

ENTRADA NO. 788-12 MAGDO. PONENTE: JOSÉ E. AYÚ PRADO
Acción de Inconstitucionalidad presentada por la firma forense **TAPIA, LINARES & ALFARO**, en nombre y representación de la **CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIAS Y AGRICULTURA DE PANAMA**, para que se declaren inconstitucionales el artículo 3, el parágrafo transitorio del artículo 7; el artículo 18; y el artículo 19 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012

REPUBLICA DE PANAMA



**ORGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. PLENO**

PANAMA, VEINTINUEVE (29) DE ABRIL DE DOS MIL QUINCE (2015).

VISTOS:

El Pleno de la Corte Suprema de Justicia conoce de la Acción de Inconstitucionalidad presentada por la firma forense **TAPIA, LINARES & ALFARO**, en nombre y representación de la **CÁMARA DE COMERCIO, INDUSTRIAS Y AGRICULTURA DE PANAMA**, para que se declaren inconstitucionales el artículo 3, el parágrafo transitorio del artículo 7; el artículo 18; y el artículo 19 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, cuyo tenor es el siguiente:

“Artículo 3. Se adiciona el Parágrafo 3 al artículo 706 del Código Fiscal, así:

Artículo 706. ...

PARÁGRAFO 3. Para los efectos de este artículo, se excluyen los dividendos o cuotas de participación que se distribuyan y correspondan a acciones preferidas nominativas, siempre que cumplan con las siguientes condiciones:

1. Que su vencimiento no sea mayor de cinco (5) años.
2. Que no formen parte del capital, de conformidad con las Normas de Información Internacional Financiera.
3. Que pertenezcan a propietarios de acciones comunes de la sociedad emisora.
4. Que devenguen un rendimiento no mayor al 6% anual.
5. Que no sean transferibles.
6. Que la emisión de dichas acciones preferidas no exceda el 40% del patrimonio.

Los dividendos o cuotas de participación que se distribuyan y correspondan a las acciones preferidas de que trata este Parágrafo recibirán un tratamiento fiscal equivalente a aquel aplicable a intereses deducibles; es decir, la suma distribuida en concepto de dividendo o cuota de participación será deducible para efectos del impuesto sobre la renta.

Asimismo, la suma distribuida en concepto de dividendo o cuota de participación gozará de una exención del impuesto sobre la renta; es decir, sobre dicha suma no aplicará la retención a que se refiere el artículo 733 de este Código”.

“Artículo 5.

...
PARÁGRAFO TRANSITORIO. Las disposiciones contenidas en el Parágrafo 6 de este artículo, que se adicionó por la Ley 8 de 2010 y se modificó por la Ley 31 de 2011, así como en el Parágrafo Transitorio de este artículo que se adicionó por la Ley 8 de 2010, serán aplicables exclusivamente a las personas jurídicas hasta el 31 de julio de 2012; en consecuencia, se restablece y se extiende el sistema de pago del impuesto sobre la renta estimado a las personas jurídicas. Durante el año fiscal 2012, la obligación de pago de la primera y segunda partida deberá ser efectuada conjuntamente a más tardar el 30 de septiembre y la última y subsiguientes partidas serán pagadas conforme lo establece el artículo 727 de este Código. Los adelantos mensuales de los meses de enero a julio de 2012, pagados con base en el Parágrafo 6, serán aplicados como crédito al impuesto sobre la renta estimado.

Los contribuyentes con periodos especiales pagarán el impuesto estimado conforme a la regla establecida en el artículo 730 de este Código.

Para tal efecto, se autoriza a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas para computar como rentas gravables estimadas durante el periodo fiscal 2012 el monto de las mismas rentas gravables declaradas por las personas jurídicas durante el periodo fiscal anterior. El impuesto estimado, así como cualquier crédito producto de declaraciones juradas de rentas de periodos anteriores, serán aplicados como crédito al impuesto sobre la renta del siguiente periodo fiscal.”

“Artículo 7. El artículo 762-D del Código Fiscal queda así:
Para la interpretación de lo normado en las disposiciones contenidas en este Capítulo, serán aplicables, como referencia técnica, las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 2010, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que sean congruentes con las disposiciones de este Capítulo”.

“Artículo 18. Durante el periodo transcurrido desde la entrada en vigencia de la Ley 33 de 2010 y la entrada en vigencia de la presente Ley, se mantienen las obligaciones previstas en los artículos 762-I, 762-J y 762-K del Código Fiscal, según su texto previo a su modificación en la presente Ley, respecto de quienes hayan realizado operaciones con partes relacionadas que sean residentes fiscales de países que hayan suscrito tratados o convenios para evitar la doble tributación internacional con la República de Panamá”.

“Artículo 19. Sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Código Civil, las disposiciones en materia tributaria prevalecen

sobre cualquiera otra disposición o códigos que de forma directa o indirecta afecten o sean contrarias a la materia fiscal”.

I. NORMAS CONSTITUCIONALES QUE SE ADUCEN COMO INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LAS VIOLACIONES.

Señala la apoderada judicial de la activadora constitucional que, las normas demandadas vulneran los artículos 4, 7, 17, 20, 32, 46, 52, 159 numeral 3, 164, 184 numeral 9 y 264 de la Constitución Nacional.

Veamos el concepto de la infracción de cada una de las normas constitucionales que se aducen como infringidas.

Con relación a la infracción del artículo 4, la apoderada judicial de la activadora constitucional, nos dice que el **tercer párrafo artículo 7 de la Ley 52 de 8 de agosto de 2012**, infringe dicha norma de forma directa por comisión, al “Legislador” introducir en nuestro ordenamiento jurídico en materia fiscal, un documento referente a las “Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales”, que desarrolló el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el año 2012, sin que la misma constituya un documento amparado por un instrumento de derecho internacional público como viene a ser un Tratado, un Convenio o un Acuerdo suscrito por nuestro país, introducido a nuestro ordenamiento jurídico mediante una ley formal.

Por otro lado, sostiene que la mencionada disposición legal, también infringe la citada norma constitucional, al nuestro país no formar parte de la OCDE, por lo que resulta negativo incluir tales guías, que no son fuente de Derecho Internacional Público, y que a su vez es objeto de cambios constantes.

En cuanto a la aducida infracción del artículo 7, nos comenta que esta norma constitucional es infringida de forma directa por comisión, por el **tercer párrafo del**

artículo 7 de la Ley 52 de 8 de agosto de 2012, al introducir a nuestro ordenamiento jurídico Tributario las "Guías sobre Precio de Transferencia para la Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales", aprobadas por la OCDE en el año 2010, las cuales se utilizan como referencias técnicas aplicadas a casos concretos, pero que de acuerdo a esta organización, solo se publican en los idiomas *inglés y francés* (idiomas oficiales de la OCDE), aunque nuestro país no es miembro o forma parte de ésta, lo que representa que tales guías estén en dos idiomas que no son el que adopta oficialmente nuestro país.

En cuanto a la infracción a los artículos 17, 32, 52, 164 y 264, opina que estas normas constitucionales, son infringidas por el **artículo 19 de la ley 52 de 28 de agosto de 2012**.

Básicamente, no está de acuerdo con el hecho de que la norma demandada contenga una Supremacía de las normas fiscales respecto a cualquier otra norma de carácter legal contenida en el ordenamiento legal panameño, ya que a su juicio esto contracta con los "principios de hermenéutica legal y de interpretación y aplicación de las leyes", las cuales se encuentran contenidas en los artículos 12, 13 y 14 del Código Civil, y que a su vez regulan la solución de conflictos que puedan surgir entre leyes.

Para la apoderada judicial de la activadora constitucional, el que exista una norma legal que contenga una Superioridad respecto a las demás normas de igual jerarquía, resulta violatorio de lo establecido en normas que contienen el acatamiento del ordenamiento jurídico (art. 17 de la C.N.) y el Principio del debido proceso legal (art. 32 de la C.N.), ya que dicha Supremacía ocasiona que se desatienda algo regulado por cualquier otra norma legal, para tomar en cuenta lo que señalen las disposiciones fiscales. Esto a su vez traería que se dejara a la ciudadanía en un estado de indefensión, por la generación de una absoluta discrecionalidad de la Administración Tributaria panameña.

De igual forma, se refiere a la discrecionalidad de la Dirección General de Ingresos (ahora Autoridad Nacional de Impuestos), mencionando que ha sido abordada en el fallo de febrero de 1992, donde se declaró la inconstitucionalidad de la facultad que en su momento tenía la DGI para interpretar las normas tributarias, más cuando esa función es ejercida por la Corte Suprema de Justicia.

Con relación a la infracción que la precitada norma causa a los artículos **52, 164 y 264 de la Constitución**, considera que se da de forma directa por omisión, por parte del contenido del **artículo 19 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012**, porque por vía de interpretación se podría crear "obligaciones tributarias y en la tramitación de los procesos" por ese carácter de Supremacía de las normas tributarias, dejando a un lado normas constitucionales según las cuales nadie está obligado a pagar un tributo, que no esté debidamente establecido en la Ley, principio consagrado en el artículo 52 de la Constitución. Además, es del criterio que esto afectaría sin ninguna duda la capacidad contributiva de los contribuyentes, pues se le estaría obligando a pagar impuestos por encima de sus posibilidades e ingresos económicos, infringiéndose el artículo 264 del Código de la Constitución.

Asimismo, plantea que "se daría una jerarquía superior a las leyes en materia tributaria, sobre otras leyes, cuando el artículo 164 de la Constitución no establece ninguna superioridad de una ley sobre otra".

Otra de las normas constitucionales que se aducen como infringidas, es el **artículo 46 de la Constitución**, pues la activadora constitucional opina que es infringida por el **Parágrafo artículo 5 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012**, en concepto de violación directa por omisión, al ir en contra del "Principio de no Retroactividad", en materia tributaria.

Precisamente, opina que dicho Parágrafo impone a las empresas o contribuyentes personas jurídicas, un cambio faltando 4 meses para que se terminara el período fiscal 2012, pero no sólo eso, adicional aumenta sus pagos impositivos con carácter retroactivo, sin que dentro de la referida norma se establezca expresamente que ésta tiene efecto retroactivo por ser de orden público o interés social, como bien lo señala la presente norma constitucional.

Opina que el Principio de "No retroactividad de la ley tributaria", está muy vinculado con el principios de "Legalidad o Reserva de Ley", lo que significa que no sólo el impuesto debe estar debidamente establecido en la Ley, pues debe igualmente tomarse en cuenta que el mismo tiene que ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles.

Igualmente, señala que la "No retroactividad de la Ley Tributaria" resulta ser un principio activo y garantista en el Estado de Derecho Moderno, superando el paso del Estado recaudador sin límites.

Afirma que el Estado de Derecho es visto bajo la existencia de bases fundamentales como: la publicidad de las normas y de la actividad de Gobierno; afianzamiento de la Seguridad Jurídica y la interdicción de la arbitrariedad en la actuación de la Administración.

Por otro lado señala que, dicho parágrafo infringe el artículo 46 de la Constitución, porque "pese a que la ley es de 28 de agosto, revive el sistema del pago de las declaraciones de renta estimadas, que según el artículo 727 del Código Fiscal, la primera partida se paga el 30 de junio, la segunda partida el 30 de septiembre y la tercera partida el 31 de diciembre; no obstante lo anterior, dicho parágrafo transitorio indica que las dos primeras partidas, entiéndase las de junio y septiembre, deberán pagarse juntas en septiembre, dándole un efecto retroactivo

al pago de la primera partida de junio, que para cuando se aprobó la Ley a finales de 2012, ya había pasado estando en vigencia el sistema de AMIR, antes mencionado, en consecuencia la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, tiene un efecto retroactivo no permitido por la Constitución Política de la República”.

En el presente negocio constitucional, también se plantea que el **artículo 18 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012**, infringe el **numeral 3 del artículo 159** y el **numeral 9 del artículo 184 de la Constitución Nacional**, en concepto de violación directa por comisión.

De acuerdo a la activadora constitucional, la mencionada infracción a estas normas constitucionales, se da porque como está redactada dicha disposición legal, obliga a los contribuyentes a mantener información relativa al grupo empresarial, así como a mantener información relativa a los precios de transferencia con partes relacionadas, a pesar que en algunos convenios o tratados de doble tributación que haya negociado o suscrito nuestro país, no se encuentren en plena vigencia.

De igual forma, considera que ambas normas constitucionales también se ven infringidas, al establecerse a través de esta disposición legal, obligaciones tributarias de manera retroactiva, a pesar que la misma ley no lo contemple. Además, afirma que se reconocen la vigencia de convenios o tratados tributarios negociados por nuestro país, pero que no se encuentran en plena vigencia, ya que no han sido aprobados por el Órgano Legislativo, así como su respectiva publicación en la Gaceta Oficial.

Por último, opina que de las normas constitucionales, la celebración, aprobación y ratificación, son actos diferentes, aunque necesarios y concurrentes en lo referente al consentimiento, por lo que al no especificar el artículo 18 de la

cita ley, que estas obligaciones se mantienen para convenios o tratados que estén en plena vigencia, constituye un reconocimiento a la vigencia de tratados negociados, pero pendientes de ratificación.

Sobre la infracción al **artículo 20 de la Constitución Nacional**, nos dice que esta norma es violentada por **artículo 3 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012**, en concepto de violación directa por comisión, al ir en contra del "Principio de Igualdad", en materia tributaria, sin que exista alguna condición especial que la propia norma constitucional contemple para poder darse algún tipo de beneficio.

Aunado a lo anterior, nos explica que la materia tributaria no entra dentro de esos excepciones que permite la presente norma constitucional, por lo que no puede darse un trato diferente al pago del impuesto sobre la renta en concepto de dividendos o cuotas de participación a los tenedores de acciones preferidas nominativas, pero a su vez seguir castigando a los tenedores de acciones nominativas comunes y las emitidas al portador gravadas con el impuesto sobre la renta en concepto de dividendos. Es decir, que la violación al artículo 20 de la Constitución, que contiene el Principio de igualdad ante la Ley, se da al otorgarle un beneficio fiscal solo a los tenedores de títulos de acciones nominativas preferidas, al cumplir con los requisitos establecidos en el presente artículo demandado, además de instaurar que estos dividendos tendrán un trato fiscal equivalente a aquel aplicable a intereses deducibles.

Por otro lado, opina que el **artículo 3 de la mencionada disposición legal**, también violenta el **artículo 264 de la Constitución Nacional**, de forma directa y por comisión, al ir en contra del "Principio de Capacidad Contributiva".

De este modo, asevera que quienes no gocen de ese beneficio fiscal, se verán afectados en su capacidad contributiva y su patrimonio, lo que se traduce en

una afectación de los ingresos de los que sí están obligados a tributar, y quienes son parte de la producción nacional, a pesar que de la misma norma constitucional, se instituye la protección que debe tener el Estado con los contribuyentes.

De tal forma, que su opinión va dirigida a plantear la infracción de los principios de equidad tributaria y justicia tributaria, donde se establece que todo impuesto debe ser justo, por lo que esta equidad o justicia debe guardar relación entre el hecho generador del contribuyente y la obligación del pago de un impuesto, lo que no se da con la presente disposición legal demandada.

III. OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACION

Admitida la demanda, se corrió en traslado a la Procuraduría de la Administración, para emitir el concepto respectivo, de conformidad con el artículo 2563 del Código Judicial, lo cual llevó a cabo mediante Vista Fiscal N° 584 de 12 de noviembre de 2012 (Ver fs.70 a 82 del dossier), y donde medularmente dice lo siguiente.

En la vista fiscal emitida por el Procurador de la Administración, éste empieza señalando que no hay violación a los artículos 20 y 264 de la Constitución Nacional, ya que debe observarse el contenido del artículo 706 del Código Fiscal, donde se establece una regla general, de acuerdo con la cual el pago de ISR gravable que debe efectuar las personas jurídicas, será liquidado, cobrado y pagado sobre utilidades que éstas obtengan durante el año gravable, sin deducir a ellas lo que por concepto de dividendos o cuotas de participación deban distribuir entre sus socios o accionistas.

Sigue afirmando que el párrafo 3 del artículo 3 de la Ley 53 de 2012, introduce una excepción a la precitada regla, porque excluye del pago del ISR

sumas relativas a dividendos o cuotas de participación que distribuyan las sociedades tenedoras de acciones preferidas nominativas, lo que a su juicio no es contrario al principio de igualdad contenido en el artículo 20 de la Constitución, porque para poder contar con este beneficio, antes hay que cumplir con los requisitos establecidos en cada uno de los numerales de la presente disposición legal.

De esta manera, plantea como ha sido visto el Principio de Igualdad desde el punto de vista de la doctrina y la jurisprudencia, al traer a colación lo señalado por el Dr. Cesar Quintero, y lo señalado en la Sentencia fecha 13 de octubre de 1998, dictada por el Pleno, por lo cual se desprende que al examinar dicha violación, la misma no se da, al estar frente a una disposición legal, que se sustenta en elementos objetivos que justifican un tratamiento fiscal diferente para aquellas sociedades que se encuentren en las condiciones establecidas en la misma, situación que a su juicio tampoco afecta la capacidad contributiva de los demás personas jurídicas.

Consecuentemente, es de la opinión que tampoco esta norma demanda infringe el artículo 264 de la Constitución, el cual posee el "Principio de Capacidad Contributiva", porque al tenor del artículo 706 del Código Fiscal, el impuesto que deberán pagar las sociedades que estén bajo ese supuesto, debe ser liquidado, cobrado, y pagado sobre las utilidades que éstas obtengan durante el año gravable, lo que resulta cónsono con dicho principio, que representa la facultad de Estado de establecer los tributos con el propósito de que todos contribuyan de acuerdo a sus posibilidades y a los gastos públicos generados por la prestación de servicios públicos.

En cuanto a la aducida infracción que supuestamente produce el artículo 5 de la Ley 52 de 2012, cree que es necesario observar que la ley entró a regir el 29

de agosto de 2012, cuando faltaban 4 meses para el cierre del año fiscal, por lo que el presente artículo demandado, restablece el sistema de pago del ISR estimado a las personas jurídicas, además de disponer que durante el año fiscal 2012, la primera y segunda partida (junio y septiembre); debían ser pagadas conjuntamente a más tardar el 30 de septiembre de 2012.

De tal forma, que a su juicio se genera un crédito fiscal a razón de los pagos que ya habían efectuados las personas jurídicas en concepto de adelanto realizado desde enero hasta julio de 2012, por lo que a su juicio las últimas partidas, diciembre, y las subsiguientes serían pagadas conforme a lo establecido en el artículo 727 del Código Fiscal.

Efectivamente, es del criterio que las situaciones antes planteadas hacen que esta última modificación a la ley fiscal se deba aplicar de manera retroactiva, por lo que considera necesario expresar, que coincide en esta parte con la activadora constitucional, ya que hay una retroactividad del presente artículo, al abarcar la primera partida de junio, la cual fue cubierta bajo el Sistema denominado Adelanto de Impuesto Sobre la Renta (AMIR), el cual se encontraba vigente en dicha fecha. También, plantea que se establece el efecto retroactivo de esta norma demandada, sin que la misma establezca dentro de su contenido que es de orden público o de interés social, lo que a su juicio es violatorio del artículo 46 de la Constitución Nacional.

Por otro parte, emite comentarios sobre la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, supuesta infractora del artículo 4 de la Constitución Nacional, así como la supuesta vulneración que produce el artículo 18 de la misma ley a los artículos 158 numeral 3 y 184 numeral 9 de la Constitución.

El Procurador de la Administración, opina que es válido la afirmación respecto a que nuestro país no es miembro de la OCDE, pero no es menos cierto que pertenece a los países que se rigen por la normativa de precios de transferencia, la cual ha sido implementada en todo el mundo en los últimas décadas, sin dejar a un lado que del propio contenido del artículo 7 de la misma ley, se deja claro que las "Guías Sobre Precios de Transferencias para las Empresas Transnacionales y las administraciones fiscales", que fueron aprobados en el 2010, solo serían utilizadas como referencia teórica, "para la interpretación de lo establecido en dicha disposición, tiene que ser congruentes con el Capítulo VIII, del Título I, del Libro IV, del Código Fiscal", al cual pertenece la norma demandada.

Consecuentemente, nos dice que esto no vulnera la referida norma constitucional, porque el utilizar como referencia para una norma legal interna reglas técnicas en una Convención Internacional, no se requiere que nuestro país sea suscriptor de ésta, más cuando dichas reglas son de aceptación internacional, al ayudar a realizar una óptima recaudación del ISR. Por lo demás, hace énfasis en que esto ha sido abordado por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, al pronunciarse sobre la aplicación de Normas Internacionales de Comercio (NIC's), mediante fallo de 11 de noviembre de 2005.

Finalmente, es del criterio que el artículo 19 de la Ley 52 de 2012, no es contrario a lo establecido en los artículos 17, 32, 52, 164 y 264 de la Constitución.

Precisamente, indica que al contener la norma demandada una Supremacía de la norma fiscal, no violenta estas normas constitucionales, porque si bien es cierto que en diversos fallos se mencionan a los artículos 12, 13 y 14 del Código Civil como herramientas para la interpretación de normas de Derechos, ni el Pleno o la propia Constitución les otorgan a tales disposiciones un rango constitucional,

por lo que a su juicio no ve procedente que aleguen infracciones constitucionales apoyadas en estas disposiciones legales.

Siendo así, es del criterio que "NO SON INCONSTITUCIONALES los artículos 3, 7 (tercer párrafo), 18 y 19 de la ley 52 de 2012, pues no infringen los artículos 4, 7, 17, 20, 32, 52, 159, 164, 184, 264 ni algún otro de la Constitución... y que ES INCONSTITUCIONAL el artículo 5 (parágrafo transitorio) de la Ley 52 de 2012."

IV. Alegatos de Terceros Interesados

Dentro del período de alegaciones reservado para el demandante y cualquier tercero interesado que desee interponer sus consideraciones a favor o no de la declamatoria de inconstitucionalidad del cuerpo normativo demandado en el presente negocio constitucional, quien compareció fue el mismo censor por medio del escrito que se encuentra visible de foja 90 a 117 del dossier.

Básicamente, en este escrito el censor lleva a cabo nuevamente una opinión del por qué considera que si se configuran las infracciones que originalmente aduce en el libelo de la presente acción constitucional, de ahí, que solicita nuevamente y de forma muy respetuosa al Pleno de la Corte Suprema de Justicia, que se declare inconstitucionales cada uno de los mencionados artículos de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012.

V. Consideraciones del Pleno

Cumplidos los trámites procesales, corresponde a esta Corporación Judicial, pronunciarse sobre el fondo de este negocio constitucional, no sin antes encaminarse a instaurar una confrontación de la norma acusada con cualquier

precepto constitucional que pueda ser infringido por la resolución infractora, atendiendo a lo que establece el principio dispositivo atenuado recogido en el artículo 2566 del Código Judicial, que rige en materia de justicia constitucional adjetiva.

El negocio constitucional bajo examen tiene como finalidad que este tribunal constitucional lleve a cabo un examen de constitucionalidad de algunas normas de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, disposición legal que reforma ciertos artículos del Código Fiscal, y donde los argumentos de la censora constitucional se concentran en explicar que al expedirse estas normas, se infringió los artículos 4, 7, 17, 20, 32, 46, 52, 159 numeral 3, 164, 184 numeral 9 y 264 de la Constitución Nacional.

Examinemos las aducidas infracciones a los artículos 20 y 264 de la Constitución, por parte de parágrafo 3 del artículo 3 de la Ley 53 de 2012, norma que adiciona dicho parágrafo al artículo 760 del Código Fiscal.

Respecto a la infracción del artículo 20 de la Constitución, el Pleno no considera que la precitada norma infrinja dicho precepto constitucional, porque la censora constitucional no se toma en cuenta la base del principio de igualdad ante la Ley, que recoge el precitado precepto constitucional. Pues, la igualdad ante la Ley como garantía fundamental, no sólo implica los derechos y deberes cívicos - políticos, que tiene todo ciudadano, también, desde el contenido de la Ley, conlleva que el órgano productor de la norma jurídica, al elaborar ésta, se obliga a asignar las mismas consecuencias jurídicas a hechos que, en principio, sean iguales o parecidos.

Lo anterior quiere decir, que todos los panameños debemos recibir el mismo trato igualitario, siempre y cuando se encuentre en situaciones iguales, similares o

parecidas, donde no podrá recibir ningún tipo de discriminación (por razones de sexo, raza, nacimiento, clase social, religión o ideas política).

En el plano internacional, el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos sostiene que: "todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección ante la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social."

Por su parte, el artículo 24 de la Convención Americana de Derechos Humanos indica que: "todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación a igual protección de la ley".

Vemos que también desde la perspectiva del Derecho Internacional, se puede percibir que lo buscado por el derecho a la igualdad, no es más que las personas naturales o jurídicas sean objeto de un trato igualitario, prohibiéndose un trato discriminatorio fundado en diferencias arbitrarias, sin que esto constituya que el Legislador en uso de sus facultades constitucionales y legales no pueda establecer determinado fueros o privilegios.

Siendo así, es necesario manifestar que esta Corporación de Justicia en reiteradas ocasiones ha señalado, que al referirnos a este principio es preciso advertir que este no puede entenderse ni aplicarse en forma incondicionada y simplista. No es cierto, por ello, que aún todo los nacionales por nacimiento sea, en todo momento y en toda circunstancia, enteramente iguales ante la Ley. De ahí que sí se ha de dar un sentido razonable y real al principio de la igualdad ante la Ley es el de que todas las personas que se hallen en igualdad de circunstancias

jurídicas deben recibir el mismo tratamiento jurídico. (Ver fallo de 29 de diciembre de 2004).

De tal forma, que el Pleno coincide con lo planteado por el Procurador de la Administración, al señalar que del contenido de la norma no se desprende que al introducirse el párrafo del referido artículo, se otorgue un privilegio a las determinado a las sociedades tenedoras de acciones preferidas nominativas, en detrimento de aquellas que no posean este tipo de acciones, es decir, toda sociedad anónima que no posea acciones preferidas nominativas.

Justamente, a pesar que no se puede desconocer que el párrafo 3 del artículo 3 de la Ley 53 de 2012, crea una exención para aquellas sociedades que tengan ese tipo de acciones, por excluir del pago del ISR sumas relativas a dividendos o cuotas de participación que distribuyan las mismas, esta exención solo se otorga bajo el cumplimiento de determinados requisitos, es decir, que como atinadamente opina el Procurador de la Administración, la sociedad con ese tipo de acciones que pretenda obtener este privilegio, antes deben cumplir con las condiciones establecidas en cada uno de los seis numerales que contiene dicho párrafo, cuyo contenido es el siguiente:

“Artículo 3. Se adiciona el Parágrafo 3 al artículo 706 del Código Fiscal, así:

Artículo 706. ...

PARÁGRAFO 3. Para los efectos de este artículo, se excluyen los dividendos o cuotas de participación que se distribuyan y correspondan a acciones preferidas nominativas, siempre que cumplan con las siguientes condiciones:

- 1. Que su vencimiento no sea mayor de cinco (5) años.**
 - 2. Que no formen parte del capital, de conformidad con las Normas de Información Internacional Financiera.**
 - 3. Que pertenezcan a propietarios de acciones comunes de la sociedad emisora.**
 - 4. Que devenguen un rendimiento no mayor al 6% anual.**
 - 5. Que no sean transferibles.**
 - 6. Que la emisión de dichas acciones preferidas no exceda el 40% del patrimonio.**
- ...” El resaltado es nuestro.

De la cita anterior, se desprende que para poder otorgar dicha exención a la Sociedad tenedora de acciones preferidas nominativas, el Legislador estableció seis condiciones o elementos objetivos que previamente deben cumplirse, que justifica el establecimiento de este beneficio fiscal, y que no puede interpretarse que se da en contra de las sociedades que no sean tenedoras de las acciones preferidas nominativas.

Con relación a la violación que supuestamente ocasiona el párrafo 3 del artículo 3 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, al artículo 264 de la Constitución (posee el principio de capacidad contributiva), también esta Corporación de Justicia, no considera que esta norma infrinja dicho precepto, porque como bien señala el Procurador de la Administración, hay que tomar en cuenta lo señalado en el artículo 706 del Código Fiscal, donde se establece que el ISR, debe ser liquidado, cobrado, y pagado sobre las utilidades que éstas obtengan durante el año gravable, lo que resulta cónsono con dicho principio, porque el Estado tiene la facultad de establecer mediante ley los tipos de tributos (principio de legalidad tributaria), atendiendo al hecho de que todos de acuerdo a su capacidad contributiva, aporten para que el Estado le haga gastos públicos generados por la prestación de servicios públicos.

En cuanto a la aducida infracción que produce el artículo 5 de la Ley 52 de 2012, donde se plantea que este artículo se aplica a situaciones ocurridas antes de la vigencia del mismo, lo que es contrario artículo 46 de la Constitución Nacional, donde se establece el principio de irretroactividad de la ley.

Antes de pronunciarnos sobre la presente infracción, el Pleno manifiesta que coincide con el Procurador de la Administración respecto a que debe observarse que la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, entró a regir el 29 de agosto de 2012, es decir, faltando cuatro (4) meses para el cierre del año fiscal, además que dentro de

su contenido se instituye el restablecimiento del sistema de pago del ISR estimado a las personas jurídicas, y se dispone que durante el año fiscal 2012, la primera y segunda partida que corresponde a junio y septiembre, deben ser pagadas conjuntamente a más tardar el 30 de septiembre de 2012

De igual forma, el Pleno también cree conveniente observar que la misma norma demandada genera un crédito fiscal a favor de los contribuyentes que hubiesen hecho los pagos en concepto de adelanto realizado desde enero hasta julio de 2012, es decir, antes de la vigencia de la Ley 52 de 2012, pero a la par contempla que las últimas partidas, diciembre, y las subsiguientes serían pagadas conforme a lo establecido en el artículo 727 del Código Fiscal.

Frente al análisis realizado a la presente infracción al artículo 46 de la Constitución Nacional, el Pleno llega a colegir que el precitado artículo, si tiene un efecto retroactivo, pues tal como menciona el Procurador de la Administración, esta modificación abarca la primera partida de junio, la cual debió haber sido cubierta bajo el Sistema denominado Adelanto de Impuesto Sobre la Renta (AMIR), porque esto era lo que se encontraba vigente antes de la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas al Código Fiscal por medio de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012.

Justamente, el artículo 46 de la Constitución Política establece claramente que las leyes no tendrán efecto retroactivo, es decir, que rigen hacia el futuro o una vez promulgadas y entran a regir hacia adelante, salvo en materia criminal aquellas que le sean favorables al reo y las de orden público e interés social, siempre que en ellas se exprese taxativamente. La referida disposición constitucional establece textualmente lo siguiente:

"Artículo 46: Las leyes no tienen efecto retroactivo, excepto las de orden público o de interés social cuando

en ellas así se expresa. En materia criminal la Ley favorable al reo tiene siempre preferencia y retroactividad, aun cuando hubiese sentencia ejecutoriada".

De acuerdo a Guillermo Cabanellas de Torres, la retroactividad de la Ley se da "*cuando una ley, reglamento u otra disposición obligatoria y general, dictada por autoridad de Derecho o de hecho, ha de extenderse su eficacia sobre hechos ya consumados; esto es, anteriores en el tiempo a la fecha de su sanción y promulgación*". (Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico elemental, Editorial Heliasta S.R.L., pág. 285)

De las citas anteriores, se puede colegir que la aplicación retroactiva del contenido del artículo 5 de la Ley 52 de 2012, riñe evidentemente con el artículo constitucional citado, pues pretende aplicarse a hechos y situaciones ocurridas con anterioridad a su entrada en vigencia, sin que se diga expresamente que dicha disposición tiene efecto retroactivo por ser de orden público y de intereses social, o sin que sea una de las taxativas excepciones al principio de irretroactividad de la Ley, recogidas en la misma norma.

Así tenemos entonces que lo relativo a la irretroactividad de la ley, también se da para que los gobernados tengan un mínimo de seguridad y certeza frente al poder legislativo y reglamentario del Estado, que por la misma limitación, no puede variar las reglas en perjuicio de los ciudadanos, y que para el tema tributario sería establecer nuevos impuestos o nuevas formas de calcular o cobrar esos impuestos, para hechos que al momento de su realización, no estaban vigentes en el ordenamiento jurídico.

Lo anterior quiere decir, que uno de los pilares esenciales del modelo de Estado constitucional de derecho, son los principios de seguridad jurídica y legalidad, donde se deja claro que nadie puede ser sometido a medidas coercitivas o sancionatorias distintas a las vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos

por los cuales se les procesa. En el caso del tema tributario, esto implica que los contribuyentes no pueden ser sometidos a reglas tributarias distintas a las que en ese momento estaban vigentes, porque de lo contrario se estaría vulnerando su derecho.

Por otro parte, emite comentarios sobre la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, supuesta infractora del artículo 4 de la Constitución Nacional, así como la supuesta vulneración que produce el artículo 18 de la misma ley a los artículos 158 numeral 3 y 184 numeral 9 de la Constitución.

La Constitución Política Panameña en su artículo 4, establece que: "La República de Panamá acata las normas del Derecho Internacional".

De lo citado se desprende, que Panamá se ha obligado voluntariamente a observar los tratados o convenios que hubiera aprobado y ratificado según el procedimiento establecido en el orden jurídico interno, pero sin soslayar que su cumplimiento se encuentra regido por el derecho internacional.

Respecto a la naturaleza jurídica e imperatividad de los tratados, el Doctor César Quintero señaló que: *"en cuanto a su fuerza normativa, son leyes especialísimas, que no pueden ser derogadas por leyes posteriores, ni siquiera por constituciones ulteriores a la vigencia de un tratado, aunque contenga normas contrarias a las cláusulas del mismo."* (Ensayos sobre Historia Constitucional de Panamá, Editora Jurídica Panameña, 1981, pág. 529).

Esta consideración reivindica a nivel constitucional, el principio de la *pacta sunt servanda*, contemplado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que reza: *"Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe."*

De lo planteado en los párrafos que anteceden, el Pleno opina que le asiste la razón al Procurador de la Administración, porque si bien es cierto que nuestro país no es miembro de la OCDE, no es menos cierto que pertenece a los países que se rigen por la normativa de precios de transferencia, la cual ha sido implementada en todo el mundo en los últimas décadas, como un efecto del fenómeno denominado "Globalización", la cual es un proceso de interacción e integración entre la gente, las empresas y los gobiernos de diferentes naciones. Es un proceso en función del comercio y la inversión en el ámbito internacional, el cual cuenta con el respaldo de las tecnologías de información. (Cfr. <http://www.globalization101.org>).

Igualmente, la censora constitucional no toma en cuenta que del propio contenido del artículo 7 de la misma ley, se deja claro que las "Guías Sobre Precios de Transferencias para las Empresas Transnacionales y las administraciones fiscales" (aprobadas en el 2010), deben ser utilizadas como una *referencia teórica*, para la interpretación de lo establecido en dicha disposición, y a la vez tiene que ser congruentes con el Capítulo VIII, del Título I, del Libro IV, del Código Fiscal, al cual pertenece la norma demandada.

Lo anterior significa, que si bien las referidas guías se encuentren o no dentro de una convención internacional o un tratado de esa materia, que no esté suscrita por nuestro país, no significa que al señalar la norma demandada que podrán ser utilizadas como referencia, esto infrinja el artículo 4 de la Constitución Nacional. Pues bien, como bien señala el Procurador de la Administración, quien también se muestra de acuerdo con esta tesis, ya que atinadamente afirmó, que estas reglas son de aceptación internacional, al ayudar a realizar una óptima recaudación del ISR.

Atinadamente el Procurador de la Administración trae a colación lo señalado por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, al pronunciarse sobre la aplicación de Normas Internacionales de Comercio (NIC's), mediante fallo de 11 de

noviembre de 2005. En esa ocasión la Sala Tercera vio como procedente que el Acuerdo No. 2 de 28 de febrero de 2000, emitido por la Comisión Nacional de Valores (ahora Superintendencia de Valores) mediante éste dejaba abierta la posibilidad que los estados financieros que debía presentar las personas registradas ante ellas, pudieran adoptar los principios de contabilidad y normas de auditoría dictadas por organismos internacionales de reconocido prestigio, sin que esto fuera contrario a lo establecido en artículo 72 del Código de Comercio.

En relación a la infracción del artículo 7 de la Constitución nacional, la cual a juicio de la activadora constitucional se da por el contenido del tercer párrafo del artículo 7 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, en concepto de violación directa por comisión, al incorporar al nuestro ordenamiento jurídico las precitadas Guías aprobadas por el Consejo de la OCDE en el 2010, pero teniendo como idiomas oficiales el inglés y el francés.

Fundamentalmente, el Pleno considera que tampoco se configura dicha infracción, porque si bien es cierto el artículo 7 contempla que el español es el idioma oficial de Panamá, esto implica que la regla general a seguir en los actos y contratos de cualquier naturaleza, dando la opción que las excepciones puedan ser contempladas en la ley, como es el caso del artículo 195 del Código de Comercio, que permite que los contratos no estén sujetos para su validez a formas especiales, así como a un idioma determinado. (Ver Sentencia de 28 de febrero de 1984).

Ahora bien, no se toma en cuenta que estamos frente a un tema que involucra el comercio internacional, donde existen idiomas que son de uso generalizado, es decir, que el inglés y el francés, se encuentran dentro de los idiomas más hablados del mundo. De allí que la OCDE a pesar de ser una organización que agrupa a 34 países miembros, los cuales no tienen objeciones a

que las referidas Guías estén en idiomas que no necesariamente sean su lengua oficial, porque ambos idiomas son de uso generalizado en el ámbito del comercio mundial.

De igual forma, como ya hemos mencionado, se pierde de vista que del propio contenido de la norma bajo examen, se establece que las estas Guías, deben ser utilizadas como una referencia teórica, para la interpretación de lo establecido en dicha disposición, y a la vez tiene que ser congruentes con el Capítulo VIII, del Título I, del Libro IV, del Código Fiscal.

Veamos las infracciones que se le aducen al artículo 18 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, donde se establece que esta norma infringe el numeral 3 del artículo 159 y el numeral 9 del artículo 184 de la Constitución Nacional, normas constitucionales que contienen la facultad de la Asamblea Nacional para aprobar o improbar, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo, mientras que la segunda norma contiene la atribución del Presidente de la República, con la participación del ministro respectivo, para dirigir las relaciones exteriores, celebrar tratados y convenios internacionales, respectivamente.

De acuerdo a la activadora constitucional, la infracción a estos dos preceptos constitucionales, se da de forma directa por comisión, al obligar a los contribuyentes a mantener información relativa al grupo empresarial al que pertenecen y a los precios de transferencia con las partes con las que están relacionadas, sin tomar en cuenta que los convenios o tratados tributario para la evitar la doble tributación que haya negociado y suscrito nuestro país, no estén en plena vigencia.

Ahora bien, el Peno manifiesta que le asiste la razón a la accionante constitucional, ya que si se configura la presente infracción, porque la norma demandada hace alusión a la obligación que tienen las personas residentes en países que hayan suscrito tratados o convenios que prevengan la doble tributación, pero el hecho de suscribir un tratado no significa que el mismo esté en plena vigencia en nuestro país, ya que suscribir solo representa una etapa en la celebración de un tratado, la cual está asignada al Órgano Ejecutivo.

Lo anterior quiere decir, que el Pleno considera que la el artículo 18 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, si infringe los artículos 159 numeral 3 y 184 numeral 9 de la Constitución Nacional, mantiene las obligaciones establecidas en los artículos 762-I, 762-J y 762-K del Código Fiscal, sobre la base de operaciones con partes relacionadas que residan en países que hayan suscrito tratados o convenios para evitar la doble tributación, sin tomar en cuenta que no se puede obligar a los nacionales de un país a cumplir con tratado que no tenga plena vigencia, por no haberse realizado todas las etapas necesarias para que esto ocurra.

Precisamente, la norma no contempla que nuestra Constitución Nacional, prevé como atribución del Presidente de la República y la participación del Ministro respectivo, la de “celebrar tratados y convenios públicos, los cuales serán sometidos a la consideración del Órgano Legislativo” (artículo 184, numeral 9); y como atribución de este órgano del Estado la función legislativa de “Aprobar o desaprobar, antes de su ratificación, los tratados y los convenios internacionales que celebre el Órgano Ejecutivo”(artículo 159, numeral 3).

De igual forma, debemos mencionar que nuestra Carta Magna emplea el verbo **celebrar** en función de abarcar los **vocablos negociación y firma o negociación, adopción del texto y firma** de los tratados, por lo que al hablar la norma demandada de “suscrito tratados o convenios”, lo que guarda relación es con la celebración de un tratado o convenio, asignación dada el órgano Ejecutivo,

pero que no constituye que el Estado quede debidamente obligado, ya que hace falta la etapa que le corresponde el Órgano Legislativo. Pues bien, no podría colegirse del contenido de las precitadas disposiciones constitucionales otra Interpretación, que no sea que estas normas constitucionales establecen los diferentes actos internacionales e internos que obligatoriamente deben cumplirse con el objeto de quedar debidamente comprometido nuestro país con un acuerdo de esta naturaleza. Y es que en estos artículos, la celebración, la aprobación y la ratificación son actos diferentes, pero necesarios y concurrentes en la prestación del consentimiento por parte de nuestro país, por lo que a falta de uno de estos, no puede entenderse que estamos frente a una tratado vigente y vinculante para nuestro país.

En otro orden de ideas, se hace necesario pronunciarnos sobre la supuesta infracción que produce el Legislador al expedir el artículo 19 de la Ley 52 de 2012, a lo establecido en los artículos 17, 32, 52, 164 y 264 de la Constitución, por considerar que la norma demandada da una Supremacía a la norma fiscal, sobre cualquier otra norma de carácter legal, dejándose a un lado lo establecido en los artículos 12, 13 y 14 del Código Civil.

El Pleno no comparte esa posición, porque tal como señala el Procurador de la Administración, es cierto que en diversos fallos se mencionan a los artículos 12, 13 y 14 del Código Civil como herramientas o guías para la interpretación de normas de Derechos, así como una ayuda para tener claro qué norma es la que debe ser aplicada a determinado hecho, aun cuando existan distintas disposiciones legales que aborden un mismo tema.

Sin embargo, el Pleno no comparte que se tome como válido que en un proceso constitucional de esta naturaleza, se alegue una infracción a normas constitucionales, basadas en el hecho de que una disposición legal contemple que en caso que otras disposiciones legales afecten o sean contrarias al contenido de éstas, debe imperar las de materia fiscal. Pues bien, consideramos que el

Legislador no contraviene los principios contenidos en las citadas disposiciones constitucionales (*la finalidad para la que están instituidas las autoridades, el debido proceso, legalidad tributaria, capacidad contributiva, así como la facultad que tiene el órgano legislativo para crear normas orgánicas y ordinarias*), al otorgarle dicha supremacía a las normas de carácter fiscal sobre otro tipos de normas, y mucho menos se otorgue una discrecionalidad a la referida entidad estatal.

Consecuentemente, no se puede desconocer que si bien la jurisprudencia se ha valido de los mencionados artículos del Código Civil, para dilucidar cualquier problema que haya surgido en la aplicación de una norma legal, tampoco es menos cierto que en ninguna de esas decisiones se ha establecido que por medio de la interpretación constitucional o la propia Constitución, se les han otorgado a tales disposiciones un rango constitucional, por lo que como atinadamente señala el Procurador de la Administración, no es procedente que se aleguen infracciones constitucionales apoyadas en estas disposiciones legales.

Todas las consideraciones vertidas llevan a colegir a esta Máxima Corporación de Justicia, que son inconstitucionales los artículos 5 (párrafo transitorio) y el 18 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, por ser contrarios a los artículos 46, numeral 3 del artículo 159 y numeral 9 del artículo 184 de la Constitución Nacional. Mientras que no considera que son inconstitucionales los artículos 3, 7 (tercer párrafo), 19 del mismo cuerpo normativo, pues no infringen los artículos 4, 7, 17, 20, 32, 52, 159, 164, 184, 264 ni algún otro de la Constitución Nacional.

En mérito de lo expuesto, la Corte Suprema, **PLENO**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA**:

1. QUE NO SON INCONSTITUCIONALES los artículos 3, 7 (tercer párrafo), 19 de la ley 52 de 28 de agosto de 2012, pues no infringen los artículos 4, 7, 17, 20, 32, 52, 159, 164, 184, 264 ni algún otro de la Constitución Nacional;

2. QUE ES INCONSTITUCIONAL el artículo 5 (parágrafo transitorio) y el 18 de la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, por ser contrarios a los artículos 46, numeral 3 del artículo 159 y numeral 9 del artículo 184 de la Constitución Nacional.

Notifíquese y Publíquese en la Gaceta Oficial,

MAGDO. JOSE E. AYU PRADO CANALS

MAGDO. VICTOR L. BENAVIDES P.

**MAGDO. HERNAN DE LEON
BATISTA.**

MAGDO. HARRY A. DIAZ

MAGDO. LUIS R. FABREGA S.

MAGDO. JERONIMO E. MEJIA

MAGDO. HARLEY J. MITCHELL D.

MAGDO. ABEL AUGUSTO ZAMORANO

MAGDO. OYDEN ORTEGA D.

**LCDA. YANIXSA Y. YUEN
Secretaria General**

/olb

