

17 de Septiembre de 1999.

## Proceso de Inconstitucionalidad

Emisión de concepto La Firma de abogados Rivera, Bolívar y Castañedas, actuando en su propio nombre y representación, ha presentado demanda de inconstitucionalidad contra el Decreto de Gabinete # 74, de 27 junio de 1990, modificado por el Decreto de Gabinete # 78, de 18 de julio de 1990.

Honorable Magistrado Presidente del Pleno, Corte Suprema de Justicia:

Con el respeto debido, acudimos a su Despacho para emitir concepto dentro del proceso de inconstitucionalidad, que ha interpuesto la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, contra el Decreto de Gabinete # 74, de 27 de junio de 1990, modificado por el Decreto de Gabinete # 78, de 18 de julio de 1990.

Los referidos Decretos de Gabinete fueron publicados en la Gaceta Oficial # 21,569, de 29 de junio, y 21,585, de 23 de julio, respectivamente, ambas del año 1990, y en opinión del demandante ellos violan los artículos 195, numeral 7; 153, numeral 11; 48; 261; 19 y 274, todos de la Constitución de la República.

A juicio del impugnante, las disposiciones constitucionales indicadas han sido infringidas de manera directa por comisión por los Decretos de Gabinete # 74 y 78 reseñados, para ello transcribe ambos actos jurídicos. De lo esbozado por el accionante se entiende que primeramente se aduce violatorio de la Constitución todo el Decreto # 74, de 28 de junio de 1990 y su modificación, y en otro sentido se especifica el artículo que, según su criterio, produjo la infracción directa por comisión de la norma fundamental. Por ello, en el aparte correspondiente, transcribiremos el artículo respectivo que de acuerdo a los argumentos del actor es lesivo de la Constitución.

Antes de entrar en el fondo o materia de esta acción de inconstitucionalidad es pertinente decir que el demandante, como cuestión previa, hace un análisis y relato sobre el origen de las normas legales conocidas en la doctrina fiscal como *¿Leyes Cuadro o Marco¿*, que han sido implantadas en nuestro sistema jurídico fundamental desde Colombia, pero a su vez, los colombianos copiaron la figura del ordenamiento legal francés.

Sin embargo, el constituyente panameño hizo modificaciones sustanciales al régimen de leyes cuadro porque, distinto a lo que prevé la fuente de inspiración, al legislador patrio sí se le permite emitir además de normas generales, normas específicas sobre leyes cuadros.

La técnica de leyes marco señala que tales disposiciones preferiblemente deben tener carácter general, contentivas de principios que orienten al Organismo Ejecutivo y le sirvan de parámetro en su desarrollo por ser la materia sobre negociación y contratación de empréstitos públicos; reconocimiento de la deuda nacional y arreglo de su servicio; organización del crédito público; y la fijación y modificación de aranceles, tasas y demás normas sobre el régimen aduanero, tan cambiante e instrumento de política económica, naturaleza que no se compagina con una Ley marco de tipo específico.

I. Normas que se aducen infringidas y concepto en que lo han sido de acuerdo al demandante:

Numeral 7, artículo 195, de la Carta Magna:

¿Artículo 195: Son funciones del Consejo de Gabinete:

...

...

...

Negociar y contratar empréstitos; organizar el crédito público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; fijar y modificar los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, con sujeción a las normas previstas en las Leyes a que se refiere el numeral 11 del artículo 153. Mientras el Organismo Legislativo no haya dictado Ley o Leyes que contengan las normas generales correspondientes, el Organismo Ejecutivo podrá ejercer estas atribuciones y enviará al Organismo Legislativo copia de todos los Decretos que dicte en ejercicio de esta facultad.

...¿.

Concepto de la violación:

Para la parte actora esta norma ha sido conculcada por los artículos 1, 2 y 3 del Decreto de Gabinete # 78 de 1990, que disponen lo siguiente:

¿Artículo 1º: Reglaméntase el Servicio Especial de Vigilancia en la Zona Libre de Colón, que prestará el Ministerio de Hacienda y Tesoro, a través de la Dirección General de Aduanas, a las empresas a que se contrae este Decreto de Gabinete, que se dediquen al servicio de despacho, embalaje, reembarque y embarque, por cuenta propia o de un tercero, de mercancías reexportadas desde la Zona Libre de Colón y que se envían a través de los Puertos de Samba Bonita, Muelle 1 de Colón, Muelle 3 de Colón, Aguadulce y Muelle Fiscal de Panamá¿.

Artículo 2º: El Servicio Especial de Vigilancia a que se refiere el artículo anterior consistirá en la custodia de las mercancías por parte de la Dirección General de Aduanas, desde que las mercancías son despachadas desde la Zona Libre hasta su entrega en unos de los puertos o muelles mencionados en el artículo anterior.

La responsabilidad de la Dirección General de Aduanas se inicia al momento en que se retiren las mercancías de la Zona Libre de Colón, previa inspección de los documentos de salida correspondientes, hasta que se reciban por el funcionario de Aduanas en el puerto o muelle respectivo¿.

¿Artículo 3º:La prestación del Servicio Especial de Vigilancia a que se refiere este Decreto de Gabinete causará las siguientes tasas, a saber:

- a) Una suma equivalente al 1% (uno por ciento) del valor declarado de la mercancía de que se trate, más la cantidad de B/. 1.50 (un balboa cincuenta) por un bulto.
- b) La suma de B/. 37.50 (treinta y siete balboas con cincuenta) por cada bulto grande. (tipo San Andrés¿.
- c) La suma de B/. 300.00 (trescientos balboas) por contenedor independiente de la cantidad de bultos que lleven dentro.
- d) En el caso de licores y cigarrillos, la suma de B/. 1.50 (un balboa cincuenta) por bulto, sin que cause la obligación de pagar el 1% del valor de dicha mercancía.
- e) En el caso de cerveza, la suma de B/. 0.35 (treinta y cinco centavos de balboa) por bulto, sin que se cause la obligación de pagar la referida tasa del 1%.¿

Afirma el actor que estas normas transgreden el mandato constitucional que ordena al Organismo Ejecutivo, ceñirse a las limitaciones consagradas en la propia Carta Magna con respecto al ejercicio de la potestad impositiva del Estado y acatar las normas generales expedidas por el Organismo Legislativo en materia aduanera. (foja 35).

Agrega que es necesario hacer referencia a los límites de la potestad que la propia Constitución confiere al Ejecutivo para fijar y modificar los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, lineamientos que a su juicio hacen que dicha facultad se ejerza a) en ausencia de normas generales emitidas por la Asamblea Legislativa, autónomamente por el Consejo de Gabinete, con sujeción a lo que preceptúa al respecto la Carta Magna, ya que sus normas no pueden ser desconocidas por dicho Consejo, ni por el hecho de que su facultad es absoluta e ilimitada, o alejada de su correlación con cualquier otra disposición constitucional, y b) Con apego a lo que dispongan las Leyes Cuadro expedidas por el Organismo Legislativo, en caso de que éstas hayan sido dictadas, v. gr., Ley 41 de 1996.

Asegura que ambas formas reseñadas en el párrafo que precede han sido transgredidas. En primer lugar, porque las tasas que fije el Ejecutivo, no pueden ser analizadas como una especie única y excepcional de tributo, alejado de lo que al respecto dice la doctrina científica y la jurisprudencia, para lo cual cita lo que en cuanto al concepto de tasa señala el autor Edison Gnazzo, en su obra Principios Fundamentales de Finanzas Públicas y Política Fiscal, así como la acepción que sobre la figura jurídica contiene el Modelo de Código Tributario para América Latina, que entre otras cosas describe las características de este tributo, destacando su carácter tributario, actividad vinculante, legalidad de la misma, destino del producido (o producto) de la recaudación y divisibilidad del servicio (Cfr. fojas 36 hasta la 39).

Además, opina que es necesario que el Organismo Ejecutivo, a través del Consejo de Gabinete se ajuste al principio de legalidad tributaria, y en lo que concierne específicamente a la tasa (siguiendo a Gnazzo) se exige de ésta, la posibilidad de su individualización en cabeza de los contribuyentes obligados a pagarla, quienes precisamente por verse beneficiados particular y específicamente por un servicio público especializado, que no se presta al resto del universo de los contribuyentes, quedan sujetos a sufragar los costos del servicio que origina esta particular relación tributaria. (foja 39).

De allí que, afirma que el Servicio Especial de Vigilancia por el cual se cobra la referida tasa choca directamente con los principios de individualización y especialidad del servicio que se exigen para justificar la recaudación de todo tipo de tasas. Apoya esta tesis en la Ley que crea la Dirección General de Aduanas asignándole competencia que el demandante concibe como genéricas y aplicables al universo de contribuyentes, en la República, así como a todas las actividades y mercancías involucradas en el tráfico aduanero, competencia que no incluye, a su juicio, las funciones de vigilancia o custodia de mercadería afectas al régimen establecido por las normas acusadas, por lo que califica de inexistente la supuesta prestación específica e individualizada de un servicio público necesario, que pretende justificar la recaudación de las tasas establecidas a través de las normas demandadas. (foja 40).

Las funciones de la Dirección de Aduanas son de fiscalización de destinaciones aduaneras en la República; no se causa la obligación tributaria en materia de tasas; y el sujeto pasivo de la obligación no se ve beneficiado por ningún servicio público indispensable y especializado, que justifique la carga fiscal que supone la satisfacción de las tasas consignadas en la norma demandada.

Por otro lado, el gravamen en concepto de tasa es exclusivo para las reexportaciones de mercancía de la Zona Libre de Colón que utilicen los puertos

panameños de Samba Bonita, Muelle de Coco Solo, Muelle 3 de Colón, Aguadulce y el Muelle Fiscal de Panamá, con lo que dicho tributo se convierte en discriminatorio.

El demandante añade una serie de consideraciones sobre la vigencia de las características de tales zonas portuarias y aduce que han cambiado desde la expedición de la norma que establece el gravamen; a raíz de lo que reafirma que el cobro de las tasas se hace sin que el traslado de las mercancías respectivas reciban el servicio especial de vigilancia, como contraprestación, violentando el principio de legalidad para el establecimiento y cobro de cualquier tributo. (Cfr. fojas 42 y 43).

En síntesis, de este primer cargo de infracción, al emitirse los Decretos de Gabinete acusados no se respetaron los límites materiales para que el Estado ejerza la potestad tributaria, a pesar de que las normas demandadas fueron expedidas por uno de los Organos autorizados para ello, al igual que se desconoce lo que establece la Ley 41 de 1996, artículo 2, que incluye la eliminación de controles cuantitativos por cualitativos; necesidad de flexibilidad de los controles aduaneros para facilitar el comercio nacional y el desarrollo de la industria; así como la permisión de la libre competencia como mecanismo de impulso a la modernización y eficiencia de la economía nacional.

De esto, el demandante también alega que se ha infringido el artículo constitucional (195, numeral 7), que obliga al Ejecutivo a ceñirse a las normas generales o específicas que como la Ley 41 de 1996 dicte el Organo Legislativo en ejercicio de la facultad que le otorga el numeral 11, artículo 153 del Código Constitucional. (ver fojas 45 y 46).

Este Despacho considera que no le asiste razón a la Firma de abogados Rivera, Bolívar y Castañedas, en este acto representada por el Licenciado José Javier Rivera, toda vez que los artículos 1, 2 y 3 del Decreto de Gabinete # 74, de 27 de junio de 1990, modificado por el Decreto de Gabinete # 78, de 18 de julio de 1990, al inicio transcrito, no transgreden el numeral 7, del artículo 195 de la Constitución de la República, que como hemos visto faculta al Organo Ejecutivo, en ausencia de una Ley Marco, ya de carácter general, ya de carácter específico emitida por la Asamblea Legislativa, proveer lo concerniente, entre otras cosas, a la fijación y modificación de las tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas, que es en concreto la materia a la que se contraen los Decretos demandados de inconstitucionales.

La extensa demanda de inconstitucionalidad asevera en este primer cargo prácticamente que se ha desnaturalizado el concepto de tasa; se han infringido los límites materiales y formales para la creación de todos los tributos y en particular el que es objeto de comentario, desconociéndose los fundamentos de la figura además de los principios de proporcionalidad, individualización y especialidad, como ya se ha apuntado.

Partamos de la descripción amplia y variada que nos dan los autores Low Murtra y Gómez Ricardo quienes esbozan sobre la noción de tasa lo siguiente:

¿La tasa posee relación quid-pro-quo, es decir, existe un pago por un beneficio recibido. Como se puede ver, hay un precio por tales servicios, lo cual facilita la determinación de las predilecciones por tales bienes.

Para aclarar el significado de lo que es una tasa, -agregan - se toman algunas definiciones de diferentes autores. La OEA y el BID al diseñar un modelo de código tributario describen la tasa así: ¿Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye el presupuesto de la obligación¿, extrae del concepto de tasa ¿La contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado (Artículo 16). Alejandro Ramírez Cardona explica tal concepto como una ¿erogación pecuniaria directa, no definitiva, al Estado u otros entes públicos, menores y autónomos, de contrapartida directa, personal y de parcial equivalencia limitada por lo máximo al costo del servicio¿.

La doctora Sally Hey define por su lado a la tasa o tarifa como los ingresos brutos percibidos de la venta de servicios producidos localmente y de tipo comercial y se emplean para financiar estos servicios. La Constitución Política de Colombia, en su artículo 338, dispone: «...La Ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen las tarifas de las tasas... que cubren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten...» Como se puede ver, todas estas definiciones permiten percibir la relación quid-pro-quo que poseen las tasas o tarifas.

Es claro que de lo anterior podemos extraer los siguientes elementos:

1. La tasa es un tributo en manos del Estado para atender servicios públicos;
2. La relación de una cosa por otra está implicado en el concepto de tasa, o sea, la necesidad de una contraprestación (prestación efectiva o potencial) al usuario o administrado quien debe pagar dinero por el servicio (hecho generador);
3. Equivalencia parcial entre lo pagado y el costo del servicio; y,
4. El producto de la tasa no debe tener un destino ajeno al presupuesto que sirve de base a la obligación tributaria.

Este Despacho conceptúa que en lo que concierne a los artículos 1, 2 y 3 del Decreto de Gabinete # 74 demandados, los mismos no han rebasado o transgredido los principios que apoyan la creación del tributo conocido como servicio especial de vigilancia, cuya entidad retenedora, por imperio de dicho Decreto de Gabinete, es la Dirección General de Aduanas.

En 1990 y antes de dicho año no existía una Ley como la 41 de 1996 que estableciera una serie de parámetros en torno a lo que conocemos como leyes marco, reguladoras de una materia cambiante pero principalmente instrumento de política económica ya que se refiere a la deuda nacional y su servicio, fijar y modificar los aranceles, tasas y otras disposiciones relativas al régimen aduanero.

Ante la omisión del Órgano Legislativo creemos que el Constituyente fue sabio, al prever la inercia legislativa y posibilitar el pórtico constitucional al Órgano Ejecutivo para que no se viese maniatado ante ese dejar de hacer. De ahí, la clara coordinación entre el artículo 153, numeral 11, y el artículo 195, numeral 7, ambos del Estatuto Político, que establecen la respectiva competencia que tienen el Órgano Legislativo y el Órgano Ejecutivo, a través de Consejo de Gabinete, para, entre otras cosas, fijar y modificar tasas en materia de aduanas.

La competencia del Órgano Ejecutivo sobre tan importante rubro podemos considerarla subsidiaria cuando el Órgano Legislativo no ha hecho uso de su facultad; sin embargo, no fue sino hasta 1996 que esa facultad se ejerció por la Asamblea Legislativa al dictar la Ley 41, de 1 de julio de 1996, (G.O. # 23,070, de 2 de julio de 1996). Dicha Ley establece reglas o normas generales a las que debe sujetarse el Consejo de Gabinete al expedir las disposiciones concernientes al régimen de aduanas, mas se excluye de esta normativa el régimen penal aduanero.

Es decir, dentro del tema de leyes marco, que no se circunscribe al orden jurídico de tipo aduanero, antes de ese año no había sido creada ninguna Ley formal, ya general, ya de tipo específico, por lo que mal pudo el Consejo de Gabinete en el año 1990 tomar como norte y guía esta Ley 41, y en ejercicio de su potestad como en muchas otras ocasiones lo ha hecho, dio origen a los Decretos de Gabinete # 74 y 78, acusados de ser inconstitucionales. Una sencilla pero vital razón de orden cronológico impidió tal observancia de la Ley 41 de 1996.

Esto nos llama a reflexionar sobre el objeto, causa o hecho generador de la carga tributaria, porque el producido, producto o monto de lo que resulte del cobro del

gravamen ha de ser destinado para obras de interés social, en beneficio de la provincia de Colón. Por ello ese fondo bien puede ser utilizado para la edificación de viviendas populares, programas de salud comunitario, sistema de agua potable y otros similares, con lo cual obviamente, se atienden claros servicios públicos a cargo del Estado, según la propia Constitución.

El objetivo de la tasa no proscribire que parte de la misma se emplee en preservar el servicio especial de vigilancia. Desconocemos de una norma expresa que señale que el producto de la tasa no se destine a las actividades comunitarias que como algunos ejemplos hipotéticos hemos reseñado; todo lo contrario, en los Decretos de Gabinete demandados se hace clara alusión al propósito de interés público que anima el gravamen (tasa) por la prestación por parte del Estado del Servicio Especial de Vigilancia, mediante la Dirección General de Aduanas.

A juicio de esta Procuraduría, no existe discriminación en el cobro de la tasa de algunas empresas portuarias en perjuicio de otras, porque la norma fue clara en delimitar el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Aquí hay que recordar, y así lo constata la realidad, no todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) se establecen de forma general de manera que abarque a toda una población, incluso dentro de una misma actividad gravable pueden existir variantes en cuanto al sujeto obligado a saldar el tributo respectivo. Tal es el caso ante el que nos encontramos, ya que la tasa por el servicio de vigilancia de mercadería procedente de la Zona Libre de Colón destinada a la reexportación y que utilice para ello los puertos expresamente indicados en los Decretos de Gabinete; en concreto, las empresas que efectivamente empleen esos puertos para la reexportación de mercancías, habrán de pagar el citado gravamen.

Discriminación hubiese existido si ante la utilización por varias empresas de los puertos, ante un mismo tonelaje o unidad de peso o capacidad, a ciertas empresas se les cobrase menos que a otras por el servicio de vigilancia empleando los mismos puertos descritos por la norma. No sólo habría discriminación sino desigualdad injustificable ante una misma situación de hecho, cosa que prohíbe la Constitución y explica diáfananamente la doctrina, además de que podría afectar incluso la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Para concluir la respuesta a este concepto de violación, el artículo 4 de la Ley 41 de 1996 no prohíbe o restringe el establecimiento o creación de tasas en materia aduanera como atribución del Consejo de Gabinete. Consideramos que no puede hacerlo porque sería inconstitucional a tenor de los artículos 153, numeral 11, y 195, numeral 7, de la Ley de Leyes, que permiten tanto al Legislativo como al Ejecutivo, fijar y modificar las tasas aduaneras, respectivamente. El artículo 4 de Ley contiene ciertos lineamientos. Veamos el extracto pertinente:

¿Artículo 4: El Consejo de Gabinete expedirá las disposiciones concernientes al régimen de aduanas, las cuales contendrán la obligación tributaria, las formalidades aduaneras de entrada y salida de mercancías, las operaciones aduaneras...¿

No es ocioso afirmar que la fraseología ¿obligación tributaria¿ conlleva el concepto de tasa que es uno de los tributos generalmente aceptados. La jurisprudencia ha dicho, retomando lo que ya había señalado antes y siguiendo a la doctrina más reputada, que la tasa es una obligación de Derecho Público en razón de que el sujeto activo es el Estado y que independientemente de la especificidad del tributo en su alcance fiscal, su coercibilidad y obligatoriedad debe afincarse en la legalidad de la misma.

Creemos que tales presupuestos han sido cumplidos por los Decretos de Gabinete acusados, de allí que, sugerimos al Pleno que desestime el cargo de violación directa por comisión contra el artículo 195, numeral 7 de la Constitución de la República.

2. Numeral 11, artículo 153:

¿Artículo 153: La función legislativa es ejercida por medio de la Asamblea Legislativa y consiste en expedir 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:

...

...

...

11. Dictar las normas generales o específicas a las cuales deben sujetarse el Organismo Ejecutivo, las entidades autónomas y semiautónomas, las empresas estatales y mixtas cuando, con respecto a estas últimas, el Estado tenga su control administrativo, financiero o accionario, para los siguientes efectos: negociar y contratar empréstitos; organizar el crédito público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; fijar y modificar los aranceles, tasas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.

...

...

...¿

Como parte medular del concepto en que supuestamente de acuerdo al actor ha sido conculcada esta disposición constitucional, él estima que ello ha ocurrido también de manera directa por comisión (foja 46), porque el Consejo de Gabinete debe sujetarse a las normas generales o específicas que emita el Organismo Ejecutivo en materia aduanera, y que si bien antes de la aprobación de la Ley 41 de 1996 existía una inercia legislativa sobre el tema, precisamente dicha Ley viene a suplir tal vacío. En apoyo de su tesis aporta los acertados comentarios del doctor Mario Galindo Heurtematte, quien en un artículo jurídico famoso sobre el tema de las Leyes Cuadro o Marco afirma que el Consejo de Gabinete puede dictar dos tipos de actos de diferente jerarquía, según exista o no inercia legislativa respecto de la regulación de las mismas. En un caso, -dice Galindo- si no hay tal inercia, los actos del Consejo de Gabinete se basarán en la ley-cuadro y, por lo tanto, estarán subordinados a ésta y a la Constitución. En otro, en cambio dichos actos se desarrollarán, en forma autónoma, es decir, no sujeta a ninguna ley distinta de la Constitución, los preceptos pertinentes contenidos. (foja 48).

Por su parte, el demandante agrega que los mecanismos de fiscalización y gravámenes aduaneros contenidos en la norma acusada están desvinculados en su totalidad de la realidad actual del Estado panameño y de las normas generales que debe cumplir el Consejo de Gabinete, luego de lo cual alude a la Ley 41 de 1996, específicamente a una serie de objetivos establecidos en el artículo 2 de esta Ley, para afirmar que las normas demandadas como inconstitucionales, especialmente el artículo 2 del Decreto de Gabinete # 74 de 1990 y su modificación no se han ajustado a las normas generales que mediante esa Ley estableció la Asamblea Legislativa, y aduce que estas disposiciones constituyen un obstáculo y una restricción para la inserción de nuestra economía a un nivel competitivo en el área del transporte internacional y una distorsión al régimen de libre competencia, todo esto proscrito y contrario a la Ley 41 de 1996. (Cfr. fojas 51 hasta la 54 inclusive).

Consideramos una verdad de perogrullo decir que antes de la Ley 41 de 1996, no existían en nuestro ordenamiento jurídico debido a la omisión de la Asamblea Legislativa en crear las normas generales o específicas sobre el tema aduanero que incluye el establecimiento de tasas, por lo que es ilógico pensar que los principios ahora claramente establecidos en la Ley 41 pudieron ser contemplados por el Consejo de Gabinete en el año 1990, unidad temporal de la cual data el Decreto de Gabinete # 74 demandado y su modificación.

Si en el año 1990 el Consejo de Gabinete en ejercicio de una facultad constitucional como la establecida en el numeral 7 del artículo 195, hubiese creado tasas existiendo la Ley como la ahora identificada como 41, el hecho de establecer una tasa por la prestación de un servicio no deviene en inconstitucional. Partimos de que no se han transgredido los objetivos o finalidades de la Ley vigente de facilitar el intercambio comercial; fomentar las exportaciones e importaciones sin exceso de ritualidades o formalismos; contribuir a insertar la economía nacional en el ámbito internacional, entre otros reseñados en los 9 numerales del artículo 2 de la Ley 41 de 1996.

Este Despacho considera que, aun ante la ausencia de la Ley 41 de 1996 (por razones obvias), el Consejo de Gabinete integrado por las autoridades de turno en 1990, tan solo creó una tasa por la prestación de un servicio, haciendo ejercicio de la atribución constitucional que le asiste, según el numeral 7, del artículo 195 inserto en la Norma Fundamental.

El que la estrategia económica o de política financiera del Estado panameño sea acentuadamente distinta hoy a la de ayer, no convierte el presente asunto en un tema de naturaleza constitucional, para bajo el ropaje de la argumentada inconstitucionalidad en el fondo hacer reparos a la legitimidad o procedencia de la tasa o tributo comentado. Nos parece inapropiado dicho estandarte jurídico para exhibir o esgrimir la cuestionada inconstitucionalidad de las normas demandadas, que para este Despacho, reiteramos, no existe.

Por lo anterior, invitamos con todo respeto al Pleno a que deseche el presente cargo de infracción contra el numeral 11, artículo 153, de nuestro Estatuto Político.

3. Artículos 48, 261, 19 y 274.

Por estar, según pensamos, íntimamente relacionados los conceptos que se alegan sobre infracción de estas tres disposiciones constitucionales, que a continuación transcribiremos, y porque de acuerdo al actor han sido violadas de manera directa por comisión, hemos de estudiarlas en su conjunto, haciendo la debida separación de los conceptos vertidos en el desarrollo de este dictamen jurídico.

¿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¿.

¿Artículo 261: La Ley procurará hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica¿.

¿Artículo 19: No habrá fueros o privilegios personales ni discriminación por razón de raza, nacimiento, clase social, sexo, religión o ideas políticas¿.

¿Artículo 274: Todas las entradas y salidas de los tesoros públicos deben estar incluidas y autorizadas en el respectivo Presupuesto. No se percibirán entradas por impuestos que la Ley no haya establecido ni se pagarán gastos no previstos en el Presupuesto¿.

En cuanto al artículo 48 se refiere, el demandante afirma que su violación ha ocurrido, ya que el tributo establecido en el artículo 1 del Decreto de Gabinete 74 de 1990; la efectiva prestación del servicio especial de vigilancia y su definición; y la determinación de la carga o gravamen, según el artículo 3 de citado Decreto, no se ajustan, antes bien, violan el principio de legalidad tributaria consignado en dicha disposición de rango superior (Cfr. foja 55).

Agrega que los Decretos de Gabinete impugnados no se han ceñido a los límites formales que dispone la Carta Magna para ejercer la atribución consignada en el numeral 7, artículo 195, desconociendo el principio de proporcionalidad predicable a todo tributo. Afirma que la cobranza del tributo (tasa) se hace de una forma que incluso viola lo que preceptúa el propio artículo 3 del Decreto de Gabinete # 74 de 1990, y literalmente aduce que ¿el cobro de las meritadas tasas correspondientes al ¿Servicio de Vigilancia Especial para la Zona Libre de Colón¿, se ha constreñido al cobro de una tasa por el simple hecho de despachar mercancías hacia el extranjero por las instalaciones portuarias operadas por la empresa COLON PORT TERMINALS, S.A. (CPT) en el área del Muelle de Coco Solo¿.

También se viola tal principio, ya que el servicio o contraprestación por el pago de la tasa, que es lo que caracteriza o distingue a este tipo de tributo, no se está efectuando.

Estamos en desacuerdo con el demandante en las apreciaciones que hace sobre la pretendida violación del principio de estricta legalidad que reconoce nuestro ordenamiento constitucional, con rango de garantía fundamental para precisamente defender ciertos principios y derechos de los particulares que previene exacciones o incluso confiscación de bienes, ante la imponente fuerza del poder impositivo originario que tiene el Estado, cuya principal razón, se reconoce, está en el acopio de fondos o dineros para atender los servicios públicos y necesidades sociales que importan un interés público.

Para nosotros, esto último como bien lo expresan los referidos Decretos impugnados, es lo que está en la base y motivo de la tasa disputada.

No se ha violado el principio de legalidad y tampoco la reserva de Ley que constitucionalmente viene preceptuada respecto de la materia tributaria, porque la propia Constitución establece la competencia del Organo Ejecutivo, a través de Decretos de Gabinete, para regular lo concerniente a la creación de tasas y su modificación en el rubro de aduanas.

Si la Constitución permite dicha facultad no puede siquiera pensarse que se ha violado el principio de reserva de Ley, de acuerdo al cual una materia como la atinente a tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), no puede ser sino regulada, siguiendo el mandato constitucional, a través de una Ley en sentido formal, o sea, la emanada de la Asamblea Legislativa, una vez surtido el procedimiento parlamentario previsto, sin perder de vista que constitucional y legalmente también se prevé que instituciones autónomas del Estado y el propio gobierno local puedan hacer acopio de fondos esencialmente para atender servicios públicos en concepto de tributos, de allí que, como doctrinalmente se ha señalado:

¿Cuando se habla de la exigencia de la ley formal, se debe entender acto-regla dictados por los cuerpos legislativos creados por el ordenamiento constitucional correspondiente; es decir no sólo las leyes aprobadas por el Poder Legislativo central mediante el procedimiento constitucional ordinario, sino también los actos de los demás órganos legislativos, se los denomine o no leyes.

El ejemplo más claro de esta descentralización legislativa es el de los Estados federales. Pero en la actualidad el sistema se ha extendido a los Estados unitarios a favor de las localidades, a las cuales se otorga autonomía financiera... Es obvio que en estos casos no existe ataque al principio de la legalidad, ni al de reserva de ley, cualquiera que fuere el nombre que la Constitución asigne a esos actos.¿

Sobre este concreto apunte doctrinal, aplicable a nuestro ordenamiento jurídico, sólo debemos complementar la prudente acotación del Pleno que, al citar su sentencia de enero de 1993, explica que siendo la tasa 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 las garantías constitucionales de los asociados. Por ello, para salvaguardar que tales contribuciones no infrinjan tales garantías, y para evitar que se modifiquen tasas y tarifas al libre albedrío de las entidades facultadas, lo cual pudiera no sólo ir 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.

Esto se acentúa en materia del régimen de aduanas, que como ya hemos visto, es un instrumento más que de política fiscal o financiera, de política económica, por lo que es rubro sujeto a cambio constante generalmente por parte del Organo Ejecutivo.

Aquí es necesario recordar que en nuestro sistema jurídico los Decretos de Gabinete son actos con valor de Ley, y sobre el particular la Sala Tercera del Máximo Organismo de Administración de Justicia ha dicho, en sentencia de 2 de agosto de 1994, dictada a raíz de un proceso contencioso administrativo de protección de derechos humanos, que, en efecto, ¿los Decretos de Gabinete son aquellos dictados por gobiernos de facto o por gobiernos de jure en situaciones de hecho excepcionales en las que no hay Organo Legislativo, por tanto son actos con fuerza de Ley.

Esto último lo ha reiterado la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de 24 de agosto de 1998, bajo la ponencia del Magistrado Arturo Hoyos, casualmente ante el proceso contencioso administrativo de Plena Jurisdicción que incoara la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, para que se declarara nula, por ilegal, la factura # 38876, de 19 de junio de 1995, expedida por la Dirección de Aeronáutica Civil.

Tampoco se viola el principio de estricta legalidad reconocido en el artículo 48 y al que la tasa, como tributo que es, también está sometido al mismo, y así lo tiene dicho Pleno de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 4 de diciembre de 1996, que cita otros precedentes en igual sentido, como las sentencias de 21 de septiembre de 1950, de 15 de junio de 1954, 8 de agosto de 1967, 11 de abril de 1989 y 21 de febrero de 1992.

Como colorario, este principio que se sintetiza en el aforismo ¿no hay tributo sin ley que lo establezca¿, está inspirado, como nos enseña VALDES COSTA, en el tan conocido del derecho penal ¿nullum crimen, nulla poena, sine lege¿.

En el presente asunto, establecidas las connotaciones del principio de legalidad y de reserva de Ley ninguno de los cuales ha sido soslayado al emitirse los Decretos de Gabinete acusados, solicitamos al Pleno que desconozca el cargo de infracción contra el artículo 48 de la Carta Magna.

Respecto del artículo 261 constitucional que prevé el principio de proporcionalidad, según el cual para el establecimiento de un tributo debe considerarse la capacidad

económica del sujeto pasivo de la obligación, el demandante expresa que su infracción se ha generado porque el artículo 3 del Decreto de Gabinete # 78 de 1990, crea diferentes tarifas en concepto de tasas por el servicio especial de vigilancia, cuya cobranza no toma en consideración el principio mencionado. (fojas 63 y 64).

Agrega que existe incongruencia entre el régimen tarifario impuesto y el principio de proporcionalidad, aspecto que tiene su origen en la precaria situación económica del erario público al tiempo que se crearon las normas acusadas a través de esta demanda de inconstitucionalidad. Tales medidas no se ajustan actualmente ni en el momento de su origen a los límites jurídicos y materiales en los que debe encuadrarse la potestad tributaria del Estado, y se convierten en discriminación directa para ciertos contribuyentes.

De acuerdo se desprende del argumento en torno a este concepto de infracción, la tasa por la prestación del servicio especial de vigilancia no atiende a los principios de generalidad del tributo; igualdad, por no recibir todas las empresas el mismo trato, sino las que se dedican a la reexportación de mercaderías procedente de la Zona Libre de Colón y utilicen para ello los puertos ya mencionados; tampoco se ha respetado la proporcionalidad, porque la tasa creada no atiende a la capacidad de pago del contribuyente; ni existe distribución, que es la que propende al equilibrio en la repartición de la renta.

El actor luego de hacer consideraciones de índole fáctico cita un fallo de la Corte Suprema de Justicia, de 26 de febrero de 1993, donde el Máximo Tribunal, entre otras cosas, se refiere a los límites materiales de la potestad impositiva del Estado que no debe dar pábulo a confiscación de bienes, incurrir en discriminación contra determinados contribuyentes y el respeto a la capacidad económica de los sujetos pasivos, según se deriva de los artículos 19 y 261 de la Constitución.

En su opinión, al darse la infracción del principio de proporcionalidad se produce a su vez una distorsión en perjuicio de la libre competencia de la Zona Libre de Colón frente a otras zonas libres extranjeras, cosa que merma nuestra capacidad competitiva a nivel internacional (Cfr. fojas 69 a la 71).

A nuestro juicio, el alegato del demandante se reduce a un discurso de política económica, situación que no es procedente, ya que si en el supuesto que hayan variado las circunstancias ¿precarias del erario público¿, que dieron origen a la tasa por servicio especial de vigilancia exigible a las empresas que se dediquen a la reexportación de mercaderías desde la Zona Libre de Colón y en especial utilizando los puertos que describe el artículo 1 del Decreto de Gabinete # 74 de 27 de junio de 1990, la decisión de la eliminación de dicha tasa debe ser una decisión del Consejo de Gabinete que la creó o de la Asamblea Legislativa a través de una Ley formal, por considerar, si es el caso, que han variado las circunstancias que en su momento justificaron el establecimiento del gravamen..

En cuanto al extremo del principio de proporcionalidad conculcado, que atiende a que todo tributo respete la capacidad económica del contribuyente, no se ha violentado el mismo.

La norma constitucional se refiere a que dicho principio se aplica a los impuestos que se creen genéricamente. Debemos entender que lo que el Constituyente en realidad quiso fue abarcar a todos los tributos, por lo que las tasas también están incluidas en el artículo 261 constitucional, además de las contribuciones especiales; ficción que nos parece ajustada a la equidad. En este sentido el autor LUQUI ha señalado que: ¿Por otra parte, debemos consignar que no sólo los tributos impositivos, es decir, los impuestos, hay que considerarlos, en este problema de la proporcionalidad; pues existen otros tributos, como, por ejemplo, las contribuciones especiales de mejoras y las tasas

que están afectando, junto con los impuestos, las mismas riquezas, aun cuando por hechos imponderables distintos. (Subrayado nuestro).

Sin embargo, en las páginas de este dictamen donde destacamos ciertas definiciones que de la doctrina vienen dadas sobre la tasa, uno de los elementos de su descripción precisamente consiste en que no necesariamente existe una relación directa o de equivalencia entre el servicio prestado por el Estado y la contribución en dinero o tasa que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación, particularidad que no desconoce la legitimidad de la tasa.

Esto trae al tapete que en el expediente no constan cifras contables de la capacidad económica de la empresa o empresas que pudieran verse afectadas por atentar contra el principio de proporcionalidad en su perjuicio, y estamos ciertos de que no las puede haber, porque ninguna de ellas, en principio, ha otorgado poder especial a la firma forense demandante para interponer la presente demanda, y es claro que nos encontramos ante el enjuiciamiento no de hechos sino del apego o no de sendos Decretos de Gabinete que fijan tasas en materia de aduanas, a la Constitución Política de la República, los cuales este Despacho sostiene que cumplen todos los parámetros constitucionales, tanto formales como materiales ya reseñados, para su establecimiento.

Descender al aspecto fáctico constituye, de acuerdo a nuestro humilde criterio, plantear situaciones que no tienen relevancia constitucional y antes bien son supuestos, hipótesis con un cariz especulativo.

Este Despacho patrocina el criterio de que el carácter o principio de proporcionalidad no puede ser establecido sino como consecuencia de un análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación. Por ello la creación y aplicación de la tasa en concepto del servicio de vigilancia circunscrita a unos fines y propósitos claramente demarcados en los Decretos de Gabinete impugnados, se acoge en su establecimiento a situaciones de hecho que, si han variado, pueden determinar la voluntad de la Administración o del Organismo Legislativo para suprimirla o, por el contrario, ampliar los sujetos pasivos de la obligación.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, sugerimos al Pleno que desestime el cargo de infracción directa por comisión del artículo 261 de la Carta Magna.

Respecto del artículo 19 de la Constitución, el demandante afirma que su transgresión por los artículos 1 y 2 del Decreto de Gabinete # 74 de 1990 ha sucedido porque generan condiciones discriminatorias contra COLON PORT TERMINALS, S.A. y a favor de empresas o instalaciones portuarias distintas a las ubicadas en el Muelle de Coco Solo. A continuación de lo que transcribe ambas disposiciones legales y agrega que éstas también son atentatorias del principio de igualdad de oportunidades por el costo que se agrega a las operaciones de los reexportadores de la Zona Libre de Colón que deseen utilizar los puertos ubicados en Coco Solo.

El demandante para apoyar su tesis cita la opinión que sobre el concepto de igualdad ante la Ley ha esbozado la Licenciada Virginia Arango Durling, en la compilación del jurista Jorge Fábrega sobre Estudios de Derecho Constitucional Panameño (edición 1987). Según Arango Durling, existe discriminación cuando se trata de forma desigual lo igual, igual lo desigual, violentando el principio de igualdad que existe de que se trate en forma igual lo igual y desigual lo desigual, pero manteniendo siempre un criterio de generalidad a que todas las personas que se encuentran en una misma situación en el plano respectivo, sean tratadas de la misma forma. (Ver fojas 73, 74). También se alude y transcribe un segmento del fallo de 24 de junio de 1994, mediante el cual el Pleno de la Corte Suprema de justicia declaró inconstitucional parte del artículo 1 de la Ley 9 de 1984, reguladora del ejercicio de la profesión de abogado en Panamá, y destaca el aspecto de la discriminación al crearse una situación de desventaja para el

resto de las asociaciones profesionales de abogados distintas al Colegio Nacional de Abogados, que como sabemos, antes de dicho fallo, la colegiación al mismo de todos los egresados de las facultades de Derecho de las Universidades de la República, era obligatoria. (foja 75).

Sobre este mismo cargo agrega que las empresas PANAMA PORTS COMPANY, MANZANILLO INTERNATIONAL TERMINAL, S.A. y COLON CONTAINER TERMINALS, S.A. que realizan actividades también en otros puertos en la provincia de Colón y son compañías especialistas en la actividad portuaria, poseen una superioridad o ventaja ficticia sobre COLON PORT TERMINALS, S.A., debido a la discriminación que se esgrime, y específicamente porque ¿las tasas del ¿Servicio Especial de Vigilancia de la Zona Libre de Colón¿ ...se han venido ha constituir en un elemento distorsionante en la oferta de dichos servicios, porque obviamente, el costo de la utilización de los servicios prestados por COLON PORTS TERMINALS, S.A. (CPT), incluye como un cargo fijo el pago de dichas tasas, perjudicando así, única y exclusivamente, a las empresas de la Zona Libre de Colón, que decidan utilizar dicha terminal portuaria, en franco detrimento del principio de igualdad de oportunidades y libre concurrencia que deberían favorecer a todas éstas (sic) empresas por igual, ahora que se ha otorgado en concesión administrativa la operación de todas estas terminales portuarias de contenedores¿. (foja 76).

Este Despacho entiende, de acuerdo al alegato del demandante, que si aceptamos dichos juicios entonces el Decreto # 74 de 1990 y su modificación contenida en el Decreto de Gabinete # 78 de 1990, han sobrevenido inconstitucionales o, en otras palabras, han sufrido un tránsito evolutivo hacia la inconstitucionalidad desde 1990 a la fecha, luego de las concesiones administrativas hechas por el Estado de otras áreas portuarias anteriormente manejadas por éste, y tendríamos que patrocinar la tesis de discriminación aupada en la demanda, conclusiones que no nos parecen lógicas ni ajustadas al sentido común.

Cuando en 1990 se creó a través del primero de los Decretos de Gabinete mencionados en el párrafo anterior la tasa por Servicio Especial de Vigilancia tantas veces nombrado, en manera alguna se pretendió gravar la actividad comercial de alguna empresa en particular en detrimento o desconociendo igualdad de condiciones respecto de otra, sino establecer un tributo con propósitos definidos según su norma creadora. No debemos concebir la tasa cuestionada más allá de la finalidad que está en su base y constituye su fundamento, esto es, ser un medio de arbitrio de fondos para hacer obras ¿en beneficio de los colonenses¿, como se expresa en el artículo 8 del primero de estos Decretos de Gabinete, para lo cual el Presidente de la República recibiría el Asesoramiento de la Junta Asesora también creada por dicho instrumento en el artículo 7. Es oportuna la cita del autor LUQUI para quien:

¿...la actividad financiera del Estado se limita a exigir el pago de los tributos con fines exclusivamente fiscales y para cubrir el costo de aquellas funciones tendientes a mantener el orden jurídico político. Hacen excepción a este principio los gravámenes aduaneros, que constituyen, como se recordará, un medio fiscal con finalidades económicas y que se conocen y aplican desde los tiempos de los mercantilistas.

...En el Estado actual, aun los más individualistas, admiten que la actividad financiera se aprovecha para obtener otra clase de efectos que aquellos simplemente fiscales". (Destaca esta Procuraduría).

El trasfondo de la tasa o tasas reprochadas, es de tipo social y por tanto de interés público, y no un atentado contra el derecho de propiedad, la libre empresa y concurrencia al mercado. Si debe ser revisada, otro es el mecanismo para solicitar su

desaparición o aumento del radio de acción o sujetos pasivos, mas no su enjuiciamiento constitucional.

El principio de igualdad en materia tributaria, ha experimentado una copiosa evolución que recoge la doctrina, en especial merece un énfasis especial hacer la distinción entre igualdad tributaria e igualdad ante la Ley. En el presente asunto estamos, salvo mejor criterio, ante el principio de igualdad tributaria. De acuerdo al autor LUQUI, ¿la igualdad tributaria es distinta de la igualdad ante la Ley general; tampoco es igualdad aritmética¿, y ahonda en dicho criterio explicando que la igualdad ante la Ley es una igualdad objetiva, referida a las personas por sí mismas consideradas, sin otras diferencias que aquellas que impone el orden natural de las cosas y el orden público (incapaces, condenados, fallidos, etc.), mientras que la igualdad tributaria no tiene en cuenta a la persona por la persona en sí, porque esa fue la ¿capitación¿ que era la más injusta de las igualdades, desde el punto de vista tributario; y de seguido agrega:

¿La igualdad se relaciona aquí, como se ha dicho, a la capacidad contributiva más que a las personas. Si a éstas se las toma en consideración es solo a efecto de conocer al sujeto que, siendo titular de la riqueza, será a quien la ley le atribuye la producción del hecho imponible (contribuyente)¿.

El cotejo igualdad ante la Ley, aplicable tanto a nacionales como a extranjeros, versus el principio de igualdad contributiva también trae aparejado otras consecuencias. Veamos:

- a) Que las personas, en materia tributaria, tienen relevancia en tanto y en cuanto exista una relación entre éstas y sus capacidades contributivas;
- b) Que los tributos se aplican atendiendo a esas capacidades contributivas;
- c) Que no obstante ser iguales todos los habitantes ante la ley, pueden no serlo ante las leyes tributarias;
- d) Que no repugna, en consecuencia al principio constitucional de la igualdad, la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que éstos respondan a discriminaciones fundadas en las capacidades contributivas;
- e) Que la proporcionalidad o la progresividad no obsta, antes bien completa, el principio de la igualdad tributaria.

Es clara pues la relación de género a especie que existe entre el principio de igualdad ante la Ley consignado en el artículo 19 constitucional (género) y el principio de igualdad tributaria (especie). Ambas tienen directa relación pero también especificidades que a nivel de la naturaleza jurídica y desarrollo de la institución respectiva configuran la rama o mejor dicho, la disciplina jurídica de que se trate. Pero sobre todo el cotejo sirve para apoyar nuestra opinión que no se ha transgredido el artículo 19 de la Constitución Política, por lo que sugerimos al Pleno que desestime dicho cargo.

Con respecto al artículo 274 de la Carta que se aduce infringido, reitera y resume los anteriores conceptos de violación aducidos con respecto a los artículos 195, numeral 7; 153, numeral 11; 48; 19 y 261 ya estudiados, pero en particular afirma, con apoyo en la doctrina nacional, que la autorización para liquidar sumas que excedan estimaciones presupuestarias, según lo dispuesto en el artículo 1,113 del Código Fiscal, que desarrolla el artículo 274 de la Constitución, no conlleva una autorización para

desconocer el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 48 de la Constitución, que estima violado por los artículos 1,2 y 3 del Decreto de Gabinete # 74 de 1990 demandado.

De la doctrina patria, el demandante cita la autorizada opinión del doctor Rogelio Fábrega Zarak, a la sazón Magistrado de la Corte Suprema de Justicia en funciones, quien del análisis del artículo 274 constitucional opina: a) Que no pueden ser recaudados impuestos no establecidos por Ley preexistente, por razón de reserva legal sobre esta materia, vinculado al artículo 48 de la Constitución de manera directa; b) Que los tributos deben estar incluidos y autorizados en el Presupuesto, requisito éste que opera como un ¿presupuesto¿ para su percepción o recaudación (Cfr. fojas 79 y 80).

En este asunto jurídico financiero, nuestro ordenamiento Constitucional sigue la tesis de la ¿autorización¿ de origen francés, que concibe la Ley impositiva como una Ley imperfecta, como un acto condición, cuya ¿inclusión y autorización en el Presupuesto¿, es lo que determina su eficacia.

El actor se detiene en reseñar la naturaleza temporal de la citada tasa de acuerdo al artículo 6 del Decreto de Gabinete # 74 y , además, se disponía el envío del respectivo instrumento jurídico creador de la tasa a la Comisión de Presupuesto de Asamblea Legislativa para su inclusión en el Presupuesto General del Estado como ¿ingreso extraordinario¿. Recaudación que tenía asignada un propósito definido y social, como también este Despacho ha destacado.

Hilvanado a ello, y siguiendo al autor Fábrega Zarak, el demandante señala que la actividad financiera del Estado, entendida como aquella destinada a la obtención de los recursos y su aplicación a los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas, constituye un cometido estatal impregnado, en toda su extensión, por el principio de reserva de Ley y de legalidad como se corresponde a la estructura constitucional de una Estado de Derecho. (Ver fojas 81 y 82).

Como colofón y para resumir el cargo de violación que se alega, el actor afirma que en caso de los ingresos tributarios ¿por ejemplo la tasa que es objeto de examen-consignados en el Presupuesto, ¿éstos sólo podrán hacerse efectivos en la medida en que dichos impuestos se hayan establecido por Ley (principio de reserva de ley en materia impositiva), cuyo monto en el presupuesto constituye una mera estimación, mientras que el caso de los gastos, los mismos han de estar previstos de manera expresa y específica en el rubro del gasto correspondiente en el Presupuesto General del Estado (principio de legalidad financiera). (foja 82).

Luego, se han cumplido al dictarse los Decretos de Gabinete acusados y específicamente el tributo que mediante éstos se crea, los límites materiales y formales en cuanto al ingreso se refiere, dispuestos por la Constitución, y en cuanto al gasto se ha desconocido el destino del producto de la tasa, que en vez de ser aplicado a saldar los costos por el servicio que debe prestar el Estado a cambio del pago de la tasa, se ha hecho a gastos financieros del Estado, que como tales, deben estar previstos en una Ley de Presupuesto y no ¿en leyes recaudatorias de interés netamente tributario¿ (foja 83). A lo cual añade el argumento que al Consejo de Gabinete ¿no corresponde¿ hacer la citada destinación de los ingresos de la tasa a la ¿realización de obras en beneficio de la Provincia de Colón¿ y tampoco existe norma legal alguna que lo autorice. Tras lo cual reitera su petición especial de que se declare inconstitucional el decreto de Gabinete # 74, de 27 de junio de 1990, modificado por el Decreto de Gabinete # 78, de 18 de julio del mismo año.

Este Despacho es de la opinión de que no le asiste la razón al demandante, cuando expone la forma en que supuestamente ha sido conculcado el artículo 274 de la Constitución por los Decretos de Gabinete Demandados.

Es claro el objeto de la norma constitucional, crear un balance en el Presupuesto general de Estado (ver artículos 267 y 268) y para ello se vale entre otros instrumentos y previsiones del principio de autorización tributaria, de acuerdo al cual todos los ingresos y egresos deben estar contemplados o permitidos en la Ley de Presupuesto. Sin embargo, es común en la práctica financiera estatal recurrir a mecanismos alternos que la propia Constitución prevé para cuando se requieran fuentes o recursos extraordinarios no contemplados, se pueda subsanar esa necesidad que demanda la cambiante y a veces imprevista atención de los servicios públicos y, en última instancia, los fines del Estado.

Este principio de autorización tributaria de alguna manera es complementado por el artículo 273 de la Propia carta Política, de acuerdo al cual los gastos con cargo al presupuesto no pueden hacerse si no están autorizados por la Constitución o la Ley; al igual que prohíbe la transferencia de créditos para un propósito no contemplado en el Presupuesto; previendo así actividades anómalas que generarían desequilibrio presupuestario e incluso podrían ser fuente de corrupción y desmanes ilícitos y por demás inaceptables en el manejo de las finanzas públicas.

No vemos que se haya pretermitido trámite o requisito alguno en cuanto a la reserva de Ley ni del Principio de Legalidad en materia tributaria, ambos contemplados, respectivamente, en los artículos 153, numeral 10; y 48, de la Constitución Política, y que fueron explicados con anterioridad.

A nuestro juicio, el Consejo de Gabinete ha hecho claro ejercicio dentro de los lineamientos constitucionales de la facultad expresa que le otorga el numeral 7 del Artículo 195 de la Constitución Política de la República, por lo que no se ha omitido el principio de reserva de Ley, pues es la propia Constitución la que autoriza en la norma enunciada al Consejo de Gabinete para que en ausencia de Ley marco, como en efecto no existía en 1990, dictar las norma motu proprio general o específicas, por ejemplo, en materia aduanera creando o modificando tasas, como fue lo que se hizo a través del Decreto de Gabinete 74, de 27 de junio de 1990 (artículo 1).

Por lo anterior podemos colegir que la materia concerniente a la negociación y contratación de empréstitos, organización del crédito público, reconocimiento de la deuda nacional y arreglo de su servicio, fijación y modificación de aranceles tasas y demás disposiciones del régimen aduanero, propias de las Leyes marco o cuadro, no son exclusivas del principio de reserva de Ley, según la Constitución.

En cuanto al principio de legalidad, éste tampoco ha sido desconocido, ya que fue mediante un instrumento jurídico, conocido como Decreto de Gabinete, al que la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal de Administración Justicia ha reconocido en varios pronunciamientos contestes que los mismos, en circunstancias históricas especiales, que rompen con la trayectoria normal del sistema jurídico, ya en gobiernos de facto, ya en gobiernos de *¿iure¿*, tienen fuerza o valor de Ley.

Esta consideración reiterada por más de una Sala de la Corte Suprema de Justicia y por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia con la cual estamos plenamente de acuerdo, en el fondo tiende a preservar el principio de seguridad jurídica y respeto a situaciones que independientemente del fenómeno histórico político coyuntural, produjo relaciones jurídicas consolidadas que deben preservarse para la estabilidad social. Lo que nos otorga la licencia para señalar que si bien esos Decretos no son leyes en sentido formal, sí lo son en sentido material por el indudable efecto coercitivo y vinculante equivalente a la fuerza de una Ley.

Con base a todas las razones apuntadas, sugerimos al Pleno de la Corte Suprema de Justicia que también deseche el cargo de violación contra el artículo 274 de la Constitución, y antes bien, declare que el Decreto # 74, de 27 de junio de 1990, que ha sido modificado, no es inconstitucional.

Del Honorable Magistrado Presidente del Pleno,

Licda. Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración

AMdeF/22/bdec.

Lic. Victor L. Benavides P.  
Secretario general