

pa

Demanda contencioso Administrativa de Nulidad interpuesta por el ldo. **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 No.84 del 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Panamá, viernes 29 de mayo de dos mil nueve (2009)

VISTOS:

El licenciado **Elías Solís González**, actuando en su propio nombre y representación, ha interpuesto **demanda contencioso administrativa de nulidad** para que se declare que es 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 No.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 Ministerio de Economía y Finanzas.

I EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

Como hemos visto la frase demandada de ilegal se encuentra contenida en el literal g del artículo 9 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas, por el

cual se reglamentó el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), el cual señala lo siguiente:

“ ...

Artículo 9. BASE IMPONIBLE. La base imponible será:

...

g) En las importaciones el valor CIF más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados, **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.** En los casos que no se conozca el valor CIF éste se determinará agregándole al valor FOB el (13,5%) trece punto cinco por ciento del referido valor por concepto de flete y el (1,5%) uno punto cinco por ciento por concepto de seguro.

...”. **(se resalta la frase impugnada).**

II FUNDAMENTO DE LA DEMANDA

La demanda visible a fojas 17 a la 42, en su parte medular señala que el literal g del artículo 9 del Decreto Ejecutivo No.84 de 26 de agosto de 2005, del Ministerio de Economía y Finanzas, dispone la determinación de la base imponible del impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles (ITBMS), en contradicción con el mecanismo de cálculo preestablecido por el literal d) del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal, con lo cual se modifica la base imponible del impuesto, la cual solo puede ser establecida por Ley formal, de conformidad con el principio de legalidad tributaria y se menoscaban derechos del contribuyente.

Manifiesta la demandante que la frase impugnada vulnera el primer párrafo del literal d del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como quedó modificado por la Ley 6 de 2005, el cual señala lo siguiente:

“Artículo 1057-V del Código Fiscal. Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.

...

Parágrafo 5. La base imponible es:

...

d. En las importaciones: el valor CIF más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados. En aquellos casos que no se conozca el valor CIF de los bienes, se determinará éste agregándole al valor FOB el quince por ciento (15%) de éste.”.

Por valor CIF (Costo, Seguro y Flete), se entiende el costo del bien franco a bordo de la nave o vehículo marítimo, aéreo o terrestre en que se transporta a la República de Panamá, ya sea directamente o por un puerto de trasbordo; incluye además los gastos de preparación de documentos y otros gastos necesarios incurridos en el puerto de embarque, el costo del flete, el seguro, comisiones y corretajes hasta el primer punto de atraque en el territorio nacional.”.

Señala la demandante que de la simple lectura de la norma citada puede observarse que la base imponible del ITBMS en las importaciones surge del valor CIF, más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados, por lo cual, queda excluida la consideración de cualquier tributo aduanero exonerado, porque en tal caso no estarían afectando el bien importado.

En base a lo anterior, manifiesta la demandante que el acto demandado para la determinación de la base imponible del ITBMS en las importaciones de bienes afectados con ese impuesto, altera la determinación de la obligación tributaria (causación del ITBMS en las importaciones), porque adopta una base imponible que no ha sido o no es la predeterminada por la Ley (literal “d” del párrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal).

En resumen, concluye la demandante 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 No.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 Ministerio de Economía y Finanzas, es ilegal por ser violatoria del literal d del párrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

III INFORME DE CONDUCTA DEL FUNCIONARIO DEMANDADO

A fojas 57 a la 60 del dossier, se encuentra el informe de la autoridad acusada, en donde se indica que antes de la entrada en vigencia de la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002 y la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, y aún cuando el Decreto No.59 de 24 de marzo de 1977, reglamentario del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles, (ITBMS) no contemplaba dentro de su texto la frase que se acusa de ilegal. Todas estas normas en su momento han dispuesto que la base imponible en las importaciones en el valor CIF más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados.

Continúa manifestando la autoridad demandada que tal aplicación ha sido generalizada antes de la entrada en vigencia de los Decretos Ejecutivos No.59 de 26 de junio de 2003 y No.84 de 26 de agosto de 2005, toda vez que la base imponible establecida en el Parágrafo 5 del Artículo 1057-V del Código Fiscal, si bien se refiere a los tributos que "afecten" los bienes importados, no está sujeta a interpretaciones convenientes por parte de los contribuyentes que pretenden inferir que si los mismos están exonerados no forman parte de la base imponible.

Se concluye que el hecho cierto que muchas empresas tengan derecho a la exoneración total o parcial de impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros, no significa que la introducción de bienes al territorio panameño dejen de estar afectados, puesto que se trata de bienes cuyo arancel de importación recae por disposición expresa del

Decreto de Gabinete, pero que por una ley especial se les exime o dispensa del pago de los respectivos tributos.

IV OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

A fojas 64 a la 73 del dossier, se encuentra el concepto emitido por la Procuraduría de la Administración, a través de la Vista No.660 de 18 de agosto de 2008, en el cual realiza las manifestaciones que a continuación se detallan.

Manifiesta el Procurador de la Administración que 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.

Estima la Procuraduría de la Administración 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.

En base a lo anterior, termina solicitando la Procuraduría de la Administración que esta Sala Tercera se sirva 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 No.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.

V DECISIÓN DE LA SALA

Expuesto lo anterior y encontrándose el proceso en estado de decidir, procede esta Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, a resolver la litis planteada, no sin antes señalar que este Tribunal mediante resolución de 8 de abril de 2008, decidió suspender provisionalmente, los efectos de 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 No.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.

Ahora bien, a efectos de realizar una comparación práctica, para poder valorar la legalidad de la frase acusada, procedemos a citar la misma, así como el literal d del párrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal que se dice violentado.

“Artículo 9. BASE IMPONIBLE. La base imponible será.

.....

g) En las importaciones, el valor CIF más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados, **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.** En los casos que no se conozca el valor CIF éste se determinará agregándole al valor FOB el (13.5%) trece punto cinco por ciento del referido valor por concepto de flete y el (1.5%) uno punto cinco por ciento por concepto de seguro.”. **(se resalta la frase atacada).**

“Artículo 1057-V. Se establece un impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) que se realicen en la República de Panamá.

.....

Parágrafo 5. La base imponible es:

.....

d. En las importaciones, el valor CIF **más todos los impuestos, tasas, derechos, contribuciones o gravámenes aduaneros que afecten los bienes importados.** En aquellos casos que no se conozca el valor CIF de los bienes, se determinará éste agregándole al valor FOB el quince por ciento (15%) de éste. **(el resaltado es nuestro)**

.....”.

Del examen comparativo de las normas transcritas, podemos percibir que la frase contenida en el literal g del artículo 9 del Decreto Ejecutivo No 84 de 26 de agosto de 2005, incluye el cobro de otros tributos e inclusive en el caso que el mismo este exonerado, situación que no se encuentra contenida en el literal d del parágrafo 5 del artículo 1057-V del Código Fiscal. El hecho de que la situación planteada por la frase demandada de nulidad, no encuentre cabida o refugio en el citado artículo del Código Fiscal, señalado como violentado, nos lleva a constatar un exceso por parte del Órgano Ejecutivo, en el ejercicio de su actividad reglamentaria, lo

cual conduce a la declaratoria de ilegalidad y consecuente nulidad de la frase demandada.

La frase atacada con la presente demanda de nulidad o de reparación de derechos objetivos, proviene de un reglamento dictado por el Poder Ejecutivo, Ministerio de Economía y Finanzas, en virtud de la facultad otorgada por el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución, el cual dispone que el Presidente de la República con la participación del Ministerio del Ramo tiene entre sus atribuciones “reglamentar las Leyes que lo requieran para su mejor cumplimiento, **sin apartarse en ningún caso del texto y de su espíritu**”; al respecto cabe indicar que esta Sala a reiterado que dicha potestad ejecutiva, no es ilimitada, debido a que debe encontrarse inmersa dentro del principio de legalidad y constitucional de reserva de Ley.

Con lo anterior debemos entender que la ley tiene mayor fuerza que el reglamento, el cual se encuentra indefectiblemente subordinado a la ley. En ese sentido lo expuso el autor Antoni Roig, en su obra La Deslegalización, Orígenes y Límites Constitucionales en Francia, Italia y España, en la cual señala que, “La ley tiene mayor fuerza (“puissance”). Con ello se quieren significar dos cosas: la superioridad o preferencia legal, y la consiguiente subordinación reglamentaria. La ley prima sobre o mejor, deroga- todas las reglas- todas las reglas preexistentes contrarias a la misma (equivale a lo que se suele llamar en la doctrina española la fuerza activa de ley); además, la ley no puede ser modificada o derogada si no es por otra disposición legislativa (es decir la fuerza pasiva o resistencia de la Ley).”.

En cuanto a la subordinación que mantiene el reglamento frente a la ley, el referido autor indicó:

“ ...

El reglamento se encuentra subordinado a la ley. Esta relación desigual tiene un contenido triple. En primer lugar, el reglamento no puede actuar si no es en los límites de la ley (respeto a la ley). Pero es que además, y como segundo punto, el reglamento sólo puede dictarse en ejecución de la ley (prefiguración legal). Finalmente, la ley siempre puede regular de nuevo, y libremente, una materia regulada reglamentariamente (ámbito universal de la ley, y ausencia correlativa de reserva de reglamento).

En resumen, la desigual posición del derecho producido por el poder legislativo y reglamentario consiste en una fuerza activa y pasiva diferente, un respeto a la ley, e incluso una prefiguración legal, y finalmente un ámbito universal de la ley, pues esta última siempre puede volver sobre la materia dejada al reglamento.

...”

Al respecto del tema esta Sala, en sentencia de 15 de junio de 2001, Registro Judicial, pág. 166, señaló lo siguiente:

“Los reglamentos de ejecución de las Leyes a los que se refiere expresamente en 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 Administración Pública subordinada de la ley y con límites propios: **no pueden alterar el texto ni el espíritu de la Ley que reglamentan**”. (el resaltado es nuestro).

Ya en sentencia anterior, la Sala Tercera había tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la subordinación de los reglamentos con respecto a la ley. En ese sentido nos permitimos citar la sentencia de 29 de octubre de 1991, en donde la Sala Tercera indicó lo siguiente:

“ ...

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.”.

Al respecto de dicha facultad reglamentaria, el jurista colombiano Juan Carlos Mocada Zapata, en su obra *El Reglamento como Fuente de Derecho en Colombia*, Bogotá, Editorial Temis, 2007, pág. 127, cita jurisprudencia del Consejo de Estado de su país, en donde se deja claro los límites a los reglamentos en donde se indica que éstos no pueden, **“bajo pretexto de reglamentación, dictar normas nuevas y así, no pueden establecer ni una pena, ni un impuesto que no estén previstos en la ley, ni dictar ninguna disposición que viole una ley cualquiera, ni ampliar o restringir el alcance de la ley...ni regular materias cuya competencia sea reserva de ley”**. (lo resaltado es nuestro).

Consideramos a tono con el caso, citar la sentencia dictada por esta Sala el 15 de junio de 2001, donde se señaló: “...Los reglamentos de ejecución de la Leyes a los que se refiere expresamente en el numeral 14 del artículo 179 de la Constitución, son aquellos dictados por el Presidente

de la República y el Ministerio 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. Pag.166).

Como ha quedado expuesto en párrafos anteriores, es cierto que el Órgano Ejecutivo, a través de su Ministerio del Ramo, tiene la facultad de reglamentar las leyes, pero esto con el único propósito de asegurar o facilitar su cumplimiento, aplicación o puesta en práctica, y no con la finalidad de variar el sentido y alcance de la norma reglamentada, como ha sucedido en el caso in examine.

Además, cabe resaltar que esta violación, la cual proviene del ejercicio de la actividad reglamentaria del Poder Ejecutivo, cobra una especial importancia en el plano tributario que nos ocupa, puesto que esta materia se encuentra revestida de una jerarquía superior, ya que el artículo 52 de la Constitución señala que, "Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes."

De lo plasmado se obtiene con claridad meridiana la conclusión de que no es posible vía decreto reglamentario, imponer obligación tributaria alguna, como se constata lo ha hecho la frase demandada, infringiendo el principio de legalidad tributaria o reserva de ley, y a la vez comprometiendo la separación de los poderes del Estado, puesto que según la Constitución los tributos nacionales y su cobranza sólo pueden ser instituidos mediante ley formal.

Y es que el principio de legalidad tributaria está íntimamente ligado al principio de seguridad jurídica, puesto que es necesaria una ley formal para la fijación de los tributos.

Al respecto del tema, la autora MARÍA JOSÉ FALCÓN Y TELLA en su obra EQUIDAD, DERECHO Y JUSTICIA, señaló lo siguiente:

“...

Examinados los criterios sustantivos que inspiran el sistema tributario español en materia de equidad, es necesario aludir ahora a las reglas formales para el establecimiento de los tributos. Estas reglas se recogen básicamente en el principio de legalidad tributaria, muy ligado al de seguridad jurídica. A tenor del principio de legalidad tributaria, también conocido como principio de reserva de ley en materia tributaria, es necesaria una ley formal en materia tributaria, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos.

El fundamento de este principio arranca de la máxima clásica del Parlamentarismo inglés “no taxation without representation”, que exigía la autoimposición y el consentimiento del impuesto a través de la representación, y cuya violación fue una de las causas de la Revolución americana de las colonias frente a la metrópoli, Inglaterra. Igualmente puede citarse la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que menciona el derecho a aprobar la contribución por sí mismo o a través de representantes. El significado de este principio es el de servir tanto de garantía individual frente al poder político, como de institución al servicio del interés colectivo, al asegurar las democracias, a través de la aprobación parlamentaria, la representación de los contribuyentes en la decisión de imponer tributos, al ser el parlamento, la representación de los contribuyentes en la decisión de imponer tributos, al ser el Parlamento, en cuanto órgano elegido por sufragio universal, reflejo de la soberanía universal, reflejo de la soberanía popular. Además de esta exigencia de democracia o de representación, cabe hablar también de una garantía de igualdad, pero entendiendo ésta menos en sentido equitativo y material y más como igualdad formal, de tratamiento uniforme y unitario de los tributos dentro de todo el territorio nacional. Por último, el principio de legalidad tributaria sirve a la seguridad jurídica o certeza del Derecho, al permitir al contribuyente conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

...”

En resumidas cuentas la frase acusada de ilegal ha logrado violentar el principio de legalidad tributaria, y de paso alterar el espíritu de la ley que pretendía reglamentar, creando situaciones no establecidas previamente en ella, haciendo con esto manifiesta la ilegalidad de la frase acusada en demanda contencioso administrativa de nulidad.

Es por los planteamientos antes esbozados que a juicio de esta Sala Contencioso Administrativa, debe procederse a declarar la nulidad, por ilegal, de 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 mercancía”, contenida en el literal g del artículo 9 del Decreto Ejecutivo N°84 del 26 de agosto de 2005, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas.

VI PARTE RESOLUTIVA

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por Autoridad de la Ley, **DECLARA QUE ES 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 N°84 del 26 de agosto de 2005, del Ministerio de Economía y Finanzas.

Notifíquese.

WINSTON SPADAFORA F.

ADÁN ARNULFO ARJONA L. VÍCTOR L. BENAVIDES P.

**JANINA SMALL
SECRETARIA**