

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 584

Panamá, 12 de noviembre de 2012

Proceso de inconstitucionalidad.

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

La firma forense Tapia, Linares y Alfaro, actuando en nombre y representación de la **Cámara de Comercio, Industrias y Agricultura de Panamá**, demanda la inconstitucionalidad de **los artículos 3, 5 (parágrafo transitorio), 7 (tercer párrafo), 18 y 19 de la ley 52 de 28 de agosto de 2012, que reforma el Código Fiscal y dicta otras disposiciones fiscales**, publicada en la gaceta oficial número 27,108 de 28 de agosto de 2012.

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 respecto de la acción de inconstitucionalidad descrita en el margen superior.

I. Las normas acusadas de inconstitucionalidad.

Los artículos 3, 5 (parágrafo transitorio), 7 (tercer párrafo), 18 y 19 de la ley 52 de 28 de agosto de 2012, que reforma el Código Fiscal y dicta otras disposiciones fiscales, publicada en la gaceta oficial número 27, 108 de 28 de agosto de 2012 (Cfr. fojas 36 a 44 del expediente judicial).

II. Disposiciones constitucionales que se estiman infringidas.

La accionante señala que los mencionados artículos de la ley 52 de 28 de agosto de 2012 infringen las siguientes normas constitucionales:

A. El artículo 4, que dispone que la República de Panamá acata las normas del Derecho Internacional (Cfr. fojas 19 a 21 del expediente judicial);

B. El artículo 7, según el cual el español es el idioma oficial de la República (Cfr. fojas 21 y 22 del expediente judicial);

C. El artículo 17, que se refiere a la finalidad por la que han sido instituidas las autoridades de la República de Panamá (Cfr. fojas 24 a 27 del expediente judicial);

D. El artículo 20, relativo a la igualdad ante la Ley entre panameños y extranjeros, salvo las excepciones por razones de trabajo, salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional (Cfr. fojas 10 a 13 del expediente judicial);

E. El artículo 32, concerniente al principio del debido proceso legal (Cfr. fojas 24 a 27 del expediente judicial);

F. El artículo 46, el cual establece, entre otras cosas, que las leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público o de interés social cuando en ellas así se exprese (Cfr. fojas 15 a 19 del expediente judicial);

G. El artículo 52, que regula el principio de legalidad tributaria (Cfr. fojas 24 a 27 del expediente judicial);

H. El artículo 159 (numeral 3), relativo a la facultad de la Asamblea Nacional para aprobar o improbar, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo (Cfr. fojas 22 a 24 del expediente judicial);

I. El artículo 164, sobre la atribución de la Asamblea Nacional para dictar leyes orgánicas y ordinarias (Cfr. fojas 24 a 27 del expediente judicial);

J. El artículo 184 (el numeral 9), sobre la atribución del Presidente de la República, con la participación del ministro respectivo, de dirigir las relaciones exteriores, celebrar tratados y convenios internacionales (Cfr. fojas 22 a 24 del expediente judicial);

K. El artículo 264, según el cual 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 contributiva (Cfr. fojas 13 a 14 y 24 a 27 del expediente judicial).

III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

A continuación, procederemos a analizar cada una de las normas acusadas de inconstitucionalidad, en el orden expresado por la accionante.

En opinión de la parte actora, el artículo 20 de la Constitución Política de la República, relativo al principio de igualdad ante la Ley, resulta infringido por el artículo 3 de la ley 52 de 2012, que adiciona el parágrafo 3 al artículo 706 del Código Fiscal, debido a que establece un beneficio fiscal aplicable solamente a los tenedores de títulos de acciones nominativas preferidas que cumplan con los requisitos descritos en esa norma, mismo que no se le otorga a los tenedores de acciones comunes o de cualquier otra clase o tipo, puesto que recibirán un tratamiento fiscal equivalente a aquél aplicable a intereses deducibles. Añade, que la relación y la obligación tributaria no se encuentran dentro de las condiciones excepcionales que describe la norma superior para que el Estado pueda establecer diferencias basadas en razones impositivas (Cfr. fojas 10 a 13 del expediente judicial).

En ese mismo sentido, la actora sostiene que la norma acusada igualmente infringe el artículo 264 del Texto Constitucional, pues, según considera, dicha norma trae como consecuencia que muchos contribuyentes, que de conformidad con la legislación en estudio no están obligados a honrar el impuesto sobre la renta en concepto de dividendos por ser tenedores de acciones nominativas preferidas, resulten favorecidos con los beneficios antes mencionados; sin embargo, hay otros contribuyentes que sí están obligados a pagar dicho impuesto

y, por tanto, no están asistidos con las exenciones que incorpora el párrafo 3 del artículo 706 del Código Fiscal, por lo que se afecta su capacidad contributiva y la producción de sus ingresos, lo que, en su opinión, contradice el principio de equidad tributaria, según el cual todo impuesto debe ser justo y estar destinado a guardar una razonable relación entre el hecho generador del tributo y la obligación del pago del impuesto (Cfr. fojas 13 a 15 del expediente judicial).

Antes de entrar al análisis de lo planteado por la accionante, este Despacho considera oportuno destacar que ésta incurre en el error de interpretar que la exención tributaria que contiene la norma que acusa de inconstitucional favorece a determinados tenedores de acciones nominativas que perciban dividendos o cuotas de participación, cuando la realidad es otra, ya que al analizar el párrafo 3 dentro del contexto que plantea el artículo 706 del Código Fiscal, del cual forma parte, resulta claro que dicha exención es aplicable en función de la persona jurídica que distribuye el dividendo o cuota de participación y no del tenedor del documento negociable.

En el proceso que se analiza, se observa que el **artículo 706 del Código Fiscal** establece una regla general, de acuerdo con la cual el pago del impuesto sobre la renta gravable que deben efectuar las personas jurídicas, será liquidado, cobrado y pagado sobre las utilidades que éstas obtengan durante el año gravable, sin deducir de ellas lo que por concepto de dividendos o cuotas de participación deban distribuir entre sus socios o accionistas.

No obstante, el párrafo 3 que incorpora a la norma en mención el artículo 3 de la ley 52 de 28 de agosto de 2012 introdujo una excepción a dicha regla, en el sentido de excluir del pago del impuesto sobre la renta aquellas sumas relativas a dividendos o cuotas de participación que distribuyan las personas jurídicas tenedoras de acciones preferidas nominativas, situación que, a juicio de este Despacho, **no contradice el principio de igualdad ante la Ley que prevé el**

Texto Constitucional, por razón de que dicha norma describe **una serie de condiciones objetivas y razonables que aconsejan y justifican un tratamiento legal diferente**, tal como se indica a continuación: **1.** que su vencimiento no sea mayor de cinco (5) años; **2.** que no formen parte del capital, de conformidad con las Normas de Información Internacional Financiera; **3.** que pertenezcan a propietarios de acciones comunes de la sociedad emisora; **4.** que devenguen un rendimiento no mayor al 6% anual; **5.** que no sean transferibles; y **6.** que la emisión de dichas acciones preferidas no excedan el 40% del patrimonio.

En cuanto a la interpretación del principio de igualdad, el doctor César A. Quintero, ha planteado lo siguiente:

“Pues bien, en el contexto de aplicación del principio bajo estudio es importante tener en cuenta que la igualdad ante la ley no significa que entre los habitantes o grupos de habitantes de una nación no puedan existir personas que ostenten más derechos que otras, pues si en esto estribara la igualdad ante la ley, entonces, todos los panameños, sin importar su edad, podrían, por ejemplo, ejercer por igual los derechos políticos, cosa que es falsa porque los menores de edad no ejercen tales derechos. (Cfr. QUINTERO, César. Derecho Constitucional, Tomo I, Librería, Litografía e Imprenta Antonio Lehmann, San José, Costa Rica. 1967. p. 137).”

También recordemos que ese máximo Tribunal de Justicia ha señalado que el derecho a la igualdad que consagra el artículo 20 constitucional no es absoluto, tal como lo expresó en su sentencia de 13 de octubre de 1999, que en lo pertinente indica:

“Este Pleno ha señalado en varias ocasiones que la recta interpretación del principio de igualdad ante la ley conduce a que ésta, al regular determinados aspectos de la vida social, no introduzca, ante situaciones que son iguales, tratamientos diferenciados. No estatuye, por lo tanto, un principio de igualdad matemática, sino de igualdad ante situaciones iguales y, naturalmente, desigualdad ante situaciones que no tengan ese carácter, ... Esta aproximación del principio de igualdad, también ha señalado este Pleno, implica, además, que el principio de proporcionalidad ordena que las diferenciaciones, para que sean lícitas constitucionalmente, tengan una base objetiva que conduzcan a la racionalidad del trato diferenciado, y que, además, sean

razonables, con lo que se asienta en el principio de 'interdicción a la excesividad', en expresión del jurisconsulto alemán KARL LARENZ." (Lo subrayado es de esta Procuraduría).

Lo indicado en la jurisprudencia citada, convalida la constitucionalidad del artículo 3 de la ley 52 de 2012, que introduce el parágrafo 3 al artículo 706 del Código Fiscal, ya que como queda dicho, se trata de una norma que se sustenta en elementos objetivos que justifican un tratamiento fiscal diferente para aquellas personas jurídicas que se encuentren en las condiciones establecidas en la misma, por lo que, a juicio de esta Procuraduría no vulnera el artículo 20 de la Carta Política, sin que ello, contrario a lo que afirma la accionante, implique que a otras personas jurídicas no beneficiadas por esta exención se les afecte su capacidad contributiva.

Lo expuesto también resulta congruente con el principio de capacidad contributiva, ya que al tenor de lo dispuesto en el artículo 706 del Código Fiscal, **el impuesto sobre la renta gravable** que han de satisfacer las personas jurídicas que se encuentren en esta situación, **debe ser liquidado, cobrado y pagado sobre las utilidades que éstas obtengan durante el año gravable, lo que resulta cónsono con dicho principio** que "...alude a la potestad del Estado que, en ejercicio de su poder tributario, impone a sus habitantes la carga de contribuir a los gastos públicos, de seguridad, educación, salud y justicia, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente: quien más tiene, más debe contribuir..." (Cfr. La guía de Derecho 2000.com), de lo que se infiere que la norma acusada no infringe el artículo 264 constitucional.

En otro orden de ideas, la parte actora señala que el parágrafo transitorio del artículo 5 de la ley 52 de 2012, que modifica el artículo 710 del Código Fiscal, infringe el artículo 46 de la Constitución Política de la República, debido a que le impone a las personas jurídicas la aplicación del antiguo y derogado sistema de pago de estimadas, a pesar de que a la fecha de la expedición de este cuerpo

normativo apenas faltaban cuatro meses para la finalización del año fiscal 2012, lo que conlleva un cambio de la contabilidad tributaria, al tiempo que aumenta los tributos con carácter retroactivo (Cfr. fojas 15 y 16 del expediente judicial).

Al efectuar el análisis de este cargo de infracción, esta Procuraduría observa que la ley 32 entró a regir el 29 de agosto de 2012, cuando faltaban cuatro meses para el cierre del año fiscal; pese a ello, el artículo 5 de esa excerpta legal restableció el sistema de pago del impuesto sobre la renta estimado a las personas jurídicas y dispuso que durante el año fiscal 2012, la primera y la segunda partida; es decir, de junio y septiembre, debían pagarse conjuntamente a más tardar el 30 de septiembre de ese año.

Por consiguiente, los pagos que ya habían efectuado las personas jurídicas en concepto de adelantos y que fueron realizados mensualmente desde enero hasta julio de 2012, serán aplicados como crédito al impuesto sobre la renta estimado.

En adición, la norma acusada de inconstitucional también establece que la última partida, la de diciembre de 2012, y las subsiguientes serán pagadas conforme lo señala el artículo 727 del Código Fiscal; es decir, de un solo contado o en tres partidas iguales, en cuyo caso, los pagos deberán hacerse a más tardar en las siguientes fechas: la primera partida, el 30 de junio; la segunda, el 30 de septiembre; y la tercera, el 31 de diciembre.

Lo expresado en los párrafos precedentes nos lleva a la conclusión de que en efecto, lo dispuesto en el artículo 5 de la ley 52 de 2012 implica situaciones que hacen que esta última modificación a la ley fiscal se deba aplicar de manera retroactiva, por lo que coincidimos con la parte actora en cuanto a la retroactividad de la excerpta legal acusada, pues la misma abarca la primera partida de junio, que fue cubierta por los contribuyentes bajo el sistema denominado Adelanto Mensual del Impuesto Sobre la Renta (AMIR), vigente en esa fecha, a pesar de

que la excerpta legal acusada de inconstitucional carece de disposición alguna que indique tal efecto o que la misma esté sustentada en razones de orden público o interés social, por lo que a juicio de este Despacho se vulnera el artículo 46 de la Constitución Política de la República.

Por otra parte, la accionante considera que el artículo 7 de la ley 52 de 2012 infringe el artículo 4 del Estatuto Fundamental, según el cual nuestro país acata las normas de derecho internacional, debido a que introduce en el ordenamiento jurídico, en materia fiscal, las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el 2010 y, en su opinión, éste constituye un instrumento que no está amparado por ningún convenio o tratado internacional del cual la República de Panamá sea signataria y tampoco constituye una ley formal de nuestro país. También indica, que tal disposición igualmente vulnera el artículo 7 constitucional, debido a que tales guías únicamente se publican en inglés y francés (Cfr. fojas 19 a 22 del expediente judicial).

En concordancia con lo anterior, la accionante considera que el artículo 18 de la ley 52 de 2012 vulnera los siguientes artículos de la Carta Magna: 159 (numeral 3), relativo a la facultad de la Asamblea Nacional para aprobar o improbar, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo; y 184 (el numeral 9), sobre la atribución del Presidente de la República, con la participación del ministro respectivo, de dirigir las relaciones exteriores, celebrar tratados y convenios internacionales, ya que, según afirma, se obliga a los contribuyentes a mantener información relativa al grupo empresarial al que pertenecen y a los precios de transferencia con las partes con las que están relacionados, aun cuando los convenios o tratados

tributarios para evitar la doble imposición que haya negociado y suscrito la República de Panamá no estén en plena vigencia.

Ante los argumentos expuestos, esta Procuraduría observa que a pesar de que **la República de Panamá no forma parte de la OCDE, sí está incluida en el grupo de países que se rige por la normativa de precios de transferencia** que se han ido implementando en todo el mundo en las dos últimas décadas, de ahí que tal como se indica, entre otras cosas, en el artículo 7 de la ley 52 de 2012, las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas en el 2010 por el Consejo de la mencionada organización, o aquéllas que las sustituyan, serán aplicables, **únicamente como referencia técnica**, para la interpretación de lo establecido en dicha disposición en la medida en que sean congruentes con las demás del Capítulo VIII, del Título I, del Libro Cuarto, del Código Fiscal, del cual forma parte la norma que se acusa de infractora.

En opinión de este Despacho, utilizar como referencia para una norma legal interna reglas técnicas contenidas en una convención internacional no requiere como requisito previo que el país haya suscrito dicha convención, ya que la Asamblea Nacional está constitucionalmente facultada para expedir, reformar, modificar o derogar las normas contenidas en los códigos nacionales y, en este caso, la modificación del **artículo 762-D del Código Fiscal** sólo pretende asegurar una óptima recaudación del impuesto sobre la renta atendiendo a una serie de reglas eminentemente técnicas y de aceptación internacional.

En ese orden de ideas, estimamos oportuno señalar que en un proceso en el que se discutía la aplicación de las Normas Internacionales de Comercio (NIC's) en la República de Panamá, la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, al referirse a esta materia en la sentencia de 11 de noviembre de 2005 indicó lo siguiente:

“V. DECISIÓN DE LA SALA.

Analizadas las piezas procesales que componen el expediente contencioso, se colige que la controversia planteada consiste en dirimir si la C.N.V. tiene o no facultades para adoptar normas y principios de contabilidad respecto a los estados financieros que deben presentar los emisores registrados e intermediarios en dicha Comisión.

Sobre el particular, acota el demandante que la adopción de este tipo de normas por parte de la C.N.V. conculca la libertad otorgada a los comerciantes por el artículo 72 del Código de Comercio, consistente en utilizar el sistema contable que le sea más favorable, siempre y cuando las normas de contabilidad sean de general aceptación y aplicación en Panamá y, a su vez, antagoniza con las funciones otorgadas al Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias. Esta posición, conduce a la Sala a hacer las siguientes precisiones:

Mediante Decreto Ley 1 de 8 de julio de 1999, publicado en la Gaceta Oficial N° 23,837 de 10 de julio del mismo año, el Órgano Ejecutivo crea la Comisión Nacional de Valores con miras a fomentar y fortalecer las condiciones propicias para el desarrollo del mercado de valores de la República de Panamá.

Entre las funciones que se le otorgaron a la C.N.V a través del Decreto Ley 1 de 1999, está la contemplada en el numeral 5 del artículo 8, cuyo texto dice así:

‘Prescribir la forma y el contenido de los estados financieros y demás información financiera de personas registradas en la Comisión, así como adoptar los principios y las normas de contabilidad que se deban usar en la preparación de éstos; exigir que contadores públicos autorizados e independientes examinen los estados financieros y demás información financiera de personas registradas en la Comisión y rindan informes sobre los mismos; y establecer normas para asegurar la independencia de los contadores públicos autorizados que examinen los estados financieros de las personas registradas en la Comisión, así como normas de auditoría y con relación a la forma y el contenido de los informes preparados por dichos contadores públicos. Con el fin de lograr uniformidad en la presentación de estados financieros, la Comisión favorecerá la adopción de principios de contabilidad y normas de auditoría dictadas por organizaciones nacionales e internacionales de reconocido prestigio.’

Observamos, que el citado precepto es claro al definir como una de las facultades de la C.N.V., la atinente a la adopción de los parámetros que deben contener los estados financieros a presentar por parte de las personas registradas ante dicho organismo, los principios de contabilidad y normas de auditoría.

El análisis exhaustivo del Acuerdo N° 2 de 2000, revela a la Sala que el mismo trata sobre los puntos específicos a que se refiere el numeral 5 del artículo 8 del Decreto Ley 1 de 1999, por lo que se colige que el acto impugnado se ajusta a derecho.

...

Se infiere del citado texto, que la Sala ha puntualizado que para que una entidad pueda adoptar normas de contabilidad financiera, requiere de facultades expresas contempladas en una Ley. En el caso en estudio, se ha demostrado que la C.N.V. está investida de ella, pues recordemos que a través del numeral 5 del artículo 8 del Decreto Ley 1 de 1999 se describe como una de sus atribuciones: prescribir la forma y el contenido de los estados financieros y demás información financiera de personas registradas en la Comisión, así como adoptar los principios y las normas de contabilidad que se deban usar en la preparación de éstos; e incluso, la adopción de principios de contabilidad y normas de auditoría dictadas por organizaciones nacionales e internacionales de reconocido prestigio.

...

Respecto a la publicidad que debe dársele a las normas de efecto general y que a juicio del recurrente no se cumplió con el Acuerdo N° 2 de 28 de febrero de 2000 mediante el cual la C.N.V. adopta normas y principios de contabilidad y estándares de auditoría reconocidos y de aceptación internacional, advierte el Tribunal que el mismo fue publicado en la Gaceta Oficial N° 24,010 del día 15 de marzo de 2000 (Págs. 7-9). Por tanto, se desestiman los cargos de violación contra los artículos 46 y 205 de la Ley 38 de 2000.

Desvirtuada la transgresión de norma jurídica alguna con la dictación del Acuerdo No. 2 de 28 de febrero de 2000, la Sala procede a declararlo legal.

Por consiguiente, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE NO ES ILEGAL el Acuerdo No. 2 de 28 de febrero de 2000 dictado por la Comisión Nacional de Valores y publicado en la Gaceta Oficial N° 24,010 de 15 de marzo de 2000. (Lo subrayado es nuestro).

Finalmente, la parte actora también señala que el artículo 19 de la ley 52 de 2012, el cual establece que sin perjuicio de las normas contenidas en el Código

Civil, las relativas a la materia tributaria prevalecen sobre cualquiera otra disposición o códigos que de forma directa o indirecta afecten o sean contrarias a la materia fiscal, vulnera los artículos 17, 32, 52, 164 y 264 de la Constitución Política, que de manera respectiva, se refieren a la finalidad para que están instituidas las autoridades de la República; a los principios del debido proceso legal, de legalidad tributaria y de capacidad contributiva; y a la facultad que tiene la Asamblea Nacional para dictar leyes orgánicas y ordinarias, pues, en su opinión, dicha disposición legal contraviene los principios de hermenéutica legal, de interpretación y de aplicación de las leyes a los que se refieren los artículos 12, 13 y 14 del Código Civil (Cfr. foja 25 del expediente judicial).

Añade la accionante, que la norma acusada violenta los principios de legalidad, de legalidad tributaria y del debido proceso que consagran el acatamiento del ordenamiento jurídico, ya que se le da supremacía a las normas de carácter fiscal, lo que, en su concepto, equivale a dejar en estado de indefensión a los contribuyentes y a la comunidad en general, que quedaría sometida a la discrecionalidad de la Administración Tributaria, con lo que se afectaría la capacidad contributiva de los contribuyentes (Cfr. fojas 25 y 26 del expediente judicial).

Contrario a los argumentos expuestos por la accionante, este Despacho observa que a través de diversos fallos ese Tribunal únicamente ha recurrido a la utilización de los artículos 12, 13 y 14 del Código Civil como herramienta para la interpretación de las normas de Derecho que las partes aduzcan en los procesos que se someten a la decisión de ese Tribunal; sin embargo, es preciso destacar que ese Pleno como tampoco lo hace la Carta Política atribuyen a tales disposiciones legales un rango constitucional, tal como ocurre, por ejemplo, con la ley 34 de 1949, según se indica de manera expresa en el artículo 6 del Texto

Fundamental, por lo que mal puede la accionante apoyarse en las mismas para explicar la violación de normas de rango superior.

Por lo expuesto, la Procuraduría de la Administración respetuosamente solicita a los Honorables Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, en Pleno, se sirvan declarar que NO SON INCONSTITUCIONALES los artículos 3, 7 (tercer párrafo), 18 y 19 de la ley 52 de 2012, pues no infringen los artículos 4, 7, 17, 20, 32, 52, 159, 164, 184, 264 ni algún otro de la Constitución Política de la República; y que ES INCONSTITUCIONAL el artículo 5 (parágrafo transitorio) de la ley 52 de 2012.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

Expediente 788-12-I