

DENTRO DEL RECURSO DE APELACIÓN PRESENTADO POR PROTOCOLO, S.A. CONTRA LA RESOLUCIÓN No.213-6844 DE 14 DE SEPTIEMBRE DE 2006, DICTADA POR LA ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE INGRESOS DE LA PROVINCIA DE PANAMÁ, MANTENIDA EN TODAS SUS PARTES POR LA RESOLUCIÓN No.213-0037 DE 4 DE ENERO DE 2007, EMITIDA POR LA MISMA AUTORIDAD, EL APELANTE PROTOCOLO S.A. ADVIERTE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE PARTES DEL ARTÍCULO 699 DEL CÓDIGO FISCAL, REFORMADO POR LEY 6 DE 2005 Y DE LOS ARTÍCULOS 133-B; 133-D (Párrafo primero y literal B); 133-E; Y 133-F DEL DECRETO EJECUTIVO 170 DE 1993, TAL COMO QUEDÓ LUEGO DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LOS DECRETOS EJECUTIVOS 143 Y 185 DE 2005, LOS CUALES SERÁN APLICADOS EN LA SEGUNDA INSTANCIA DE ESTE PROCESO.

#### ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD

HONORABLES INTEGRANTES DE LA COMISIÓN DE APELACIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS:

Quien suscribe, PUBLIO RICARDO CORTÉS C, varón, panameño, mayor de edad, con cédula de identidad personal No.PE-8-551, abogado en ejercicio, casado, con oficinas en el Edificio SUCRE, ubicado en la calle 48 Este, Bella Vista, lugar donde recibo notificaciones personales, actuando en calidad de Apoderado Judicial Sustituto de PROTOCOLO, S.A., de conformidad con la Sustitución de Poder que consta en el expediente, comparecemos respetuosamente ante su despacho, con el objeto de formular --por única vez en la segunda instancia del proceso administrativo fiscal descrito al margen superior derecho-- una **ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra partes del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y contra varias normas reglamentarias aplicables al presente caso, conformadas por los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y

133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005.

Esta solicitud la hacemos de conformidad con lo establecido en el artículo 206, numeral 1, de la Constitución Política de la República de Panamá y los artículos 2558 y concordantes del Código Judicial, a fin de que con audiencia de la Procuradora General de la Nación o del Procurador de la Administración, según corresponda, se declare la inconstitucionalidad de las mencionadas normas legales y reglamentarias, por ser violatorias de los artículos 20; 52; 159 (numeral 10); 163 (numeral 9) y 264 de la Constitución Política de la República de Panamá.

Con base en las citadas normas (2558 del Código Judicial y 206, numeral 1, de la Constitución Política), respetuosamente pedimos a los Honorables Integrantes de la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que sometan, sin más trámite, en el término de dos (2) días, la presente Advertencia de Inconstitucionalidad al conocimiento del Pleno de la Honorable Corte Suprema de Justicia.

De conformidad con la Ley y la Constitución Política, el proceso administrativo fiscal dentro del cual presentamos la presente Advertencia de Inconstitucionalidad, actualmente en trámite del Recurso de Apelación interpuesto por PROTOCOLO, S.A., contra la resolución No.213-6844 de 14 de septiembre de 2006, dictada por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, mantenida en todas sus partes por la resolución No.213-0037 de 4 de enero de 2007, deberá continuar su curso hasta colocarlo en estado de decidir.

i. HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA

LA PRESENTE ADVERTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD





PRIMERO: Por medio de la resolución No.213-6844 de 14 de septiembre de 2006, la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá negó la solicitud de no aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAIR), para el año fiscal 2005, presentada por el contribuyente PROTOCOLO, S.A.

SEGUNDO: Contra la resolución mencionada en el hecho anterior, PROTOCOLO, S.A. presentó recurso de reconsideración el cual fue decidido por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, mediante la resolución No.213-0037 de 4 de enero de 2007, la cual mantuvo en todas sus partes la resolución impugnada.

TERCERO: Esta segunda resolución, identificada como la No.213-0037 de 4 de enero de 2007, emitida por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, también ha sido objeto de un recurso de apelación interpuesto por PROTOCOLO, S.A., el cual, a la fecha de presentación de la presente Advertencia de Inconstitucionalidad, todavía no ha sido objeto de decisión.

CUARTO: Durante la primera instancia de este proceso no se presentó ninguna Advertencia de Inconstitucionalidad.

QUINTO: La presente Advertencia de Inconstitucionalidad es la única que se ha presentado en esta segunda instancia.

SEXTO: Las normas legales y reglamentarias impugnadas, conformadas por partes del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y por los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185





de 2005, serán aplicadas por la distinguida Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, al momento de decidir la segunda instancia de este proceso administrativo fiscal.

**SÉPTIMO:** Por medio del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y a través de los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B), del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, se regula, a nivel legal y reglamentario, un nuevo método para calcular el Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas jurídicas que califiquen como contribuyentes de dicho tributo, igualmente se regulan los supuestos en los cuales la persona jurídica contribuyente del impuesto sobre la renta, podrá solicitar la no aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

**OCTAVO:** Por medio de los artículos 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, se regulan los requisitos y documentos que deben ser aportados en la petición de no aplicación del CAIR y el trámite de presentación y decisión de dicha solicitud ante la Dirección General de Ingresos, lo cual finalmente determinará el cobro del impuesto.

**NOVENO:** La versión vigente del artículo 699 del Código Fiscal, introducida por la Ley 6 de 2005, fue publicada en la Gaceta Oficial No. 25,232 de 3 de febrero de 2005. Por su parte, la versión vigente de las normas reglamentarias impugnadas, contenidas en los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, que reformaron el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, aparecieron publicadas en la Gacetas Oficiales No. 25,419 de 1 de noviembre de 2005 y No.25,455 de 30 de diciembre de 2005.

1/10/05

DÉCIMO: De conformidad con el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y de acuerdo a los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B) del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, las personas jurídicas consideradas como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, quedan sometidas a la aplicación de un régimen de determinación de una renta neta gravable ficticia y presunta.

DÉCIMO PRIMERO: El mencionado régimen de determinación de renta neta gravable ficticia o presunta que afecta a las personas jurídicas, ignora y desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes frente a otros, que se encuentren en distintas situaciones de hecho, ya sea que esas situaciones obedezcan a factores internos o a factores externos.

DÉCIMO SEGUNDO: De acuerdo con el mandato de la Ley y del Órgano Ejecutivo y que viene contenido en los artículos 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y en los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B) del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, las únicas excepciones atinentes a la aplicación de este régimen de determinación de renta neta gravable ficticia o presunta que afecta a las personas jurídicas, son las siguientes: (a) el hecho de que un contribuyente persona jurídica determinara que incurrió en pérdidas para un período fiscal determinado; y (b) el hecho de que la aplicación del nuevo método arroje un resultado que someta a un contribuyente persona jurídica al pago de una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta que exceda el treinta por ciento (30%).

10/10/10

DÉCIMO TERCERO: De acuerdo con el mandato del Órgano Ejecutivo y que viene contenido en los artículos 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 185 de 2005, por vía reglamentaria se han establecido formas de cobranza del impuesto sobre la renta, consistentes en que se fijan una serie de documentos que el contribuyente está obligado a presentar conjuntamente con la solicitud de no aplicación del CAIR; igualmente se establecen términos para la presentación de la mencionada solicitud y las diferentes etapas que tiene la Dirección General de Ingresos para emitir, de forma discrecional, una decisión sobre tal solicitud, todo lo cual tiene una directa repercusión en cuanto al cobro del tributo.

## II. TRANSCRIPCIÓN DE LAS NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS CUYA INCONSTITUCIONALIDAD SE ADVIERTE

Las normas cuya inconstitucionalidad se advierte son las siguientes:

### NORMA LEGAL

El artículo 699 del Código Fiscal, conforme quedó subrogado por medio del artículo 16 de la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial No. 25,232 de 3 de febrero de 2005. Las frases, párrafos y parágrafos advertidos como inconstitucionales se identifican en cursiva a continuación:

"Artículo 699. Las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre *la que resulte mayor entre:*

1. La renta neta gravable por el método establecido en este título, o
2. *La renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravables, el noventa y cinco por ciento (95.33%) de éste.*

*CAI*

El total de ingresos gravables es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente, los ingresos exentos y/o no gravables, y los ingresos de fuente extranjera.

...

*Cuando se trate de ingresos por comisiones, el cálculo alternativo se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.*

*Parágrafo 1. Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%).*

*Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código.*

*La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de que trata este parágrafo.*

*Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento sobre la renta gravable calculada como se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres años subsiguientes.*

...

*Parágrafo 5. El cálculo alternativo de las sociedades civiles integradas por profesionales idóneos, se realizará aplicando a la sociedad el método establecido en el presente artículo o únicamente a los socios sobre el importe de las utilidades o ganancias gravables distribuidas a éstos por su participación de dicha sociedad a una tasa del seis por ciento (6%).*

...

*Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del periodo fiscal 2006."*

#### NORMAS REGLAMENTARIAS

Los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005. Las frases, párrafos y parágrafos advertidos como inconstitucionales se identifican en cursiva a continuación:

1993

**“Artículo 133-B. Sobre el Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) de Personas Jurídicas.**

Salvo lo que se establece en el párrafo transitorio del Artículo 128, a partir el 1 de enero de 2005, las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa del treinta por ciento (30%) *aplicada al monto que resulte mayor entre:*

a) La renta neta gravable que resulta de deducir de la renta gravable del contribuyente las rebajas concedidas mediante regimenes de fomento o producción y los arrastres de pérdidas legalmente autorizados, este cálculo se conocerá como el método tradicional.

b) *La renta neta gravable que resulte de deducir del total de ingresos gravables del contribuyente, el 95.33%; este cálculo se conocerá como cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.*

*Parágrafo 1. Las personas jurídicas cuyo total de ingresos gravables no superen la suma de ciento cincuenta mil balboas (B/.150,000.00) anuales, no estarán sujetas a la aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Todos los demás contribuyentes están obligados a calcular su impuesto sobre la renta utilizando tanto el método tradicional como el cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.*

*Parágrafo 2. Si al momento de practicar el cálculo para determinar el impuesto sobre la renta, la persona jurídica determinara que incurrirá en pérdida, podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Igual solicitud podrá presentar el contribuyente, cuya tasa efectiva del impuesto sobre la renta exceda el 30%.”*

“Artículo 133-D. No aplicación del Cálculo Alterno de Impuesto sobre la Renta.

Los contribuyentes, podrán solicitar a la Dirección General de Ingresos, la no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto a pagar, siempre y cuando cumpla con las siguientes condiciones:

... ..

- B. En el caso de contribuyentes Personas Jurídicas:**
- 1. Si el contribuyente al momento de realizar el cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, determinare que incurriría en pérdida.**
  - 2. Si al momento de realizar el cálculo alternativo de impuesto sobre la renta para la determinación del impuesto sobre la renta, produce una tasa efectiva de impuesto sobre la renta que excede el treinta por ciento (30%). Se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la renta causado entre la renta gravable como se define en el Artículo 695 del Código Fiscal.**

Con arreglo al Parágrafo 1 del Artículo 699 del Código Fiscal el contribuyente podrá solicitar la no aplicación del CAIR hasta por un período de tres (3) años. “

“Artículo 133-E. Solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

*Con la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente está obligado a incluir lo siguiente:*

- 1.) *Copia de la declaración jurada de rentas, debidamente presentada en la Administración Provincial de Ingresos.*
- 2.) *Estados financieros no auditados del contribuyente con sus respectivas notas.*
- 3.) *Explicación detallada de las razones por las cuales solicita la no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta debidamente sustentada y motivada.*
- 4.) *Detalle de las donaciones realizadas.*
- 5.) *Prueba del gasto de depreciación, para lo cual se utilizará el método que el contribuyente ha venido utilizando de manera consistente en los períodos fiscales anteriores.*
- 6.) *Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o túbme cuando corresponda.*
- 7.) *Análisis de las variaciones más significativas en los renglones de ingresos, costos y gastos.*
- 8.) *Presentar la nota de conciliación de los resultados financieros y fiscales incorporados en los estados financieros, tal como se detalla a continuación:*

*Ganancia financiera (contable).*

*Menos diferencias permanentes en ingresos que incluyen: Ingresos no gravables, de fuente extranjera o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.*

*Más diferencias permanentes y temporales en costos y gastos que incluyen: Costos y gastos no deducibles, de fuente extranjera, o exenta, según son desarrollados en el Decreto 170 de octubre de 1993 y sus modificaciones.*

*En el caso en que el contribuyente sea una persona jurídica, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a sus directores, dignatarios, ejecutivos y accionistas o frente a los cónyuges o parientes de tales personas dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a otras personas jurídicas subsidiarias del contribuyente o afiliadas a éste.*

*En el caso en que el contribuyente sea una persona natural, se deben segregar los gastos deducibles en que incurriera frente a su cónyuge o parientes del contribuyente o*



de dicho cónyuge dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad o frente a una persona jurídica controlada por éstos o por el contribuyente.”

“Artículo 133-F. Presentación de la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo de impuesto sobre la renta.

*El contribuyente tendrá que presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta a más tardar el día 15 de marzo para las personas naturales y a más tardar 90 días calendarios contados a partir del cierre del período fiscal del contribuyente, para las personas jurídicas.*

*En caso de que el contribuyente no presente su solicitud dentro del plazo antes mencionado y el monto a pagar en base al método tradicional sea menor, tendrá que pagar el impuesto en base al cálculo alternativo del impuesto sobre la renta.*

*Aquellos contribuyentes que presenten prórroga para la presentación de su declaraciones de renta estarán facultados para presentar la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta en la fecha en que presenten su declaración de renta.*

*La Dirección General de Ingresos deberá recibir toda solicitud de no aplicación del CAIR, siempre que cumpla con todos los requisitos a que se refiere el Artículo 133-E. El hecho de se reciba la solicitud de no aplicación del CAIR, no implica la aceptación de la solicitud de parte de la Dirección General de Ingresos.*

*Si al momento de vencerse el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, la Dirección General de Ingresos no se ha pronunciado en cuanto a la solicitud para la no aplicación del cálculo alternativo sobre la renta, el contribuyente pagará el impuesto sobre la renta con base en la aplicación del método tradicional. Si vencido el plazo para presentar la declaración jurada de rentas la Dirección General de Ingresos emite una resolución mediante la cual no acoge la solicitud presentada por el contribuyente, el contribuyente podrá acogerse al procedimiento administrativo en materia fiscal.*

*La Dirección General de Ingresos tendrá un plazo máximo de seis (6) meses, contados a partir de la fecha en que se vence el plazo para presentar la declaración jurada de rentas, para pronunciarse sobre la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta. Vencido este plazo sin que se haya expedido un acto administrativo relacionado con la solicitud del contribuyente, se entenderá que se ha admitido dicha solicitud.*

*El análisis o la revisión técnica que efectúe la Dirección General de Ingresos, a efectos de autorizar o no la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, no invalida la facultad de examinar la veracidad de las declaraciones juradas de rentas, así como la de expedir liquidaciones adicionales conforme se establece en los Artículos 719 y 720 del Código Fiscal.”*



### III. DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE SE ESTIMAN INFRINGIDAS Y CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN

#### 1. *Infracción del artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá*

Las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad implican una clara infracción del artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión. La citada norma constitucional es del siguiente tenor:

“Artículo 52. 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*”. (Énfasis nuestro)

La mencionada norma consagra el denominado “principio de legalidad tributaria” de rango constitucional en la República de Panamá y que debe ser entendido como una restricción o limitación al ejercicio de la potestad tributaria del Órgano Ejecutivo.

En virtud de dicho principio, las obligaciones pecuniarias de satisfacer tributos al Estado sólo pueden ser establecidas por el Órgano Legislativo, como representantes directos de los asociados o ciudadanos, de allí el aforismo anglosajón “no hay imposición, sin representación” o “no taxation without representation”, en virtud del cual sólo el legislador está autorizado para fijar todos los aspectos atinentes al impuesto o tributo, a saber: (1) el hecho generador de la obligación tributaria, (2) la determinación de los sujetos pasivos o contribuyentes, (3) la alícuota o tarifa aplicable, (4) la base imponible del tributo, (5) las exenciones, créditos o rebajas autorizados y (5) incluso –



en la República de Panamá- la forma o mecanismo de cobranza o recaudación del impuesto o tributo correspondiente.

La posición con respecto al “principio de legalidad estricta” ha sido recogida por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 4 de febrero de 1992, a través de la cual se declaró inconstitucional el artículo 7 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970, por medio del cual se autorizaba a la Dirección General de Ingresos a fijar el criterio de interpretación de las normas tributarias a través de resoluciones administrativas. En esa oportunidad, la Corte se refirió al artículo 48 (actual artículo 52) y al artículo 153, numeral 10, (actual artículo 159, numeral 10) de la Constitución Política, de la siguiente manera:

“...para el Pleno de la Corte, la impetrada infracción del precepto constitucional, resulta clara al disponer que nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuviere legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciera en la forma prevista en las leyes. Se trata, evidentemente, como se arguye en la advertencia, del denominado principio de legalidad, recogido también por el inciso 10 del artículo 153 de la Constitución Nacional, en el sentido de que sólo la Ley “...puede crear, modificar o suprimir impuestos, el hecho generador de la relación jurídico-tributaria, fijar la alícuota del impuesto y la base de su cálculo...”

Esta línea de interpretación jurisprudencial, fue reiterada por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de 3 de enero de 1995 (GO 22,799 de 7 de junio de 1995), mediante la cual se declaró inconstitucional una parte del artículo 731 del Código Fiscal, en donde se facultaba al Órgano Ejecutivo para establecer el pago del Impuesto sobre la Renta mediante el sistema de pago por retención. En esa oportunidad, el Pleno de la Corte se refirió a los artículos 48 (actual artículo 52) y 157, numeral 9, (actual artículo 163, numeral 9) de la Constitución Política, de la siguiente forma:

“De la lectura de la norma constitucional, es fácil percibir que corresponde al legislador establecer la forma como debe realizarse la cobranza de las



contribuciones e impuestos, sin facultarlo para delegar en el Órgano Legislativo tal función legislativa... También quebranta el numeral 9 del artículo 157 de la Constitución Política de la República que prohíbe a la Asamblea Legislativa la delegación de cualquiera de las funciones que le corresponda...”

Más recientemente, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia también se ha referido al tema, mediante sentencia de 27 de febrero de 2007, mediante la cual se declararon nulos, por ilegales, partes de los artículos 148 y 149 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como fue reformado por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005. En esa decisión la Corte sostuvo lo siguiente:

“Nuestro país, acorde con las tendencias prevalecientes que también han encontrado eco en diversos ordenamientos comparados ha positivamente expresado este principio con rango de garantía fundamental en el artículo 52 de la Carta Política en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 52: 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.”

Su expresa consagración a nivel constitucional, reafirma el especial interés del Constituyente en que se brinde al mismo pleno respeto y eficacia, de manera que, desde el proceso de creación misma de los tributos hasta la configuración de sus elementos esenciales, tiene que sujetarse indefectivamente a los dictados de la Ley formal, a efecto de que tanto su reconocimiento, como su exigibilidad, queden integralmente protegidos de cualquier tentativa de arbitrariedad por parte de las autoridades encargadas de su recaudación.” (Lo subrayado es de la Corte).

Más adelante, dentro del mismo fallo antes citado, la Corte agregó:

“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 (SIC) 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 aún 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. ....

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, supresión 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.

j. La condonación de deudas y sanciones tributarias y el establecimiento de moratorias y quitas.

3. La creación y la 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 ejecutar las atribuciones de recaudo." (Los resaltados son nuestros).

Como hemos indicado previamente, de acuerdo con el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y de acuerdo a los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B) del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, las personas jurídicas consideradas como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, quedan sometidas a la aplicación de un régimen de determinación de una renta neta gravable ficticia y presunta, que ignora y desconoce las circunstancias particulares y específicas que

pueden confrontar unos contribuyentes, frente a otros, que se encuentren en distintas situaciones de hecho, ya sea que esas situaciones obedezcan a factores internos o a factores externos.

En nuestra opinión, las normas demandadas por inconstitucionales infringen de forma directa el artículo 52 de la Carta Magna, precisamente porque el legislador en lugar de establecer todos los parámetros y características inherentes al establecimiento del nuevo método de cálculo del Impuesto sobre la Renta, lo que hizo en definitiva fue delegar a la propia Dirección General de Ingresos, la función de establecer y determinar las circunstancias en que se recaudará o no el Impuesto sobre la Renta bajo el nuevo método, reconociendo una discrecionalidad casi absoluta a la propia entidad recaudadora sobre este particular.

Como puede apreciarse, en el caso del Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal las normas atacadas por inconstitucionales señalan que *"si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo"*. También se indica que *"igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta exceda el treinta por ciento (30%)"*. A fin de lograr la implementación de este segundo supuesto, se incorpora a nivel jurídico legal el concepto de tasa efectiva, así: *"se entiende por tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el Impuesto sobre la Renta causado entre la renta gravable como se define en el artículo 695 de este Código"*.

En definitiva, el legislador ha señalado que existe una posibilidad u opción de que la Dirección General de Ingresos no proceda con el cobro del Impuesto sobre la Renta



conforme al nuevo cálculo (o cálculo alternativo) en los siguientes casos: (a) cuando las personas jurídicas arrojen pérdidas operativas, es decir, sin reconocer la deducción de incentivos fiscales o de arrastres de pérdidas de años anteriores legalmente autorizados y (b) cuando el nuevo cálculo someta a una persona jurídica contribuyente al pago de una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta que exceda el treinta por ciento (30%), pero también, sin reconocer la deducción de incentivos fiscales o de arrastres de pérdidas de años anteriores legalmente autorizados. Pero deja al libre arbitrio del ente recaudador las circunstancias fácticas o particulares bajo las cuales se podría exigir el cobro de acuerdo con el método alternativo, aún cuando el contribuyente refleje pérdida o quede sometido a una tasa efectiva excesiva.

Es evidente que el legislador, contrariando el artículo 52 de la Constitución Política, no definió ni estableció claramente cuáles debían o deben ser los parámetros y variables que podrían ser tomados en cuenta por la Dirección General de Ingresos para evaluar las solicitudes de no aplicación del método alternativo de determinación del Impuesto sobre la Renta, que presenten los contribuyentes que se encuentren en algunas de las circunstancias antes descritas.

Lo anterior significaría en todo caso, que pese a que los resultados que refleje una persona jurídica contribuyentes en un determinado período fiscal, habrían circunstancias bajo las cuales la Dirección General Ingresos podría autorizar la no aplicación del cálculo alternativo, pero de igual forma podrán existir situaciones en las cuales podría exigirse a esos mismos contribuyentes el pago del Impuesto sobre la Renta conforme al cálculo alternativo, pero con fundamento en un análisis discrecional casi absoluto del ente recaudador, precisamente porque el legislador no se ocupó



de establecer en la Ley los parámetros o circunstancias en que debía procederse de una u otra forma.

En vista de lo anterior, queda claro que la forma de cobranza del Impuesto sobre la Renta a las personas jurídicas, conforme al cálculo alternativo establecido en el artículo 699 del Código Fiscal, queda prácticamente a discreción de la Dirección General de Ingresos y se delega en dicha entidad administrativa la potestad de “establecer los documentos que deberán acompañar la solicitud de que trata este parágrafo”.

Concluimos entonces que el legislador al expedir las normas demandadas por inconstitucionales, no cumplió con la obligación que le viene impuesta constitucionalmente de establecer y fijar la forma de cobranza del Impuesto sobre la Renta conforme al cálculo alternativo, sino que delegó dicha función en un ente administrativo que de acuerdo con el artículo 52 de nuestra Carta Magna, no tiene dicha facultad. Siguiendo la lógica del fallo de la Sala Tercera de la Corte de 27 de febrero de 2007 que ya fue citado, tenemos que en este caso el legislador ha dejado en manos de las autoridades administrativas, de manera totalmente discrecional, un elemento esencial para determinar la cuantía de la deuda tributaria, el cual, por mandato constitucional debió estar definido en la Ley.

De hecho, nuestras conclusiones encuentran respaldo en el texto del artículo 699 del Código Fiscal en la parte que señala que “la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento sobre la renta gravable calculada como se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres años subsiguientes” o dicho en otras palabras, la norma legal confiere directamente una potestad discrecional a favor de la Dirección General de Ingresos para cobrar o



recaudar el Impuesto sobre la Renta siempre que a criterio de dicha entidad, el contribuyente deba o no asumir esa carga tributaria.

Lo antes señalado, queda más claro, si entendemos que existirán circunstancias en que encontraremos personas jurídicas contribuyentes que pueden sufrir pérdidas operativas en un período fiscal e incluso pueden quedar sometidas a una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta en exceso del treinta por ciento (30%), pero que la Dirección General de Ingresos tiene plena libertad de exigirles el pago del Impuesto sobre la Renta bajo el método alternativo, si en base a criterios discrecionales, llega a la conclusión de que procede la recaudación del mismo, precisamente porque el legislador no fijó ni un solo criterio objetivo de evaluación que permita distinguir en qué situaciones un contribuyente quedará obligado al pago del impuesto, aún cuando refleje pérdidas o una tasa efectiva excesiva.

Tal como se mencionó, de acuerdo al texto del Parágrafo 1 del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, y según el Parágrafo 2 del artículo 133-B del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por el Decreto Ejecutivo 143 de 2005, las personas jurídicas —en caso de sufrir pérdidas— “podrán solicitar” a la Dirección General de Ingresos la desaplicación del CAIR. Lo anterior significa, que el hecho objetivo de sufrir pérdidas no es para el legislador razón suficiente para no pagar el Impuesto sobre la Renta conforme al cálculo alternativo, sino que simplemente, esta situación permitiría a esa persona que ha sufrido pérdidas en un período fiscal determinado, solicitar a la Dirección General de Ingresos una dispensa o salvoconducto que le permita escapar al pago del impuesto.





Sin embargo, esta concesión –la no aplicación del cálculo alternativo- queda sujeta a la más amplia discrecionalidad de dicha entidad administrativa, la cual, ante la ausencia total de parámetros objetivos de evaluación fijados por el legislador tributario, podrá acceder o no a esta solicitud, en base a sus propios criterios internos de evaluación, sin que en estos casos, tenga efectividad alguna el principio de legalidad en materia tributaria.

Hasta el momento nuestro análisis se ha concentrado principalmente en la flagrante violación del principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 52 de la Constitución Política, por parte del legislador que aprobó el texto actual del artículo 699 del Código Fiscal, reformado por Ley 6 de 2005. La violación de esta norma se concentra en el incumplimiento del deber constitucional de incluir en la Ley todos los elementos que configuran el impuesto, en especial la forma de cobranza del tributo, dado que se delegó esa facultad a la actividad discrecional de la Dirección General de Ingresos. No obstante, la inconstitucionalidad del artículo 699 del Código Fiscal, no es la única que surge respecto a este tema, porque la misma tiene su contrapartida con la inconstitucionalidad de las normas reglamentarias que se ocupan del asunto, concretamente los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005. Veamos.

La violación del artículo 52 de la Constitución Política por parte de las normas reglamentarias mencionadas en el párrafo anterior y las cuales ya se han transcrito en este memorial, radica fundamentalmente en el hecho de que mediante esas normas, el Órgano Ejecutivo ha ejercido la potestad tributaria para establecer elementos propios del tributo Impuesto Sobre la Renta, en especial de su método de cobranza, ignorando



el mandato constitucional que indica que esa materia está reservada a ser regulada por Ley. Este exceso reglamentario se observa más patente cuando se leen los artículos 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005.

En el caso del citado artículo 133-E reglamentario, el Órgano Ejecutivo estableció la obligación por parte del contribuyente de presentar una serie de documentos, los cuales serían necesarios para que la Dirección General de Ingresos considere la petición de no aplicación del CAIR. Al ser obligatoria la aportación de estos documentos, los efectos de su no aportación, evidentemente son que la petición sería denegada y el contribuyente quedaría pagando un impuesto mayor que lo que ocurriría si le admiten la petición y la deciden favorablemente. Toda esta mecánica revela que estamos ante una norma que regula la cobranza del Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, esta materia debió ser regulada por Ley dictada por el Órgano Legislativo y no mediante una norma reglamentaria.

En el caso del citado artículo 133-F reglamentario, el Órgano Ejecutivo estableció la obligación por parte del contribuyente de presentar la petición de no aplicación del CAIR dentro de unos términos determinados, de lo contrario tendría que declarar bajo el método tradicional. Se menciona que si el contribuyente no presenta los documentos listados en el artículo 133-E ya comentado, ni siquiera le reciben la petición de no aplicación del CAIR, con los efectos ya explicados. Igualmente la norma establece términos para tomar la decisión por parte de la DGI. El estudio de esta disposición demuestra también que, ni siquiera a nivel reglamentario, la norma indica cuáles son los parámetros del “análisis o revisión técnica” que realiza la Dirección General de Ingresos para conceder o no la petición de desaplicación del CAIR. La

**discreción es absoluta.** Evidentemente ésta también es una norma que regula la cobranza del Impuesto sobre la Renta. Por lo tanto, esta materia debió ser regulada por Ley dictada por el Órgano Legislativo y no mediante una norma reglamentaria.

Por lo antes expuesto, consideramos que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad infringen el artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión.

2. *Infracción del artículo 159, numeral 10, de la Constitución Política de la República de Panamá*

De igual forma, consideramos que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad resultan en una infracción del artículo 159, numeral 10, de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión. La citada norma constitucional es del siguiente tenor:

“Artículo 159: La función legislativa es ejercida por medio de la Asamblea Nacional y consiste en expedir las Leyes necesarias para el cumplimiento de los fines y el ejercicio de las funciones del Estado declarados en esta Constitución y en especial para lo siguiente:

...  
10. Establecer impuestos y contribuciones nacionales, rentas y monopolios oficiales para atender los servicios públicos.  
”  
...

Siguiendo con la línea de análisis desarrollada con respecto al artículo 52 de la Carta Magna, es necesario destacar que el Constituyente Nacional reservó como una potestad exclusiva e indelegable del legislador panameño, la posibilidad de establecer impuestos y contribuciones nacionales. En otras palabras, ningún otro funcionario puede ejercer dicha facultad (ni el Presidente de la República, ni un Ministro de Estado, ni el Director General de Ingresos).

Esta norma consagra el principio de la potestad tributaria o impositiva en la República de Panamá, pero a nuestro criterio, este precepto constitucional no tiene como función exclusiva la de reconocer a favor de la Asamblea Nacional este poder de imposición, sino que también debe servir los siguientes propósitos: (a) el de recordar al legislador que no puede bajo ninguna excusa dejar de ejercer este poder de imposición, ni delegarlo a ninguna otra autoridad o funcionario y (b) el de servir de advertencia y límite a cualquier otro funcionario o autoridad distinta que bajo cualquier tipo de justificación pretenda ejercer dicha potestad, sea de forma directa o de forma indirecta. Esta posición fue sostenida por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia ya citada en este memorial, fechada 3 de enero de 1995, al conocer de la acción de inconstitucionalidad propuesta en contra de parte del artículo 731 del Código Fiscal, por medio de la cual el legislador autorizaba al Ministerio de Hacienda y Tesoro (ahora Ministerio de Economía y Finanzas) a crear mecanismos de retención del Impuesto sobre la Renta, llegándose a la conclusión de que este tipo de medidas debían adoptarse a través de normas de jerarquía legal.

De igual forma, reiteramos lo antes expuesto con respecto a las normas advertidas por inconstitucionales en cuando a la infracción del artículo 52 de la Carta Magna, que son totalmente válidos al analizar la infracción del artículo 159, numeral 10, de la Constitución Política.

Primeramente, conforme al cálculo alternativo establecido en el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por Ley 6 de 2005, y en los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, la forma de

cobranza del Impuesto sobre la Renta a las personas jurídicas queda prácticamente a discreción de la Dirección General de Ingresos y se delega en dicha entidad administrativa la potestad de *“establecer los documentos que deberán acompañar la solicitud de que trata este parágrafo”*.

Como hemos indicado previamente, consideramos que el legislador al expedir las normas demandadas por inconstitucionales, no cumplió con la obligación que le viene impuesta constitucionalmente de establecer y fijar la forma de cobranza del Impuesto sobre la Renta conforme al cálculo alternativo, sino que delegó dicha función en un ente administrativo que de acuerdo con el artículo 159, numeral 10, de nuestra Carta Magna, no tiene dicha facultad.

Por su parte, el Órgano Ejecutivo al reglamentar este tema mediante los artículos 133-B y 133-D (párrafo primero, literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, reguló vía reglamento, un tema reservado por la Constitución para la Ley emitida por la Asamblea Nacional.

Seguidamente, el artículo 699 del Código Fiscal señala que *“la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento sobre la renta gravable calculada como se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres años subsiguientes”* o dicho en otras palabras, la norma legal confiere directamente una potestad discrecional a favor de la Dirección General de Ingresos para cobrar o recaudar el Impuesto sobre la Renta siempre que a criterio de dicha entidad –y no en base a un mandato específico de la Ley tributaria- el contribuyente deba o no asumir esa carga tributaria. Patrón similar se observa en las normas

reglamentarias impugnadas, esencialmente porque las mismas confirman la mencionada facultad discrecional y también porque tampoco establecen ningún parámetro objetivo y conocido por todos de antemano, en base a los cuales la Dirección General de Ingresos pueda conceder o no la petición de desaplicación del CAIR.

Lo antes señalado, queda más claro, si entendemos que existirán circunstancias en que encontraremos personas jurídicas contribuyentes que pueden sufrir pérdidas operativas en un período fiscal e incluso pueden quedar sometidas a una tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta en exceso del treinta por ciento (30%), pero que la Dirección General de Ingresos tiene plena libertad de exigirles el pago del Impuesto sobre la Renta bajo el método alternativo, si en base a criterios discrecionales, llega a la conclusión de que procede la recaudación del mismo, precisamente porque ni el legislador ni el Órgano Ejecutivo vía reglamento, fijaron ni un solo criterio objetivo de evaluación que permita distinguir en qué situaciones un contribuyente quedará obligado al pago del impuesto, aún cuando refleje pérdidas o una tasa efectiva excesiva.

Lo anterior significa, que el hecho objetivo de sufrir pérdidas no es para el legislador razón suficiente para no pagar el Impuesto sobre la Renta conforme al cálculo alternativo, sino que simplemente, esta situación permitiría a la persona jurídica que ha sufrido pérdidas en un período fiscal determinado, solicitar a la Dirección General de Ingresos una dispensa o salvoconducto que le permita escapar al pago del impuesto.

Sin embargo, esta concesión —la no aplicación del cálculo alternativo— queda sujeta a la más amplia discrecionalidad de dicha entidad administrativa, la cual, ante la ausencia total de parámetros objetivos de evaluación fijados por el legislador y por los

*[Handwritten signature]*

reglamentos tributarios, podrá acceder o no a esta solicitud, en base a sus propios criterios internos de evaluación, sin que en estos casos, tenga efectividad alguna el principio de legalidad en materia tributaria.

De acuerdo con nuestro entendimiento de la mencionada norma, consideramos que los textos advertidos por inconstitucionales, infringen de forma clara el mandato del artículo 159, numeral 10, de la Carta Magna por las siguientes razones:

- (a) Se establece un mecanismo o método para fijar una renta neta gravable presunta o ficticia para los contribuyentes personas jurídicas, pero la recaudación final y efectiva del Impuesto sobre la Renta a pagar por estos contribuyentes dependerá en todo caso de un análisis discrecional e interno que realizará el ente recaudador, es decir, la Dirección General de Ingresos;
- (b) El legislador y el Órgano Ejecutivo en el reglamento se limitaron a señalar que los contribuyentes que reflejen pérdidas o que sufran una tasa efectiva excesiva podrían solicitar una especie de autorización o salvoconducto del ente recaudador, con el fin de no quedar obligados a pagar Impuesto sobre la Renta bajo el cálculo alternativo;
- (c) No obstante lo anterior, ni el legislador ni el Órgano Ejecutivo por la vía del reglamento, estableció y ni siquiera hizo referencia a los criterios objetivos que deberán ser tomados en cuenta por la Dirección General de Ingresos y por los contribuyentes al momento de determinar si se autoriza la no aplicación del cálculo alternativo. En otras palabras, de manera abstracta existen contribuyentes que pueden arrojar pérdidas en sus operaciones del





período fiscal, pero que podrían quedar sujetos al pago del impuesto sobre la Renta bajo el cálculo alternativo, si la Dirección General de Ingresos evalúa el caso y discrecionalmente decide que el contribuyente debe pagar de acuerdo con el cálculo alternativo; y

- (d) El hecho de que el legislador haya delegado en la Dirección General de Ingresos, y que el Órgano Ejecutivo vía reglamento se haya atribuido la potestad de establecer la documentación e información que debe ser evaluada para determinar si procede o no la recaudación del Impuesto sobre la Renta en base al cálculo alternativo, equivale básicamente al reconocimiento que hacen tanto el legislador como el Órgano Ejecutivo, de que la determinación de la obligación tributaria en estos casos, dependerá directa y discrecionalmente del propio ente recaudador, porque no se estableció ningún tipo de parámetro o limitación que sirva de guía a la Dirección General de Ingresos en estos casos.

Lo antes expuesto, se traduce en una delegación no autorizada por la Constitución Política del poder de imposición que el Constituyente reservó al legislador, delegación que —a su vez— ha ejercido el Órgano Ejecutivo vía las normas reglamentarias impugnadas, todo lo cual infringe directamente la reserva constitucional que en materia impositiva se establece a favor de la Asamblea Nacional de Diputados, de forma exclusiva y excluyente.

Aceptar este tipo de práctica por parte de la Asamblea Nacional y el Órgano Ejecutivo, equivaldría a reducir el poder de imposición a una fórmula sin contenido sustancial, en virtud de la cual el legislador panameño puede liberarse de esta obligación y



responsabilidad, delegando al resto de los funcionarios y autoridades de la Administración Pública, la función real de determinar bajo qué supuestos o circunstancias debe recaudarse un tributo o no, sin conferir ningún tipo de guía o parámetro objetivo en la Ley, que le brinde seguridad a los contribuyentes y a la Dirección General de Ingresos sobre cómo proceder en uno u otro caso.

Por lo antes expuesto, llegamos a la conclusión de que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad resultan en una infracción del artículo 159, numeral 10, de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión.

3. *Infracción del artículo 163, numeral 9, de la Constitución Política de la República de Panamá.*

Como consecuencia de lo explicado en cuanto a las violaciones de los artículos 52 y 159, numeral 10, de la Constitución Política, también se produce una infracción del artículo 163, numeral 9, de la Constitución Política, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 163. Es prohibido a la Asamblea Nacional:

- ... ..  
9. Delegar cualquiera de las funciones que le correspondan, salvo lo previsto en el numeral 16 del artículo 159.  
... ..”

Tal como hemos explicado con minuciosidad en este mismo memorial, a propósito de los conceptos de violación de los artículos 52 y 159, numeral 10, de la Constitución Política, es una función establecida por la Constitución Política a favor de la Asamblea Nacional “establecer impuestos y contribuciones nacionales”. Esta función debe realizarse mediante Ley y dicha Ley debe incluir la forma de cobranza del tributo.



Pues bien, el artículo 699 del Código Fiscal es una muestra del establecimiento de un tributo mediante Ley, el cual no incluye todos sus elementos, sino que en virtud de la fórmula establecida del cálculo alterno del impuesto sobre la renta, el legislador dejó en manos de entidades distintas a la Asamblea Nacional, el poder discrecional de “legislar” en materia tributaria, a pesar de que la Constitución Política reserva esa función a la Asamblea Nacional.

Dos elementos se destacan en el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, para demostrar esa renuncia que la Asamblea Nacional hace de ejercer de forma completa su potestad legislativa en materia tributaria, a saber:

- a) Cuando la norma permite que la Dirección General de Ingresos, de forma discrecional, decida en qué casos procede o no acceder a las peticiones de no aplicación del CAIR. La Ley no establece ningún parámetro y ello se traduce en que, en la práctica, la Dirección General de Ingresos podría decidir aplicaciones distintas de la Ley a contribuyentes en iguales condiciones.
- b) Cuando la norma permite que la Dirección General de Ingresos, de forma discrecional, decida elementos de la forma de cobranza del impuesto, tales como los documentos que deben acompañar los contribuyentes que solicitan la no aplicación del CAIR y los términos que debe cumplir el contribuyente para pedir la desaplicación del CAIR.

Ambos elementos debieran estar fijados en la Ley, pero el Legislador renunció a legislar sobre el tema, delegando esa función constitucional en entes administrativos.





Por lo antes expuesto, llegamos a la conclusión de que el artículo 699 del Código Fiscal, reformado por la Ley 6 de 2005, resulta violatorio del artículo 163, numeral 9, de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión

Este criterio ya ha sido reconocido por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante la ya citada sentencia fechada 3 de enero de 1995, al conocer de la acción de inconstitucionalidad propuesta en contra de parte del artículo 731 del Código Fiscal, por medio de la cual el legislador autorizaba al Ministerio de Hacienda y Tesoro (ahora Ministerio de Economía y Finanzas) a crear mecanismos de retención del Impuesto sobre la Renta, llegándose a la conclusión de que este tipo de medidas quebrantaban la norma constitucional que prohíbe a la Asamblea Nacional delegar cualquiera de sus funciones.

#### 4. *Infracción del artículo 20 de la Constitución Política de la República de Panamá*

En nuestra opinión, las normas cuestionadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad también incurren en una infracción del artículo 20 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión. La citada norma constitucional es del siguiente tenor:

“Artículo 20. Los panameños y los extranjeros son iguales ante la Ley, pero ésta podrá, por razones de trabajo, de salubridad, moralidad, seguridad pública y economía nacional, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinadas actividades a los extranjeros en general. Podrán, asimismo, la Ley o las autoridades, según las circunstancias, tomar medidas que afecten exclusivamente a los nacionales de determinados países en caso de guerra o de conformidad con lo que se establezca en tratados internacionales”.

Decimos lo anterior porque el mencionado precepto constitucional consigna el “principio de igualdad” que el legislador debe procurar impere entre todos los panameños, así como frente a los extranjeros, de forma tal que la ley debe procurar cumplir y respetar dicho principio, pero no desde la perspectiva de la igualdad matemática o aritmética, sino entendida como “equidad” o en otras palabras, dar un trato igual a quienes estén en idénticas o similares condiciones y procurar un trato desigual o diferenciado a quienes se encuentren en distintas situaciones o circunstancias.

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia se ha referido en múltiples ocasiones a la recta interpretación y aplicación del artículo 20 de la Carta Magna. Tenemos a bien referirnos a la sentencia de 13 de octubre de 1997, en donde se explica de forma diáfana el principio de igualdad –como equivalente del “principio de equidad”-:

“El artículo 20 de la Constitución Política ha sido objeto de copiosa jurisprudencia constitucional, y su contenido en esencia consiste en que igualdad de trato, y en desigualdad de circunstancias debe ofrecerse desigualdad de trato, derivado de la consideración de que el principio de la igualdad ante la ley no es interpretada como una igualdad numérica sino en relación a la igualdad de circunstancias que es regulada por un acto normativo. Así por ejemplo, el fallo de 10 de diciembre de 1993 no ordena que, como regla general, asigne las mismas consecuencias jurídicas, sino que ordena al legislador que, como regla general, asigne las mismas consecuencias a hechos que, en principio, sean iguales o parecidos. Sobre el particular, pueden consultarse también las sentencias de 27 de marzo de 1996, de 18 de marzo de 1994 y de 29 de abril de 1994”.

Nuestro entendimiento de las normas cuestionadas por inconstitucionales, nos lleva a la convicción de que el nuevo método o cálculo alternativo para la determinación del Impuesto sobre la Renta, como viene consagrado en el artículo 699 del Código Fiscal y en las normas reglamentarias impugnadas, no toma en cuenta, para nada, la igualdad o desigualdad de circunstancias que pudieran afectar o no a dos (2) contribuyentes que reflejen un mismo total de ingresos gravables. Baste revisar el ejemplo concreto del

COB.1

caso de PROTOCOLO, S.A. que es el contribuyente, persona jurídica, que es parte del proceso dentro del cual se ha presentado la presente advertencia de inconstitucionalidad. En el año fiscal 2005 su Declaración de Rentas muestra en el renglón de total de ingresos gravables la suma de B/.496,162.33. Según el método tradicional no tendría impuesto que pagar ya que ha tenido una pérdida neta de B/.77,871.55, mientras que con el CAIR pagaría de impuesto B/.6,080.75. Solicitó, en consecuencia, la desaplicación del CAIR, sin embargo, la Administración Provincial de Ingresos, mediante resolución No. 213-0037 de 4 de enero de 2007, utilizando la discrecionalidad absoluta que las normas impugnadas le otorgan, decidió no acceder a la petición, sin siquiera analizar si el contribuyente tuvo o no pérdidas, la cual debió ser el objeto del debate. En su lugar la Administración se concentró en negar lo pedido, por cuanto determinó que había una deuda en otro impuesto, esto es, el impuesto de Timbre. A nuestro juicio, la Dirección General de Ingresos tiene todo el derecho y hasta el deber de gestionar el cobro de otros impuestos cuya deuda detecte dentro del trámite de no aplicación del CAIR, pero ello no debiera excluir el debate de fondo de la petición de no aplicación del CAIR. La realidad concreta de este caso nos demuestra que ni el artículo 699 del Código Fiscal ni las demás normas reglamentarias advertidas de inconstitucionales, le dan ningún parámetro a la Dirección General de Ingresos para negar o admitir la petición de no aplicación del CAIR. Esa absoluta discrecionalidad coloca a la Administración Tributaria ante la posibilidad de tampoco concederle la petición de no aplicación del CAIR a otro contribuyente con condiciones diferentes a PROTOCOLO, S.A., por ejemplo, si ese otro contribuyente tuviera una cifra igual en el renglón de total de ingresos gravables, pero no tuviera pérdidas operativas. En ese escenario, ambos contribuyentes quedarían pagando el mismo impuesto según el CAIR, a pesar de tener circunstancias reales muy diferentes. Por lo tanto, tal como está estructurado el sistema, de acuerdo a las normas impugnadas en esta

advertencia de inconstitucionalidad, no se respeta el mandato constitucional contenido en el artículo 20 de la Constitución Política, porque no se toman en cuenta las circunstancias fácticas particulares del negocio de que se trate. En otras palabras, el sistema del CAJR no respeta el texto de la norma constitucional, ya que debido a ese sistema regulado en las normas impugnadas, el sistema del impuesto sobre la renta – violando la Constitución-- ahora procura un trato igual a hechos o circunstancias desiguales

Como veremos al analizar la infracción al “principio de capacidad económica o contributiva” que viene tutelado en el artículo 264 de la Carta Magna, entendemos que la aprobación del denominado cálculo alternativo para determinar el Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas jurídicas, constituye una solución que procura adoptar un régimen de determinación de renta neta gravable ficticia o presunta.

Este régimen de renta neta presunta o ficticia, ignora y desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes, frente a otros, que se encuentren en distintas situaciones de hecho, ya sea que esas situaciones obedezcan a factores internos o a factores externos, lo que en nuestra opinión, equivale a violentar el “principio de igualdad” en cuanto a las circunstancias particulares de cada quien y que se tutela en el artículo 20 de la Constitución Política.

Dicho de otra forma, entendemos que las normas impugnadas (de Ley y reglamentarias), al desarrollar el concepto del “cálculo alternativo” no toman en cuenta que la actividad que desarrolla un contribuyente utiliza mano de obra intensiva o no; o si es indispensable hacer fuertes inversiones en tecnología periódicamente; o si el

negocio requiere negociar volúmenes importantes de productos, dando lugar a una facturación importante, pero con retornos o márgenes inferiores a la renta presunta.

En todo caso, lo único que han señalado el legislador y las normas reglamentarias, es que corresponderá al ente recaudador, es decir, a la Dirección General de Ingresos, evaluar los casos extremos, a saber: (a) los de aquellos contribuyentes que sufran pérdidas operativas en un período fiscal o (b) los de aquellos contribuyentes que queden sometidos a una tasa efectiva excesiva del Impuesto sobre la Renta, como consecuencia de aplicar la renta mínima presunta que arroje el cálculo alternativo del Impuesto sobre la Renta y decidir si recauda el Impuesto sobre la Renta bajo el cálculo ficticio o presuntivo en estos casos extremos o no.

Consideramos que estas características del denominado cálculo alternativo del Impuesto sobre la Renta, constituyen claramente un desconocimiento absoluto y una infracción directa al mandato de la Carta Magna que obliga al legislador a establecer tributos que atiendan al principio de igualdad, pero atendiendo a las circunstancias particulares de cada asociado, es decir, tratando de igual forma a quienes estén en la misma o similar situación de hecho y tratando de forma distinta a quienes se encuentren en distintas situaciones de hecho.

Por el contrario, se ha creado una regla absoluta que exige el pago del Impuesto sobre la Renta a todos los contribuyentes en base al total de ingresos gravables obtenidos en un período fiscal (es decir, en base a los ingresos brutos, menos las devoluciones y descuentos), pero sin interesar ni una sola circunstancia particular que pudiera diferenciar a un contribuyente de otro que se dedica a una actividad totalmente distinta, pero que recibe el mismo monto total de ingresos gravables.



En atención a lo antes expuesto, llegamos a la conclusión de que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad también incurren en una infracción del artículo 20 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión.

5. *Infracción del artículo 264 de la Constitución Política de la República de Panamá*

Finalmente, debemos destacar que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad infringen el artículo 264 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión. La citada norma constitucional es del siguiente tenor:

“Artículo 264: *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 económica*”.

En nuestra opinión, el precepto constitucional antes reproducido, consigna una modalidad de lo que la doctrina reconoce como el “principio de capacidad contributiva”, en virtud del cual, cada contribuyente debe colaborar soportando las cargas públicas exigidas para mantener la organización de un Estado de Derecho, de acuerdo con los medios económicos que tenga disponibles.

Este principio fue introducido en nuestra Carta Magna, porque pese a que el artículo 19 de la Constitución Política prohíbe la adopción de normas jurídicas discriminatorias y el artículo 20 de la Constitución Política consigna el principio de igualdad entre todos los panameños y al igual que en el trato dispensado a los extranjeros, se consideró





necesario consignar un principio constitucional de derecho tributario que ha sido ampliamente reconocido tanto en la doctrina, como en el derecho comparado, esto es, que aquellos contribuyentes que tienen a su disposición mayores medios o beneficios económicos, deben soportar en mayor medida dichas cargas –traducidas en impuestos o tributos fijados por la ley aprobada por el Órgano Legislativo- en comparación con el resto de los asociados que no disfrutan de esos medios o beneficios económicos.

En síntesis, existe una norma constitucional precisa que instruye claramente al legislador para que, cuando ejerza la potestad tributaria que también le confiere la Constitución, siempre procure y realice su mejor esfuerzo para adoptar leyes impositivas que *graven al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica*. Lastimosamente, no existe jurisprudencia –o por lo menos no conocemos ninguna- que aborde directamente la aplicación del artículo 264 de la Carta Magna a alguna medida impositiva –de rango legal o reglamentario- en la República de Panamá.

No obstante lo anterior, podemos hacer referencia al interesante análisis que sobre esta norma constitucional en particular realiza el Lic. Noel Augusto Caballero, en su monografía titulada “Principios Constitucionales del Derecho Tributario Panameño” y que viene publicada en la obra Gaceta Fiscal Panamá (2004), a páginas 104 a 110, en donde al referirse al artículo 261 de la Carta Magna (actual artículo 264) desarrolla lo que él denomina “principio de proporcionalidad”, en los siguientes términos:

“ ...  
Significa, entonces, que el legislador deberá contemplar parámetros comparativos a fin de **tratar** las cosas o personas desiguales como desiguales, especialmente al momento de establecer impositivos, por lo que a mayor capacidad económica, mayor imposición debe recaer sobre el sujeto pasivo del tributo. Quiere decir que para conocer la “capacidad económica” del sujeto pasivo, necesariamente hay que conjugarlo con otros principios, entre ellos, el de la proporcionalidad, generalidad e igualdad para manifestar una posición de justicia tributaria.

... La interrogante a dilucidar es si la “capacidad económica” se refiere a la “capacidad contributiva” o sea meramente distributiva; o si esa capacidad económica, en cada caso, lleva expresamente motivos económicos y de patrimonialidad, en sentido de identificación con el índice de potencialidad económica con el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Todo parece indicar que la igualdad o desigualdad del tributo atiende más al aspecto ingreso real y/o potencial del sujeto pasivo, para la determinación de la obligación tributaria, a fin de que la misma sea “en proporción directa a su capacidad económica”.

Al preceptuarse que “*la Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional...*” está estableciendo advertencia al poder tributario en el sentido de evitar la creación de gravámenes onerosos, so pretexto de necesidades de ingresos o de proteger la producción nacional; vale decir, que por sólo fines recaudatorios o económicos no deben establecerse tributos, situación que algunas legislaciones sí contemplan.” (Subrayado es nuestro)

Un análisis similar han adoptado otros estudiosos del Derecho Tributario al analizar este principio de la imposición y que en resumidas cuentas, procura que cada contribuyente aporte al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con los medios económicos que posea para soportarlas. Como botón de muestra, tenemos que el Doctor Juan Rafael Bravo Arteaga, en su obra “Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”, 2002, de páginas 96 a 103, se refiere a los “principios de equidad y progresividad” contenidos en el artículo 363 de la Constitución de Colombia de 1991, en los siguientes términos:

“Al examinar la forma como la ley tributaria se aplica a los contribuyentes, se puede advertir fácilmente que la equidad puede ser apreciada desde dos aspectos diferentes: el *cualitativo* y el *cuantitativo*.”

Desde el punto de vista *cualitativo*, la equidad tributaria exige que las instituciones sean aplicadas de una manera razonablemente uniforme a todos los contribuyentes, de manera que todos reciban el mismo tratamiento por parte de las autoridades.

Desde el punto de vista *cuantitativo*, la equidad tributaria tiene a establecer que a cada uno se le exija una obligación conforme a su capacidad contributiva. Esta equidad puede llevar a la liquidación de

valores diferentes, siempre que los más capaces económicamente paguen mayores tributos que los más pobres. En otros términos: tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales, como decía PLATÓN en La República". (Subrayado nuestro).

Finalmente, hacemos referencia a la obra del maestro italiano Víctor Uckmar, titulada "Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario", 2002, quien aborda esta temática bajo el apartado titulado "Principio de Igualdad", de páginas 59 a 73 y quien dentro del especial ámbito de estudio del Derecho Tributario, llega a las siguientes conclusiones:

"La igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos:

- a) En sentido económico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.
- b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación a la capacidad contributiva de cada uno.

En lo concerniente a la igualdad jurídica, que sustancialmente coincide con el principio de generalidad de la imposición, algunas constituciones prohíben expresamente el privilegio en materia fiscal. Especialmente en Francia, antes de la Revolución, la nobleza y el clero consideraban deshonoroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivó la inclusión de este principio en forma explícita.

En Argentina existe una amplia jurisprudencia sobre el concepto de igualdad fiscal en sentido jurídico. La orientación de la Corte Suprema puede resumirse así:

1. La igualdad ante la ley, consiste en el deber de ley de tratar igual a todos aquellos que se encuentren en iguales circunstancias, prohibiéndose establecer excepciones y privilegios, tales como excluir a favor de uno aquello que es impuesto a otros en iguales circunstancias.
2. La existencia natural de desigualdades justifica la creación de categorías de contribuyentes sujetos a un tratamiento fiscal diferente, si concurren las siguientes circunstancias: a) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría tienen idéntico tratamiento; b) la clasificación en distintas categorías debe fundarse en diferencias reales; c) la clasificación

debe excluir cualquier discriminación arbitraria, injusta y hostil, dirigida hacia determinadas personas o categorías de personas; d) la diferencia debe implicar una justa igualdad a la luz de la equidad; e) la diferencia debe respetar la uniformidad y la generalidad del tributo". (Subrayado nuestro).

En definitiva, podemos concluir que es de amplio recibo en la doctrina latinoamericana y en el Derecho Positivo de muchos países de América Latina, la consignación de cláusulas constitucionales que apuntan a lograr un objetivo –sino idéntico, muy similar a aquél que consigna el artículo 264 de nuestra Carta Magna, como lo hemos indicado previamente en este análisis: que aquellos contribuyentes que tienen a su disposición mayores medios o beneficios económicos, deben soportar en mayor medida dichas cargas, en comparación con el resto de los asociados que no disfrutan de esos medios o beneficios económicos.

Pues bien, como nosotros entendemos el artículo 699 del Código Fiscal, en la parte que señala que: "Las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la Renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre *la que resulte mayor entre:* 1) La renta neta gravable por el método establecido en este título, o 2) *La renta neta gravable que resulte de deducir, del total de ingresos gravable, el noventa y cinco punto treinta y tres por ciento (95.33%) de éste. Parágrafo Transitorio. Los contribuyentes tendrán que utilizar el cálculo establecido en este artículo, a efecto de la determinación de su declaración estimada de renta a partir del período fiscal 2006"*, es claro que el legislador panameño decidió ignorar el deber que el artículo 264 de la Carta Magna le impone, de procurar que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica. Igual análisis resulta aplicable al estudio de los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como



quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, debidamente confrontados con el artículo 264 de la Constitución Política.

Nuestra anterior afirmación obedece a que el Impuesto sobre la Renta en la República de Panamá, tal como viene regulado en el Libro IV del Título I del Código Fiscal, ha adoptado todo un cúmulo de normas que apuntan a determinar qué debe entenderse por renta y sus distintas fuentes (gravada, exenta y extranjera), las erogaciones deducibles y las no deducibles (incluyendo gastos, costos y amortizaciones), las distintas clases de exenciones o exoneraciones vigentes (en atención a la cuantía, al beneficiario o al pagador, entre otras), las alícuotas aplicables a las personas naturales y a las personas jurídicas y la forma de cobranza y recaudación del tributo, etc. En otras palabras, contiene en gran medida los esfuerzos –así como también los errores y desaciertos- del Órgano Legislativo en procurar que el Impuesto sobre la Renta en la República de Panamá, grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica. Es necesario reconocer también, que existen en nuestro país, un gran cúmulo de normas legales e incluso reglamentarias que prevén exenciones, exoneraciones y créditos fiscales vigentes en materia de Impuesto sobre la Renta que suponen desviaciones más y menos importantes del principio de proporcionalidad.

Pues bien, a través de los artículos 699 del Código Fiscal, conforme quedó subrogado al tenor del texto aprobado por medio del artículo 16 de la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005, el legislador panameño decidió no hacer ningún esfuerzo adicional con respecto a la búsqueda de una solución que nos acercase más a lograr la implementación del objetivo del artículo 264 de la Carta Magna en cuanto a procurar que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica. Las normas

reglamentarias impugnadas no hecen más que llevar al detalle el mismo error conceptual.

La solución adoptada fue básicamente la de adoptar un régimen de determinación de renta neta gravable ficticia o presunta que afecta tanto a personas naturales, como a personas jurídicas, ignora y desconoce las circunstancias particulares y específicas que pueden confrontar unos contribuyentes, frente a otros, que se encuentren en distintas situaciones de hecho, ya sea que esas situaciones obedezcan a factores internos o a factores externos. En otras palabras, la norma adoptada por el legislador, así como su desarrollo reglamentario, no toman en cuenta que la actividad que desarrolla un contribuyente utiliza mano de obra intensiva o no; o si es indispensable hacer fuertes inversiones en tecnología periódicamente; o si el negocio requiere negociar volúmenes importantes de productos, dando lugar a una facturación importante, pero con retornos o márgenes inferiores a la renta presunta.

En todo caso, lo único que ha señalado el legislador es que corresponderá al ente recaudador, es decir, a la Dirección General de Ingresos, evaluar los casos extremos, a saber: (a) los de aquellos contribuyentes que sufran pérdidas operativas en un período fiscal o (b) los de aquellos contribuyentes que queden sometidos a una tasa efectiva excesiva del Impuesto sobre la Renta, como consecuencia de aplicar la renta mínima presunta que arroje el cálculo alternativo del impuesto sobre la Renta y decidir si recauda el impuesto sobre la Renta bajo el cálculo ficticio o presuntivo en estos casos extremos o no.

Consideramos que estas características del denominado cálculo alternativo del Impuesto sobre la Renta, constituyen claramente un desconocimiento absoluto y una

af.1

infracción directa al mandato de la Carta Magna que obliga al legislador a establecer tributos que atiendan al principio de capacidad económica proporcional de cada uno. Se ha creado una regla absoluta que exige el pago del Impuesto sobre la Renta a todos los contribuyentes en base al total de ingresos gravables obtenidos en un período fiscal (es decir, en base a los ingresos brutos, menos las devoluciones y descuentos), pero sin interesar ni una sola circunstancia particular que pudiera diferenciar a un contribuyente de otro que se dedica a una actividad totalmente distinta, pero que recibe el mismo monto total de ingresos gravables.

Sea cual fuere el resultado que finalmente se obtenga, somos del criterio de que bajo ninguna circunstancia puede entenderse que este cálculo alternativo del Impuesto sobre la Renta persigue gravar al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica, precisamente porque su capacidad económica se mide en base a su total de ingresos gravables, sin atender a los costos, gastos, amortizaciones y depreciación o desgaste que pueda requerir un determinado negocio frente a cualquier otro.

Con fundamento en lo antes expuesto, somos de la opinión de que las normas atacadas en la presente advertencia de inconstitucionalidad violan el artículo 264 de la Constitución Política de la República de Panamá, en concepto de violación directa por comisión.

#### IV. SOLICITUD

En virtud de los hechos y consideraciones jurídicas antes planteadas, solicitamos con nuestro acostumbrado respeto al Pleno de la Corte Suprema de Justicia, que Declare que SON INCONSTITUCIONALES las partes del artículo 699 del Código Fiscal,



reformado por la Ley 6 de 2005, y de los artículos 133-B; 133-D (párrafo primero y literal B); 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, tal como quedó luego de la reforma introducida por los Decretos Ejecutivos 143 y 185 de 2005, las cuales han sido transcritas en la sección previa de este memorial, titulada "II. TRANSCRIPCIÓN DE LAS NORMAS LEGALES Y REGLAMENTARIAS CUYA INCONSTITUCIONALIDAD SE ADVIERTE".

#### V. PRUEBAS

Denunciamos como tal la Gaceta Oficial No. 25,232 de 3 de febrero de 2005; la Gaceta Oficial 25,419 de 1 de noviembre de 2005; la Gaceta Oficial No. 25,455 de 30 de diciembre de 2005, en donde fueron promulgados la Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005; el Decreto Ejecutivo 143 de 2005 y el Decreto Ejecutivo No. 185 de 2005. También denunciamos como fuente de prueba, el expediente administrativo que reposa en la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, contentivo del proceso administrativo fiscal iniciado por el contribuyente PROTOCOLO, S.A. con el objeto de que la Dirección General de Ingresos le reconozca el derecho a no aplicar el Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta para el años fiscal 2005.

#### VI. DERECHO

Artículos 20; 52; 159 (numeral 10); 163 (numeral 9); 206 (numeral 1) y 264 de la Constitución Política de la República de Panamá. Artículos 1194 del Código Fiscal y 2558 y concordantes del Código Judicial.  
Ciudad de Panamá, 13 de marzo de 2007.

De los Honorables Magistrados,



PUBLIO RICARDO CORTÉS C.  
Cédula PE-8-551

