

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 735

MINISTERIO PÚBLICO  
PROCURADURÍA DE LA  
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 11 de septiembre de 2008

**Proceso de  
Inconstitucionalidad.**

Acción de inconstitucionalidad  
presentada por el licenciado  
**Rafael Rivera Castillo** contra  
los **últimos tres párrafos del  
párrafo 4 del artículo 1057-  
V del Código Fiscal.**

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

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

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 a la acción de inconstitucionalidad descrita en el margen superior.

**I. Disposición acusada de inconstitucional.**

La parte actora solicita que se declaren inconstitucionales los últimos tres párrafos del párrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, cuyo texto es el siguiente:

**"Parágrafo 4.** Son contribuyentes de este impuesto:

**a.** Las personas naturales, las sociedades con o sin personería jurídica que, en el ejercicio de sus actividades, realicen los hechos gravados y actúen como transferentes de bienes corporales muebles y/o como prestadores de servicios.

...

**b.** El importador por cuenta propia o ajena.

*Se designan agentes de retención o percepción a las personas naturales y a las entidades que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben retener o percibir el importe del tributo correspondiente.*

*La reglamentación precisará la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales.*

*Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada."*

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

El accionante aduce la violación del artículo 52 de la Constitución Política de la República que dispone que 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, indicando en este sentido que la infracción se produce de manera directa, según se explica en las fojas 4 a 8 del cuaderno judicial.

Igualmente se señala la infracción del numeral 10 del artículo 159 del Texto Constitucional, que contiene la atribución legislativa conferida a la Asamblea Nacional con el objeto de establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos. De acuerdo con el criterio del accionante la norma invocada fue infringida de manera directa, en la

forma como lo expone en las fojas 8 a 11 del cuaderno judicial.

### **III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.**

Luego de analizar los cargos de violación aducidos por el demandante, este Despacho observa que la acción de inconstitucionalidad bajo examen se sustenta en los siguientes planteamientos:

1. Que los párrafos acusados, que forman parte del parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, no señalan expresamente qué personas deben cumplir con el rol de agente de retención; de qué forma deben cumplir con dichas funciones; cuáles son las condiciones que deberán ser comprobadas para fungir como agentes de retención y desde cuándo una persona queda sometida a las exigencias y obligaciones de ser un agente de retención.

2. Que los tres últimos párrafos del parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como fue aprobado por el legislador, no cumplen con la exigencia establecida en el artículo 52 de la Constitución Política de la República.

3. Que únicamente el legislador puede crear obligaciones tributarias, sin poder delegar dicha función en el Ministerio de Economía y Finanzas para que éste, por vía reglamentaria, complete los vacíos o defectos de la ley tributaria aprobada.

4. Que se ha "irrespetado" de forma flagrante el principio de reserva de ley en materia tributaria, y se reconoce a la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo la posibilidad de llenar vacíos y defectos que, de acuerdo con

la Constitución Política de la República, debieron ser cumplidos a cabalidad por el Órgano Legislativo.

Contrario a lo alegado por el accionante, este Despacho es del criterio que los últimos tres párrafos del parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, acusados de inconstitucionales, no desconocen el llamado principio de reserva legal tributaria, particularmente en lo que corresponde a su fase de cobranza según lo prevé la parte final del artículo 52 constitucional, es decir, que la misma se realice de acuerdo con la forma prescrita por las leyes, así como tampoco el principio de la potestad legal tributaria para fines públicos, consagrado en el numeral 10 del artículo 159 del Texto Constitucional, toda vez que los mismos son parte integrante de una disposición legal mediante la cual se estableció el denominado impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS), es decir, el artículo 1057-V del Código Fiscal, y su función dentro del contexto de esta norma no es otra que determinar quienes son los responsables ante el Fisco por la percepción o retención del tributo y, así mismo, una vez hecha la retención correspondiente, establecer su obligación individual de entregar el importe de lo recaudado a la Dirección General de Ingresos.

En estos términos, los párrafos acusados son claros al establecer una modalidad para la recepción o cobro del impuesto, en la que se constituyen en agentes de retención o percepción las personas naturales y las entidades que, por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o

profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben retener o percibir el importe del tributo. Por tanto, en este aspecto específico, el legislador sí consignó expresamente en el texto legal los sujetos responsables ante la Dirección General de Ingresos en lo relativo a retención o percepción del citado impuesto.

Al analizar este aspecto, tampoco debemos perder de vista que los denominados agentes de retención o percepción son únicamente responsables de hacer que el pago del tributo ingrese al Tesoro Nacional, ya que los obligados tributarios, es decir, aquellos a los que se identifican en los literales a) y b) del párrafo 4, son los que verdaderamente soportan la carga tributaria derivada del hecho imponible.

Una lectura de los párrafos acusados de contrariar los textos constitucionales invocados en la demanda, permite observar que en aquellos se contempla igualmente una autorización legislativa expresa para que, mediante la reglamentación correspondiente, se precise la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales. Esto va aunado al hecho que las disposiciones legales impugnadas se ocupan de precisar, tal como lo hemos indicado con anterioridad, que efectuada la retención o percepción, el agente responsable de esta función es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos por el importe respectivo; y si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada.

A nuestro criterio lo anterior se ajusta completamente al principio de reserva legal en materia tributaria, sobre el cual la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo se pronunció mediante sentencia de 27 de febrero de 2007 en los siguientes términos:

"...

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." (el subrayado es nuestro).

Por lo que atañe particularmente al argumento esbozado por el accionante respecto al hecho que el legislador no precisó claramente qué personas deben ejercer el rol de agente de retención y de qué forma deben cumplir sus funciones, se advierte que en el desarrollo de las funciones que el legislador le concedió al Órgano Ejecutivo a través del segundo de los párrafos acusados de violar el texto constitucional, dicho órgano del Estado procedió a expedir el decreto ejecutivo 20 de 20 de marzo de 2003, modificado por los decretos ejecutivos 59 de 23 de junio de 2003, 111 de 25 de noviembre de 2003 y 25 de 24 de marzo de 2004, por cuyo conducto se reglamentó originalmente el parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por la ley 61

de 2002, y detallándose a través del mismo las entidades que, por sus funciones públicas o por razón de su actividad, deben actuar como agentes retenedores del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS); también se estableció el monto sobre el cual debe practicarse la retención y el importe a retener, facultándose a la Dirección General de Ingresos para que estableciera la documentación, plazos para el pago, registros y demás formalidades que deben seguir los agentes de retención.

Para los efectos de este análisis, resulta oportuno señalar que la disposición reglamentaria previamente descrita fue derogada por medio del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005, el cual se publicó en la gaceta oficial 25,373 de 29 de agosto de 2005; sin embargo, la nueva reglamentación incluyó dentro de su articulado el mismo texto del artículo 19 del decreto ejecutivo 20 de 2003, con sus modificaciones.

Como se observa, la reglamentación que guarda relación con la forma y condiciones de la retención o percepción del impuesto, 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 que el citado decreto ejecutivo 84 de 2005 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".

Dentro de ese contexto, este Despacho estima pertinente indicar que contrario a lo que argumenta el recurrente al sustentar su tesis en torno a la supuesta infracción constitucional, en esta oportunidad el ejercicio de la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo encuentra su justificación en el hecho que **la Ley Formal no siempre puede agotar en su contenido todo lo relativo a la materia que debe regular**, por lo que se requirió de un instrumento normativo para desarrollar la norma legal discutida y aprobada por el Órgano Legislativo y, en consecuencia, poder introducir en esta materia normas específicas de orden reglamentario que hicieran más fácil la aplicación y el cumplimiento de lo referente a la retención o percepción y posterior entrega del tributo recaudado, o sea, el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS), al Fisco Nacional.

Sobre el tema de los reglamentos de ejecución se pronunció ese tribunal en sentencia de 15 de junio de 2001, que en su parte medular indica lo siguiente:

"...

Los reglamentos de ejecución de las leyes a los que se refiere expresamente en el numeral 14 del artículo 179 (hoy 184) 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).

Lo anterior nos permite concluir que los últimos tres párrafos del parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, no violan los llamados principios de reserva legal en materia tributaria y de potestad legal tributaria para fines públicos, contenidos en los artículos constitucionales invocados en la demanda, toda vez que las referidas disposiciones legales establecieron expresamente la forma de cobranza del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS) que, como ya hemos visto, se configura a través de la retención o percepción que realizan los agentes retenedores; así como ha quedado desvirtuado lo alegado por el actor respecto a la supuesta falta de regulación sobre qué personas deben ser consideradas agentes de retención y el papel que deben desempeñar en su participación dentro del procedimiento fiscal correspondiente, quedando claro que la reglamentación de la materia obedece de manera estricta a los parámetros que permite la propia legislación tributaria del caso.

En virtud de las consideraciones antes expresadas, la Procuraduría de la Administración concluye que los últimos tres párrafos del parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, no violan el artículo 52 y el numeral 10 del artículo 159 de la Constitución Política de la República, por lo que respetuosamente solicita a los Honorables Magistrados de la

Corte Suprema de Justicia, en Pleno, se sirvan declarar que dichos párrafos NO SON INCONSTITUCIONALES.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

Oscar Ceville  
**Procurador de la Administración**

Nelson Rojas Avila  
**Secretario General**

OC/1061/mcs