

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 877

Panamá, 22 de agosto de 2016

**Proceso de Inconstitucionalidad.**

**Concepto de la Procuraduría  
de la Administración.**

El Licenciado José O. César Sánchez, actuando en su propio nombre y representación, demanda la inconstitucionalidad de una frase del **artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, que establece las normas concernientes al Régimen Municipal.**

**Honorable Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia. Pleno.**

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 206 de la Constitución Política de la República, en concordancia con el artículo 2563 del Código Judicial, con el propósito de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración con respecto a la acción de inconstitucionalidad descrita en el margen superior.

**I. Frase acusada de inconstitucional.**

A través de la acción que ocupa nuestra atención, el recurrente solicita que se declare inconstitucional la frase: *“...El que omitiere cumplir con la obligación que le impone este artículo, pagará el impuesto por todo el tiempo de la omisión. Salvo causa de fuerza mayor”*, inserta en el artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, *“Sobre el Régimen Municipal”*, publicado en la Gaceta Oficial 17458 de 24 de octubre de 1973; norma cuyo texto íntegro es del tenor siguiente:

**“Artículo 86.** Es obligación de todo contribuyente que cese en sus operaciones notificarlos por escrito al Tesorero Municipal, por lo menos quince (15) días antes de ser retirado de la actividad. **El que omitiere cumplir con la obligación que le impone este artículo, pagará el impuesto por todo el tiempo de la omisión, salvo causa de fuerza mayor.**” (Cfr. página 14 de la Gaceta Oficial 17458 de 24 de octubre de 1973 y foja 1 del expediente judicial) (Lo destacado es la frase acusada de inconstitucional).

## **II. Disposiciones constitucionales que se aducen infringidas.**

El demandante aduce que la frase acusada infringe los artículos 19 y 264 de la Constitución Política de la República, los cuales dicen así:

“**Artículo 19.** No habrá fueros o privilegios ni discriminación por razón de raza, nacimiento, discapacidad, clase social, sexo, religión o ideas políticas.”

“**Artículo 264.** 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.”

## **III. Cargos de inconstitucionalidad y concepto de la Procuraduría de la Administración.**

Previo al concepto que esta Procuraduría emitirá en relación con los anteriores cargos de inconstitucionalidad, consideramos necesario hacer algunas acotaciones sobre el contexto del cual emerge la frase acusada, de manera tal que ello nos permita comprender mejor el verdadero sentido y alcance de la misma.

- **Sobre el Régimen Municipal.**

El Régimen Municipal panameño está consagrado por el conjunto de normas establecidas en la Constitución Política en su Título VIII “Régimen Municipal y Provincial”, y en la Ley 106 de 8 de octubre de 1973.

En este sentido, tenemos que el funcionamiento de todos los municipios de la República de Panamá se enmarca dentro de lo previsto en la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, conocida como la Ley Orgánica del Régimen Municipal Panameño y cada municipio promulga, de cuando en cuando, los llamados Acuerdos Municipales para establecer las particularidades de cada uno, tales como las tasas e impuestos conforme a la actividad de sus contribuyentes. Así vemos que un negocio en particular situado en el Municipio de Los Santos no necesariamente tributa sobre las mismas tarifas que un negocio con iguales características domiciliado en la Ciudad de Panamá o dentro del Municipio de San Miguelito.

En otras palabras, es el marco regulatorio mediante el cual se establecen los impuesto, tasas, sanciones y obligaciones que tienen los contribuyentes (natural o jurídico) que realicen una actividad económica, en la República de Panamá.

Ahora bien el desarrollo de las disposiciones constitucionales en materia de impuesto municipal recae sobre la Ley 106 de 1973, reformada por la Ley 52 de 1984 y la Ley 38 del 2000, y de forma indirecta en el Código Fiscal. Cabe señalar que cada Municipio tiene su propio Acuerdo o Régimen Impositivo que desarrolla el mandato Constitucional y legal del cobro de Impuestos Municipales.

Sin duda, la ya citada Ley 106 de 1973, en conjunto con el respectivo régimen impositivo de cada municipio, es la norma de procedimiento de aplicación preferente por la materia especial de que trata, salvo que un trámite especial en asuntos tributarios municipal adolezca de vacíos o lagunas en ciertas figuras o actos procesales que el Código Fiscal común sí contemple, entonces éste podría aplicarse.

En este orden de ideas, observamos que dentro del *principio de estricta legalidad*, se indica que las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al Derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas; y, de acuerdo con los fines para los que les fueron instituidas, se encuentra el *principio de exclusividad*, el cual indica que una vez regulado un procedimiento administrativo, queda eliminado todo el ámbito de discrecionalidad de la Administración respecto de poder escoger o aplicar un procedimiento diferente.

Éste es uno de los principios claves derivados de la garantía de los particulares frente a la Administración; ya que excluye la posibilidad del funcionario para aplicar discrecionalmente cualquier otro procedimiento. Por tanto, como garantía de los particulares, en materia de procedimiento administrativo, el principio de exclusividad conduce, en relación con la Administración, al *principio de obligatoriedad*; es decir, que regulado legalmente un procedimiento, el mismo es de obligatoria aplicación.

Detallado lo anterior, manifestamos que toda persona que establezca cualquier negocio, empresa o actividad gravable en los distritos de la República de Panamá, está obligada a comunicarla al Tesorero Municipal respectivo; para que éste proceda con su clasificación e inscripción en el Registro Municipal. Una vez realizada la inscripción, se procede con la calificación o aforamiento a la actividad y la determinación del impuesto a pagar.

En este sentido, el impuesto a pagar es establecido dependiendo de la actividad económica que se realice y del ingreso anual bruto que genere la actividad, ubicando su monto en una tabla pre-establecida.

Igualmente, existe por ley la obligación de todo contribuyente que cese sus operaciones notificarlo al Tesorero Municipal antes de retirar alguna actividad comercial o el cierre total del negocio, y el incumplimiento a esa normativa deberá asumir los impuestos generados por todo el tiempo de esa omisión, salvo causa de fuerza mayor.

En este contexto, debe puntualizarse que el hecho de fuerza mayor debe imposibilitar o impedir poner en conocimiento del cierre de operaciones durante el período que se incumpla; ya que pasado el acontecimiento o causal configurante de dicha situación, esta causal no puede ser invocada como eximente de responsabilidad.

- **Análisis Constitucional.**

Visto lo anterior y entrando al fondo de la situación bajo examen, este Despacho observa que la norma legal acusada de inconstitucionalidad forma parte del Capítulo V “Procedimiento para el cobro de impuestos o contribuciones municipales”, y en ese sentido el actor señala que la frase “*...El que omitiere cumplir con la obligación que le impone este artículo, pagará el impuesto por todo el tiempo de la omisión. Salvo causa de fuerza mayor*” inserta en el artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, que regula el Régimen Municipal, vulnera el artículo 19 del Estatuto Fundamental; ya que, a su juicio, se obvió el principio de igualdad, toda vez que al imponer un impuesto a los contribuyentes después de haber suspendido su actividad comercial, los coloca en un trato desigual en



comparación con aquellos contribuyentes que se encuentran gravados y continúan ejerciendo el comercio y pueden hacer frente al pago correspondiente de los impuestos municipales (Cfr. fojas 2-4 del expediente judicial).

En cuanto a la alegada infracción del artículo del artículo 19 de nuestra Constitución Política, debemos tomar en consideración que este artículo dispone prohibir de manera categórica la constitución de fueros y privilegios por razones de raza, nacimiento, discapacidad, condición social, sexo, religión o ideas políticas.

En relación con el alcance y sentido de dicha garantía fundamental, debe tenerse en cuenta que, lo que prohíbe la Constitución es la creación de fueros y privilegios entre personas que se encuentren en igualdad de condiciones; es decir, el trato desigual entre pares, por lo que no puede la Ley regular en forma diversa, sin justificación adecuada, situaciones semejantes e iguales, porque estaría estableciendo injustificadas condiciones de ventajas o desventajas para los sujetos ubicados en la misma condición.

Al respecto nos permitimos citar un extracto del análisis de los artículos 19 y 20 de la Constitución Política de Panamá, citado en las Sentencias de Constitucionalidad de 18 de febrero de 2004 y 23 de mayo de 2006, que establecen lo siguiente:

"...el alcance que la jurisprudencia patria le ha atribuido a los artículos 19 y 20 de nuestra Carta Magna.

.....

Los preceptos constitucionales en comento están dirigidos a la prohibición de fueros y privilegios personas y distingos por razón de condiciones en ellos señaladas, es decir, la creación de situaciones injustas de favor o exención en beneficio de determinadas personas, o de limitaciones o restricciones injustas o injuriosas que extrañen un trato desfavorable o favorable para quienes en principio se encuentren en la misma situación que otras por razón de nacimiento, condición social, raza, etc.

En síntesis, el principio de igualdad que se desprende de la estructura y carácter mismo de la Constitución Nacional consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a uno de lo que se concede a otros en iguales circunstancias..."(Gaceta Oficial, N°22,999, viernes 22 de marzo de 1996, pág 30).

Igualmente el Doctor César Quintero, en relación al artículo 21 de la Constitución, hoy artículo 19 indicó:

‘Todo lo expuesto indica que la Constitución no prohíbe que haya o se establezcan distinciones entre los habitantes del Estado. Lo que prohíbe, pues, es que haya distingos. Y esto nos lleva, por fin, a precisar este término. El distingo entraña una limitación o restricción injusta; un trato desfavorable para determinadas personas que, en principio, se hallan en la misma situación que otras que, sin embargo, reciben un trato favorable. El concepto de distingo se identifica, así, como el de discriminación, el cual, no obstante ser un neologismo quizá exprese mejor la idea que hemos tratado de explicar.

Pues, el término discriminación, muy usado en otros idiomas, significa distinción injusta e injuriosa.

Esto es, pues, lo que el artículo que examinamos prohíbe, o sea que las normas legales establezcan, o las autoridades públicas practiquen, un tratamiento desfavorable contra cualquier persona por la sola razón de su raza, nacimiento, clase social, sexo, religión o ideas políticas.’

Toda esta larga exposición nos lleva a concluir que el principio de la igualdad ante la Ley consiste, como ha dicho más de una vez la Corte Suprema de la Argentina, en que no se establezca excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias.” (C.S.J. Pleno, fallo de 27 de junio de 1996).

De todo lo anterior, se puede concluir que las normas deben ser de aplicación general, sin que existan vestigios de discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, debido a que los seres humanos son iguales en dignidad y derechos; motivo por el cual, nuestra Constitución Política al igual que los Tratados y Convenios Internacionales, exige que no se otorguen privilegios o se niegue el acceso a un beneficio o se restrinja el ejercicio de un derecho a una persona o grupo de personas de manera arbitraria e injustificada.

En cuanto a la frase “... *El que omitiere cumplir con la obligación que le impone este artículo pagará el impuesto por todo el tiempo de la omisión, salvo causa de fuerza mayor*”, este Despacho considera que no crea un trato desigual en cuanto al resto de los contribuyentes que no cumplieron con dicha reglamentación; pues estos contribuyentes tendrán que hacer frente a un pago que, por su omisión se les generó en su contra.

Situación contraria a la que alude el recurrente; ya que, no puede hacer comparación de una desigualdad frente a aquellos contribuyentes que se les está generando un impuesto o tributo por una o varias actividades que aún se encuentran ejerciendo.

En otras palabras, no es lo mismo el tener que pagar por un impuesto que se ha generado por la irresponsabilidad de no notificar en tiempo oportuno el cierre de un negocio o de alguna actividad, versus el tributo que se esté generando a una empresa que si está funcionando comercialmente.

En otro orden de ideas, el activista constitucional también indica que la expresión en mención es violatoria del artículo 264 del mismo cuerpo normativo, pues aduce que el principio de capacidad contributiva que se consagra en este apartado, limita el ejercicio de la potestad tributaria que posee el Estado para crear tributos o modificarlos, y que si bien es cierto la Asamblea Nacional posee entre sus atribuciones el establecimiento de tributos, no puede pasar por alto la condición del sujeto pasivo (administrado) frente a dicho gravamen (Cfr. fojas 4-8 del expediente judicial).

Finalmente afirma, que si bien es cierto se debe contribuir con el sostenimiento del gasto público; sin embargo, el Estado debe gravar de acuerdo al grado de riqueza y no imponer una carga fiscal donde no hay ingresos y/o renta percibida por el contribuyente (Cfr. foja 9 del expediente judicial).

En el marco de lo antes manifestado, es preciso indicar que el accionante considera como transgredido el artículo 264 de la Constitución Política de la República, relativo al principio de la capacidad contributiva, el cual establece que la ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto que se grave al contribuyente sea en proporción directa a su capacidad económica. Sin embargo, este Despacho es de la opinión que **tal precepto constitucional no resulta aplicable al negocio jurídico bajo examen, porque no estamos frente a la imposición de un impuesto de carácter nacional en el cual se pudiera alegar una supuesta violación a la capacidad de toda persona para el pago de un tributo,**

**producto de la creación o modificación de algún gravamen por parte de una autoridad, de la norma legal acusada** máxime cuando los argumentos utilizados por el demandante al sustentar dicho cargo de infracción no guardan relación con el contenido de la citada disposición constitucional (Cfr. fojas 4-9 del expediente judicial).

A juicio de este Despacho, tenemos que todo impuesto gravado a un negocio se determina de acuerdo a la actividad que se desarrolla, el ingreso bruto que se genere, y conforme a los rangos de ingresos detallados en la tabla pre-establecida en cada acuerdo municipal es que se impone el tributo que se generara. Cabe mencionar, que todo municipio establece el impuesto a cobrar de acuerdo a la información que es proporcionada por todo contribuyente que ejerza algún acto de comercio; sin embargo y como hemos manifestado es obligación de toda persona inscrita en determinado municipio, su deber de cumplir con los estamentos que regulan la materia.

En este mismo sentido, tenemos que por mandato Constitucional es función del Concejo Municipal, sin perjuicio de otras que la ley señale, expedir, modificar, reformar y derogar acuerdos y resoluciones municipales en lo referente a la aprobación o eliminación de impuestos, contribuciones, derechos y tasas conforme a la ley.

A nuestro entender, la expresión "...conforme la Ley..." que contiene el numeral 5 del artículo 266 de nuestra Carta Magna, constituye una cláusula de reserva legal, que se define como el conjunto de materias que, de manera exclusiva, la Constitución Política de la República entrega al ámbito de las potestades del Órgano Legislativo para que éste, a su vez, las desarrolle a través de leyes formales.

El concepto de cláusula de reserva legal ha sido desarrollado por la doctrina constitucional panameña que ha sido recogida por el Pleno de esa máxima corporación de Justicia en Sentencia de 13 de octubre de 1997, en los siguientes términos:

**"...En otras palabras, se trata de normas sujetas a la llamada 'cláusula de reserva legal' lo cual, a decir del doctor QUINTERO, significa 'que la materia de que tales artículos tratan sólo puede ser regulada por medio de ley' (QUINTERO, César. Derecho**



Constitucional. Tomo I. Imprenta Antonio Lehmann. San José. 1967. pág. 618)." (Lo destacado es nuestro).

En la situación que se analiza, se observa que en el artículo 242 (numeral 5) de la Carta Fundamental permite que la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, establezca la competencia exclusiva al Concejo Municipal de aprobar o eliminar impuestos, contribuciones, derechos y tasas por medio de acuerdo los cuales tendrán injerencia en el respectivo distrito.

En el marco de los hechos cuya relación hemos expuesto, solicitamos a los Miembros de esta Alta Corporación de Justicia se sirva declarar que **NO ES INCONSTITUCIONAL** la frase del artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, ya que no infringe los artículos 19 y 264 ni algún otro de la Constitución Política de la República.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

  
Rigoberto González Montenegro  
**Procurador de la Administración**

  
Mónica I. Castillo Arjona  
**Secretaria General**

Expediente 416-16-I