

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 1141

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 18 de octubre de 2010

**Proceso contencioso
administrativo de
nulidad.**

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

El licenciado José Irak Nelson González, actuando en su propio nombre y representación, solicita que se declare nulo, por ilegal, **el segundo párrafo del artículo 146 del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 "Por el cual se reglamentan las disposiciones del impuesto sobre la renta contenidas en el Código Fiscal y se deroga el decreto 60 de 28 de junio de 1965"**, publicado en la gaceta oficial 22,412 de 12 de noviembre de 1993.

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

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

I. Acto acusado de ilegal.

El licenciado José Irak Nelson González, actuando en su propio nombre y representación, demanda la nulidad del segundo párrafo del artículo 146 del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, "Por el cual se reglamentan las disposiciones del impuesto sobre la renta contenidas en el Código Fiscal y se deroga el decreto 60 de 28 de junio de

1965", publicado en la gaceta oficial 22,412 de 12 de noviembre de 1993, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 146. Responsabilidades de los agentes de retención.

El agente de retención que, estando obligado a ello, no haga la retención de las sumas correspondientes al impuesto sobre la renta de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias, será solidariamente responsable con el contribuyente respectivo del pago del impuesto relativo a las cantidades sobre las cuales se debió practicar la retención.

Si el agente de retención no practicara la misma o no remite al Tesoro Nacional, dentro del plazo establecido, las sumas retenidas, no podrá deducir como gastos los pagos sujetos a la obligación de retener, salvo que el pago de las retenciones al Tesoro Nacional se haga dentro del mismo año fiscal en que las sumas pertinentes se deducen como gastos.

Si el agente de retención practicó las retenciones pero no remitió las sumas retenidas al Tesoro Nacional, el contribuyente quedará eximido de su responsabilidad por el impuesto que pudiera corresponderle sobre los importes sujetos a la retención practicada, salvo que haya estado en conocimiento de la omisión del agente de retención y no la haya denunciado a la Dirección General de Ingresos. (el subrayado es nuestro).

II. Norma que se aduce infringida, el concepto de la supuesta infracción y concepto de la Procuraduría de la Administración.

El recurrente manifiesta que el segundo párrafo del artículo 146 del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, infringe el artículo 1072-A del Código Fiscal que dispone, entre otros aspectos, que los impuestos retenidos

por el agente de retención y no pagados al Fisco dentro del plazo legal, causarán un recargo del 10%, sin perjuicio de los intereses y sanciones que procedan. (Cfr. fs. 5 y 6 del expediente judicial).

En tal sentido, considera que conforme al principio de legalidad tributaria, el Órgano Ejecutivo no puede mediante una disposición reglamentaria de inferior jerarquía que la Ley, introducir nuevas sanciones a las ya previstas en el artículo 1072-A del Código Fiscal. (Cfr. fs. 5 y 6 del expediente judicial).

Frente a lo señalado por el accionante, conviene tener presente que el legislador estableció concretamente en el Capítulo V denominado "Pago, Retención y Prescripción del Impuesto", Título I "Del Impuesto Sobre la Renta, del Libro Cuarto del Código Fiscal, específicamente en el artículo 735, cuales son las responsabilidades de los denominados agentes de retención o percepción del impuesto sobre la renta, para los efectos de determinar los supuestos que pudieran generar responsabilidad tributaria en su contra.

En estos términos, el primer párrafo del citado artículo 735 es claro al establecer que la persona natural o jurídica que, estando obligada a ello, no haga la retención de las sumas correspondientes al mencionado tributo responderá solidariamente con el contribuyente respectivo del pago del impuesto de que se trata.

En este mismo sentido, debemos advertir que según el párrafo segundo de la citada disposición, si el agente no procede a efectuar la retención o, habiéndola efectuado, no

remite al Fisco, en la fecha correspondiente de pago, las cantidades retenidas en ese concepto, no podrán considerar deducibles los desembolsos que generaron la obligación de retener, salvo que éstos se hagan dentro del mismo período fiscal.

También cabe señalar, que si nos atenemos al contenido normativo del ya citado artículo 735 del Código Fiscal y del artículo 146 del decreto ejecutivo 170 de 1993, se puede deducir que éste último no introdujo ninguna variación a lo ya previsto sobre la materia por la excerpta codificada.

Hechas estas precisiones, debemos referirnos al artículo 1072-A del Código Fiscal, invocado por el recurrente como norma violada, el cual contempla la aplicación de un recargo del 10% a los impuestos retenidos y no pagados al Fisco dentro del plazo legal, sin perjuicio de los intereses y sanciones que procedan.

A primera vista, resulta incuestionable que el recargo fiscal que impone este artículo constituye una sanción pecuniaria para la persona natural o jurídica que no cumplió con su obligación de pagar al Fisco el tributo retenido, dentro del plazo establecido en la Ley; circunstancia que da lugar a una actuación por parte de la Autoridad Tributaria, la cual se enmarca dentro de las atribuciones propias de la Dirección General de Ingresos, que tendrá a su cargo el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y la fiscalización de tributos; la aplicación de sanciones; la resolución de recursos y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes

fiscales; así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno, de conformidad con el artículo 1 del decreto de gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por el artículo 46 de la ley 6 de 2 de febrero de 2005.

Por otra parte, la conducta prevista en el segundo párrafo del artículo 146 del decreto ejecutivo 170 de 1993, dictada en desarrollo del artículo 735 del Código Fiscal, no constituye la imposición de una sanción causada por la omisión del agente retenedor, sino la consecuencia o efecto directo del anotado incumplimiento, el cual incide en el reconocimiento y la deducibilidad de los costos y gastos para la determinación de la renta gravable y del impuesto causado o a pagar, a los que hace referencia el artículo 697 del Código Fiscal, modificado por la ley 8 de 15 de marzo de 2010.

Como se observa, la reglamentación que guarda relación con las responsabilidades de los agentes de retención o percepción, se desarrolló en estricto apego al principio de reserva legal en materia tributaria, habida cuenta que a través de la misma no se regularon aspectos que le competen privativamente a la ley formal.

Es importante señalar para los efectos del presente concepto, que el decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993 constituye un reglamento de ejecución, que tiene su fundamento legal en el numeral 14 del artículo 184 de la

Constitución Política, que dispone que el Presidente de la República, con la participación del Ministro del Ramo, tiene la atribución de "reglamentar las Leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, sin apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu".

Sobre el tema de la potestad reglamentaria que ostenta el Órgano Ejecutivo se pronunció ese Tribunal en auto de 14 de mayo de 2007, que en su parte medular indica lo siguiente:

"...
Refiriéndose a los reglamentos de ejecución, esta Superioridad, en sentencia de 15 de junio de 2001, sostuvo lo que a continuación se detalla:

'...
Los reglamentos de ejecución de las leyes a los que se refiere expresamente en el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución, son aquellos dictados por el Presidente de la República y el Ministro respectivo para asegurar o facilitar el cumplimiento o aplicación de las leyes. Esta es la hipótesis tradicional y se trata de una actividad de Administración Pública subordinada de la ley y con límites propios: no pueden alterar el texto ni el espíritu de la ley que reglamentan. (Registro Judicial. Pág. 166)

Como queda expuesto, el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministro del Ramo, posee las facultades para reglamentar las leyes con el propósito de asegurar o facilitar su cumplimiento, aplicación o puesta en práctica.'

Importa destacar, no obstante, que dicha potestad reglamentaria es limitada, es decir, se enmarca dentro del principio de legalidad y constitucional de reserva de ley. Por

tal razón, estos reglamentos quedan subordinados a lo establecido en la condición objetiva o ley, pues sólo constituyen un instrumento para su aplicación, y en ningún momento pueden rebasar su texto ni espíritu. Este tema, también ha sido objeto de pronunciamiento por la Sala, cuando en sentencia de 29 de octubre de 1991, se expresó lo siguiente:

'...de acuerdo con el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución Nacional, el Presidente de la República y el Ministro respectivo pueden reglamentar las leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento. Debe existir, pues una necesidad de reglamentación para facilitar la ejecución de la Ley.

Los límites de la potestad reglamentaria pueden ser de carácter formal o de índole material. Los primeros atañen a la competencia para dictar el reglamento, al respecto por las normas de superior jerarquía, sobre todo a la Constitución y a las leyes, según se prevé en el artículo 15 del Código Civil, y al respecto por el procedimiento legal para la elaboración y promulgación de los reglamentos.

Los límites materiales hacen relación con la limitación de la potestad discrecional de reglamentar las leyes, que debe ejercerse en interés público y no con abuso o desviación de poder; a la materia que puede ser objeto de reglamento, entiéndase que el mismo está ordenado inicialmente al propio campo de funciones que la Administración tiene atribuidas en el concierto público (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, op. Cit., Pág. 216) y también se refiere a la irretroactividad de los reglamentos, en virtud del principio previsto en el artículo 43 de la Constitución que, si bien se refiere a las leyes, a fortiori

es aplicable a los reglamentos,
que están subordinados a las
leyes.' (Registro Judicial. Pág.
148).

..."

En atención a las anteriores consideraciones, este Despacho es del criterio que en el presente proceso no se ha producido la violación de la norma legal invocada por el recurrente, por lo que solicita al Tribunal que declare que NO ES ILEGAL el segundo párrafo del artículo 146 del decreto ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 725-10