

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 660

Panamá, 18 de agosto de 2008

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Nulidad.**

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

El licenciado **Elías Solís González**, actuando en su propio nombre y representación, para que se declare nula, por ilegal, la frase **"así como otros tributos aduaneros incluso en los casos en que su aplicación esté exonerada, siempre que incidan en la operación con anterioridad al retiro de la mercadería"**, contenida en el literal g) del artículo 9 del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005.

**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 Elías Solís González, actuando en su propio nombre y representación, demanda que se declare nula, por ilegal, la frase *"así como otros tributos aduaneros incluso en los casos en que su aplicación esté exonerada, siempre que incidan en la operación con anterioridad al retiro de la mercadería"*, contenida en el literal g) del artículo 9 del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005,

por el cual se reglamentó el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS), dictado por el Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

**II. Normas que se aducen infringidas, conceptos de las supuestas violaciones y Concepto de la Procuraduría de la Administración.**

El recurrente aduce que la frase demandada infringe de manera directa, por comisión, el primer párrafo del literal d) del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal, que establece que en las importaciones, la base imponible del ITBMS surge del valor CIF, más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados.

En tal sentido, señala que el acto acusado de ilegal desconoce la forma de cobranza del ITBMS en las importaciones, establecida en el primer párrafo del literal d) del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal, desde el momento en que considera el monto o suma que generarían los tributos aduaneros exonerados como componente de la base imponible del impuesto.

El demandante finalmente considera que conforme al principio de legalidad tributaria, el Órgano Ejecutivo no puede mediante una disposición reglamentaria de inferior jerarquía que la Ley, modificar la base imponible del ITBMS en las importaciones, porque ello sólo puede ocurrir mediante ley formal.

Vistos los argumentos expuestos por el actor, este Despacho estima oportuno observar para efectos de su análisis, que en términos generales, la base imponible constituye la cuantificación y valoración del hecho imponible y, en consecuencia, determina la cuantía de la obligación tributaria.

Por ello, conviene entonces referirnos a la forma cómo se calcula en nuestro derecho fiscal el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles (ITBMS) y la prestación de servicios en materia de importaciones. Según el primer párrafo del literal d) del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal, en las importaciones la base imponible es el resultado de sumar al valor CIF, todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados.

A primera vista resulta incuestionable que la frase *"así como otros tributos aduaneros incluso en los casos en que su aplicación esté exonerada, siempre que incidan en la operación con anterioridad al retiro de la mercadería"*, contenida en el literal g) del artículo 9 del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, viola el texto y el espíritu de la disposición legal que pretende reglamentar, habida cuenta que, conforme a dicha normativa legal, para la determinación de la base imponible del ITBMS en las importaciones, sólo puede tomarse en cuenta el monto del valor CIF, más todos los impuestos aduaneros, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes que afecten los bienes

importados, lo que excluye la imposibilidad de incluir en esta fórmula otros aspectos no contemplados por la ley.

En estas circunstancias, resulta preciso señalar que de acuerdo con el artículo 52 de la Constitución Política de la República nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes. También cabe resaltar, que la norma citada guarda relación directa con la atribución constitucional asignada al Órgano Legislativo por el numeral 10 del artículo 159 constitucional de establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.

De lo anterior se desprende que el principio de legalidad tributaria, consagrado en los artículos 52 y 159 numeral 10 de la Constitución Política de la República, consiste en que no pueden cobrarse tributos que no hayan sido establecidos de acuerdo a las formalidades legales y cuya cobranza no se ajuste a la forma establecida en la ley.

En relación a la vigencia del principio de reserva legal en materia tributaria, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante sentencia de 27 de febrero de 2007 en los siguientes términos:

“En síntesis, el Principio de Reserva Legal Tributaria, constituye un referente obligado que informa el ejercicio de la potestad impositiva del Estado y hace sentir su proyección con respaldo en los siguientes fundamentos:

1. El poder de creación de los tributos y la determinación de sus elementos esenciales corresponde, privativamente, al Órgano Legislativo quien, por

ministerio de los artículos 52 y 158 numeral 2 de la Constitución Nacional, es quien goza de la legitimación constitucional para ejercer esta función necesaria para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado.

Este principio de legalidad tributaria cuenta con una reforzada protección constitucional si se observa que aun cuando se otorguen al Órgano Ejecutivo facultades extraordinarias para adoptar Decretos-Leyes, estos de ninguna manera pueden regular el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales como lo consagra el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución. ("La Ley en que se confieran dichas facultades expresará específicamente la materia y los fines que serán objetos de los Decretos-Leyes y no podrá comprender las materias previstas en los numerales tres, cuatro y diez de este artículo, ni el desarrollo de las garantías fundamentales, el sufragio, el régimen de los partidos y la tipificación de delitos y sanciones" Num. 16 Art. 159 C.N.)

2. En desarrollo de este principio de legalidad tributaria, sólo la Ley formal es la que, en nuestro ordenamiento, puede regular, entre otros, los siguientes aspectos impositivos:

a- La delimitación del hecho gravable, de la base imponible y liquidable, el tipo de gravamen y los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b- Los supuestos que originan el nacimiento de las obligaciones tributarias, y los de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c- La determinación de los obligados tributarios y la identificación de los responsables.

d- La creación, modificación, su presión y prórroga de las

exenciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

e- El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como las causas de interrupción de su cómputo.

f- La creación y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

g- La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

h- Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de ciertos actos o negocios jurídicos.

i- Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos; y g- La condonación de deudas y sanciones tributarias y el establecimiento de moratorias y quitas.

3. La creación y determinación de la carga fiscal encuentra su fundamento basilar en el respeto al supuesto político de la representación popular, de conformidad con el cual el establecimiento de un tributo tiene que ser una expresión del consentimiento directo o indirecto de la colectividad, lo que constituye, al mismo tiempo, una garantía de seguridad para los ciudadanos frente a eventuales conductas arbitrarias o abusivas que pudieran tomar autoridades administrativas al ejercitar las atribuciones de recaudo."

En otro orden de ideas, debemos referirnos al ejercicio de la potestad reglamentaria que el numeral 14 del artículo 184 de nuestra Constitución Política atribuye al Órgano Ejecutivo para que pueda reglamentar las leyes que lo requieran, a fin de facilitar su mejor cumplimiento, **pero sin**

**apartarse en ningún caso de su texto ni de su espíritu.** (Lo destacado es de la Procuraduría de la Administración).

Sobre este aspecto, esta Procuraduría cree oportuno indicar que la potestad reglamentaria que ostenta el Órgano Ejecutivo es limitada, por lo que, las reglamentaciones que expida dicho órgano del Estado quedan sujetas a lo establecido en la Ley, pues sólo constituyen un instrumento para su aplicación y, en ningún momento, pueden rebasar su texto ni su espíritu.

Al referirse a la facultad reglamentaria en su obra Derecho Administrativo, el tratadista Libardo Rodríguez nos manifiesta que: "De modo que el presidente de la república, al encontrarse ante una ley, puede dictar normas también generales como la ley, respetando esta última, pero que concreten más su contenido con el fin de facilitar o hacer posible su aplicación práctica". (RODRIGUEZ, Libardo, Derecho Administrativo, 12ª; Colombia: Editorial Temis, 2000. Pág. 70).

Mediante sentencia de 29 de octubre de 1991, dictada en el proceso contencioso administrativo de nulidad, interpuesto por el licenciado Luis A. Shirley, para que se declarara la ilegalidad del decreto ejecutivo 14 de 7 de mayo de 1990, expedido por el Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social, ese Tribunal expresó lo siguiente:

"Los reglamentos, por su relación con las leyes, pueden ser de tres clases en nuestro sistema jurídico, a saber: los de ejecución de las leyes, los

autónomos y los de necesidad o de urgencia.

Los reglamentos de ejecución de las leyes, a los que se refiere expresamente 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 la Administración Pública subordinada a la ley y con límites propios: no pueden alterar el texto ni el espíritu de la ley que reglamentan...

II. Los límites de la potestad reglamentaria.

La potestad reglamentaria de las leyes posee una serie de límites que se derivan tanto del principio constitucional de "la reserva de la Ley" como de la naturaleza de los reglamentos, particularmente los reglamentos de ejecución de la ley, que están subordinados a ésta.

Hay que señalar, en primer término, que de acuerdo con el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución, 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.

Mientras más detallada sea la ley menor será la necesidad de reglamentarla para asegurar su cumplimiento ya que, en este caso, la ley contiene los pormenores que se requieren para su cumplimiento y poco podrá agregar el reglamento. Por el contrario, la potestad reglamentaria tendrá mayor extensión cuando la ley, por ser de concisa o parca redacción, requiere que se detallen con mayor precisión y concreción los elementos necesarios para su cumplimiento ...

La Sala ha señalado en la sección anterior de esta sentencia que todo

reglamento está subordinado tanto a la Constitución como a las leyes, de conformidad con el artículo 15 del Código Civil. El respeto a la jerarquía normativa es, como queda dicho, uno de los límites formales de la potestad reglamentaria."

En consecuencia, la Procuraduría de la Administración estima que la incorporación de la frase acusada de ilegal infringe notoriamente el principio de legalidad tributaria, toda vez que el literal g) del artículo 9 del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005 añade una frase que no fue incluida por el Órgano Legislativo en el texto del primer párrafo del literal d) del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal, por lo que no cabe duda, que la voluntad legislativa en ningún momento pretendió que para la determinación de la base imponible del ITBMS en las importaciones, fueran tomados en consideración otros renglones que no fueran aquellos previstos de manera expresa en el texto legal, pues, de lo contrario, así lo habría establecido.

Por lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que ES ILEGAL la frase *"así como otros tributos aduaneros incluso en los casos en que su aplicación esté exonerada, siempre que incidan en la operación con anterioridad al retiro de la mercadería"*, contenida en el literal g) del artículo 9 del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, por el cual se reglamenta el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación

de servicios (ITBMS), dictado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

Oscar Ceville  
**Procurador de la Administración**

Nelson Rojas Avila  
**Secretario General**

OC/1061/mcs