

27 de octubre de 2003

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Nulidad.**

**Concepto.**

El Licdo. **Alejandro Watson**, en su propio nombre y representación, para que se declare nula por ilegal, la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de 2003, dictada por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.**

**Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.**

Con nuestro habitual respeto concurrimos ante ese Honorable Tribunal, a fin de emitir concepto sobre la Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad que se enuncia en el margen superior del presente escrito.

En estos procesos actuamos en interés de la ley, en virtud de lo dispuesto en el numeral 3, del artículo 5 del Libro I de la Ley N°38 de 31 de julio de 2000, por la cual se aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración.

**I. La pretensión de la parte actora.**

La parte demandante, en ejercicio de la acción popular, pide a su Digno Tribunal que se declare nula, por ilegal, la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de 2003, dictada por la Dirección General de Ingresos, mediante la cual se adopta el uso de nuevos formatos de boleta para el pago de impuesto.

II. Las normas que se aducen como infringidas y los conceptos de infracción a las mismas, son los que a seguidas se copian:

a. El artículo 7 de la Ley N°76 de 22 de diciembre de 1976, que es del siguiente tenor literal:

**"Artículo 7:** Créase el Registro Único de Contribuyentes bajo la administración de la Dirección General de Ingresos en el cual se identificará a todos los contribuyentes del país con el propósito de establecer una mejor justicia tributaria y un control más efectivo del cumplimiento tributario de las personas naturales y jurídicas, comunidades, sociedades, asociaciones, agrupaciones o entes de cualquier especie con o sin personalidad jurídica que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan."

Los demandantes alegan la norma transcrita ha sido violada directamente por omisión, pues del texto de la disposición se desprende que el propósito del Registro Único de Contribuyentes es el de identificar a todos los contribuyentes del país que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan, y que, por ende, no está dentro del propósito del Registro Único de Contribuyentes identificar a personas jurídicas que no causan ni deben retener impuestos por la elemental razón de que no desarrollan actividad alguna en la República de Panamá.

b. El artículo 10 de la Ley N°76 de 22 de diciembre de 1976, que dice:

**"Artículo 10:** A partir del 15 de febrero de 1977, las personas naturales y jurídicas, previa iniciación de actividades comerciales, industriales, independientes o similares, deberán

inscribirse en el Departamento de Registro Único de Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos."

Se dice que la infracción se produce en concepto de violación directa por comisión, toda vez que la disposición legal obliga a inscribirse en el Registro Único de Contribuyente (RUC), a las personas jurídicas que van a iniciar una actividad comercial, industrial, independiente o similar, obviamente en la República de Panamá. En el caso de sociedades cuyos ingresos no son de fuente panameña, es obvio que las mismas no realizan actividad alguna de naturaleza comercial, industrial, independiente o similar dentro del territorio panameño y no están obligadas a inscribirse en el RUC.

Agrega, que en el caso de las sociedades anónimas cuyos ingresos no son de fuente panameña, las mismas sólo están obligadas a pagar la Tasa Única Anual contemplada en el artículo 318-A del Código Fiscal. Es una tasa no vinculada a la actividad de la sociedad, ni al hecho de que la misma sea contribuyente bajo la ley fiscal, sino que es una tasa exigida a toda sociedad panameña para mantener su vigencia al amparo de la ley panameña.

c. El artículo 5 del Decreto de Gabinete N°109 del 1970:

**"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.”

Como concepto de infracción, se expuso que el acto impugnado violó directamente por aplicación indebida el artículo 5 antes citado, toda vez que obliga a sociedades que no obtienen ingresos de fuente panameña a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC). Se agrega que, si bien el funcionario demandado tiene facultad para planificar, dirigir y coordinar el funcionamiento de la Dirección General de Ingresos, así como establecer los mecanismos de adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos conforme con los principios y reglas técnicas de Administración Tributaria, no tiene entre sus funciones obligar a personas jurídicas que no tributan ni realizan actividades comerciales a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes.

d. El artículo 694 del Código Fiscal:

**“Artículo 694:** Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.”

A juicio del demandante, la Ley 76 que estableció el Registro Único del Contribuyente, persigue identificar adecuadamente y llevar control de precisamente los contribuyentes de impuesto sobre la renta. La disposición transcrita que recoge el punto cardinal de nuestro régimen

fiscal, por ello llamado de índole territorial, resulta violada por la resolución acusada, al imponer una obligación propia de los contribuyentes a las sociedades que no lo son, por la elemental razón de que no perciben renta de fuente panameña.

Agrega que no puede mediante una resolución (ley material de inferior jerarquía) obligar a una sociedad anónima o persona jurídica que no genera renta en Panamá a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes para el solo acto de pagar su tasa única anual, pues es evidente:

1. Ese no es el fin del Registro Único de Contribuyente;
2. Se está imponiendo una obligación a las personas morales mediante una Resolución adoptada por un funcionario carente de tal facultad, toda vez dicha obligación debe provenir de ley formal;
3. Ya la Sala Tercera de la Corte se pronunció al respecto, suspendió tal acto de inscripción de las personas morales en el RUC, cuando éstas no ejercen el comercio en nuestro territorio fiscal, y al obligarlo nuevamente mediante el acto demandado la funcionaria demandada lo único que hace es una reproducción del primero, lo que está prohibido y penado por la ley.

e. El artículo 13 de la Ley N°76 de 1976:

**"Artículo 13:** Se faculta al Órgano Ejecutivo para que reglamente todo lo relacionado con lo dispuesto en la presente Ley."

La disposición transcrita reservó al Órgano Ejecutivo la facultad de reglamentar todo lo relacionado con lo depuesto

en la misma Ley. Esa reserva impide que cualquier otra autoridad se arrogue facultades reglamentarias de la materia contemplada en la Ley.

Reitera que la Sala Tercera de la Corte Suprema Justicia accedió a la solicitud de suspensión provisional formulada dentro del proceso contencioso administrativo de nulidad para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N°201-4306 de 28 de diciembre de 2001, dictada por la Dirección General de Ingresos (inscripción en el Registro Único de Contribuyentes de todas las sociedades anónimas). A su parecer, mediante el acto demandando, la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de 2003, la funcionaria demandada ha querido pasar por alto la decisión de la Corte Suprema, al ordenar la misma obligación de todos los contribuyentes (personas jurídicas) de inscribirse en el RUC, utilizando con ello un acto de igual naturaleza, jerarquía y contenido obligacional que el suspendido.

### **III. Opinión de la Procuraduría de la Administración.**

Constituye el acto impugnado la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de 2003, dictada por la Dirección General de Ingresos, mediante la cual se adopta el uso de nuevos formatos de boleta para el pago de impuesto. El artículo quinto de la Resolución comentada señala lo siguiente:

"QUINTO: A partir del día 1 de mayo del presente año la **Boleta Múltiple de Pago de Tributos** sustituirá, a todos los efectos pertinentes, el formulario denominado declaración jurada de Tasa Única.

La **Boleta Múltiple de Pago de Tributos (BMPT)**, servirá para el Pago de la Tasa

Única identificado con el código de pago trescientos quince (315), su débito se generará por primera vez con la inscripción en el Registro Único de Contribuyente (RUC) y luego, periódicamente, en forma automática, al cumplirse cada aniversario de inscripción ante el Registro Público. Al realizarse el pago debe llenarse el cuadro inferior izquierdo donde se señala la fecha de inscripción en el Registro Público."

El primero de los dos argumentos centrales en los que el demandante fundamenta su solicitud de ilegalidad, es considerar que, dado que el artículo 13 de la Ley N°76 de 1976 dispone es facultad del Órgano Ejecutivo reglamentar todo lo relacionado con lo dispuesto en dicha Ley, la Directora General de Ingresos no tenía competencia para reglar la Ley que creó el Registro Único de Contribuyentes, como en efecto lo hace mediante el acto impugnado.

Con respecto al primero de estos argumentos, debemos aclarar que el artículo 5 del Decreto de Gabinete N°109 del 1970, fue modificado por artículo 6 de la Ley N°56 de 25 de julio de 1996, quedando de la siguiente manera:

**"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 reglamentaria u orientadora de la aplicación práctica, por medio de resoluciones y absolución de consultas."** (Las negritas son nuestras).

Como vemos el mencionado artículo 6 de la Ley N°56 de 25 de julio de 1996, hizo una importante adición al artículo 5 del Decreto de Gabinete N°109 del 1970, al reconocer al Director o Directora General de Ingresos la facultad para complementar reglamentariamente las leyes impositivas.

Si bien es cierto el artículo 13 de la Ley N°76 de 1976, dispone claramente corresponde al Órgano Ejecutivo (Presidente de la República con el Ministro del ramo en los términos del artículo 179, numeral 14, de la Constitución Política) reglamentar todo lo relacionado con lo dispuesto en dicha Ley, no puede ignorarse el hecho que mediante otra ley formal, la Ley N°56 de 25 de julio de 1996, que no ha sido derogada por norma posterior, ni ha sido declarada inconstitucional por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia y que, por tanto, se encuentra vigente, se atribuye al Director o Directora General de Ingresos la facultad para reglamentar las leyes sobre temas tributarios, para su mejor aplicación.

La Dirección General de Ingresos era, aún antes de la expedición de la Ley N°61 de 26 de diciembre de 2002, que dicta medidas de reordenamiento y simplificación del sistema tributario, una entidad con autonomía funcional, y quizás la razón por la cual el legislador la dotó con facultad para emitir reglamentos en desarrollo de leyes tributarias, fue el considerar se trataba del organismo estatal especializado

encargado de ejecutar y hacer cumplir las leyes en la materia. Dicho de otra manera, los cuerpos técnicos, como es la Dirección General de Ingresos, parecen ser los más indicados para reglamentar las normas técnicas que aplican y conocen mejor que el Ejecutivo, ya que, de otra manera, el Ejecutivo asumiría la responsabilidad por la expedición de las normas reglamentarias en una materia especializada, con la cual no está familiarizado.

Precisamente, este es el fundamento de la desconcentración y la descentralización como formas de organización administrativa: la eficacia y eficiencia de la función pública a través de especialización.

Por tanto, es nuestra opinión no existe la alegada violación al artículo 13 de la Ley N°76 de 1976, pues existe una norma posterior que establece como una atribución de la Dirección General de Ingresos dictar reglamentos para complementar la legislación tributaria.

Ahora bien, el segundo supuesto en el que se basa la demanda de ilegalidad contra la Resolución N°201-4306 de 28 de diciembre de 2001, es que en el caso de las sociedades anónimas cuyos ingresos no son de fuente panameña, las mismas sólo están obligadas a pagar la Tasa Única Anual contemplada en el artículo 318-A del Código Fiscal, y por tanto, no puede obligárseles a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), pues el mismo es para las personas naturales o jurídicas que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan.

Este argumento parte de una premisa dudosa, y, este despacho disiente de la opinión planteada por el demandante.

Según lo señalaba el artículo 318-A del Código Fiscal, las sociedades anónimas, sean nacionales o extranjeras, inscritas en el Registro Único, pagarán una tasa única anual de B/.150.00 para mantener la plena vigencia de la sociedad. Para todos los efectos legales se entenderá por plena vigencia de la sociedad, su inscripción en el Registro Público.

Por su parte, el artículo 7 de la Ley N°76 de 22 de diciembre de 1976, crea el Registro Único de Contribuyentes, bajo la administración de la Dirección General de Ingresos, en el cual se identificará **a todos los contribuyentes** del país con el propósito de establecer una mejor justicia tributaria y un control más efectivo del cumplimiento tributario de las personas naturales y jurídicas, comunidades, sociedades, asociaciones, agrupaciones o entes de cualquier especie con o sin personalidad jurídica que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan.

Las tasas son definidas como 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. pp. 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. p. 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".

La tasa única que pagan las sociedades anónimas, nacionales o extranjeras, inscritas en el Registro Público para mantener su vigencia, **es un tributo, una contribución**, en el sentido más laxo de la palabra, y la obligación legal a cargo de las personas jurídicas de cancelar dicha suma a favor del fisco nacional, las hace contribuyentes.

Es cierto que la parte final del artículo 7 de la Ley N°76 de 1976, señala deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes las personas jurídicas que causen o deban retener **impuestos** en razón de las actividades que desarrollan, y que las sociedades cuyos ingresos no son de fuente panameña no están sujetas al pago de impuestos (strictu sensu) de acuerdo al principio de territorialidad que rige nuestro sistema tributario; no obstante, a nuestro leal saber y entender, cuando la norma comentada hace referencia al término "impuesto", lo hace en el sentido más amplio y general (lato sensu), como equivalente a tributo o contribución. Así se desprende del contenido integral de la norma.

Este uso amplio de la palabra "impuesto" como sinónimo de "tributo", se explica en cuanto el impuesto es el tributo por antonomasia. En ese sentido, el connotado tratadista Héctor Villegas señala que la definición del impuesto como una especie de tributo presenta dificultades, ya que éste responde casi estrictamente a los elementos comunes del tributo como género. (Véase Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5 ed. Buenos Aires, Edit. Depalma. 1992, p. 71).

Por último, en cuanto a la alegada reproducción de la Resolución N°201-4306 de 28 de diciembre de 2001, dictada por la Dirección General de Ingresos (inscripción en el Registro Único de Contribuyentes de todas las sociedades anónimas), por el acto impugnado, este Despacho debe coincidir con la parte actora en que la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de

2003, es un acto de igual naturaleza, jerarquía y contenido obligacional que el previamente suspendido por la Honorable Sala.

Lo actuado por la Dirección General de Ingresos es contrario a lo dispuesto por la Honorable Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo en resolución de 17 de marzo de 2003, mediante la cual Vuestro Tribunal decidió suspender los efectos de la Resolución N°201-4306 de 28 de diciembre de 2001, al considerar que el acto impugnado parece contradecir de forma manifiesta el artículo 13 de la Ley N°76 de 22 de diciembre de 1976: "...toda vez que el Órgano Ejecutivo es el único que por mandato expreso de la Ley puede reglamentar todo lo relacionado con el registro único de contribuyentes y no la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas".

En el presente caso, la Sala Tercera confirma su posición al suspender la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de 2003, bajo los mismos criterios que fundamentaron la suspensión de la Resolución N°201-4306 de 28 de diciembre de 2001, cuando señala, en resolución de 7 de julio de 2003, lo siguiente: "...la citada norma al estar contenida en una resolución emitida por una autoridad administrativa, contradice lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, que faculta, de manera exclusiva, al Órgano Ejecutivo a reglamentar todo lo relacionado con el Registro Único de Contribuyentes". Confróntese foja 36 del expediente judicial.

Por todo lo anterior, estimamos debe declararse que NO ES ILEGAL la Resolución N°201-918 de 28 de marzo de 2003, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

**Del Magistrado Presidente,**

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

AMdeF/17/mcs

Licdo. Víctor L. Benavides P.  
Secretario General