# DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA FIRMA RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS, ACTUANDO EN SU PROPIO NOMBRE Y REPRESENTACIÓN, PARA QUE SE DECLAREN NULA, POR ILEGALES, FRASES CONTEMPLADAS EN LOS ARTÍCULOS 81, 125 Y 133 CH DEL DECRETO EJECUTIVO NO.8 DEL 29 DE ENERO DE 1997, EMITIDA POR EL MINISTRO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. PONENTE: WINSTON SPADAFORA F. PANAMÁ, VEINTICINCO (25) DE MAYO DE DOS MIL SIETE (2007).

**Tribunal:** Corte Suprema de Justicia, Panamá

**Sala:** Tercera de lo Contencioso Administrativo

**Ponente:** Winston Spadafora Franco

**Fecha:** 25 de mayo de 2007

**Materia:** Acción contenciosa administrativa

Plena Jurisdicción

**Expediente:** 222-07

VISTOS:

La firma forense RIVERA, BOLÍVAR Y CASTAÑEDAS, actuando en su propio nombre y representación, ha presentado demanda contencioso administrativa de nulidad, para que se declaren nulas, por ilegales, *frases contenidas en los artículos 81, 125 y el último párrafo del artículo 133ch,* todos del Decreto Ejecutivo No. 8 de 29 de enero de 2007, mediante el cual se modifican algunos artículos del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta.

Los textos impugnados son los siguientes:

Artículo 81: las frases

"ingresos de cualquier fuente",

las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro";

de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá.

Artículo 125: las frases

"Las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro";

"ingresos dentro del territorio de la República de Panamá".

Artículo 133ch: el último párrafo que señala:

"Aplicarán la tarifa del artículo 699 a los efectos del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta las personas que perciban:

1-Ingresos exclusivamente de funciones notariales;

2-Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícolas o pecuarias; y

3-La pequeña empresa que obtiene ingresos superiores a B/.150,000.00 hasta B/.199,999.99."

Al examinar el libelo de demanda, el Tribunal advierte que ha sido incorporado al mismo, una solicitud especial para obtener la suspensión provisional de los efectos de los artículos impugnados.

I-SOLICITUD DE SUSPENSIÓN PROVISIONAL

La solicitud de suspensión provisional se fundamenta medularmente en las siguientes consideraciones:

"En el presente caso, consideramos que están plenamente acreditados los extremos exigidos por la ley para acceder a la suspensión provisional del acto administrativo, precisamente porque las normas reglamentarias cuya suspensión se solicita establecen obligaciones y exigencias que el propio legislador no determinó al momento de aprobar las normas de jerarquía legal que regula la materia. En otras palabras, se trata de un intento del Ministro de Economía y Finanzas de enmendar o modificar el marco legal aplicable a las asociaciones sin ánimo de lucro y a las fundaciones de interés privado, aplicando nuevas restricciones y requerimientos, pero obviando la necesidad innegable de que estos cambios hubiesen recibido la aprobación del Órgano Legislativo.

...

Siguiendo la línea jurisprudencial antes señalada, entendemos que de no suspenderse los efectos de estas normas reglamentarias, se obligaría a (1) las asociaciones sin ánimo de lucro y (2) a las fundaciones de interés privado, a sujetarse a las reglas de presentación de declaración jurada de rentas que sólo son exigibles, por mandato de los artículos 694 y 710 del Código Fiscal a los "contribuyentes" de dicho impuesto, es decir, a aquellas personas naturales o jurídicas que perciben "rentas gravables" de alguna fuente en la República de Panamá.

Es conocido que por definición del propio legislador, ni las asociaciones sin ánimo de lucro, ni las fundaciones de interés privado, son entidades que pueden desarrollar actividades lucrativas que generan rentas gravables. En síntesis, dichas entidades al no obtener retas gravables, tampoco pueden considerarse 'contribuyentes' del Impuesto sobre la Renta. No obstante lo anterior, el Ministro de Economía y Finanzas, a través de las normas demandadas, está desconociendo a estas entidades la categoría que les asignó el propio legislador, es decir, la de no ser consideradas como sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta. Podemos concluir que a través de normas reglamentarias, se les estaría obligando a presentar declaración jurada de rentas al 31 de marzo de 2007, toda vez que la entrada en vigencia del Decreto Ejecutivo No. 8 de 2007 se fijó al momento de su promulgación.

En nuestra opinión, resulta evidente que a través de las normas reglamentarias cuya suspensión se solicita por este medio, se están desconociendo principios superiores de separación de los poderes públicos y se infringen evidentemente normas legales de mayor jerarquía, específicamente las siguientes: (a) el artículo 694 del Código Fiscal que define el concepto de 'contribuyente' y de 'fuente de rentas' para efectos del impuesto sobre la Renta, (b) el artículo 696 del Código Fiscal, que define las distintas categorías que integran las 'rentas brutas' objeto del impuesto, (c) el artículo 699 del Código Fiscal, que establece las 'tarifas' aplicables a las personas jurídicas y (d) el artículo 710 del Código Fiscal, que establece la obligación de 'presentar declaraciones juradas a los contribuyentes' de este impuesto.

No acceder a nuestra solicitud, supondría dejar las normas reglamentarias demandas y que vienen contenidas en el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993 -en virtud de las modificaciones contenidas en el Decreto Ejecutivo No. 8 de 2007 -fuera del control cautelar de la jurisdicción contencioso-administrativa, cerrando de esa forma la posibilidad de hacer cesar los efectos de actos administrativos o reglamentarios que son ostensiblemente ilegales y menoscabando de esa forma la integridad del entramado legal en abstracto, sobre todo considerando que el fondo del debate es la materia tributaria, que por mandato expreso del legislador está sometida a la observación estricta del principio de reserva de ley. Tal como hemos indicado previamente, la matera tributaria es considerada como garantía fundamental en el plano constitucional y, conforme a ello, nadie está obligado a pagar contribución o impuesto que no estuviere legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes. (artículo 52 Constitución Nacional).

...

Pues bien, en el caso que ahora nos ocupa, entendemos que la inclusión de las frases demandadas en los artículos 81, 125 y 133ch del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, suponen un claro exceso en la potestad reglamentaria que pudiera ejercer el Órgano Ejecutivo a través del Ministerio de Economía y Finanzas en materia tributaria, porque se pretende asignar obligaciones que según el artículo 710 del Código Fiscal corresponden exclusivamente a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, es decir, a quienes devenguen o perciban rentas gravables en Panamá. Es claro para nosotros que las asociaciones sin ánimo de lucro y las fundaciones de interés privado son 'inmunes fiscalmente'

En otro orden de ideas, si por cualquier circunstancia se llegase a determinar que el régimen asignado a las asociaciones sin ánimo de lucro y a las fundaciones de interés privado es inconveniente o genera algún tipo de perjuicio al Tesoro Nacional, entonces los ajustes o modificaciones al régimen legal aplicable a dichas entidades deben ser aprobados por la Asamblea Nacional de Diputados, quienes en virtud del mandato constitucional consignado en los artículos 52 y 159, numeral 10 de la Constitución Nacional, deben aprobar todas las medidas legales concernientes al régimen impositivo en la República de Panamá. Sólo de esa forma se le reconocería sustancia a los axiomas de que 'no debe existir tributo sin ley que lo establezca' y de que la 'imposición de cargas tributarias sólo debe ser autorizada por los representantes directos del pueblo'. Admitir lo contrario, es tanto como trastocar el sistema de pesos y contrapesos, así como de separación de funciones entre los distintos Órganos de Estado que prevé la Constitución Nacional."

II-EXAMEN DE LA SALA TERCERA

Conforme a lo previsto en el artículo 73 de la Ley 135 de 1943 y la línea jurisprudencial sistemática de la Sala Tercera de la Corte, la suspensión provisional del acto administrativo es una medida discrecional que puede adoptar el Tribunal, si a su juicio ello es necesario para evitar un perjuicio notoriamente grave o una infracción manifiesta al ordenamiento legal.

En el negocio sub-júdice, la Sala examina la solicitud de medida cautelar de un acto administrativo general, a través del cual se modifican algunos artículos del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, que reglamenta las disposiciones del impuesto sobre la renta.

1-Aspecto Preliminar: la suspensión de un acto administrativo reglamentario, de contenido tributario.

Es importante precisar, como aspecto preliminar de esta decisión, que la Sala Tercera ha venido reconociendo que le es jurídicamente factible ejercer la potestad cautelar que le confiere la Ley 135 de 1943, en las acciones contencioso administrativas de nulidad sobre materia tributaria, siempre y cuando el acto, resolución, o disposición administrativa o reglamentaria de contenido impositivo, pueda incurrir en ostensibles violaciones a los principios de separación de los poderes públicos, legalidad tributaria o infracción evidente a normas legales de superior jerarquía.

De esta forma, y como claramente ha señalado la Sala, se cumplen los propósitos de preservación de la integridad del orden jurídico abstracto, que es la razón de ser de las acciones de nulidad, y de la competencia que el constituyente atribuyó a la jurisdicción contencioso administrativa que ejerce la Sala Tercera de la Corte Suprema de justicia, con arreglo a lo que establece el numeral 2 del artículo 206 de la Carta Política. (cfr. autos de 17 de marzo de 2003; 7 de julio de 2003 y 14 de marzo de 2006).

2-Análisis del Tribunal sobre la petición cautelar

Al examinar concretamente la petición de medida cautelar, la Sala advierte que el demandante plantea la necesidad de adoptar la suspensión provisional del acto reglamentario, en vías de evitar una lesión potencial al ordenamiento jurídico, toda vez que a su juicio, los artículos del Decreto No. 8 de 2007, en sus frases impugnadas, incurren en violaciones a normas del Código Fiscal, atentan contra el principio de reserva legal tributaria, y exceden los límites de la potestad reglamentaria.

Importa destacar en este momento, que nos encontramos en una fase incipiente del proceso, razón por la cual, las reflexiones que adelantará el Tribunal deben ser tomadas como apreciaciones preliminares sobre la causa decidendi, máxime cuando el tema objeto de estudio reviste, por su propia naturaleza e importancia, elementos de complejidad que hacen necesaria una reflexión profunda, completa e integral del tema tributario que subyace.

Dentro de ese contexto, la Sala ha realizado una cuidadosa evaluación de las argumentaciones planteadas por el recurrente, a la luz del ordenamiento jurídico tributario, luego de lo cual participa del criterio de que es procedente acceder a la suspensión provisional de las frases demandadas, habida cuenta que se percibe, prima facie, una lesión potencial al ordenamiento jurídico. El fundamento que sostiene la decisión de la Corte, es el siguiente:

Una lectura de las normas del Código Fiscal que regulan el impuesto sobre la renta en Panamá, permiten apreciar que se trata de un gravamen directo que reviste, entre otras, las siguientes características:

1-Se fundamenta en el principio territorial o de fuente; en consecuencia, se gravan las rentas que se producen en el territorio nacional;

2-Se trata de un gravamen global sobre la renta neta anual, y para los efectos de la aplicación del impuesto, se considera renta todos los ingresos en dineros, especie, o valores que reciba el contribuyente.

3-La ley establece el procedimiento para determinar la renta del contribuyente del impuesto sobre la renta, considerando los ingresos gravables menos los gastos deducibles.

4-La ley señala que es contribuyente del impuesto sobre la renta, la persona natural o jurídica que perciba renta gravable.

5-La ley determina cuáles son los contribuyentes del impuesto sobre la renta que han obtenido renta gravable, de acuerdo con los procedimientos y las normas también establecidas en la ley.

6-De acuerdo con la ley, toda persona natural o jurídica sujeta al pago del impuesto sobre la renta, está obligada a presentar declaración de renta.

Lo anterior se desprende, del contenido de los artículos 694 y siguientes del Código Fiscal, que a la letra establecen:

Artículo 694. Renta Gravable - Objeto de impuesto.

Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que perciba la renta gravable objeto del impuesto.

Artículo 695.- Renta Gravable - Definición.

Renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles.

Artículo 699.- Tarifas - Personas jurídicas.

Las personas jurídicas pagarán por su renta neta gravable del año fiscal de 1995 y en los ejercicios siguientes, el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con una tarifa de treinta por ciento (30%).

Las personas jurídicas que estén inscritas en el Registro Oficial de la Industria Nacional y las que tengan contratos con la Nación basados en el Decreto de Gabinete 413 de 1970, o contrato-ley de fomento a la industria, pagarán por su renta gravable la tarifa siguiente:

Hasta B/.500,000 30%

Más de B/.500,000 B/.150,000 más 34% sobre el excedente de B/.500,000

Artículo 708.- Exenciones y deducciones.

No causarán el impuesto.

...

c) Las rentas de las iglesias de cualquier culto o seminarios conciliares y sociedades religiosas o de beneficencia, cuando esas rentas se obtengan por razón directa del culto o de la beneficencia;

d) Las rentas de los asilos, hospicios, orfanatos, iglesias, fundaciones y asociaciones sin fines de lucro reconocidas como tales, siempre que tales rentas se dediquen exclusivamente a la asistencia social, la beneficencia pública, la educación o el deporte;

Artículo 710. Todo contribuyente está obligado a presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores.

En contraste con estas disposiciones legales, observamos que el decreto reglamentario, en sus aspectos impugnados incluye las siguientes previsiones:

Artículo 81.- Contribuyentes

Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, independientemente de su nacionalidad, domicilio o residencia, que perciban o devenguen ingresos de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá. También se consideran contribuyentes, los fideicomisos constituidos conforme a la ley y las sucesiones hasta cuando se efectúe la adjudicación de los bienes; de igual forma, se considerarán contribuyentes, las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro, las sociedades accidentales y cualquier entidad que perciba o devengue ingresos de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá.

...

Artículo 125.- Declaración Jurada de Rentas:

Toda persona natural o jurídica, así como los fideicomisos constituidos conforme a la ley, las sucesiones hasta cuando se efectúe la adjudicación de los bienes, las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro, las sociedades accidentales y cualquier entidad que perciba o devengue ingresos dentro del territorio de la República de Panamá, presentará, por si mismo o por apoderado legal, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de terminación de su año fiscal, una declaración jurada de rentas ante la Dirección General de Ingresos.

...

Artículo 133ch. Concepto de Ingresos gravables por el método de cálculo alterno del impuesto sobre la renta.

...

Aplicarán la tarifa del artículo 699 a los efectos del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta las personas que perciban:

1-Ingresos exclusivamente de funciones notariales;

2-Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícolas o pecuarias; y

3-La pequeña empresa que obtiene ingresos superiores a B/.150,000.00 hasta B/.199,999.99.

El análisis preliminar de estas normas reglamentarias permite a la Sala colegir, en este momento, lo siguiente:

I-Se incluye como contribuyente a las fundaciones de interés privado y las asociaciones sin fines de lucro, pese a que el artículo 694 del Código Fiscal, dispone que sólo son contribuyentes las personas que perciben renta gravable objeto del impuesto.

En este punto, resulta indispensable señalar que las asociaciones sin fines lucrativos, cuya existencia como personas jurídicas contempla el artículo 64 del Código Civil, por su propia naturaleza jurídica y definición, no realizan actividades para producir lucro, sino que se constituyen generalmente para alcanzar fines de carácter cívico, social, deportivo, religioso, etc.. Es por ello que a tenor de la ley, no generan rentas gravables.

En igual sentido, las fundaciones de interés privado, reguladas en la Ley 25 de 1995, son organizaciones básicamente destinadas a la administración de un patrimonio, de acuerdo con los fines que determine el Acta Fundacional, y de acuerdo a la ley que rige la figura, éstas no pueden crearse para dedicarse a fines de lucro (cfr. artículo 3 de la Ley 25 de 1995). De allí, que la ley tampoco las contempla como generadoras de rentas gravables.

De ello se sigue, que la inclusión de estas dos figuras como "contribuyentes de renta", prevista en el artículo 81 del decreto reglamentario, efectivamente parece colisionar con el artículo 694 del Código Fiscal.

2-En esa misma dirección, el artículo 81 del Decreto Ejecutivo No. 8 de 2007, omite señalar (como lo hacía ese mismo artículo antes de la reforma), que contribuyente es la persona que perciba ingresos o rentas gravables, lo que sí queda claramente consignado como premisa fundamental del artículo 694 del Código Fiscal, que define el objeto del impuesto de renta.

3-Se incorpora entre las personas que fundaciones de interés privado y a las asociaciones sin fines de lucro, pese a que el artículo 710 del Código Fiscal, indica que quienes están obligados a presentar una Declaración Jurada de Renta son los contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Cabe reiterar, que para ser contribuyente se requiere obtener *renta gravable,* y las fundaciones de interés privado y las asociaciones sin fines de lucro, no son contribuyentes de impuesto sobre la renta, de acuerdo con la ley.

4-La redacción del artículo 133ch del texto reglamentario pudiese dar lugar a interpretar, que la aplicación de la tarifa del artículo 699 del Código Fiscal incluye a contribuyentes que son *personas naturales*, pese a que el artículo 699 del Código Fiscal sólo es aplicable a las personas jurídicas. Ello es así, pues el texto del artículo 133ch establece: "Aplicarán la tarifa del artículo 699 a los efectos del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta las personas que perciban: 1. Ingresos exclusivamente de funciones notariales; 2. Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícolas o pecuarias.

Estas razones nos llevan a convenir con la petición cautelar del accionante, siendo que a primera vista, el Decreto Ejecutivo No. 8 de 2007, ha incursionado en temas que definen elementos esenciales de la prestación tributaria (como lo es la categoría de *contribuyente),* circunstancia que, prima facie, excede los límites de la potestad reglamentaria, y colisiona con el principio de legalidad tributaria.

Esta Superioridad ha tenido oportunidad de referirse recientemente al principio de reserva legal tributaria, subrayando en sentencia de 27 de febrero de 2007, lo siguiente:

"En su formulación conceptual, este principio cardinal exige y garantiza que la creación del tributo, al igual que sus elementos esenciales (Vgr. determinación del hecho generador, sujeto pasivo de la relación tributaria, base imponible, tipo imponible, cuantía de la obligación, cobro de la misma, etc.) y demás aspectos conexos, sólo pueden ser instituidos mediante la adopción de una Ley formal expedida por el organismo constitucionalmente competente (Parlamentos, Asambleas,etc.)...

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.

...

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

..." (Mag. Ponente: Adán Arnulfo Arjona. Las negritas son nuestras).

Conforme a lo expresado, el hecho de que las frases cuestionadas del Decreto Ejecutivo No. 8 de 2007, aparentemente no cuenten con el respaldo legal de los artículos del Código Fiscal que alegadamente se propone reglamentar, constituye un posible exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Órgano Ejecutivo, y un desconocimiento del principio de legalidad tributaria, que hace viable y conveniente, la adopción de la medida cautelar solicitada.

Es de subrayar, sin embargo, que las apreciaciones que sirven de apoyo a la presente decisión, en nada vinculan o comprometen la sentencia de mérito que en su oportunidad habrá de emitir el Tribunal, luego de analizar integralmente, todos los aspectos relacionados con el tema en debate.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, SUSPENDE PROVISIONALMENTE los efectos de las siguientes frases contenidas en los artículos 81, 125 y 133ch del Decreto Ejecutivo Nº 170 de 27 de octubre de 1993, tal como quedó modificado por el Decreto Ejecutivo Nº 8 de 29 de enero de 2007:

Del artículo 81, las frases: "ingresos de cualquier fuente"; las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro"; de cualquier fuente dentro del territorio de la República de Panamá;

Del artículo 125, las frases: "Las fundaciones de interés privado, las asociaciones sin fines de lucro"; "ingresos dentro del territorio de la República de Panamá",

Del artículo 133ch: el último párrafo que señala:

"Aplicarán la tarifa del artículo 699 a los efectos del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta las personas que perciban:

1. Ingresos exclusivamente de funciones notariales;

2.Ingresos provenientes de actividades agrícolas, acuícolas o pecuarias; y

3.La pequeña empresa que obtiene ingresos superiores a B/.150,000.00 hasta B/.199,999.99."

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

WINSTON SPADAFORA FRANCO

ADÁN ARNULFO ARJONA L -- VICTOR L. BENAVIDES P.

JANINA SMALL (Secretaria)