

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 368

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 30 de mayo de 2006

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad**

**Concepto de la
Procuraduría de
la Administración**

Interpuesto por el licenciado **Jorge Omar Brennan C.**, a título personal, para que se declare nula, por ilegal, la frase **"Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración de rentas para pagar la diferencia"** en la parte final de los parágrafos de los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 del **Ministerio de Economía y Finanzas.**

Honorable 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 2000, con la finalidad de emitir el concepto de la Procuraduría de la Administración en la demanda Contencioso Administrativa de Nulidad enunciada en la marginal superior.

I. Las disposiciones legales que se aducen infringidas y el concepto de la supuesta violación:

El demandante solicita que se declare nula, por ilegal, la frase **"Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas a efectos de pagar la**

diferencia", contenida en los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 por considerar que viola las siguientes disposiciones legales:

1. El artículo 732 del Código Fiscal que establece la obligación de las entidades públicas de retener y deducir mensualmente de los sueldos, dietas, gastos de representación, y demás remuneraciones que reciban sus servidores y las personas contratadas por servicios profesionales, las sumas que éstos deban al Tesoro Nacional en concepto de Impuesto sobre la Renta. Dicha norma señala además, que en el caso de los gastos de representación la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto.

Alega el recurrente que la infracción se produce directamente, por comisión, toda vez que la frase impugnada viola el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, toda vez que la norma reglamentaria pretende gravar con un porcentaje adicional la diferencia de los gastos de representación percibidos cuando, según la Ley, sólo el 10% del total devengado en ese concepto será gravado con el Impuesto sobre la Renta, lo cual se considerará como pago definitivo.

2. El artículo 734 del Código Fiscal que se refiere a la obligación de los entes pagadores del sector privado de retener y deducir el Impuesto sobre la Renta de los salarios, gastos de representación y demás remuneraciones que reciban sus empleados. Esta norma también dispone que en el caso de

gastos de representación la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto.

De acuerdo con el demandante, la infracción se produce de forma directa, por comisión, toda vez que la frase acusada de ilegal obliga al contribuyente cuyos gastos de representación ya han sido gravados con el diez por ciento (10%) exigido por Ley, a presentar una declaración jurada de rentas a fin de pagar la diferencia que no haya sido cubierta con la retención realizada, lo cual rebasa la facultad reglamentaria del Órgano Ejecutivo.

3. El artículo 80 de la Ley 6 de 2005 que establece la obligación de presentar una declaración jurada al contribuyente que recibe, además del sueldo o salario, otros ingresos de los que se señalan en el artículo 696 del Código Fiscal. La referida norma exime de presentar declaración estimada a aquellos contribuyentes que sólo devenguen salario o sueldo y gastos de representación de un solo empleador.

Sustenta el demandante que dicha norma ha sido infringida por indebida interpretación, toda vez que si bien es cierto que el citado artículo 80 establece la obligación del contribuyente en el sentido de presentar declaración jurada siempre que reciba sueldo o salario más algún otro concepto definido en el literal a) del artículo 696 del Código Fiscal, esa obligación no es más que reportar al Fisco las rentas gravables y el concepto en que lo han sido para determinar el impuesto a pagar.

En ese sentido sostiene, que la Ley dispone que en el caso de los gastos de representación la base gravable del

impuesto es diez por ciento (10%) únicamente, por lo que el contribuyente debe incluir para el cálculo de su impuesto la totalidad de los salarios recibidos y el diez por ciento (10%) de los gastos de representación devengados.

El demandante por otro lado señala que la frase impugnada establece una forma de cobro del impuesto, mediante declaración jurada, que la Ley no instituye, pues ésta sólo dispone que el pago del impuesto se realice a través de la retención del diez por ciento (10%) de la totalidad de lo devengado en concepto de gastos de representación.

4. El artículo 9 del Código Civil que señala los parámetros para la interpretación y aplicación de la ley.

Estima el demandante que la frase impugnada le ha atribuido a los artículos 732 y 734 del Código Fiscal un alcance no previsto, pues los mismos deben ser entendidos en su sentido justo y material.

II. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Una vez realizado el análisis de las disposiciones legales que se presumen ilegales y aquellas que se aducen infringidas, este Despacho considera necesario para la mejor ilustración de la Sala, precisar algunos conceptos básicos establecidos en la Ley Fiscal antes de abordar los cargos de ilegalidad planteados.

En ese sentido, iniciamos señalando que el artículo 700 del Código Fiscal, recientemente modificado por el artículo 17 de la Ley 6 de 2005, regula el **Impuesto sobre la Renta** que deben pagar las **personas naturales contribuyentes**. Dicha norma establece una tabla para el cálculo de este impuesto,

el cual se determinará de acuerdo al monto de la **renta gravable del contribuyente**, que no es más que “la diferencia o saldo que resulta al deducir de su **renta bruta** o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles.” (cfr. Artículo 695 del Código Fiscal)

Con la entrada en vigencia de la Ley 6 de 2005 el concepto “**renta bruta**” de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 696 del Código Fiscal, que a continuación se transcribe, incluye, además del salario o sueldo, todos los ingresos sin deducir suma alguna, que reciba el contribuyente.

“Artículo 696: Renta bruta es el total, sin deducir suma alguna, de los ingresos del contribuyente en dinero, en especie o en valores, quedando comprendidas por consiguiente en dicho total las cantidades recibidas en concepto de:

a. **Sueldos, salarios, sobresueldos, jornales, dietas, gratificaciones, comisiones, pensiones, jubilaciones, honorarios, gastos de representación, bonificaciones, ...**

b. ...” (Lo resaltado es nuestro)

Como vemos, de acuerdo con la Ley 6 de 2005 **el salario o el sueldo y los gastos de representación**, así como el resto de los ingresos que reciba el contribuyente, forman parte del gran total denominado **renta bruta**, al cual se le aplicarán todas las deducciones que por ley correspondan para obtener la **renta gravable**, sobre cuyo monto se determinará el porcentaje a pagar en concepto de Impuesto sobre la Renta, de acuerdo con la tabla establecida en el citado artículo 700.

Una vez aclarados estos conceptos, procedemos a emitir el concepto de esta Procuraduría con respecto a los cargos de ilegalidad presentados por el demandante.

Estima el demandante que la frase impugnada viola los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, por lo que conviene citar las partes procedentes de estas normas legales, así como las que resultan pertinentes de los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, así:

CÓDIGO FISCAL

"Artículo 732: La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de representación, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que éstos deban al Tesoro Nacional en concepto del Impuesto sobre la Renta, y expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

...

PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto."

- o - o -

"Artículo 734: Los administradores, gerentes, dueños o representantes de empresas o establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientemente, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados, personas contratadas por servicios profesionales y comisionistas

a que se refiere el artículo 704, el valor del impuesto que éstos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, ingresos por gastos de representación, remuneraciones o comisiones que devenguen. ...

...
PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto."

- o - o -

Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, del Ministerio de Economía y Finanzas.

"Artículo 138: Obligación de retener. Los administradores, gerentes, dueños o representantes de empresas o establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientemente, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados, personas contratadas por servicios profesionales y comisionistas a que se refiere el artículo 704, el valor del impuesto que éstos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, ingresos por gastos de representación, remuneraciones o comisiones que devenguen. ...

...
PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto. Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas a efectos de pagar la diferencia."

- o - o -

"Artículo 139: Obligaciones de las entidades públicas. La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen, de los

sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de representación, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que éstos deban al Tesoro Nacional en concepto del Impuesto sobre la Renta, y expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

PARÁGRAFO. En el caso de gastos de representación, la retención será equivalente al diez por ciento (10%) del total devengado por este concepto. Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas para pagar la diferencia." (Lo resaltado es nuestro)

Como se observa, los artículos 732 y 734 del Código Fiscal **regulan la obligación de retener** el impuesto sobre la renta que tienen los entes pagadores del sector público y privado, respectivamente.

Por su parte, las normas reglamentarias reproducidas pretenden **desarrollar esa obligación de retener**. No obstante, el texto de ambas disposiciones es una transcripción casi íntegra de los artículos del Código Fiscal citados, con la adición de la frase que hoy día se impugna, la cual a nuestro parecer **no desarrolla la obligación de retener**, sino más bien reafirma **la obligación de los contribuyentes de presentar declaración jurada**, conforme lo contempla la Ley 6 de 2005.

A juicio de este Despacho, resulta importante para los efectos del presente análisis, diferenciar **la obligación del ente pagador de retener el impuesto sobre la renta**, de la

obligación del contribuyente de presentar declaración jurada de rentas.

La obligación de retener el impuesto sobre la renta para las entidades públicas, reiteramos, se establece en el artículo 732 del Código Fiscal, y para los entes privados se señala en el artículo 734 de ese mismo texto legal.

Esta obligación se sustenta en lo dispuesto en el artículo 731 del Código Fiscal que establece el **sistema de pago por retención del impuesto sobre la renta** en los casos indicados en los artículos **732**, 733 y **734** del referido Código y en todos aquellos que establezca el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

Es preciso dejar claro que este sistema de pago por retención no excluye ni exime al contribuyente de la obligación de presentar su declaración jurada de rentas, salvo las excepciones establecidas en el propio Código Fiscal.

En adición a lo previamente expresado, cabe destacar que el artículo 80 de la Ley 6 de 2005 señala que ***“el contribuyente que perciba, además del sueldo o salario, ingresos por uno (1) o más de los conceptos establecidos en el literal a del artículo 696 del Código Fiscal, tendrá que presentar declaración jurada. Si el contribuyente percibe sólo salario o sueldo y gastos de representación de un solo empleador, no estará obligado a hacer declaración estimada.”*** (Lo resaltado es nuestro)

Como se observa, salvo por la excepción a que se refiere en su parte final la citada norma legal, la Ley es clara al

establecer que **los contribuyentes que reciban además de sueldo o salario, otros ingresos como los gastos de representación** (cfr. Artículo 696 del Código Fiscal) **están en la obligación de presentar declaración jurada de rentas**, mas no están obligados a presentar declaración estimada.

Según el demandante la frase impugnada, contenida en el párrafo del artículo 139 supra citado viola el artículo 732 del Código Fiscal, toda vez que **grava con un porcentaje adicional la diferencia de los gastos de representación percibidos cuando, según considera, la Ley 6 de 2005 establece que sólo el 10% del total devengado en ese concepto será gravado con el impuesto sobre la renta.**

A juicio de este Despacho, la frase impugnada no grava con un porcentaje adicional los gastos de representación; únicamente se limita a **confirmar la obligación del contribuyente que recibe gastos de representación de presentar su declaración jurada de rentas**, señalando además, que de existir alguna diferencia entre las sumas retenidas en concepto de impuesto sobre la renta y el porcentaje que según el monto de su renta gravable deba pagar el contribuyente, éste deberá cancelar la diferencia. Esta situación es congruente con el supuesto establecido en el artículo 710 del Código Fiscal, en el cual se establece que si de la declaración estimada y la declaración jurada resulta algún crédito a favor del Estado, el contribuyente deberá cancelar la diferencia a más tardar el 31 de marzo.

El demandante señala por otra parte que el artículo 138 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto

Ejecutivo 143 de 2005 viola el artículo 734 del Código Fiscal, pues **obliga al contribuyente** cuyos gastos de representación ya han sido gravados con el diez por ciento (10%) exigido por Ley, **a presentar una declaración jurada de rentas para pagar la diferencia** que no haya sido cubierta con la retención realizada, lo cual rebasa la facultad reglamentaria del Órgano Ejecutivo.

Sobre este punto, esta Procuraduría reitera que **la presentación de la declaración jurada de rentas es una obligación legal** que establece el Código Fiscal y su ley reformativa para **el caso del contribuyente que reciba gastos de representación, además de su salario o sueldo**. Por ende, insistimos en que la frase impugnada sólo confirma esta obligación.

Es preciso reafirmar que tanto el artículo 732 como el artículo 734 del Código Fiscal establecen y regulan **la obligación de los entes pagadores del sector público y privado, respectivamente, de retener el impuesto sobre la renta de los ingresos que reciban sus empleados**. En ese sentido, ambas normas señalan que sobre el monto que devengue el contribuyente en gastos de representación, **sólo se le puede retener el diez por ciento (10%) de esa suma**. Esto no significa de manera alguna que al contribuyente le corresponda pagar sólo el 10% de sus gastos de representación en concepto de impuesto sobre la renta, pues como ya vimos el porcentaje que le corresponderá pagar de este impuesto será determinado por el monto de su renta gravable, de acuerdo con

lo establecido en la Ley. (cfr. Artículo 700 del Código Fiscal)

También sostiene el demandante que ha sido infringido el artículo 80 de la Ley 6 de 2005, toda vez que según su opinión, la Ley señala que en el caso de los gastos de representación la **base gravable del impuesto es diez por ciento (10%) únicamente**, por lo que el contribuyente debe incluir para el cálculo de su impuesto la totalidad de los salarios recibidos y el diez por ciento (10%) de los gastos de representación devengados. Señala además, que la frase impugnada establece una forma de cobro del impuesto **mediante declaración jurada, que la Ley no instituyó**, pues ésta sólo dispone que el pago del impuesto se realice a través de la retención del diez por ciento (10%) de la totalidad de lo devengado por el contribuyente en concepto de gastos.

Sobre este cargo de ilegalidad, debemos señalar que la **base gravable del impuesto sobre la renta está determinada en el Código Fiscal y dependerá del monto de la renta gravable**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 700 del Código Fiscal.

En virtud de esto, no resulta cierta la afirmación del demandante en el sentido de que deben separarse los gastos de representación como un concepto aparte de la base gravable del impuesto sobre la renta, pues aquellos están incluidos dentro de la renta bruta del contribuyente, de cuyo total, una vez aplicadas las deducciones legales, se obtendrá la renta gravable que será la base para determinar el Impuesto sobre la Renta a pagar.

También es preciso indicar, que el artículo 710 del Código Fiscal establece la obligación de presentar declaración jurada de rentas, no como un sistema de pago sino como el medio a través del cual el contribuyente informa al Estado los ingresos que ha recibido durante el año gravable anterior.

Asimismo, reiteramos que esta obligación es independiente de la **obligación de retención, que le corresponde a los entes pagadores.** Por lo que tampoco compartimos este cargo de ilegalidad.

En cuanto a la supuesta violación del artículo 9 del Código Civil, conviene observar que la frase impugnada fue incorporada dentro de dos normas reglamentarias que pretenden desarrollar los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, referentes a la **obligación de retener.**

Tal como fue señalado en párrafos anteriores, la frase que se impugna confirma la **obligación del contribuyente que recibe gastos de representación, de presentar una declaración jurada de sus rentas;** por ende, a pesar de que su texto no desarrolla la materia reglamentada específicamente en los artículos 732 y 734 del Código Fiscal, que consiste en la **obligación de retener que recae sobre los empleadores públicos y privados, el mismo no contraría el texto ni el espíritu de la Ley 6 de 2005, ni disposición alguna del Código Fiscal, pues como vimos su tenor va dirigido a reafirmar la obligación establecida en el artículo 80 de la referida Ley 6.** En consecuencia, este cargo de ilegalidad también debe ser desestimado.

Por todo lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Magistrados de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la frase **“Los contribuyentes que reciban gastos de representación estarán en la obligación de presentar declaración jurada de rentas a efectos de pagar la diferencia”** contenida en los artículos 138 y 139 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005.

Asimismo, solicitamos se levante la suspensión provisional decretada por ese Tribunal y sean desestimadas el resto de las pretensiones del demandante.

III. Pruebas:

Aceptamos los documentos originales y las copias debidamente autenticadas.

IV. Derecho:

Negamos el invocado.

Señor Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

OC/ec/mcs