

22 de Agosto de 2002

Proceso de Inconstitucionalidad.

Demanda de inconstitucionalidad propuesta por la Licda. **Alma Cortés**, quien recurre en su propio nombre y representación en contra del **Decreto Ejecutivo N°41 de 23 de febrero de 2000**, por el cual se modifica el artículo tercero y se adicionan los literales I, J, K y L al artículo cuarto del Decreto Ejecutivo N°26 de 3 de mayo de 1999 por el concepto servicio de Cuarentena Agropecuaria, dictado por el Órgano Ejecutivo por conducto del **Ministro de Desarrollo Agropecuario.**

Concepto.

Señor Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia. Pleno.

Con nuestro acostumbrado respeto concurrimos respetuosos ante su Despacho, con la finalidad de externar nuestro concepto en torno a la Demanda de Inconstitucionalidad identificada en el margen superior de la presente Vista Fiscal, fundamentados en el artículo 5, numeral 1, del Libro I, de la Ley N°38 de 2000, que contiene el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, en concordancia con el artículo 2563 del Código Judicial.

I. Las normas que se acusan de inconstitucionales.

El **Decreto Ejecutivo N°41 de 23 de febrero de 2000**, por el cual se modifica el artículo tercero y se adicionan los literales I, J, K y L al artículo cuarto del Decreto Ejecutivo N°26 de 3 de mayo de 1999 por el concepto servicio de Cuarentena Agropecuaria, dictado por el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro de Desarrollo Agropecuario se acusa

de violentar el Estatuto Fundamental. Para una mejor visual, lo transcribimos, así:

"ARTICULO PRIMERO: Modifíquese el Artículo Tercero del Decreto Ejecutivo N°26 de 3 de mayo de 1999, el cual quedará así:

'Artículo Tercero: La tarifa por la expedición de cada licencia fitosanitaria de exportación, importación, tránsito de animales, o subproductos de origen animal o vegetal y cada expedición de certificado Fito o zoosanitario, será de Cinco Balboas (B/.5.00). La solicitud de estas licencias tendrá una tarifa de Un Balboa (B/1.00).'

'ARTICULO SEGUNDO: Adiciónese los literales i), j), k), y l) al Artículo Cuarto del Decreto Ejecutivo N°26 de 3 de mayo de 1999, así:

i) Treinta y Cinco Balboas (B/.35.00) por custodia de Paso Canoa a Chiriquí Grande.

j) Sesenta Balboas (B/.60.00) por custodia Paso Canoa a Divisa.

k) Veinte Balboas (B/.20.00) por custodia Paso Canoa a David.

l) Veinte Balboas (B/.20.00) por custodia de Paso Canoa a Puerto Armuelles.'

'ARTICULO TERCERO: El presente Decreto Ejecutivo modifica el Artículo Tercero y se adicionan los literales i, j, k y l al Artículo Cuarto del Decreto Ejecutivo N°26 de 3 de mayo de 1999...'."

II. Normas constitucionales que se señalan como infringidas y su concepto.

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

La demandante señala que el precitado artículo 48 de la Constitución Política vigente contiene una ficción jurídica

que tiene como origen, una ficción representativa según la cual el legislador previno que en todo momento y circunstancia fuese transmitida la voluntad del pueblo del cual proviene su representación.

Como bien lo establece la citada disposición de Corte Constitucional todas las cargas tributarias deben estar condicionadas al principio Nullum Tributum Sine Lege.

De acuerdo con la petente la Ley 23 de 1997 aprueba el Convenio de Marrakech constitutivo de la Organización Mundial del Comercio que contiene el Protocolo de Adhesión de Panamá a dicho Acuerdo, sus Anexos y listas de compromisos; y que si bien la Ley en su artículo 10 autoriza al MIDA a cobrar tarifas por los servicios técnicos o sanitarios que se presten, a su juicio, no es eximente de la infracción de inconstitucionalidad, porque sus tarifas están contenidas en el Decreto Ejecutivo N°41 de 2000.

b. En segundo lugar, se dice infringido el artículo 153, numeral 10, de la Constitución Política, que dice:

“Artículo 153. La función legislativa es ejercida por medio de la Asamblea Legislativa y consiste en expedir las leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado declarados en esta Constitución y en especial para lo siguiente:

1...

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

Como concepto de la violación, la demandante precisó que sólo la Asamblea Legislativa puede establecer impuestos y contribuciones especiales por medio de Leyes.

A juicio de la demandante el hecho que se autorice a un funcionario del ejecutivo a cobrar tarifas, no es posible

constitucionalmente establecer impuestos ni contribuciones nacionales, tal como se hace a través del Decreto Ejecutivo N°41 de 2000.

Examen de Constitucionalidad.

Esta Procuraduría concuerda con la demandante en el sentido que todo tributo debe estar contenido en una Ley, toda vez que la potestad tributaria del Estado constituye un elemento dimanante de su soberanía fundamentada en la Constitución y la Ley, tal como lo ha manifestado la Corte Suprema de Justicia al referirse a la potestad tributaria, su naturaleza, clases y limitaciones.

En este sentido, el reconocido jurista argentino Héctor Villegas ha señalado que la potestad tributaria "es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención". (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, 4ª edición, Buenos Aires, 1990, Tomo I, pág. 184). Esa potestad es ilimitada en cuanto al número y clase de tributos que puede crear el Estado, es inderogable, no es transferible y es imprescriptible.

En nuestro ordenamiento constitucional la potestad tributaria tiene una serie de limitaciones dentro de las cuales debe ejercerse. Si bien la potestad tributaria es ilimitada en cuanto a las manifestaciones de riqueza que puede gravar con tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), como lo ha destacado el tratadista italiano Luigi Rastello (Diritto Tributario, 3ª edición, Ed. Cedam, Padua, 1987, pág. 136), no es menos cierto que esa potestad está limitada, ya que debe ejercerse de acuerdo con el

principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 48 de nuestra Constitución Política.

Esa norma fundamental constituye una garantía para que ninguna persona pueda ser obligada a pagar un tributo: impuesto o una contribución especial que no esté previamente establecida en la Ley; ya que ello evita que la redacción de normas sobre gravámenes se haga de manera que permita a los que deban interpretarla establecer tributos innominados.

Ahora bien, el principio de legalidad que recoge el artículo 48 de la Constitución Política solamente se refiere a los impuestos y a las contribuciones excluyendo omisivamente a las tasas; sin embargo, es nuestro criterio que el artículo 48 constitucional, en estricta hermenéutica legal, al referirse al término genérico de tributo incluyó a las tasas.

Decimos esto, porque así lo indicó el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante Sentencia fechada 21 de octubre de 1994, donde manifestó que dentro de la clasificación tradicional de los tributos aceptada por la doctrina dominante se distinguen: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. (Cf. Acción de inconstitucionalidad interpuesta por la firma de abogados RIVERA Y RIVERA en representación del señor WELLINGTON FUNG LOW, Representante Legal de la Asociación de Usuarios de la Zona Libre de Colón, contra la Ley 51 del 2 de diciembre de 1977. Magistrado Ponente: Luis Cervantes Díaz. Panamá, veintiuno (21) de octubre de mil novecientos noventa y cuatro (1994). Corte Suprema de Justicia. Pleno.)

En el caso específico de las tasas, se ha dicho que éstas no son más que las remuneraciones que deben pagar los

particulares por la prestación de un servicio por parte del Estado. Constituyen el precio pagado por el usuario de un servicio público no industrial en contraprestación de las prestaciones o ventajas que él recibe de ese servicio y generalmente no cubre el monto total del mismo (RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 1992. págs. 122-123).

En el mismo sentido Bravo Arteaga sostiene, que las tasas son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero solo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente (BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, Citado por GÓMEZ PIEDRAHITA, Hernán. Fundamentos de Derecho Administrativo Aduanero. Ediciones Librería del Profesional. Bogotá. 1984. pág 47)

El Diccionario de la Lengua Española recoge, en términos generales, los elementos de las aludidas definiciones al expresar que las tasas constituyen "un tributo que se exige por el uso ocasional de servicios generales" (Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Edit. Calpe, S. A. Madrid. 1992. pág. 1380).

Nuestro ordenamiento jurídico (específicamente el artículo 299 del Código Fiscal) está acorde con las definiciones anotadas, puesto que al referirse a los servicios nacionales (aquellos que presta directamente el Estado a los particulares) establece que la prestación de los mismos "dan lugar a la percepción por parte de éste, de tasas o derechos, de ordinario inferiores al costo de tales servicios".

Las tasas son, pues, especies de tributos. Por tal razón, se encuentran igualmente sometidas al principio *Nullum Tributum Sine Lege*, es decir, no hay tributo sino hay ley previa que lo establezca. En otras palabras, también las tasas han de fijarse por medio de una ley, tal como ya ha expresado el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en su fallo del 16 de enero de 1992, en cuya parte pertinente se expuso lo siguiente:

"Así como se ha dicho que no hay delito sin ley, también se ha dicho, *Nullum Tributum Sine Lege*, no hay tributo sin ley previa que lo establezca. Las tasas, por ser un tributo, están sometidas al principio de que sólo pueden ser creadas por ley...

Las tasas de carácter nacional, como las que trata el Decreto 452 de 1990 sólo pueden ser autorizadas por ley, ya sea una ley especial que crea las tasas, o la ley orgánica del Ministerio de Salud. El Decreto 452 impugnado no expresa en ninguna parte en qué ley se funda o encuentra autorización para expedir la reglamentación de las mencionadas tasas de servicios de inspección sanitaria...

El artículo 48 de la Constitución Nacional, relacionado con el artículo 274 de la misma Constitución, establecen de manera clara que no existe obligación de pagar contribución o impuesto que no haya sido establecido por ley. Igualmente el artículo 253, N° 10 de la Constitución le atribuye la competencia de fijar impuestos y contribuciones a la Asamblea Legislativa.

Por todo lo expuesto, la orden impugnada resulta violatoria del artículo 48 de la Constitución Nacional, ya que nadie está obligado a pagar impuestos o contribuciones que no estén legalmente establecidos, y la legalidad en este caso consiste, en que los tributos sólo pueden ser establecidos por ley o debidamente autorizados en una ley." (Registro Judicial, enero de 1992, págs. 21-27)

En nuestro derecho constitucional, según ya se ha visto, el principio de legalidad en materia tributaria está contenido en el artículo 48 de la Carta Fundamental. En esa norma se establece que nadie está obligado a pagar contribución o impuesto "que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes". La norma supralegal citada guarda relación directa con la atribución constitucional asignada al Órgano Legislativo por el numeral 10, del artículo 153 constitucional de establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.

Con respecto a estas dos normas constitucionales es pertinente aclarar, que aun cuando en las mismas no se utilice el vocablo "tasas", ello no es razón suficiente para desconocer la legalidad a que están sometidas. Así lo expresó el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en su fallo de 21 de febrero de 1992, parte de cuyo contenido dice lo siguiente:

"El artículo 48 constitucional, consagra, el derecho de toda persona a no pagar contribución ni impuesto que no estuviere legalmente establecido. Ello significa que en materia tributaria existe el principio de reserva legal o estricta legalidad, que supedita la existencia jurídica de la contribución a una ley formal que le imprima sustrato normativo.

En el caso de autos, la nomenclatura utilizada no es la de contribución, ni la de impuesto, sino la de tasa de manejo, que pareciera eludir la concepción tributaria. Para aclarar el significado de la palabra tasa, acudimos a dos de las enciclopedias más conocidas. La Enciclopedia Jurídica Omeba señala que 'existe tasa cuando el presupuesto legal vincule el tributo con una actividad determinada del

Estado'. La tasa se caracteriza por el presupuesto de hecho que vincula el sujeto pasivo a una determinada actividad del Estado. 'Se diferencia del impuesto en que éste no considera sino la capacidad contributiva exhibida'. Junto al impuesto y a la contribución, la tasa es una obligación de Derecho Público en razón de que el sujeto activo es el Estado (Cf. Vol. XXVI-198, pág. 11). Según la Enciclopedia Jurídica Española editada por Francisco Seix, tasa es el 'precio o valoración que se hace de una cosa. Precio determinado que se opone a un objeto o mercancía" (Cf. Vol. XXIX, pág. 353).

En todo caso, independientemente de la especificidad del tributo en su alcance fiscal, su coercibilidad y obligatoriedad debe afincarse en la legalidad de la misma, ya que principio tributaria (sic) comprende las tasas." (Registro Judicial, febrero de 1992, págs. 147-154)

En el caso sub júdice se le ha dado cumplimiento al principio de legalidad consagrado en el artículo 48 de la Constitución Política, toda vez que las tasas por la expedición de cada licencia fito o zoosanitaria de exportación, importación, tránsito de animales, o subproductos de origen animal o vegetal y cada expedición de certificado Fito o zoosanitario y la solicitud de esas licencias han sido debidamente creadas mediante una ley formal expedida por el Órgano Legislativo, siguiendo los procedimientos constitucionales y legales establecidos para tal efecto.

Es cierto, como afirma la demandante que en la Ley no se estableció la cuantía de la obligación tributaria; no obstante, también es cierto que en el artículo 10 de la Ley 23 de 1997 (que aprueba el Convenio de Marrakech constitutivo de la Organización Mundial del Comercio que contiene el Protocolo de Adhesión de Panamá a dicho Acuerdo, sus Anexos y

listas de compromisos) autoriza al MIDA a cobrar tarifas por los servicios técnicos o sanitarios que se presten.

Como es fácil advertir, en las disposiciones acusadas no se establece ningún procedimiento o regla para hacer efectiva aquella autorización, por lo que resulta evidente la necesidad de adoptar las medidas que hagan posible su ejecución. En la práctica, ello es posible en virtud del ejercicio de la llamada "potestad ejecutiva reglamentaria" que el numeral 14, del artículo 179 de la Constitución Política atribuye al Órgano Ejecutivo.

De acuerdo a la mencionada norma, dentro de las funciones que le corresponde ejercer al Presidente de la República con la participación del Ministro respectivo, se encuentra la de reglamentar las leyes que así lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.

Sobre el ejercicio de esta potestad de orden constitucional, el Pleno de la Corte tuvo la oportunidad de expresarse a través de su fallo de 5 de mayo de 1993, en el cual se hizo referencia específica a la reglamentación de la ley que en el presente caso se acusa de inconstitucional. En la parte pertinente del comentado fallo la Corte expuso:

"Mediante Ley N° 51 de 1977 se autorizó al Ministerio de Desarrollo Agropecuario para cobrar tasas en concepto de fumigación e inspección de cuarentena a todo vehículo aéreo, marítimo o terrestre que ingrese al país, por cualquiera de los puertos, aeropuertos o fronteras del territorio nacional (art. 1°).

Se aprecia de inmediato que el Resuelto ALP-036-ADM que se demanda por inconstitucional pretende desarrollar, como en efecto lo hace, las disposiciones de la ley N° 51 de 2 de diciembre de 1977, que aparece

publicada en la Gaceta Oficial 18.477 de 14 de diciembre de 1977.

Según los principios del Derecho Administrativo y del Constitucional, las leyes formales son aquellas que dicta la Asamblea en ejercicio de su potestad legislativa. Algunas de ellas requieren para su aplicación o cumplimiento, ser desarrolladas mediante decretos reglamentarios de ejecución, los que poseen carácter general. Tales instrumentos jurídicos son firmados por el Presidente de la República y por el Ministro del ramo respectivo. De este modo se cumple la potestad reglamentaria que reside en el Órgano Ejecutivo por virtud del artículo 179, numeral 14, de la Carta Magna.

No es posible en tal virtud, de acuerdo al tenor literal de ese precepto, a una interpretación sistemática del mago estatuto y a la costumbre constitucional, desarrollar o reglamentar una ley por medio de un simple resuelto ministerial, que ignora la formalidad constitucional sustantiva de la participación del Presidente de la República en la formación del acto." (Registro Judicial, mayo de 1993, Pleno, pág. 104).

El mismo criterio fue sostenido por esa Máxima Corporación de Justicia en su fallo de 10 de diciembre de 1993 en el cual se indicó: "que la ley N°51 de 2 de diciembre de 1977, en su artículo 1°, autoriza al Ministerio de Desarrollo Agropecuario para que cobre tasas en concepto de fumigación e inspección de cuarentena por lo que debe entenderse que el Órgano Ejecutivo sí puede establecer estas tasas, por estar así autorizado mediante la legislación emanada del Órgano Legislativo" (Registro Judicial, diciembre de 1993, Pleno, pág. 94).

Consecuentemente con los planteamientos anteriores, la Corte estimó que con fundamento en la autorización dada por el Órgano Legislativo a través de una ley formal, así como en

la potestad reglamentaria que el texto constitucional atribuye al Órgano Ejecutivo, es jurídicamente posible que en el ejercicio de dicha potestad reglamentaria el Ejecutivo establezca o modifique la cuantía de una tasa, pero sujeto, desde luego, a los límites, parámetros o condiciones establecidas en la propia ley. Debe entenderse, contrario a lo afirmado por el actor, que no se trata de una potestad discrecional, puesto que de acuerdo al aludido numeral 14, del artículo 179 constitucional, el Ejecutivo debe reglamentar las leyes "sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu".

A juicio del Pleno de la Corte Suprema de Justicia existen otras razones que justifican en forma plena el establecimiento o modificación de las tasas por parte del Órgano Ejecutivo: el hecho que en distintas disposiciones legales se haya atribuido al Ejecutivo esta potestad y de que, por tanto, la misma pueda ser ejecutada válidamente, obedece a un elemental principio de efectividad que en todo momento debe orientar el funcionamiento de la Administración Pública.

Sobre este particular, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia se pronunció en el fallo de 27 de enero de 1993, manifestando en la parte pertinente lo siguiente:

"Siendo las tasas un importe que se cobra como correspondencia de una prestación suministrada por el Estado, sería totalmente contraproducente tener que someter a la aprobación de la Asamblea Legislativa la creación o modificación de una tasa, cuando las exigencias que impone el tráfico de relaciones diarias en que se ve envuelto el Estado requieren de mecanismos que le den pronta respuesta, de manera que la Administración no se vea entorpecida en su normal funcionamiento y que no se violen

garantías constitucionales de los asociados. Por ello, para salvaguardar que tales contribuciones no infrinjan tales garantías, y para evitar que se modifiquen o creen tasas y tarifas al libre albedrío de las entidades facultadas, lo cual pudiera ir no sólo en contra de los intereses de la sociedad a la cual el Estado presta sus servicios, sino contra los propios intereses de este último, las normas que establecen estos tipos de reservas exigen que se presenten ciertas condiciones o que no se cumplan otras para que la Administración pueda establecer o modificar una tasa. De ahí que por ejemplo el citado artículo 3 del Decreto de Gabinete N° 13 establezca que las tasas y tarifas serán fijadas y revisadas en todo momento de manera que en todo tiempo provean fondos suficientes para el funcionamiento y operación de la Dirección de Aeronáutica Civil." (Registro Judicial, enero de 1993, Pleno, pág. 230).

Cabe resaltar que la facultad del Ejecutivo en el establecimiento y modificación de la cuantía de las tasas, como una consecuencia de su potestad reglamentaria, está condicionada no sólo a una expresa autorización contenida en una norma legal, sino también, a las limitaciones impuestas en la misma.

Por todo lo expuesto, debe entenderse que la Ley 23 de 1997 (expedida por la Asamblea Legislativa conforme al procedimiento constitucional) es la que crea el tributo y, por ende, otorga la potestad del Ministerio de Desarrollo Agropecuario para cobrar las tarifas por los servicios técnicos a los que alude la precitada Ley, las cuales pueden establecerse a través de Decretos Ejecutivos reglamentarios.

Por todo lo expuesto, no se vulneran los artículos 48, 153, numeral 10, ni algún otro de la Carta Magna.

En consecuencia, solicitamos respetuosamente a los Honorables Magistrados declarar la constitucionalidad del

Decreto Ejecutivo N°41 de 23 de febrero de 2000, por el cual se modifica el artículo tercero y se adicionan los literales i, j, k y l al artículo cuarto del Decreto Ejecutivo N°26 de 3 de mayo de 1999, por el concepto servicio de Cuarentena Agropecuaria, dictado por el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro de Desarrollo Agropecuario.

Del Honorable Magistrado Presidente,

**Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración**

AMdeF/5/mcs

Licdo. Víctor L. Benavides P.
Secretario General

Materia:
Tasas