Toda persona natural o jurídica obligada a cubrir el Impuesto de Timbre, lo pagará mediante declaración jurada o cualquier otro mecanismo que la Dirección General de Ingresos le haya autorizado o que disponga con carácter general.

PARÁGRAFO: ...(el resaltado es de la Sala)

La norma citada no sólo establece como modalidades para hacer efectivo el impuesto de timbre el papel sellado, estampilla, boletos timbres y la declaración jurada; **sino también autoriza al Director General de Ingresos a establecer otros mecanismos que a su consideración cumplan con los requisitos de fiscalización y recaudación del impuesto, mecanismos a través del cual igualmente se puede hacer efectivo el tributo en mención.**

Ahora bien, la norma en análisis concede a la Dirección General de Ingresos ciertas facultades en esta

materia, al incluir en su segundo párrafo que la obligación para con el contribuyente de pagar el impuesto se puede hacer de varias maneras a saber: a) por declaración jurada, b) por un mecanismo que haya autorizado la Dirección General de Ingresos o, c) por uno establecido por tal Dirección de forma general.

De lo anterior, esta claro que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas no sólo esta facultada legalmente para autorizar mecanismos distintos a los señalados, sino también establecerlos de forma general.

Sobre la temática, importa referirnos a otras normas jurídicas que atribuyen facultades específicas a la Dirección General de Ingresos, en el Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por las Leyes 56 de 1995 y 6 de 2005. Dichas normas son del contenido siguiente:

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

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

Por lo tanto, mediante actos administrativos idóneos, puede declarar o determinar la existencia de obligaciones tributarias, su cuantía o

monto total, la exigencia de cumplimiento o pago y la existencia de créditos tributarios, según corresponda.

Para todos los efectos legales de contratación administrativa y demás obligaciones contractuales, corresponderá ejercer la representación legal de la entidad al Director General de Ingresos.

"Artículo 5: El Director General de Ingresos es responsable de la planificación, dirección, coordinación y control de la organización administrativa y funcional de la Dirección General de Ingresos; de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, de acuerdo con los principios y reglas técnicas de la administración tributaria, para lograr una creciente racionalización en las funciones y el mayor rendimiento fiscal; y de la administración de las leyes impositivas que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, así como de su complementación y reglamentación orientadora de la aplicación práctica, por medio de resoluciones y absolución de consultas.

..."

"Artículo 6: El Director General de Ingresos siguiendo la política emanada del Ministerio, tiene como función específica, que en ningún caso pueda delegarla en sus subalternos, la de impartir, por medio de Resoluciones, normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco. En el ejercicio de esta función el Director General de Ingresos podrá dictar normas generales obligatorias relacionadas con el régimen de inscripción de los contribuyentes; sistemas de pago en cuanto a sus modalidades formas y lugar del mismo; libros, anotaciones y documentos que deban respaldar a las declaraciones y cualquier otro requisito formal que se considere

conveniente para mejorar la fiscalización".

Se observa de las disposiciones legales transcritas que las funciones de la Dirección General de Ingresos no sólo se limitan a la fiscalización y recaudación de los impuestos, sino que se extienden a otras relacionadas con su naturaleza como órgano recaudador del Estado, como lo son:

1. Conocer todo lo referente al control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. Expedir los actos administrativos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3. La permanente adecuación de procedimientos y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos para lograr un mayor rendimiento fiscal.

4. Emitir resoluciones generales obligatorias para regular las relaciones formales del Fisco con el contribuyente.

5. Autorizar el uso de otros mecanismos para hacer efectivo el pago del impuesto.

Frente a este escenario, consideramos que no se encuentra probada la alegada violación del artículo 952 A del Código Fiscal, toda vez que no se observa que el acto demandado señale que el nuevo mecanismo esté reemplazando una modalidad existente de pago del impuesto de timbre, como lo quiere hacer ver el demandante. En ese sentido, importa aclarar que el artículo 946 que autoriza a la Dirección General de Ingresos a establecer otros mecanismos para hacer efectivo el impuesto de timbre que a nuestro criterio es precisamente se autoriza en el acto atacado a través de una modalidad de servicio electrónico por internet, pero, en ningún momento se señala que ello es para sustituir la declaración jurada u otra de las modalidades que se enuncia en dicha norma.”

Por todo lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL** el artículo 2 de la resolución 201-2829 de 18 de octubre de 2004, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

III. Pruebas: Se aceptan las presentadas.

IV. Derecho: Se acepta el invocado.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General